

VERGİSEL ARAMANIN ŞARTLARI

CONDITIONS OF SEARCH FOR TAX PURPOSES



İhsan Cemil DEMİR*



Harun AKGÜL**

ÖZ

Vergisel arama, bir koruma tedbiri olan adli aramanın vergi hukukuna özgü bir türüdür. Vergisel arama ile yükümlü ve/veya kaçakçılıkla ilgili kişilerin üzerlerinde, evlerinde, işyerlerinde ve benzeri yerlerde vergi suç ve kabahatlerine yönelik delil elde edilmeye çalışılır. Dolayısıyla vergisel arama, aramaya muhatap olan kişilerin temel hak ve özgürlüklerine ağır bir müdahale niteliği taşımaktadır. Söz konusu müdahalenin hukuka uygun kabul edilebilmesi için vergisel aramanın mevzuata uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekir. Bu çalışmada vergisel aramanın uygulanabilmesi için varlığı aranan şartlar inceleme konusu yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Arama, Vergisel Arama, Koruma Tedbirleri, Vergi Denetimi.

JEL Sınıflandırması Kodları: K34, K14.

ABSTRACT

Search for tax purposes is a type of legal searches which is also a protective measure peculiar to the tax law. By search for tax purpose, evidence regarding tax fraud and misdemeanour is collected from taxpayers' house and business premises, and even from their body search. Therefore, this search is a heavy intervention to fundamental rights and freedoms of individuals who are subject to such a search. In order to remain within the legal boundaries, the search for tax purpose also must be conducted in accordance with the law. This study focuses on the legal conditions of a search for tax purposes.

Keywords: Search, search for tax purposes, protective measure, tax audit

JEL Classification Codes: K34, K14

* Doç.Dr., Afyon Kocatepe Üni., İİBF Maliye Bölümü, icdemir@aku.edu.tr, ORC-ID: 0000-0002-4756-0617.

** Araş. Gör., Çukurova Üni., Hukuk Fakültesi, Kamu Hukuku Bölümü, hakgul@cu.edu.tr, ORC-ID: 0000-0002-3583-4350.
Demir, İ. C., Akgül, H. (Ağustos 2019). Vergisel Aramanın Şartları, *Vergi Raporu*, 239, (19-38).

GİRİŞ

Türk vergi sistemi temelde beyan esasına dayanmakta olup vergi matrahının ve ödenecek vergi tutarının tespitinde yükümlülerin beyanı esas alınmaktadır. Ancak beyan esasının uygulanıyor olması, yükümlüler tarafından vergi idaresine bildirilen hususların tamamen doğru kabul edilerek denetime tabi tutulmayacağı anlamına gelmemektedir. Zira yükümlülerin beyan etmeleri gereken unsurları, eksik beyan ettikleri ya da hiç beyan etmemeleri söz konusu olabilmektedir. Vergi idaresince yükümlülerin denetlenmesinde kullanılan en etkili yöntem ise, vergi incelemesidir. Vergi incelemesi için üzerinde denetim yapılacak defter, belge ve kayıtların kural olarak, yükümlünün kendi rızası ile ibraz edilmesi gerekir. Ancak incelemenin yapılabilmesi bakımından ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi durumunda söz konusu defter ve belgelerin yükümlünün rızası aranmaksızın ele geçirilmesi için Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 142 ila 147'nci maddeleri arasında düzenlenen vergisel arama tedbirine başvurulması söz konusu olacaktır.

Vergisel arama ile kaçakçılık suçu işlediği konusunda makul şüphe uyandıran belirtiler bulunan yükümlü ya da kaçakçılıkla ilgili kimseler nezdinde, vergi incelemesinin ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla vergi suç ve kabahatlerine ilişkin delil niteliği taşıyan defter ve belgelerin elde edilmesi amaçlanır. Bu nedenle arama, başta özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı olmak üzere yükümlülerin temel hak ve özgürlükleri bakımından ağır bir müdahale niteliği taşımaktadır. Vergisel arama, esasen bir ceza muhakemesi koruma tedbiri olan adli aramanın vergi hukukuna özgü bir türü olup gerek anaya-

sada gerekse Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) ve VUK' da yer alan kurallara uygun olarak gerçekleştirilmesi zorunludur. Aksi halde hem vergisel arama hem de bu arama sonucunda elde edilen delillerin hukuka aykırılığı gündeme gelecektir. Bu çalışmada vergisel aramanın uygulanabilmesi için varlığı aranan şartlar inceleme konusu yapılacaktır.

1- KAVRAM ve TANIM

Vergi ödevi ilişkisinde, yükümlülere şekli ve maddi ödevler yükleyen kuralların amacı, vergi alacağının tam ve zamanında hukuka uygun olarak alınmasını sağlamak olup bu amaca yönelik denetim yöntemlerinden biri de vergi incelemesidir.¹ Vergi incelemesi için kural olarak defter, belge ve kayıtları yükümlüden istenir ve yükümlünün talep edilenleri kendi isteği ile inceleme elemanına vermesi beklenir.² Ancak bazen yükümlülerin istenen defter, belge ve kayıtları kendi rızaları ile teslim etmeyerek gizlemeleri sorunu ortaya çıkabileceği gibi gizlenen defter, belge ve kayıtların, inceleme elemanının eline geçmeden yok edilmesi tehlikesi de söz konusu olabilmektedir.³ Vergi incelemesi sırasında inceleme elemanlarının, gizlenen defter ve belgeleri yükümlünün üzerinde ya da bunların bulunabileceği konut, iş yeri gibi yerlere zorla girerek arama ve elkoyma yetkisi bulunmamaktadır.⁴ Bu durumda ise vergi uygulamalarına ilişkin defter, belge ve kayıtların yükümlünün rızasına bakılmaksızın ele geçirilmesi ve bunlara elkoyması amacıyla Vergi Usul Kanunu'nun 142 ila 147'nci maddeleri arasında düzenlenmiş olan vergisel arama yoluna başvurulacaktır.⁵

Vergisel arama, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu tespit etme ve sağlama amacı ya-

¹ Aziz TAŞDELEN. "Vergisel Arama". Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. C.5. S.2. 2003. s.159.

² Selim KANETİ. Vergi Hukuku. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayın No: 698. İstanbul 1986/1987. s.145.

³ Mustafa A. SARILI. Türk Vergi Hukuku. Hermes Tanıtım Ofset Baskı Hizmetleri Ltd. Şti. Ankara 2018. s.182.

⁴ Taşdelen, a.g.m., s.159.

⁵ Kaneti, a.g.e., s.145.

nında vergi suç ve kabahatlerine dair delil elde etmeye yönelik olarak gerçekleştirilen bir adli aramadır. Bununla beraber, bu arama türünün vergi hukukuna ilişkin olması ve VUK' da düzenlenen özel kanuni düzenlemelere tabi olmasının yanında gerek ceza muhakemesi hukukuna özgü olan aramadan gerekse diğer kanunlarda düzenlenen arama türlerinden ayırt edilebilmesi yerinde olacaktır.⁶ Bu nedenle VUK' da yer alan bu özel arama türü, vergisel arama terimi ile adlandırılmıştır.⁷

Doktrinde ve uygulamada yerleşik olarak kullanılan "aramalı inceleme" kavramı, vergisel arama ve vergisel arama sonucunda elde edilen defter, kayıt ve belgeler üzerinde gerçekleştirilen "olağandışı" vergi incelemesini ifade etmek amacıyla kullanılmaktadır. Bu kavramın kullanılmasının temel nedeni, vergisel aramanın, arama neticesinde bulunacak defter, belge ve kayıtlarda vergi incelemesi yapılması amacıyla gerçekleştirilmesidir.⁸

Gerçekten de vergi incelemesi ile vergisel arama ve sonrasında elde edilen defter ve belgeler üzerinde gerçekleştirilen olağandışı incelemenin amacı; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Ayrıldıkları nokta ise, incelemenin gerçekleştirileceği defter, belge ve kayıtların elde edilme şekli bakımındandır. Zira vergisel arama, sonrasında gerçekleştirilen inceleme, normal vergi incelemesi yoluyla ulaşılamayan ve hatta gizlendiği izlenimi ve belirtileri bulunan defter, belge ve kayıtlar üzerinde gerçekleştirilir.⁹ İşte vergisel arama kurumunun kullanıldığı ve incelemenin de arama sonucunda elde edilen defter,

belge ve kayıtlar üzerinde gerçekleştirildiği bu tür incelemeler "aramalı inceleme" kavramıyla ifade edilmektedir.¹⁰

Aramalı inceleme kavramı yerine vergisel arama kavramının tercih edilmesinin nedeni, vergisel arama neticesinde ele geçirilen defter, kayıt ve belgeler üzerinde gerçekleştirilen incelemenin, olağandışı bir inceleme olduğunu kabul etmekle beraber, vergi hukukuna özgü bir koruma tedbiri¹¹ olan vergisel arama ile sonrasında gerçekleştirilen olağandışı incelemenin birbirinden farklı hukuki kurumlar olduğunu ortaya koymaktır.

Vergi Usul Kanunumuzun 142'nci maddesinde hangi hallerde yapılabileceği ve şartları belirtilmiş olmasına rağmen vergisel aramanın tanımına yer verilmemiştir. Söz konusu hükümden hareketle arama için vergi hukuku doktrininde çeşitli tanımlar yapılmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 142'nci maddesi ve doktrinde yapılan tanımlamalardan hareketle vergisel aramayı "ihbar ya da yapılan vergi incelemeleri dolayısıyla bir yükümlünün vergi kaçakçılığı suçu işlediği konusunda makul şüphe oluşması durumunda, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak ile vergi suç ve kabahatlerine ilişkin olup da gizlenen defter, belge ve her türlü kayıtların (bilgisayar, taşınabilir bellek, cd, mikro film gibi tüm manyetik ortamlardaki kayıtlar dahil) ve suça konu eşyaların elde edilebilmesi amacıyla yükümlü, sorumlu ile kaçakçılık suçunun işlenmesine fail ya da yardımcı olarak iştirak eden diğer kişilerin; konutları, işyerleri ve üzerlerinde, inceleme elemanının talebi üzerine

⁶ Mahmut KAŞIKÇI. Vergi Hukukunda Arama Koruma Önlemi (Vergisel Arama). Ethemler Yayıncılık. İstanbul 2007. s.9.

⁷ Vergisel arama terimi vergi hukuku doktrininde Taşdelen ve Kaşıkçı tarafından da kullanılmaktadır.

⁸ Süheyl DONAY. Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları. Beta Yayınları. İstanbul 2008. s.121.

⁹ Hasan Hüseyin BAYRAKLI ve diğerleri. Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri. Ekin Yayınevi. Bursa 2012. s.140.

¹⁰ Başar SOYDAN. Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi. 12 Levha Yayıncılık. İstanbul 2015. s.430.

¹¹ Tahir ERDEM. 6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi. Yaklaşım Yayıncılık. Ankara 2011. s.150.

hakim kararı ile gerçekleştirilen bir koruma tedbiridir” şeklinde tanımlayabiliriz.¹²

2- VERGİSEL ARAMANIN ŞARTLARI

Vergisel arama, yükümlülerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale niteliği taşıdığı için CMK’ da olduğu gibi sıkı şartlara bağlanmıştır. Vergi Usul Kanunu’nun 142’nci maddesinde aramanın amaç ve kapsamı belirtildikten sonra vergisel arama yoluna başvurulabilecek durumlar belirtilmiştir. Bu durumları vergisel arama yapılabilmesinin şartları olarak da ifade etmek mümkündür.¹³ VUK’ un 142’nci maddesi hükmü şöyledir:

“İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgili görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.

Aramanın yapılabilmesi için:

1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi;
 2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi;
- şarttır.

İrtibatları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılmasına lüzum gösterilen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh yargıcı bunlardan diğer sulh yargıçlarının yetkisine dahil bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkilidir.

İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin

adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur.”

Vergisel aramanın hukuki niteliği bakımından adli arama olması ve VUK’ un 147’nci maddesinin CMK’ ya yaptığı atıf nedeniyle vergisel aramanın şartlarının belirlenmesinde CMK’ nın 119’uncu maddesinin de dikkate alınması gerekir. Hem VUK m. 142 hem de CMK m. 119 birlikte değerlendirildiğinde vergisel aramanın şartlarını;

- Yükümlünün vergi kaçırdığına dair emarelerin/makul şüphenin bulunması,
- Yükümlünün vergi kaçırdığına dair emarelerin/makul şüphenin ihbar ya da vergi incelemeleri yoluyla tespit edilmesi,
- İnceleme elemanı tarafından arama yapılmasına gerek duyularak arama talebinde bulunulması
- Arama kararının alınmış olması, şeklinde sıralayabiliriz.

2.1- Yükümlünün Vergi Kaçırdığına Dair Emare/Makul Şüphe Bulunması

2.1.1- VUK’ da Yer Alan Ölçüt: Vergi Kaçırdığına Delalet Eden Emareler Bulunması

Vergi Usul Kanunu’nun 142’nci maddesi uyarınca, vergisel arama yoluna başvurulabilmesi için aranan en önemli unsur, bir yükümlünün vergi kaçırdığına işaret eden emarelerin bulunmasıdır.¹⁴ Söz konusu emareler, yapılan bir ihbar dolayısıyla ortaya çıkabileceği gibi yürütülmekte olan normal bir vergi incelemesi sırasında da ortaya çıkabilir.¹⁵ Aramaya gerekçe olacak nitelikte ihbar veya inceleme sonucunda kaçakçılık suç-

¹² Ahmet EROL. “Aramalı Vergi İncelemesi ve İhbar İkramiyesi-I”. Yaklaşım Dergisi. S.197, Mayıs 2009, s.22; Raci ÜN. “Aramalı Vergi İncelemesi Usul Ve Esasları-I”. Yaklaşım Dergisi. S.191. Kasım 2008. s.67; Adil NAS. “Vergi Mükelleflerini Denetleme Aracı Olarak Aramalı İnceleme”. Vergi Sorunları Dergisi. S.273. Haziran 2011. s.157; İbrahim ORGAN. Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması. Gazi Kitabevi. Ankara 2008. s.143; Ezhan DOĞRUSÖZ. “Vergi Hukukunda Arama”. Yaklaşım Dergisi. S.132. Aralık 2003. s.183-184; Bayraklı vd., a.g.e., s.140,141; Sevil ŞİN. Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi Ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları. İstanbul Ticaret Odası Yayınları Yayın No:2005-17. İstanbul 2005. s.96.

¹³ Şükrü KIZILOĞLU. Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması. C.2. Savaş Kitap ve Yayınevi. Ankara 1991. s.1341.

¹⁴ Doğrusöz E., a.g.m., s.185.

¹⁵ Cahit YERÇİ. “Aramalı Vergi İncelemesi”. Vergi Sorunları Dergisi. S.250. Temmuz 2009. s.38.

nun işlendiği yönünde şüphe oluşturan emareler tespit edilmemişse; her şeyden önce arama kararı isteyen inceleme elemanı ve arama kararı veren hakim VUK' a aykırı davranmış olacaktır.¹⁶

Vergisel arama talep edilebilmesi için ihbar ya da inceleme yoluyla bir yükümlünün vergi kaçırdığı yönünde emareler bulunduğu tespit edilmesi gerekir. Bahsedilen emareler dolayısıyla yükümlünün vergi kaçırdığına dair oluşan şüphenin¹⁷ yenilmesi diğer bir deyişle, kaçakçılık suçunun gerçekten işlenip işlenmediğinin tespiti ve bu suça ilişkin delillerin elde edilebilmesini sağlamak amacıyla vergisel arama gerçekleştirilir.

Doktrinde bir görüş, aramanın dayanağını oluşturan 213 sayılı VUK' un 142'nci maddesindeki *"bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler"* ifadesinin 5432 sayılı ilk VUK' un 132'nci maddesinde düzenlendiği şekliyle değişmeden günümüze kadar geldiğini ve bu kanunda vergi kaçırmanın bir vergisel kabahat olarak düzenlenmesi nedeniyle söz konusu ifadenin, 213 sayılı VUK' un 359'uncu maddesindeki vergi suçunu oluşturan kaçakçılık kavramını işaret etmediğini ileri sürmektedir.¹⁸ Aynı doğrultudaki diğer bir görüş ise, VUK' un 142'nci maddesinin yaptırımı idari para cezası olan vergisel kabahatler düzenini değiştiren 4369 sayılı Kanun değişikliğinden önceki yasal sistemden kaldığını; bu hükümdeki kaçakçılık kavramının, anılan sistemde sadece vergi suçlarını değil idari para cezası ile karşılanan vergisel kabahatleri de içerdiği belirtmiştir.¹⁹ Bu görüşe göre, 4369 sayılı Kanun ile getirilen sistem değişikliği sonrasında 142'nci

maddeye ve kaçakçılık terimine dokunulmadığı için kanunkoyucunun 142'nci maddeye ilişkin iradesinin değişmediğinin kabulü gerekmekte olup mevcut durumda en basit bir şüphe durumunda dahi -her ne kadar adil olmayan, orantısız ve hukuka aykırı bir uygulama olsa da- aykırılık türüne bakılmaksızın tüm vergi suç ve kabahatleri için vergisel arama talep edilebilir.²⁰

Ancak tarihsel süreç içerisinde kaçakçılığın, bir vergi kabahatinden vergi suçuna dönüşmesine rağmen 213 sayılı VUK' un 142'nci maddesindeki *"vergi kaçırdığına"* ibaresinin ihdas edildiği 5432 sayılı Kanun'dan bu yana ilk haliyle aynı kalması nedeniyle bugün için söz konusu ibarenin, eskisinden farklı olarak, VUK' daki mevcut hükümler doğrultusunda değerlendirilmesi gerekmektedir.²¹ VUK' un yürürlükte olan hükümleri doğrultusunda 142'nci maddenin lafzi yorumu yapıldığında vergisel aramaya sadece kaçakçılık suçu bakımından başvurulabileceği buna karşın idari para cezasını gerektiren vergi ziyaı ve usulsüzlük kabahatleri için başvurulamayacağı sonucuna ulaşılmaktadır.²² Bu doğrultuda vergisel arama yoluna ancak yükümlünün vergi kaçırdığına işaret eden belirtilerin bulunması durumunda başvurulabilir. Söz konusu belirtilerin de Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımı öngörülen kaçakçılık fiillerinin varlığına işaret etmesi gerekmektedir.²³

Aksi kabul, bir rakam belirtilmeksizin her hangi miktardaki bir vergi ziyaı fiili hatta usulsüzlük cezasını gerektiren fiiller gerekçe gösterilerek vergisel arama talep edilmesine ve bu yönde karar

¹⁶ Kazım YILMAZ, "Aramalı İncelemeye İlişkin Bazı Konular", Yaklaşım Dergisi, S.130, Ekim 2003, s.181.

¹⁷ Yusuf KARAKOÇ, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:77, İzmir 1997, s.200.

¹⁸ Erdem, a.g.e., s.163.

¹⁹ Kaşıkçı, a.g.e., s.109.

²⁰ Kaşıkçı, a.g.e., s.109-110.

²¹ Yerci, a.g.m., s.40.

²² Kaşıkçı, a.g.e., s.109.

²³ Bumin Doğrusöz; "Aramalı İncelemenin İncelikleri". (<https://www.bumindogruso.com/article/aramali-incelemenin-inelikleri>). Erişim tarihi:17 Şubat 2018.

verilmesine neden olacaktır.²⁴ Diğer bir deyişle, vergi kaybı dahi doğurmayan basit bir usulsüzlük kabahati nedeniyle bile yükümlü nezdinde vergisel arama yapılabilmesi mümkün hale gelecektir. Bu durumun ise, amaçla aracın dengeli olmasını, koruma tedbirine başvurulurken elde edilecek genel fayda ile tedbire muhatap olan kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin kısıtlanması nedeniyle uğradıkları zarar arasında makul bir ölçü bulunmasını gerektiren orantılılık ilkesine açıkça aykırılık teşkil ettiği ortadadır. Ayrıca arama dahil tüm koruma tedbirlerine sadece suçlar bakımından başvurulabilmesi mümkün olup ceza muhakemesi sistemimizde kabahat niteliğindeki fiiller için koruma tedbirlerine başvuru yolu açık değildir.²⁵

Kanunkoyucu, “*vergi kaçırıldığına delalet eden emareler*” in neler olduğunu açıklamadığı gibi emareye örnek verme yoluna da gitmemiş; bu konuda belirleme yapma yetkisini inceleme elemanına bırakmıştır.²⁶ O halde söz konusu ifadede ne anlaşılması gerekmektedir?

Emare, hukuk sözlüğünde “*belirti, iz, ipucu; bir eylemin yapılması olasılığını ortaya koyan ve fakat başlı başına bir delil nitelik ve kuvvetinde olmayan olgular*”²⁷ olarak tanımlanmıştır. Usul hukuku bakımından ise emareyi; bir iddianın doğrulanması konusunda kanaat edinmeye elverişli olan ancak iddia edilen olayı sadece ihtimal derecesinde ya da kısmen doğrulayabilen ispat araçları olarak tanımlamak mümkündür.²⁸

Dikkat edileceği üzere, emare bir kesinlik ifade etmemektedir. Bu nedenle kesin bir delil olmamakla birlikte, vergi kaçakçılığı suçuna yönelik fiillerin işlendiğine dair bir ipucunu, bir delil başlangıcını veya buna işaret eden belirtileri emare olarak değerlendirmek mümkündür.²⁹ Bunlar, defter ve belgeler olabileceği gibi her hangi bir olay da emare olabilir.³⁰ Vergi kaçırıldığına dair emare sayılabilecek belirtilere; yükümlünün ticari faaliyetlerini alternatif bir kayıt sisteminde takip ettiğine ve bunların gizlendiğine dair belirtiler, defter, belge ve kayıtların tahrif edildiği ya da yok edildiğine dair belirtiler, mali tablolar üzerinden tespit edilebilecek hesap ve muhasebe hilesi niteliğindeki manipülasyonlara dair belirtiler, örnek olarak gösterilebilir.³¹

Vergi kaçırıldığına delalet eden emareler ifadesinin, bir delil niteliği ve gücünde olmamakla birlikte vergi kaçırıldığı yönünde şüphe oluşturabilecek olgular olarak anlaşılması gerekir. Bu emareler kaçakçılık suçunun işlendiğini kesin bir şekilde ortaya koymayıp, bu suça ilişkin somut delillerin elde edilebilmesi bakımından vergisel aramaya imkan sağlayan bir ön basamak işlevi görmektedir.³²

VUK’ da suçun işlendiğine dair delil bulunması, şart koşulmadığından vergisel arama yoluna başvurulabilmesi için kaçakçılık suçunun işlendiğini kesin bir şekilde ortaya koyacak delillerin elde edilmesine gerek yoktur.³³ Vergi kaçakçılığı yapıldığına dair hareketlerin ya da belirtilerin

²⁴ Kaşıkçı, a.g.e., s.109.

²⁵ Kaşıkçı, a.g.e., s.110.

²⁶ Selahattin DUMLU. Vergi Usul Kanunu Şerh ve İzahları. C.1. Hak Kitabevi. İstanbul 1957. s.320.

²⁷ Ejder YILMAZ. Hukuk Sözlüğü. Yetkin Yayınları. Ankara 2010. s.213.

²⁸ Haluk KONURALP. Medeni Usul Hukukunda İspat Kurallarının Zorlanan Sınırları. Yetkin Yayınları. Ankara 2009. s.29.

²⁹ Adnan ÇAVUŞ. Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul 2006. s.273; Soydan, a.g.e., s.516.

³⁰ Ali DAYIOĞLU. “Arama Ve Aramalı Vergi İncelemesinde Mükellefin Hakları”. Vergi Sorunları Dergisi. S.10. Şubat 1984. s.101.

³¹ Soydan, a.g.e., s.517.

³² Erdem, a.g.e., s.184.

³³ Recep TURGAY. Vergi Usul Kanunu Ve Tatbikatı. C.1. N. Uycan Basım Sanayii A. Ş.. İstanbul 1977. s.586; Nezih ŞEKER. Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi. Beta Yayınları. İstanbul 1994. s.394; Şin, a.g.e., s.98; Uçar DEMİRKAN. Vergi İncelemesinin Kuralları (Görevler Ve Yetkiler). Türmob Yayınları No:127. Ankara 2000. s.46; Organ, a.g.e., s.144; Dayioğlu, a.g.m., s.101. Doktrinde Sarılı, vergisel arama yapılabilmesi için yükümlünün vergi kaçırıldığına dair kuvvetli işaret ya da izlerin bulunması gerektiği görüşündedir. Bkz. Sarılı, a.g.e., s.183.

bulunması arama talep edilebilmesi için yeterli olacaktır.³⁴ Diğer bir deyişle, yapılacak arama sonucunda vergi kaçırıldığına dair delil bulunulabileceğini öngörmeyi sağlayan somut belirtiler bulunması yeterli olacaktır.³⁵ Ancak bu belirtilere göre vergisel arama konusunda karar verecek hakimın ikna olması gerekir.³⁶

VUK' un 142'nci maddesinde *"kuvvetli emare"* ifadesinin yer almaması dolayısıyla bu konuda vergi kaçırıldığına dair basit dahi olsa her hangi bir belirti, ipucu ya da işaretin yeterli olabileceği düşünülebilirse de vergisel aramanın gerekliliğinden bahsedilebilmesi için bir belirti veya ipucuna dayanmayan soyut bir zan ya da tahmin değil; bunun ötesinde emare olabilecek bazı somut unsurların bulunması zorunludur.³⁷

Buna karşın, vergisel arama için vergi kaçırıldığı yönünde kuvvetli emare ya da delillerin aranması ise kanunkoyucunun amacını aşan bir uygulama olacaktır. İnceleme elemanı, kaçakçılık suçunun işlendiğine dair somut deliller bulabilse arama yoluna başvurmak yerine incelemeyi olağan yol ve yöntemlerle yürütülebilirdi ki vergisel aramanın temel amacı, yukarıda ifade edildiği gibi işlendiği konusunda emare/belirti bulunan kaçakçılık suçuna yönelik delil elde etmektir.³⁸ Bu bağlamda yükümlünün vergi kaçırıldığı yönündeki delillerin normal vergi incelemesi ile tespit edilebileceği durumlarda vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların arama talebinde bulunmamaları gerekir.³⁹

2.1.2- Olması Gereken Ölçüt: Vergi Kaçırıldığına Dair Makul Şüphe Bulunması

Vergisel arama yoluna başvurulabilmesi için

varlığı aranacak emareler; basit bir tahmin, zan ya da belirtiden ibaret olamayacağı gibi kaçakçılık suçunu kesin bir şekilde ispat eden bir delil niteliği de taşımayacaktır.

İfade etmek gerekir ki, ortaya çıkan bir emarenin, vergisel aramanın gerekliliğini ortaya koyabilmesi açısından taşıması gereken ispat gücü ya da şüphe derecesini belirlemek son derece güçtür. Bundan dolayı emare kavramı, arama tedbirine başvurulabilmesi açısından belirsiz, yoruma açık ve yetersiz bir kavram olduğu gibi konuya ilişkin evrensel ilke ve kabulleri karşılamamaktadır.⁴⁰ 1949 yılından bu yana VUK' da yer alan *"vergi kaçırıldığına delalet eden emareler bulunursa"* ifadesi, vergisel aramanın dayanak noktasını oluşturmakla birlikte, bu ibarenin yeterli hukuki koruma ve belirlilik sağladığını söylemek de güçtür.⁴¹

Vergisel arama gibi temel hak ve özgürlüklerle ağır müdahale niteliği taşıyan bir koruma tedbirinin uygulanmasının, nezdinde arama yapılacak kişiler için yeterli hukuki koruma sağlayacak şekilde makul seviyede ölçütlere dayanması gerektiği açıktır. Bu nedenle VUK' da yer alan arama hükümlerinin usul yönü bakımından ceza muhakemesi hukukunda yaşanan değişimler dikkate alınarak güncel mevzuata uyumlu bir şekilde gözden geçirilmesi yerinde bir adım olacaktır.⁴²

Vergi Usul Kanunu'ndaki emare kavramı karşılığında, CMK' nın 116'ncı maddesinde, arama için suç delillerinin elde edilebileceği hususunda makul şüphe bulunması öngörülerek daha açık bir hüküm getirilmiştir.⁴³ Makul şüphe ve emare kavramları birlikte değerlendirildiğinde aslında her iki kavramın birbirine benzemekle beraber,

³⁴ Turgay, s.586.

³⁵ Mehmet YAŞIN. "Anayasa ve Ceza Muhakemesi Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler Bağlamında Aramalı Vergi İncelemesinde Özellikli Bazı Durumlar-1". Yaklaşım Dergisi. S.199. Temmuz 2009. s.57.

³⁶ Demirkan, a.g.e., s.46; Şin, a.g.e., s.98.

³⁷ Erdem, a.g.e., s.174; Soydan, a.g.e., s.516; Doğrusöz E., a.g.m., s.185.

³⁸ Şeker, a.g.e. s.394; Çavuş, a.g.e., s.273.

³⁹ Nas, a.g.e., s.159.

⁴⁰ Kaşıkçı, a.g.e., s.111.

⁴¹ Erdem, a.g.e., s.175.

⁴² Erdem, a.g.e., s.175.

⁴³ Donay, a.g.e., s.122; Soydan, a.g.e., s.516.

makul şüphe kavramının daha somut bir kavram olduğu, emare kavramının ise makul şüpheye göre daha geniş yorumlanmaya müsait olduğu görülmektedir.⁴⁴

Vergisel arama bakımından makul şüphe; yükümlünün vergi kaçırdığı yolunda bir şüphenin bulunması ve bu şüphenin, aramaya karar verecek olan merci tarafından objektif olarak o andaki görünüşe göre şüpheyi haklı kılan somut belirtilere dayalı olarak saptanmasıdır.⁴⁵

CMK ile VUK hükümleri karşılaştırıldığında emare kavramının makul şüpheye göre yoruma daha açık ve belirsiz olması nedeniyle vergisel arama tedbiri bakımından CMK' nın 116'ncı maddesinde yer alan makul şüphenin, ölçüt olarak dikkate alınması yerinde olacaktır.⁴⁶ Hatta 142'nci maddede emare kavramı yerine makul şüphe ifadesine yer verilerek bu konuda CMK' ya atıf yapılması isabetli bir yaklaşım olacaktır.⁴⁷

Vergisel arama için makul şüphenin bulunup bulunmadığını öncelikle inceleme elemanı takdir edecektir. Vergi inceleme elemanı, arama talebinde bulunmadan önce ihbar ya da inceleme üzerine elde edilen ve yükümlünün vergi kaçırdığına işaret eden belirtileri kuvvetlendirip somutlaştırarak herkes tarafından inanılabilir duruma getirmek amacıyla bir ön araştırma yapacaktır.

Söz konusu araştırma neticesinde de makul şüpheyi ortaya koyacaktır.⁴⁸

2.2- İhbar veya Vergi İncelemeleri Yoluyla Vergi Kaçakçılığı Suçu Bakımından Makul Şüphe Oluşturan Emarelerin Tespit Edilmesi

Vergisel arama yoluna başvurulabilmesi için öncelikle ihbar veya yapılan vergi incelemesi neticesinde kaçakçılık suçunun işlendiği konusunda makul şüphe oluşturan emarelerin tespit edilmiş olması gereklidir.

Belirtelim ki, ortada ihbar ya da vergi incelemesi bulunmadan sadece vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların kişisel isteği üzerine arama yapılamaz. Zira kanunkoyucu aksini istese idi inceleme elemanlarına her zaman arama yapılmasını talep etme yetkisi tanırdı.⁴⁹ Dolayısıyla yükümlünün, vergi kaçırdığına dair emarelerin, sadece ihbar ya da vergi incelemeleri yoluyla ortaya çıkması durumunda vergisel arama söz konusu olabilecektir.⁵⁰ Bu nedenle ihbar veya vergi incelemesine dayanmayan ve inceleme elemanının talebi üzerine gerçekleştirilmeyen aramalar, vergisel arama olarak kabul edilemeyecektir.⁵¹

Kolluk görevlileri tarafından vergi incelemesi süreci dışında, CMK hükümleri doğrultusunda

⁴⁴ Çavuş, a.g.e., s.274; Erdem, a.g.e., s.174.

⁴⁵ Kaşıkçı, a.g.e., s.112; Funda TÖRALP. "Temel Hak Ve Özgürlüklerin Vergilendirme Yetkisinin Kullanımına Etkisi", Anayasadan Mali Ve Vergisel Beklentiler. Ed: F. Yenisey, G. Güneş, Z. E. Şirin. XII Levha Yayıncılık. İstanbul 2012. s.172.

⁴⁶ Erdem, a.g.e., s.174; Kaşıkçı, a.g.e., s.112; Yüksel BAT. "Türk Vergi Hukukunda Arama". Legal Mali Hukuk Dergisi. C.12. S.139. Temmuz 2016. s.2111.

⁴⁷ Çavuş, a.g.e., s.274.

⁴⁸ Çavuş, a.g.e., s.274.

⁴⁹ Karagözoğlu, a.g.e., s.142.

⁵⁰ Nitekim Danıştay da " ... hakkında aramalı inceleme yapılabilmesi için mükellefin vergi kaçırdığı yolunda dilekçe ile yapılmış bir ihbar olması ya da inceleme yapmaya yetkili elemanlarca aramaya lüzum gösterilmek ve gerekçeleri belirtilerek sulh yargıcından istenmiş bir arama izninin olması gerektiği" ni belirtmiştir. DVDDK, E.2002/549, K.2002/633, T: 27.12.2002. Akt: Ün, a.g.m., s.69.

⁵¹ Örneğin, Mali Polis Şube Müdürlüğüne yapılan bir ihbar dolayısıyla mali polisin talebi üzerine verilen bir arama kararı uyarınca yükümlü nezdinde arama yapılarak elde edilen defter, kayıt ve belgelerin daha sonra inceleme elamanına vergisel yönden değerlendirilmesi için tevdi edilmesi vergisel arama olarak değerlendirilemez. Çünkü vergisel aramayı talep yetkisi sadece vergi inceleme elamana tanınmıştır. Dolayısıyla mali polis tarafından talep edilen bir arama kararına dayanmasına rağmen yapılan bu tür aramalar ile sonrasında yapılacak vergi incelemeleri, vergisel arama sayılmayacak ve VUK'un 142 ile 147'nci maddelerinde yer alan düzenlemeler bu tür aramalar için uygulanamayacaktır. Engin HEPAKSAZ ve diğerleri. "Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği". (<https://www.ersanoz.com/makaleler/02-18-2011-aramali-vergi-incelemesi-ve-islerligi.pdf>). Erişim tarihi: 01 Nisan 2019. s.6-7.

gerçekleştirilen adli aramalarda vergi suçlarına ilişkin deliller de elde edilebilmektedir. Bu gibi durumlarda gerek vergilendirme konusunda vergi idaresinin, gerekse kaçakçılık suçunun oluşup oluşmadığı konusunda savcılığın harekete geçebilmesi için öncelikle vergilendirmeye ilişkin olarak elde edilenler bakımından vergi incelemesi yapılması gereklidir.⁵² Danıştay bu konuya ilişkin olarak verdiği bir kararında; akaryakıt ticareti ile gemi işletmeciliği yapan şirketin, akaryakıt kaçakçılığı iddiasından ötürü kanuni temsilcileri ve çalışanlarının ev ve işyerlerinde yapılan aramalar sonucunda ele geçen çok sayıda el defterleri ve diğer yazılı belgeler ile kolluk birimlerince aramaya muhatap olanlardan alınan ifadelerin vergi incelemesine esas alınmasını hukuka uygun bulmuştur.⁵³

Ancak bir yükümlü hakkında VUK'un vergisel aramaya ilişkin hükümleri doğrultusunda arama yapılabilmesi imkanı mevcut olmasına rağmen CMK hükümleri doğrultusunda arama yapılması hukuka aykırıdır. Nitekim Yargıtay bu konuya dair verdiği bir kararında; sanığın VUK'un 359'uncu maddesi kapsamında sahte fatura ticareti yaptığıнын en başından kolluk görevlileri tarafından tespit edilmesine rağmen gecikmesinde sakınca bulunan bir durumun varlığı gerekçesi gösterilmeden vergi yükümlüsü failler için daha güvenceli olan VUK'un 142 ve devamındaki maddelerde belirtilen özel usule uygun olarak hareket edilmesi gerekirken CMK'nın 116, 119 ve 127'nci maddeleri kapsamında arama ve elkoyma işlemlerinin yapılmasını hukuka aykırı bulmuştur.⁵⁴ Bu karar ile

⁵² Erdem, a.g.e., s.171.

⁵³ Dn.3.D.T:26.11.2007, E.2006/3268, K.2007/3161. (<https://www.kararara.com/forum/viewtopic.php?f=77&t=17898&start=50>). Erişim tarihi: 01 Nisan 2019.

⁵⁴ "... Müdürlüğü görevlileri tarafından, sanığın VUK'nun 359/b maddesi kapsamında kalan suçu işlediğinin tespit edilmesi üzerine, bu aşamada gecikmesinde sakınca bulunduğuna ilişkin bir hâlin varlığı da gösterilmediğine göre, genellikle vergi mükellefleri olan failler için kanun koyucunun öngördüğü ve daha güvenceli olan 213 sayılı Kanun'un 142 ve devamı maddelerindeki özel usule uygun olarak arama ve el koyma işleminin gerçekleştirilmesi, diğer bir ifade ile Cumhuriyet Başsavcılığının, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların sulh ceza hâkiminden talepte bulunması ve arama kararı verilmesi halinde arama işlemini gerçekleştirmesine imkân sağlaması gerekirdi.

Genel hükümlere tabi bir suç ihbarı üzerine, delil elde edilmesi amacıyla CMK uyarınca yapılan arama işlemi sonucunda, vergi suçunun da işlendiğini gösteren delillerin bulunması veya VUK'nun 147. maddesi hükmü karşısında, vergi suçuna ilişkin olmasına rağmen gecikmesinde sakınca bulunan hâllerin varlığı halinde, CMK hükümlerine göre arama işlemi yapılabilir ve bu şartlarda yapılan arama sonucunda elde edilen deliller de hukuka uygun kabul edilebilirdi. Ancak somut olayda ... Müdürlüğünce sanığın VUK'nun 359. maddesi kapsamında olan sahte fatura ticareti yaptığı en başından tespit edilerek, bu suçun delillerinin elde edilmesi amacıyla arama kararı talep edilmiştir. Bu durumda aramanın VUK'nun 142. maddesindeki özel hükümlere uygun gerçekleştirilmesi yerine belirtilen şekilde yapılması hukuka aykırıdır. Ayrıca, bu yöntemle elde edilen fatura ve diğer deliller hükme esas alınarak sanığın mahkumiyetine karar verilirken, CMK'nun 230/1-b madde ve bendi uyarınca hükmün gerekçesinde "delillerin tartışılması ve değerlendirilmesi, hükme esas alınan ve reddedilen delillerin belirtilmesi; bu kapsamda dosya içerisinde bulunan ve hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delillerin ayrıca ve açıkça gösterilmesi" gerektiği de gözetilmemiştir.

Dosyadaki hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delillerin değerlendirme dışı tutulması halinde, sanığın cezalandırılmasına imkân bulunmamaktadır. Gerekçeli kararda gösterilen esaslı deliller arasında, vergi tekniği ve vergi inceleme raporları, şirkete ait bir kısım evrak suretleri, 03.10.2005 tarihli fatura düzenlediğine dair tespit tutanağı gösterilip mahkumiyete esas alınmış ise de, VUK hükümlerine, dolayısıyla hukuka aykırı arama el koyma sonucunda elde edilen deliller üzerinden harekete geçilerek düzenlenen vergi tekniği ve vergi inceleme raporları mahkumiyete esas alınamaz. Diğer yönden, dosyada sanığa ait bir ikrar bulunmamaktadır. Bu itibarla; sanığın işyerinde hukuka aykırı olarak gerçekleştirilen arama işleminde elde edilen maddi deliller ile buna dayanılarak düzenlenen inceleme raporlarının mahkemeye hükme esas alınmasında isabet bulunmamaktadır." Y. 11. C. D. T: 22.01.2015, E.2013/3618, K.2015/1001. (<https://hukukmedeniyeti.org/ictihatyazdir.asp?id=656863>) Erişim Tarihi: 01 Nisan 2019; "Emniyet Müdürlüğü görevlileri tarafından, sanığın VUK'nın 359/b-1 maddesi kapsamında kalan suçu işlediğinin tespit edilmesi üzerine, bu aşamada gecikmesinde sakınca bulunduğuna dair bir hâlin varlığı da gösterilmediğine göre, genellikle vergi mükellefleri olan failler için kanun koyucunun öngördüğü ve daha güvenceli olan 213 Sayılı Kanun'un 142 vd. maddelerindeki özel usule uygun olarak arama ve el koyma işleminin gerçekleştirilmesi, diğer bir ifade ile Cumhuriyet Başsavcılığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların sulh ceza hâkiminden talepte bulunması ve arama kararı verilmesi halinde arama işlemini vergi memurlarının gerçekleştirmesine imkân sağlaması gerekirdi". Y. 11. C. D. T: 18.10.2018, E.2016/5118, K.2018/8182. (<https://www.kazanci.com>) Erişim tarihi: 01 Nisan 2019.

Yargıtay, VUK'un 142'nci ve devamındaki maddelere istinaden yapılması gerekirken, bu kanunun öngördüğü usule aykırı olarak yükümlünün ev ve işyerlerinde gerçekleştirilen aramanın, hukuka aykırı olduğunu ve bu arama sonucunda elde edilen deliller ile bunlara dayanarak düzenlenen inceleme raporlarının mahkemece hükme esas alınamayacağını belirtmiştir.⁵⁵ Görüldüğü üzere, vergisel arama için VUK'da öngörülen usul ve kuralara uyulmaması aramayı ve dolayısıyla arama sırasında elde edilen delillerin hukuka aykırı olması sonucunu doğuracağı gibi arama sonrasında yapılan vergi incelemesi ve bu inceleme üzerine gerçekleştirilen işlemleri (tarh ve ceza kesme işlemleri vb.) de hukuka aykırı hale getirecektir. Ayrıca bu aramayı gerçekleştirenler bakımından hukuka aykırı aramanın sonuçları gündeme geleceği için vergisel aramanın her aşamasında VUK'da ve CMK'da öngörülen usul ve esaslara azami derecede özen gösterilmesi gerekir.⁵⁶

2.2.1- Kaçakçılık Suçu Bakımından Makul Şüphe Oluşturan Emarelerin İhbara Dayanması

Vergi Usul Kanunu'nun 142'nci maddesi uyarınca hem ihbar hem de yapılan bir vergi incelemesi neticesinde yükümlü ve/veya kaçakçılıkla ilgili kişiler hakkında vergisel arama yoluna başvurulabileceği belirtilse de uygulamada vergisel arama sürecini, çoğunlukla yükümlünün vergi kaçırdığı yönünde yapılan ihbarlar başlatmaktadır. Bu bakımdan vergisel anlamda ihbar kavramının, ihbarın şekli ve ihtiva etmesi gere-

ken unsurların neler olduğunun, ihbarın kimler tarafından nerelere yapılabileceğinin ve yapılan ihbarın nasıl değerlendirileceğinin ayrıntılı olarak irdelenmesi gerekir.

2.2.1.1- İhbar Kavramı ve İhbarın Şekli

Arapça kökenli bir kelime olan ihbar sözlükte; *"bildirme, bildirim, haber verme, suçlu saydığı birini veya suç saydığı bir olayı yetkili makama gizlice bildirme, ele verme"* olarak tanımlanmaktadır.⁵⁷ Vergisel anlamda ihbar ise, her hangi bir yükümlünün vergi kayıp ve kaçığına neden olan durum, iş ve eylemlerinin bir ihbarcı tarafından yetkili kamu idarelerine yazılı, sözlü ya da e-posta yoluyla bildirilmesini ifade etmektedir.⁵⁸

Vergisel arama bakımından aranan ihbar şartının anlamı, aramayı gerektiren bir durumun vergi idaresine bildirilmesidir. Yükümlünün vergi kaçırdığının vergi idaresi tarafından tespit edilmesi halinde ihbar söz konusu olmayacak; ancak bu gibi durumlar vergi incelemesi dolayısıyla gerçekleştirilecek arama kapsamında değerlendirilebilecektir.⁵⁹

İhbar, vergi incelemeleri ile ilgili olsun ya da olmasın yetkili mercilere ulaşan bir durum bildirimi niteliği taşımaktadır. Ancak söz konusu bildirimler vergi incelemesi yapma ya da yaptırma yetkisine sahip mercilere ulaşmadıkça ihbar niteliği kazanamayacağından bu şekildeki bildirimler hukuksal bir etki doğurmayacak ve dolayısıyla vergisel arama talebinde bulunulmasına imkan sağlayan bir bildirimin varlığında da bahsedilemeyecektir.⁶⁰

⁵⁵ Yaşar DOĞAN. "Aramalı İnceleme Ve Sonrası Süreci". Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi. S.149. Mayıs 2016. (www.lebibyalkin.com). Erişim tarihi: 22 Ekim 2018. s.5.

⁵⁶ Doğan, a.g.m., s.5.

⁵⁷ (https://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.582a20d3240532.75539720). Erişim tarihi: 22 Mart 2019

⁵⁸ Tamer BUDAK. Türk Vergi Hukukunda İhbar ve İhbar İkramesi. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Prof. Dr. Şerafettin Aksoy' a Armağan 52. Seri, İstanbul 2009. s.45; Hepaksaz vd., a.g.m., s.7.

⁵⁹ Kaşıkçı, a.g.e., s.105.

⁶⁰ Kaşıkçı, a.g.e., s.105.

Vergi Usul Kanunu ihbar için her hangi bir şekil şartı öngörmemiştir. İhbarın yazılı olarak yapılması esastır ancak sözlü olarak yapılması da mümkündür⁶¹. Sözlü ihbarlar, tüm Türkiye genelinde 01.09.2010 tarihinden itibaren hizmet veren Vergi İletişim Merkezi'ne (VİMER) 4440189 numaralı telefon hattı ile yapılabileceği gibi vergi idaresi mercilerine, savcılığa ya da diğer kamu kurumlarına yapılabilir.⁶² Sözlü olarak yapılan ihbarlar bir tutanağa geçirilerek ihbarda bulunanın kimlik, adres bilgisi ve imzasının alınması gerekir. Çünkü ihbar üzerine yapılan bir arama sonucunda ihbar sabit olmazsa hakkında arama işlemi gerçekleştirilen yükümlü, ihbarda bulunan kişinin kimliğini öğrenmek istediği taktirde VUK m. 142/son hükmü uyarınca vergi idaresi kendisine bu bilgileri vermekle yükümlüdür.⁶³

Teknolojik gelişmelere paralel olarak ihbarın internet aracılığıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya diğer kamu kurumlarının muhtelif sayfalarına kimlik ve adres bilgileri de belirtilerek e-posta ile yapılabilmesi de mümkündür.⁶⁴ E-posta ile yapılan ihbar yazılı olarak yapılan ihbarlar gibi değerlendirilerek işlem yapılacaktır.⁶⁵

İhbar kurumunun hukuki dayanaklarından ilki Anayasanın “*Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı*” başlığını taşıyan 74'üncü maddesidir. Söz konusu hükme göre, va-

tandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye'de ikamet eden yabancılar kendileriyle ya da kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne yazı ile başvurma hakkına sahip olup; kendileriyle ilgili başvuruların sonucu, gecikmeksizin dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilir.

Anayasanın 74'üncü maddesinde yer alan dilekçe hakkının kullanılması 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun (DHKK) ile düzenlenmiştir. Eğer yapılan ihbar yazılı ise ihbar dilekçesinin değerlendirilmesinde bu kanun hükümlerinin dikkate alınması gerekir.⁶⁶ DHKK' nın 4'üncü maddesi uyarınca, yetkili mercilere verilen veya gönderilen dilekçelerde; sahibinin ad ve soyadı, imzası ile iş ya da ikametgah adresinin bulunması gerekir. Dilekçenin, konusu ile ilgili olmayan bir idari merciye verilmesi durumunda; bu merci tarafından dilekçenin asıl yetkili merciye gönderilmesi ve bu durumdan dilekçe sahibinin haberdar edilmesi gerekir (DHKK m. 5). 3071 sayılı Kanunun 6'ncı maddesinde ise yetkili mercilere verilen ya da gönderilen dilekçelerden; belirli bir konuyu ihtiva etmeyenlerin, yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili olanların⁶⁷ ve 4'üncü madde uyarınca dilekçede bulunması gereken, dilekçe sahibinin adı ve soyadı, imzası, iş ya da ikametgah adresi gibi unsurlardan her

⁶¹ Nitekim Danıştay bir kararında; savcılığa telefonla yapılan ihbarın, savcılık tarafından mal müdürlüğüne bildirilmesi ve hakim kararına dayanılarak gerçekleştirilen vergisel arama ile yükümlünün iş yerinde ele geçirilen bilgisayar disketleri ve el defterlerinden tespit edilen kayıt dışı gelire ilişkin kaçakçılık cezalı tarhiyatı, aramanın yazılı ihbar dilekçesi olmadan yapıldığından hareketle hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle kaldıran vergi mahkemesi kararını, VUK' un 142'nci maddesinde ihbarın yazılı olarak yapılacağı yönünde bir şart aranmadığını belirterek bozmuştur. Dn. 9. D. T: 14.10.1999, E:1998/2656, K.1999/3598, Bkz. Mehmet A. ÖZYER. Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması. Hesap Uzmanları Derneği Yayını. Ankara 2008. s.261.

⁶² İmdat TÜRKAY. Vergi Kayıp ve Kaçağının İhbarı ve Muhbire Ödenecek İhbar İkramiyesi. Seçkin Yayıncılık. Ankara 2014. s.51.

⁶³ Taşdelen, a.g.m., s.168.

⁶⁴ Türkay, a.g.e., s.52.

⁶⁵ Ayşe GINALI. “Vergi İhbarı Sonucu Ödenecek İhbar İkramiyesinin Usul ve Esasları”. Mali Çözüm Dergisi. S.101. Eylül-Ekim 2010. s.148.

⁶⁶ Kaşıkçı, a.g.e., s.105.

⁶⁷ 3071 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesindeki “yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili olan dilekçelerin incelenemeyeceği” yolundaki hüküm; hem CMK hem de VUK'da yer alan aramaya dair ihbarın konusunun, her olasılıkta yargı mercilerinin görevine gireceği ve bundan dolayı bu nitelikteki dilekçelerin de mutlaka incelenerek değerlendirilmesi gerektiği; aksi davranışın TCK'nın 278'inci maddesi uyarınca suç oluşturacağı gerekçesiyle doktrinde eleştirilmektedir. Bkz. Kaşıkçı, a.g.e., s.106, dp.242.

hangi birisi eksik olanların incelenemeyeceği ifade edilmiştir.

Her ne kadar VUK' un 142'nci maddesi hükümünden sadece ihbarda bulunan kişinin isminin bilinmesinin ihbarın dikkate alınması ve incelenmesi için yeterli olacağı anlamı çıkmakta ise de DHKK' nın daha sonra yürürlüğe girmesi ve idari mercilere dilekçe ile yapılacak tüm başvuruları kapsaması nedeniyle vergisel ihbar dilekçeleri hakkında da uygulanması gerektiği açıktır.⁶⁸

3071 sayılı Kanun kapsamında vergi kayıp ve kaçığına yönelik olarak vergi idaresine yapılacak ihbarların değerlendirilmesine yönelik olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından farklı tarihlerde iç genelgeler yayınlanmıştır.⁶⁹ Dolayısıyla ihbar dilekçelerinin değerlendirilmesinde söz konusu genelgelerin de dikkate alınması gerekmektedir.

Diğer yandan dilekçe ve bilgi edinme hakkının kullanılmasına yönelik 2004/12 sayılı Başbakanlık Genelgesi'nde *"Ad, soyad ve adres bulunmayan, imza taşımayan, belirli bir konuyu içermeyen ya da yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili dilekçeler cevaplandırılmayacaktır. Ancak, bu unsurları ihtiva etmemekle birlikte, başvurulara olayla ilgili inandırıcı mahiyette bilgi ve belgeler eklenmiş veya somut nitelikte bilgi, bulgu ya da olaylara dayanılıyor ise, bu hususlar ihbar kabul edilerek idarece işlem yapılabilir"* denilerek idareye dilekçeleri değerlendirme konusunda takdir yetkisi tanınmıştır.⁷⁰

İhbar dilekçelerinin uygulamada ne şekilde işleme tabi tutulacağı konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 22.11.1990 tarih ve 112906 sayılı iç genelge uyarınca ihbar dilekçeleri, gönderilen merci tarafından incelenerek,

süratle gereği yapılacaktır. Ancak adı, soyadı ve imzası ile iş ya da ikametgah adresi bulunmayan ya da yanlış isim ve adres bulunan ihbar dilekçeleri işleme konulmayarak saklıya alınacak olup bu şekildeki ihbar dilekçelerine inandırıcı nitelikte, olayla ilgili yeterli belgeler eklenmiş ise işlem yapıp yapmama konusu, bu dilekçelerin gönderildiği merciin takdirinde olacaktır.⁷¹

Önemle vurgulamak gerekir ki, isim içermeyen, yanlış isim bulunan ya da gönderenin kimliğinin anlaşılamadığı dilekçelerin varlığı durumunda ortada vergisel arama sürecini başlatabilecek bir ihbar yoktur. Söz konusu dilekçe, bir incelemeye başlama sebebi olarak kabul edilerek bunun sonucunda kaçakçılık suçu bakımından makul şüphe oluşturan belirtilere ulaşılması halinde, vergi incelemesinden kaynaklanan bir vergisel arama talebinin dayanağını oluşturabilecektir.⁷²

Bir yükümlünün vergi kaçırdığına yönelik olarak yapılan ihbarın, değerlendirilebilmesi için öncelikle ihbarda bulunan kişinin gerçek kimlik ve güncel ikametgah bilgilerini içerecek şekilde yazıya aktarılmış olması gerekir. Bu nedenle işleme konulmadan önce yazılı ihbar dilekçelerindeki unsurların doğruluğunun teyit edilmesi sözlü ihbarların da temel unsurları içerecek şekilde bir tutanağa bağlanması gerekir.⁷³ Hem ihbarın sabit olmaması durumunda ortaya çıkacak olan sorumluluk ve nezdinde vergisel arama yapılan kişilerin ihbarcının kimliğini öğrenme hakkının sağlanması hem de ihbarcı hakkında asılsız ihbar nedeniyle iftira ve/veya suç uydurma suçları dolayısıyla dava açılabilmesi için söz konusu bilgilerin açıkça tespit edilmesi zorunludur.⁷⁴

⁶⁸ Taşdelen, a.g.m., s.168.

⁶⁹ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 22.11.1990 tarih ve 112906 sayılı, 19.03.1992 tarih ve 25922 sayılı, 20.01.2000 tarih ve 02264 sayılı İhbarlar Şubesi İç Genelgeleri, Bkz. Budak, a.g.m., s.48.

⁷⁰ Emrah AKIN. "Aramalı Vergi İncelemesinde Temel Kişi Hakları Bağlamı". Yaklaşım Dergisi. S.167. Kasım 2006. s.95.

⁷¹ Erdem, a.g.e., s.177-178.

⁷² Kaşıkçı, a.g.e., s.106, dp.242.

⁷³ Erdem, a.g.e., s.178.

⁷⁴ Erdem, a.g.e., s.179.

2.2.1.2- Kimler İhbarda Bulunur ve İhbarın Yapılabileceği Yerler

Yükümlünün vergi kaçırdığı yolunda ihbarlar, yükümlünün yakınları, işletmesinde çalışan ya da onunla ticari ilişki içinde olan veya bir şekilde yükümlünün kaçakçılık suçu işlediği konusunda bilgi sahibi olan hatta kaçakçılık fiillerinin işlenmesine iştirak veya yardım eden⁷⁵ özel kişi ya da kuruluşlar tarafından yapılabilir. Yine yapılan denetim ve kontroller neticesinde kaçakçılık suçu işlendiğinin tespiti üzerine kamu kurum ve kuruluşları⁷⁶ tarafından da ihbar yapılabilir.

Vergisel ihbarlar çoğunlukla vergi idaresine ya da doğrudan doğruya inceleme elamanına yapılırsa da kaymakamlık, emniyet, savcılık, Sosyal Güvenlik Kurumu gibi diğer kamu kurumlarına da yapılabilir. İhbarın vergi idaresi dışında diğer bir kamu kurumuna yapılması durumunda ilgili kurumun görevlileri tarafından söz konusu ihbarın derhal savcılık ya da vergi idaresine bildirmesi gerekir. Bu durum, aynı zamanda kamu görevinin de bir gereği olup aksi davranış TCK'nın 279'uncu maddesinde düzenlenen "*kamu görevlisinin suçu bildirmemesi*" suçunu oluşturacaktır.⁷⁷

İhbarın savcılığa yapılması ya da vergi kaçırıldığına doğrudan doğruya savcılık tarafından öğrenilmesi durumunda VUK' un 367'nci maddesi uyarınca ilgili vergi dairesinden vergi incelemesi yapılmasının talep edilmesi gerekir (m. 367/2). Dolayısıyla vergisel arama süreci, savcılığın bu talebi üzerine de başlayabilmektedir.⁷⁸

2.2.1.3- İhbarın Değerlendirilmesi

Bir yükümlü hakkında kaçakçılık suçu işlediğine dair ihbarda bulunulması, tek başına vergisel aramaya imkan vermez. Kanunkoyucu, vergisel arama için yükümlü hakkında ihbar yapılmasını yeterli bulmamış; ihbarda vergi kaçırıldığına dair emareler bulunması gereğini ortaya koymuştur.⁷⁹ Bu nedenle inceleme elemanı, ihbar hakkında gerekli ön çalışma ve değerlendirmeler yaptıktan sonra arama talep edip etmeme noktasında karar verecektir.⁸⁰

Yapılan ihbarın gerek 3071 sayılı Kanun, gerekse diğer mevzuata şeklen uygun olup olmadığına dair yapılan incelemeden sonra içerik olarak da değerlendirilmesi gerekir. İhbarın değerlendirilmesi sürecinde vergisel arama bakımından değer ifade edebilmesi için öncelikle, ihbarın konusunu teşkil eden unsurlar arasında bir yükümlünün kaçakçılık eylemine yer verilmiş olmasına ihtiyaç duyulur. Bu manada kaçakçılık suçunu işleyen yükümlünün kim olduğu, kaçakçılık faaliyetinin hangi eylemlerden oluştuğu ile bu faaliyetin tahmini ölçülerinin ve genel çerçevesiyle bu bilgilerin doğruluğunu gösteren hususların ihbarda belirtilmesi lazımdır.⁸¹ Dolayısıyla ihbar dilekçelerinde soyut ve yuvarlak ifadelerle itibar edilmemesi gerekmekte olup kaçakçılık eyleminin hangi fiillerle gerçekleştirildiğinin somut olarak ortaya konulması şarttır.⁸² Örneğin, yükümlünün naylon fatura kullandığı ileri sürülüyorsa; bu faturanın kimden alındığının, hangi malların alınmış ya da hangi hizmetlerin yaptırılmış gibi gösterildiğinin ihbar dilekçesinde somut bir şekilde gösterilmesi gerekir.⁸³

⁷⁵ Türkay, a.g.e., s.53.

⁷⁶ Örneğin; yükümlünün iş yerinde Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) müfettişleri tarafından yapılan denetleme sırasında yükümlünün kaçakçılık suçu işlediğine dair belirtilerin tespit edilmesi halinde bu durumun SGK tarafından vergi idaresine bildirilmesi ihbar olarak değerlendirilir.

⁷⁷ Çavuş, a.g.e., s.268-269.

⁷⁸ Soydan, a.g.e., s.460.

⁷⁹ Yılmaz K., a.g.m., s.181.

⁸⁰ Şeker, a.g.e., s.396.

⁸¹ Erdem, a.g.e., s.180.

⁸² İsmail YOĞUN. "Vergi Hukukumuzda Aramalı Vergi İncelemesi". Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi. S.461. Nisan 2006. s.181.

⁸³ Türkay, a.g.e., s.55.

İnceleme elemanının ihbarı değerlendirirken çok dikkatli, titiz, ön yargısız davranması ve gizli bir ön araştırma yapması gerekir. Her şeyden önce ihbarın niteliği ve ciddiyeti, ihbar edenin; kişiliği, ihbarın konusunu oluşturan durumlar hakkında gerçekten doğru bir şekilde bilgi sahibi olup olamayacağı, ihbar edilen yükümlü ile ilişkisi, ihbarın ne için yapıldığı (ihbar ikramiyesi, menfaat çatışması, kin duyma vb.), yükümlünün kimliği, geçmişi ve ticari itibarı göz önüne alınarak bilgi sahibi olmaya çalışmalıdır.⁸⁴ İnceleme elemanı ihtiyaç duyduğu taktirde ihbarda bulunan kişi ile görüşerek bilgi alabileceği gibi ihbar dilekçesindeki eksiklikleri de tamamlayabilir.

İnceleme elemanının, ihbar dilekçesinde belirtilen olay ve olgular ile yükümlünün vergi idaresinde bulunan beyan ve bilgilerini objektif bir şekilde birlikte değerlendirerek kaçakçılık suçu işlendiği yönünde makul şüphe oluşturan belirtilere ulaşması, vergisel arama yoluna başvurulabilmesi için zorunludur. Dolayısıyla yapılan bu değerlendirme sonucunda kaçakçılık suçuna dair her hangi bir belirtiye ulaşılamaması durumunda vergisel arama tedbirine başvurulması mümkün değildir.⁸⁵

İhbar dilekçesinin şekil ve içerik bakımından değerlendirilmesi neticesinde;

- İhbarın ciddi ve gerçek olduğunun belirlenmesi,
- Yükümlünün kaçakçılık suçu işlediğine dair belirtilerin tespit edilmesi,
- İhbar edilen konunun normal vergi incelemesiyle ortaya çıkarılmasının mümkün olmaması,
- Vergi suç ve kabahatlerine ilişkin olup delil olabilecek defter, belge ve kayıtların ancak arama yoluyla elde edilebileceğinin anlaşılması,

- Hedeflenen amaçlar dikkate alındığında aramanın, yapılmaya değer derecede verimli ve önemli olması durumunda inceleme elemanı tarafından vergisel arama yoluna gidilebilmesi mümkün olacaktır.⁸⁶

Yapılan ihbarın yukarıdaki şartları taşımadığının ortaya çıkması durumunda ise vergisel arama yapılamaz. Ancak inceleme elemanı tarafından normal vergi incelemesi yoluna başvurulabilmesi pekala mümkündür. İhbar neticesinde arama yapılmamışsa; hatta ihbarın tamamen asılsız olduğu ortaya çıkmış olsa bile ihbarda bulunan kişinin kimliği gizlenir ve kesinlikle hakkında ihbarda bulunan kişiye bildirilmez.

2.2.2- Kaçakçılık Suçu Bakımından Makul Şüphe Oluşturan Emarelerin Vergi İncelemesine Dayanması

Vergisel arama yapılabilmesi için hakkında vergisel arama tedbiri uygulanacak kişi için ihbarda bulunulması zorunlu değildir. VUK' un 142'nci maddesi uyarınca, yapılan bir inceleme dolayısıyla bir yükümlünün vergi kaçırdığına işaret eden emareler bulunması durumunda da yükümlü ya da kaçakçılıkla ilgili görülen kişiler hakkında vergisel arama yoluna gidilebilmesi mümkündür. Dolayısıyla vergisel aramanın kaynağı ihbar olabileceği gibi vergi incelemesi de olabilir. Ancak VUK' un 142'nci maddesinde bahsedilen incelemeler, ihbara dayanmayan incelemeler olabilir. Eğer vergi incelemesi, yapılan bir ihbar üzerine yürütülmekte ise arama talebine, hem ihbar hem de vergi incelemesi birlikte dayanak teşkil edecektir.⁸⁷ Kanun'da vergi incelemesi kavramı yerine "yapılan incelemeler" ifadesi tercih edilmiş olmasına rağmen kanunun sistematigi dikkate alındığında bu ifade, başlamış ve halen devam etmekte olan vergi incelemesi olarak anlaşılmalıdır.⁸⁸

⁸⁴ Kızılot, a.g.e., s.1342.

⁸⁵ Taşdelen, a.g.m., s.169.

⁸⁶ Kızılot, a.g.e., s.1342.

⁸⁷ Kaşıkçı, a.g.e., s.107.

⁸⁸ Erdem, a.g.e., s.181.

Yürütölmekte olan bir vergi incelemesi sırasında, inceleme yapmaya yetkili olanlarca yükümlünün vergi kaçakçılığı suçunu işlediği yönünde makul şüphe oluşturan belirtilere ulaşılması durumunda bu suça ilişkin delillerin elde edilebilmesi için vergisel arama talep edilebilir.⁸⁹ Örneğin, yapılan bir inceleme sırasında yükümlünün, vergi matrahının azalmasına neden olacak şekilde çift defter tuttuğuna ya da defter, belge ve kayıtları yok ettiğine dair belirtilere ulaşılması durumunda inceleme elemanı tarafından vergisel arama talep edilebilecektir.⁹⁰

İnceleme elemanı, inceleme sırasında tespit ettiği kaçakçılık suçuna ilişkin emareleri arama talebinde mutlaka belirtmelidir. Bu nedenle arama talep edilebilmesi için yükümlü hakkında salt incelemeye başlanılmış olması yeterli olmamakta; arama talebinde kaçakçılık suçunun işlendiği ya da işlenebileceği makul şüphesini mevcut şartlara göre haklı gösterecek olay, olgu ve belgelere dayanılması gerekir.⁹¹ Bu bakımdan uygulamada olduğu üzere; kaçakçılık suçuna dair hiçbir fiili emareye yer verilmeden, yükümlü hakkında yürütölen bir inceleme olduğu ve kaçakçılık suçu işlediği konusunda şüphe duyulduğu şeklindeki bir arama talebi, kanundaki şartları taşımadığı için bu şekildeki bir talep üzerine verilen arama kararı hukuka aykırı olacaktır.⁹²

İnceleme elemanı devam eden bir inceleme sırasında kaçakçılık suçu bakımından makul şüphe oluşturan belirtilere ulaşması durumunda, konunun yürütölen vergi incelemesi ile ortaya çıkarılmasının mümkün olmadığı ve kaçakçılık suçuna dair delillerin ancak arama ile elde edilebileceği kanaatine varması halinde vergisel arama talep edebilecektir. Gerek ihbar üzerine

gerekse inceleme sırasında yükümlünün vergi kaçırdığı yönünde emarelere ulaşılması halinde vergisel arama yoluna başvurulması konusunda takdir yetkisi inceleme elemanına bırakılmıştır. Zira VUK' un 142'nci maddesinde kanunda belirtilen şartların bulunması durumunda "arama yapılabilir" denilerek bu konuda bir zorunluluk getirilmemiştir.⁹³

Belirtmek gerekir ki vergisel aramada elde edilen defter, belge ve kayıtlar üzerinde gerçekleştirilen olağandışı vergi incelenmesi sırasında diğer bir yükümlünün, kaçakçılık suçu işlediğine dair belirtilere ulaşılması durumunda bu yükümlü hakkında da vergisel arama yoluna başvurulması mümkündür. Dolayısıyla sonradan yapılacak vergisel aramanın kaynağı, daha önce yapılan arama olacaktır.

2.3- İnceleme Elemanı Tarafından Arama Yapılmasına Gerek Duyularak Arama Talebinde Bulunulması

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların arama yapılmasına gerek duyarak gerekçeli bir yazı ile yetkili sulh hakiminden arama talep etmeleri, VUK' un 142'nci maddesinin 2'nci fıkrasının 1'nci bendinde, vergisel aramanın diğer bir şartı olarak öngörölmüştür. Söz konusu hükümde arama talebinde bulunma yetkisi, sadece vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara tanınmıştır. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar ise VUK' un 135'nci maddesinde; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrosunda görev yapanlar olarak belirtilmiştir.

Vergisel arama yapılması talebinde bulunma hususunu değerlendirecek ve arama talebinde

⁸⁹ Hepaksaz vd., a.g.m., s.8; Taşdelen, a.g.m., s.169.

⁹⁰ Erdem, a.g.e., s.181.

⁹¹ Kaşıkçı, a.g.e., s.107.

⁹² Kaşıkçı, a.g.e., s. 108.

⁹³ Hepaksaz vd., a.g.m., s.8-9.

bulunabilecek olanlar, inceleme elemanlarıdır. VUK, arama yapılabilmesinin gerekliliği ve bunu talep etme konusunda takdir hakkını, sadece inceleme elemanlarına tanımıştır.⁹⁴ Dolayısıyla vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar dışındaki diğer bir kamu görevlisi ya da bir merciin arama yapılmasını talep etme yetkisi bulunmamaktadır. Örneğin, bankaların yeminli murakıpları, gerçekleştirdikleri banka denetimleri sırasında, vergi kaçırıldığına dair emareler gördüklerinde, sulh ceza hakiminden vergisel arama talebinde bulunamazlar. Çünkü bu kişiler, VUK' un 135'nci maddesinde vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar arasında sayılmamışlardır.⁹⁵ İnceleme yetkisi bulunmayan kişiler tarafından arama talep edilmesi durumunda, bu talep hakim tarafından yetki yönünden reddedilecektir.⁹⁶ Buna rağmen hakim tarafından arama kararı verilmesi halinde ise hem arama kararı hem de bu karara dayanılarak yapılan işlemlerin tamamı hukuka aykırı hale gelecektir.

Gerek ihbar gerekse vergi incelemesi neticesinde yükümlünün kaçakçılık suçu işlediğine dair makul şüphe oluşturan belirtilerin tespit edilmiş olması vergisel arama yapılabilmesi için tek başına yeterli değildir.⁹⁷ Vergi Usul Kanunumuz, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların arama yapılmasına gerek duymasını da arama yapılabilmesi için bir şart olarak öngörmüştür.

Vergisel arama talep edebilmesi için yükümlünün, vergi kaçırıldığına dair emarelerin bulunması üzerine yapılan ön araştırma ve değerlendirmeler neticesinde; vergi kaçakçılığına dair delil olabilecek defter, belge ve kayıtların ibraz edilmeyeceği ve/veya ortadan kaldırılabileceği

tehlikesinin bulunduğu, kaçakçılık suçuna yönelik delillerin ancak arama yapılarak elde edilebileceği, yükümlünün vergi kaçırıp kaçırmadığının normal inceleme yoluyla tespitinin mümkün olamayacağı yönünde bir kanaatin, belirtileri değerlendiren inceleme elemanı nezdinde oluşması gerekir.⁹⁸ Bu yönde bir kanaat oluşmamış olmasına rağmen inceleme elemanı tarafından vergisel arama talep edilmesi hukuka aykırı, keyfi bir davranış olacak ve onun hukuki ve cezai sorumluluğunu doğuracaktır.

2.4- Arama Kararının Alınması

Vergi Usul Kanunu'nun 142'nci maddesinin ikinci fıkrasında vergisel aramanın yapılabilmesi için sulh yargıcının istenilen yerde arama yapılmasına karar vermesinin şart olduğu ifade edilmiştir. Bu hüküm uyarınca, vergisel arama kararı sulh hakimi tarafından verilecektir. Madde metninde her ne kadar sulh hakimi denilmişse de arama, esas itibarıyla bir ceza muhakemesi kurumu olduğu ve görev konusu CMK' da yer alan görev kuralları uyarınca belirleneceği için arama kararı sulh ceza hakimi tarafından verilecektir.⁹⁹ Vergi Usul Kanunu, aramaya karar verecek merciin belirlenmesinde CMK' dan ayrılarak gecikmesinde sakınca bulunan haller bakımından özel bir düzenleme getirmemiş; sadece arama kararının sulh hakimi tarafından verilmesi gerektiğini belirtmiştir.

VUK' da gecikmesinde sakınca bulunan hallerle ilişkin bir düzenleme yer almaması nedeniyle doktrinde bazı yazarlar bu konuda bir boşluk bulunduğunu; bu nedenle de gecikmesinde sakınca bulunan hallerde VUK' un 147'nci maddesinin atfı

⁹⁴ Erdem, a.g.e., s.173.

⁹⁵ Nas, a.g.m., s.161.

⁹⁶ Fevzi KARAGÖZÖĞLÜ, Vergi Usul Kanunu Ve Uygulaması, Vergi Hukuku Yayınları No:2-3. Ankara 1974. s.267.

⁹⁷ Karagözoğlu, a.g.e., s.267; Yerci, a.g.m., s.41.

⁹⁸ Yoğun, a.g.m., s. 181; Kızılot, a.g.e., s.1342; Yerci, a.g.m., s.41.

⁹⁹ Donay, a.g.e., s.122; Kaşıkçı, a.g.e., s.117; Nas, a.g.m., s.160.

dolayısıyla CMK' nın 119'uncu maddesinin esas alınması gerektiğini ileri sürmüşlerdir. Bu görüşü savunan yazarlara¹⁰⁰ göre, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde CMK' nın 119'uncu maddesi uyarınca Cumhuriyet savcısının yazılı emri ile de arama yapılabilir. Ancak söz konusu yazarların büyük çoğunluğu¹⁰¹ her ne kadar CMK m. 119'da savcıya ulaşamayan durumlarda kolluk amirinin yazılı emri ile arama yapılabilmesine imkan tanınmış olsa da bu yolun vergisel arama bakımından uygulanamayacağını ileri sürmektedir. Zira CMK' nın 119'uncu maddesinde konut, iş yeri ve kamuya açık olmayan kapalı alanlarda ancak hakim kararı ya da gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet savcısının yazılı emri ile arama yapılacağı açıkça belirtilmiştir.¹⁰²

Bizimde katıldığımız görüşe göre CMK' ya nazaran özel bir kanun niteliği taşıyan VUK' un 142'nci maddesinde aramanın yapılması için sulh hakiminin aramaya karar vermesinin **"şart"** olduğunun açıkça ifade edilmiş olması nedeniyle gecikmesinde sakınca bulunan durumlar bakımından kanunda boşluk olduğu ileri sürülerek Cumhuriyet savcısı ya da kolluk amirinin yazılı emriyle vergisel arama yapılamaz.¹⁰³ Danıştay'ın görüşü de bu yöndedir.¹⁰⁴ Uygulamada ise vergisel arama kararları sadece sulh ceza hakimleri tarafından verilmektedir.

CMK' nın 130'uncu maddesi ile Avukatlık Kanunu'nun 58'inci maddesi uyarınca avukatların büroları ve konutlarında vergisel arama, ancak

mahkeme kararı ile ve kararda belirtilen olayla ilgili olarak Cumhuriyet savcısının denetiminde yapılabilir. Baro başkanı ya da onu temsil eden bir avukat aramada hazır bulundurulmalıdır. Ağır cezayı gerektiren suçüstü halleri dışında ise avukatın üzeri aranamaz.

Vergisel arama kararını verecek yetkili hakim, genel hükümlere göre aramanın yapılacağı yerdeki sulh ceza hakimidir.¹⁰⁵ Ancak VUK, aramanın önemi, gizliliği ve aciliyet durumunu dikkate alarak¹⁰⁶ irtibatları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve yerlerde yapılmasına lüzum gösterilen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh hakiminin, bunlardan diğer sulh hakimlerinin yetkisine dahil bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkili olduğu hükmüne yer vermiştir (VUK m. 142/3). Bu hüküm özel bir düzenleme olup, arama tedbirinin genel kurallarının düzenlendiği CMK' dan farklılık taşımaktadır.¹⁰⁷ Özellikle ticari hayatın karmaşık yapısı, bir yükümlünün değişik iş kollarında faaliyet göstermesi, merkez, şube ve depoların farklı yerlerde bulunması, kaçakçılıkla ilgili olabilecek kişilerin sayısının birden fazla olması söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle söz konusu hüküm, vergisel aramanın aynı anda farklı yerlerde ve farklı kişiler bakımından yapılabilmesi için gerekli olmasının yanında, aramayı kolaylaştırıcı ve hızlandırıcı etkisi ile vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara geniş bir hareket kabiliyeti kazandırmakta¹⁰⁸ ve bu konuda ortaya çıkabilecek yetki çatışmalarını da önlemiş olmaktadır.¹⁰⁹

¹⁰⁰ Taşdelen, a.g.m., s.163; Nas, a.g.m., s.161; Töralp, a.g.m., s.172; Hepaksaz vd., a.g.m., s.10; Yaşın, a.g.m., s.57-58.

¹⁰¹ Taşdelen, a.g.m., s.163; Hepaksaz vd., a.g.m., s.11; Nas, a.g.m., s.161; Töralp, a.g.m., s.172.

¹⁰² Nas, a.g.m., s.161.

¹⁰³ Bayraklı vd., s.142; Çavuş, a.g.e., s.276-277; Tuğçe AKDEMİR ve Eylem BAŞ. "Aramalı Vergi İncelemelerinin Ceza Muhakemesi Ve Vergi Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi". Vergi Sorunları Dergisi. S.314. Kasım 2014. s.130; Yerci, a.g.m., s.41; Bat, a.g.m., s.2113.

¹⁰⁴ Dn. 4. D. T. 20.10.2006, E.2006/451, K.2006/2009. (www.kazanci.com). Erişim tarihi: 02 Nisan 2019.

¹⁰⁵ Erdem, a.g.e., s.183.

¹⁰⁶ Dayıoğlu, a.g.m., s.101.

¹⁰⁷ Çavuş, a.g.e., s.276.

¹⁰⁸ Çavuş, a.g.e., s.276; Soydan, a.g.e., s.518.

¹⁰⁹ Kaşıkçı, a.g.e., s.118.

VUK' un 142'nci maddesindeki açık hüküm nedeniyle sulh ceza yargıcından arama kararı alınmadan inceleme elemanının kendi inisiyatifi veya diğer bir makamın kararı ya da nezdinde arama yapılacak olan kişinin rızası ile arama yapılması mümkün değildir. Hakim kararı bulunmadan yapılan arama, aramaya muhatap olan kişilerin temel hak ve özgürlüklerine yapılan haksız bir müdahale olmanın da ötesinde arama sonucunda gerçekleştirilen işlemleri sakatlayacağı gibi aramayı gerçekleştiren inceleme elemanı açısından TCK'nın 120'nci maddesinde yer alan haksız arama suçunu oluşturacaktır.¹¹⁰ Danıştay¹¹¹ da vergisel arama koruma tedbirine yönelik olarak verdiği bir kararında bu yöndeki aykırılığa değinerek aramanın hakim kararı olmadan gerçekleştirilmiş olmasına rağmen arama sonrasında yapılan tarhiyat işlemlerini hukuka uygun bulan yerel mahkemenin kararını, aramanın yetkiye dair kanuni şartı yönünden hukuka aykırı bularak bozmuştur. Söz konusu karar, vergisel arama özelinde koruma tedbirleri ve uyuşmazlıklarda maddi olayın açığa kavuşturulmasında hukuka aykırı olarak elde edilen bulguların, delil niteliğine sahip olamayacağını vurgulaması bakımından önem taşımaktadır.¹¹²

SONUÇ

Hukuki niteliği bakımından adli aramanın vergi hukukuna özgü bir türü olan vergisel arama,

vergi idaresince giderek artan bir sıklıkla başvurulmuş bir koruma tedbiridir. Vergisel aramaya üzerinde vergi incelemesi gerçekleştirilecek olup yükümlünün kendi rızası ile ibraz etmekten kaçındığı defter belge ve kayıtların elde edilmesi için başvurulur. Dolayısıyla vergisel arama ile hem vergi incelemesinin amaçlarına ulaşmasına katkıda bulunmak hem de vergi suç ve kabahatlerine ilişkin delil elde edilmesi amaçlanmaktadır.

Vergisel arama yoluna başvurulabilmesi için gerek ihbar gerekse vergi incelemesi üzerine yükümlünün kaçakçılık suçu işlediği yönünde makul şüphe oluşturan belirtilerin ortaya çıkması ve inceleme elemanı tarafından arama talebinde bulunulması gerekir. Arama talebi üzerine vergisel arama kararı verme konusunda yetkili merci, sulh ceza hakimidir. Aramanın hakim kararına bağlanması, yükümlüler bakımından önemli bir güvence teşkil etmektedir.

Bir koruma tedbiri olan vergisel arama yapısı itibarıyla yükümlülerin temel hak ve özgürlükleri bakımından ağır bir müdahale oluşturur. Bu nedenle de kanunda sıkı şekil şartlarına bağlanmıştır. Yükümlülerin hak ve özgürlüklerine müdahalenin meşru kabul edilebilmesi, vergisel arama için başta anayasa olmak üzere VUK ve CMK' da öngörülen şartların eksiksiz olarak yerine getirilmesine bağlıdır. Aksi halde gerçekleştirilen arama ve aramaya bağlı olarak vergi idaresince gerçekleştirilen işlemler hukuka aykırı kabul edilecektir.

¹¹⁰ Erdem, a.g.e., s.183; Soydan, a.g.e., s.519. dp.1477.

¹¹¹ "Anayasa'ya ve Vergi Usul Kanunu'nun 142. Maddesinde öngörülen usule uygun olarak sulh ceza hakimine yapılmış bir başvuru ve bu hakimnin kararı olmadan, davacının kapalı durumda olan işyerine... Kaymakamının ... günlü ve ... sayılı yazısı üzerine aynı gün polis yardımı ve çilingir marifetiyle girilerek tüm defter ve belgelerine el konulmuş olup, olay yerinde düzenlenen tutanak esas alınarak hazırlanan vergi inceleme raporu ile defterlerde gider kayıtlarının bulunmadığı, dolayısıyla katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilemeyeceği iddiasıyla dava konusu tarhiyat yapılmıştır. Bu durumda davacının işyerinde yapılan arama ve defterlere el konulması işlemlerinin Anayasada ve Kanunda öngörülen usule aykırı olması nedeni ile, usulüne uygun olarak başlanılmayan vergi incelemesine dayanılarak yapılan tarhiyatta ve bu tarhiyata karşı açılan davanın reddine ilişkin mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir." Dn. 4. D. T: 20.10.2006, E.2006/451, K.2006/2009. (www.kazanci.com). Erişim Tarihi: 02 Nisan 2019.

¹¹² Kaşıkçı, a.g.e., s.117.

KAYNAKÇA

- AKDEMİR, T. ve BAŞ E. (2014). Aramalı Vergi İncelemelerinin Ceza Muhakemesi ve Vergi Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 314, s. 126-136.
- AKIN, E. (2006). Aramalı Vergi İncelemesinde Temel Kişi Hakları Bağlamı, Yaklaşım Dergisi Sayı 167, s. 93-97.
- BAT, T. (2016). Türk Vergi Hukukunda Arama, Legal Mali Hukuk Dergisi, Sayı 139, s. 2103-2116.
- BAYRAKLI H. H., ERKAN M., ELİTAŞ C., (2012). Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri. Ekin Yayınevi. Bursa.
- BUDAK, T. (2009). Türk Vergi Hukukunda İhbar ve İhbar İkramiyesi. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Prof. Dr. Şerafettin Aksoy' a Armağan 52. Seri, İstanbul.
- ÇAVUŞ, A. (2006). Vergi İdaresinin Yükümlülüğü Denetim Yolları. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul.
- DAYIOĞLU, A. (1984). Arama ve Aramalı Vergi İncelemesinde Mükellefin Hakları, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 10, s. 100-107.
- DEMİRKAN, U. (2000). Vergi İncelemesinin Kuralları (Görevler Ve Yetkiler). Türmob Yayınları No:127. Ankara.
- DOĞAN, Y. (2016). "Aramalı İnceleme Ve Sonrası Süreç", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı 149, s. 1-8. (www.lebibiylalkin.com). Erişim tarihi: 22 Ekim 2018.
- Doğrusöz, B. "Aramalı İncelemenin İncelikleri". (<https://www.bumindogruso.com/article/aramali-incelemenin-incelikleri>). Erişim tarihi:17 Şubat 2018.
- DOĞRUSÖZ, E. (2003). Vergi Hukukunda Arama, Yaklaşım Dergisi, Sayı 132, s. 183-189.
- DONAY, S. (2008). Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları. Beta Yayınları. İstanbul.
- DUMLU, S. (1957). Vergi Usul Kanunu Şerh ve İzahları. C.1. Hak Kitabevi. İstanbul.
- ERDEM, T. (2011). 6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi. Yaklaşım Yayıncılık. Ankara.
- EROL A. (2009). Aramalı Vergi İncelemesi ve İhbar İkramiyesi-I, Yaklaşım Dergisi. Sayı 197, s. 22-24.
- GINALI, A. (2010). Vergi İhbarı Sonucu Ödenecek İhbar İkramiyesinin Usul ve Esasları, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 101 s. 143-154.
- HEPAKSAZ E., ÇEVİKCAN F., ÖZ E., (2011). "Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği". (<https://www.ersanoz.com/makaleler/02-18-2011-aramali-vergi-incelemesi-ve-islerligi.pdf>). Erişim tarihi: 01 Nisan 2019.
- KANETİ, S. (1986/1987). Vergi Hukuku. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayın No: 698. İstanbul.
- KARAGÖZOĞLU, F. (1974). Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması. Vergi Hukuku Yayınları No:2-3. Ankara.
- KARAKOÇ, Y. (1997). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:77. İzmir.
- KAŞIKÇI, M. (2007). Vergi Hukukunda Arama Koruma Önlemi (Vergisel Arama). Et-hemler Yayıncılık. İstanbul.
- KIZILLOT, Ş. (1991). Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması. C.2. Savaş Kitap ve Yayınevi. Ankara.
- KONURALP, H. (2009). Medeni Usul Hukukunda İspat Kurallarının Zorlanan Sınırları. Yetkin Yayınları. Ankara.
- NAS, A. (2011). Vergi Mükelleflerini Denetleme Aracı Olarak Aramalı İnceleme, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 273, s. 156-170.

- ORGAN, İ. (2008). Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması. Gazi Kitabevi. Ankara.
- ÖZYER, M. A. (2008). Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması. Hesap Uzmanları Derneği Yayını. Ankara.
- SARILI, M. A. (2018). Türk Vergi Hukuku. Hermes Tanıtım Ofset Baskı Hizmetleri Ltd. Şti. Ankara.
- ŞEKER, N. (1994). Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi. Beta Yayınları. İstanbul.
- ŞİN, S. (2005). Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları. İstanbul Ticaret Odası Yayınları Yayın No:2005-17. İstanbul.
- SOYDAN, B. (2015). Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi. 12 Levha Yayıncılık. İstanbul.
- TAŞDELEN, A. (2003). Vergisel Arama, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı 2, s. 159-189.
- TÖRALP, F. (2012). “Temel Hak Ve Özgürlüklerin Vergilendirme Yetkisinin Kullanımına Etkisi”, Anayasadan Mali Ve Vergisel Beklentiler. Ed: F. Yenisey, G. Güneş, Z. E. Şirin. XII Levha Yayıncılık. İstanbul.
- TURGAY, R. (1977). Vergi Usul Kanunu Ve Tatbikatı. C.1. N. Uycan Basım Sanayii A. Ş., İstanbul.
- TÜRKAY, İ. (2014). Vergi Kayıp ve Kaçağının İhbarı ve Muhbire Ödenecek İhbar İkramiyesi. Seçkin Yayıncılık. Ankara.
- ÜN, R. (2008). Aramalı Vergi İncelemesi Usul Ve Esasları-I, Yaklaşım Dergisi, Sayı 191, s. 67-70.
- YAŞIN, M. (2009). Anayasa ve Ceza Muhakemesi Kanunu’nda Yer Alan Düzenlemeler Bağlamında Aramalı Vergi İncelemesinde Özellikli Bazı Durumlar-1, Yaklaşım Dergisi, Sayı 199, s. 55-58.
- YERCI, C. (2009). Aramalı Vergi İncelemesi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 250, s. 38-48.
- YILMAZ, E. (2010). Hukuk Sözlüğü. Yetkin Yayınları. Ankara.
- YILMAZ, K. (2003). Aramalı İncelemeye İlişkin Bazı Konular, Yaklaşım Dergisi, Sayı 130, s. 180-184.
- YOĞUN, İ. (2006). Vergi Hukukumuzda Aramalı Vergi İncelemesi, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı 461, s. 179-183.
- (<https://hukukmedeniyeti.org/ictihatyazdir.asp?id=656863>). Erişim tarihi: 01 Nisan 2019.
- (<https://www.kararara.com/forum/view-topic.php?f=77&t=17898&start=50>). Erişim tarihi: 01 Nisan 2019.
- (<https://www.kazanci.com>). Erişim tarihi: 01 Nisan 2019.
- (https://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.582a20d3240532.75539720). Erişim tarihi: 22 Mart 2019.