

“ARAMALI İNCELEMEDE ÖZELLİK ARZEDEN HUSUSLAR”

Alptekin GEREKUL^(*) - Özgür YAPICI^(*)

I - GİRİŞ

Vergi kayıp ve kaçağının çok yüksek tutarlara ulaştığı, kayıt dışı ekonominin her geçen gün artma eğiliminde olduğu ülkemizde, incelemeye yetkili memurlarca yapılan vergi incelemeleri özellikle sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek-kullanmak amaçlı kurulan organizasyonların kavranmasında yetersiz kalmaktadır. Bu sebeple 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, incelemeye yetkili memurlara¹ aramalı inceleme yapma yetkisi vermiştir.

Gizli, saklı olan bir şeyin ortaya çıkartılması için yapılan bir faaliyet olan Arama², Vergi Usul Kanunu'nda; **“İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerlerinde arama yapılabilir.”**³ Denilerek tanımlanmıştır. Ancak aramalı inceleme, niteliği itibariyle olağanüstü bir inceleme yolu olduğundan ve mükel-

leflerin üzerleri ile vergi kaçırıldığına ilişkin delillerin tespit edildiği adreslerde arama yetkisini içerdiğinden; keyfi uygulamaların önüne geçebilmek amacıyla VUK'a ek bir hüküm konulmuştur.⁴ Buna göre arama, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum görmesine; bunu gerekçeli bir yazı ile Sulh Yargıcından talep etmesine ve Sulh Yargıcının bu yönde vereceği arama kararına bağlanmıştır.

Yani T.C. Anayasasının güvence altına aldığı kişilik haklarının, vergi kaçırıldığına ilişkin ciddi emareler bulunması halinde vergisel konularla sınırlı olarak, kanunların belirlediği sınırlar içinde sınırlandırılması için incelemeye yetkili olanların aramalı incelemeden önce mutlaka arama yapılacak adresleri yetki çevresinde bulunduran Sulh Yargıcından arama kararı almaları gerekmektedir. Bu kısa açıklamanın ardından makalemizin ilerleyen bölümlerinde arama ile ilgili Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemeler açıklanacak ardından da aramalı vergi incelemesi sırasında karşılaşılan sorunlara ve bunlara ilişkin çözüm önerilerine değinilecektir.

^(*) Vergi Denetmen Yrd.

¹ Vergi Usul Kanunu Mad:135; “Vergi incelemesi; hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, Vergi Denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Maliye müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri, Gelirler Genel Müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haizdir.”

² Nurullah Kunter/Feridun Yenisey: Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, İkinci Kitap, 12.Bası, İstanbul, 2003, s.770.

³ Vergi Usul Kanunu Mad:142

⁴ Vergi Usul Kanunu Mad:242/1

II- 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU' NDA**YER ALAN DÜZENLEME:**

Aramaya ilişkin hükümlere, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu' nun Birinci Kitap Yedinci Kısım Üçüncü Bölümü; 142, 143, 144, 145, 146 ve 147'nci maddelerinde yer verilmiştir.

Bu maddelerden 142'nci madde de;

“İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi 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 selahiyyetine 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.” denilmektedir.

Madde metninde açıkça belirtildiği üzere, arama yapılabilmesi için inceleme elemanlarının buna lüzum görmesi, bu lüzum gereği bir yazı ile yetkili sulh yargıcından arama kararı istemesi ve Sulh yargıcının arama kararı vermesi gerekmektedir.

143'üncü madde aramada bulunan defter ve vesikalar için yapılması gereken işlemleri belirlemektedir. Maddede arama esnasında yapılan vergi incelemesiyle ilgili olduğu görülen defter ve belgelerin müfredatlı olarak bir tutanakla tespit olunacağı, müfredatlı tespit, belgelerin dosya ve dosya içinde sayı itibariyle tespit olunması anlamına geldiği belir-

tilmiştir. Aynı maddenin devamında ise, “...Arama yapıldığı sırada zaman müsaadesizliği ve sair sebeplerle bu tutanağın tanzimi mümkün olmazsa, bulunan ve incelenmesine lüzum görülen defter ve vesikalar, mükellef nezdinde emin bir yere konur veya kablarda içinde daireye nakledilir. Bu defter ve vesikaların konulduğu yerlerin veya kablaların aramayı yapan tarafından mühürlenmesi ve mümkün olan ahvalde mükellefin mührünün de vaz'ı şarttır. Bilahare, mükellefin huzuriyle kablarda ve yerler açılarak müfredatlı tutanaklar tanzim olunur. Mühürleme ve mührün fekki halleri de birer tutanakla tespit edilir ve müfredatlı tutanağın bir nüshası da defter ve vesikaların sahibine veya adamına verilir.

Bu işler:

a) Mükellefin, aramada hazır bulunmakta veya mühür vaz'ından imtinai hallerinde aramada hazır bulunanlar marifetiyle;

b) Mükellefin, mührün fekki veya tutanağın tanzimi sırasında hazır bulunmaktan imtinai hallerinde de aramayı yapan tarafından iki memurla birlikte; tamamlanır.

Aramada bulunup mükellef nezdinde emin bir yere konulmuş veya kablarda içinde daireye nakledilmiş olan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar, arama kararında açıkça yazılmamış olsa bile, inceleme yapanın çalıştığı yere sevk veya celp edilebilir.

Yukarıdaki hükümlere göre alınan defter ve vesikaların iyi saklanması şarttır.

Bunların iyi saklanmamasından doğacak zararı idare tazmine mecburdur.”

Hükümlerine yer verilmek suretiyle arama neticesinde ele geçirilen dokümanların toplanmasına, mühürlenmesine, daireye ulaştırılmasına ve mühürlerin açılmasına ilişkin usul ve esasların neler olduğu belirlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 144'üncü maddesinde ise aramalı incelemelerde usul hükümleri düzenlenmiştir. Madde metni aşağıdaki gibidir:

“Arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve her işten önce yapılır.

İnceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrak makbuz karşılığında sahiplerine geri verilir.

Mükellef, ilgili memurun huzuriyle, bu defterler ve vesikalar üzerinde incelemeler yapmaya ve bunlardan suret ve kayıtlar çıkarmaya yetkilidir.

Defter ve vesikaların muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmaz. Mükellef beyannamesini tanzım için gerekli bilgileri defter ve vesikalardan yukarıdaki fıkra hükmü dairesinde çıkarabilir. Mükellefin bu husustaki yazılı isteği yetkililerce derhal yerine getirilir.

Şu kadar ki, defter ve vesikaların muhafaza altına alındığı tarihten vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan süre bir aydan az ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzar ve ek süre bu müddetin sonundan başlar. (13'üncü maddenin 1-3'üncü fıkralarıyla 17'nci madde hükümleri saklıdır)."

145'inci maddede yapılan aramalı incelemenin bitirilmesine ilişkin hükümler mevcut olup, madde metninde;

"Arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir.

İncelemelerin haklı sebeplere binaen üç ay içinde bitirilmesine imkân olmayan hallerde sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir.

Defter ve vesikaların incelenmesi sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları tutanakla tespit olunur. Mükellef bu tutanakları imzadan çekindiği takdirde, bahis mevzu olayları ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar aramanın mevzuu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine geri verilmez.

İlgililer tutanaklara diledikleri itiraz ve mülhazaları kaydedebilirler.

İlgililer bu tutanakları her zaman imzalayarak defter ve vesikalarını geri alabilirler. Ancak, bu defter ve vesikaların suç delili teşkil etmemesi şarttır." Denilmektedir.

146'nci maddede arama sırasında el konulan defter ve belgeler sebebiyle defterlere işlenemeyen kayıtlara ilişkin hükümler mevcuttur. Madde metni aşağıdaki gibidir:

"Arama neticesinde bulunan defter ve vesikaların muhafaza altına alınması sebebiyle 219'uncu madde gereğince yapılamayan kayıtlar defterlerin geri verilmesinden sonra idare ile mükellef arasında kararlaştırılan münasip bir süre içinde ikmal edilir. Bu süre bir aydan az olamaz.

Mükellef dilerse defterlerinin muhafaza altına alındığında işlemlerini yeniden tasdik ettireceği defterlere kayıt ve iadesi halinde iade edilen defterlere intikal ettirebilir." Denilmektedir.

Son olarak Vergi Usul Kanunu'nun 147'nci maddesinde ise aramalı incelemelerde V.U.K. da hüküm bulunmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun arama ile ilgili hükümlerinin uygulanacağını belirtilerek, uygulama sırasında karşılaşılabilecek herhangi bir durumda yasal bir boşluğa düşülmemesi amaçlanmıştır.

III- ARAMALI İNCELEMELERDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ:

i. Arama yapılacak adresler doğru ve kesin olarak tespit edilememektedir.

Aramalı inceleme esasen mükelleflerin vergisel işlemlerinin gerçekleştiği adreslerde gerçekleşmektedir. Bu sebeple incelemenin dayanağı olan mahkeme kararları adresler nezdinde arama yapmak üzere verilmektedir. Ancak uygulamada özellikle sahte fatura düzenleyen mükellef gruplarının göstermelik adreslerde kısa bir süre faaliyet gösterdikten sonra vergi dairelerine bildirdikleri adresleri terk ettikleri görülmektedir. Dolayısıyla incelemenin temelini oluşturacak defter ve belgelere ulaşmak açısından terk edilen adreslere arama emri almak hem yargı makamları ve kolluk kuvvetlerinin hem de inceleme elemanlarının gereksiz yere zaman ve iş kaybına uğramasına sebep olmaktadır.

Bu nedenlerle arama kararı alınmadan önce, arama yapılması gereken adreslerin tespitini müteakiben,

güvenilir bir memurun arama yapılması düşünülen adresleri gezip görmesi, boş ve kapalı olan, terk edildiği ve içerisinde defter, evrak ve manyetik ortam kayıt araç ve gereçleri olmadığı belli olan adresler için arama emri alınmaması kısıtlı olan zaman ve kamu kaynağının israf edilmesini engelleyecek ve gereksiz muamelelerin önüne geçilmesini sağlayacaktır.

ii. Arama kararından aramaya başlanılmadan önce haber alınabilmektedir.

Aramalı incelemelerde zaman kaybı birçok soruna neden olabilmektedir. Hakkında arama kararı alınacak mükellefler arama kararı alınmadan önce, bu durumdan haberdar olabilmekte ve ulaşılması istenilen defter ve belgeleri bilinmeyen adreslere nakletmekte hatta imha edebilmektedirler.

Bu durumun önüne geçilebilmesi için arama ve el koyma izni alınmadan önce ilgili Cumhuriyet Savcısı ile irtibat kurularak, uygun olunması halinde arama izni için yazılan yazının Savcının elektronik posta adresi veya flash disc' in kurye yoluyla gönderilmesi gibi zaman kazandırıcı imkânlardan yararlanılabilir.

iii. Arama yapılacak mükellefin il dışındaki adresleri için çoğu zaman arama izni alınmamaktadır.

Arama yapılacak adresler içinde başka il veya ilçe adreslerinin bulunması durumunda her ne kadar V.U.K.'un 142'nci maddesinin 2'nci fıkrasının 1'inci bendinde⁵ hüküm olsa dahi; uygulamada adli makamlar tarafından acele durumlar olmadıkça, başka bir yargı çevresinin sahasına müdahale edilmemekte ve sadece bulunulan yetki çevresi için arama ve el koyma kararı verilmektedir.

Bu sebeple başka bir sulh yargıcının yetki sahasına giren adreslerdeki aramalarda zaman kazanılması için, ilgili adreslerden sorumlu sulh yargıcından

ayrıca arama izni istenilmelidir. Bu şekilde nezdinde arama yapılacak mükellefin başka il ve ilçe sınırları içinde bulunan adreslerinde yapılacak aramalarda olası itirazların ve zaman kaybının önüne geçilmiş olacaktır.

iv. İncelemeye Yetkili olanlar dışındakiler arama sırasındaki işlere müdahil olabilmektedir.

Aramalı incelemelerde güvenlik özel bir öneme sahip olduğu için mutlaka aramalardan önce arama yapılacak adreslerin bulunduğu bölgelere bakan Emniyet Müdürlüğü Mali Büro Amirliğiyle irtibata geçilmesi ve güvenliği sağlayacak ekiplerin temin edilmesi, gerekirse bu konuda ilgili cumhuriyet savcılarının yardım alınması, yerinde olacaktır. Ancak aramalı inceleme denetim elemanına verildiği için aramaya katılan emniyet mensuplarının güvenlik tedbirleri dışındaki işlere müdahil olmalarının engellenmesi gerekmektedir.

v. Arama sırasında tespit edilen yeni adresler için çoğu zaman ikinci bir arama izni talep edilmektedir.

Arama yapılan adreslerin civarında yapılan araştırmalar sırasında önceden bilinmeyen, fakat arama yapılan kişi ve şirketlerle ilgili olup vergi kaçırıldığına ilişkin belgelerin ve araç, gereçlerin içerisinde olma ihtimali kuvvetli olan adreslerin tespit edilmesi halinde, süre sıkıntısı yoksa sulh ceza yargıcından, zaman müsaadesizliği söz konusu ise ilgili cumhuriyet savcısından ikinci arama izni talep edilmesi gerekecektir. Tespit edilen bu yeni yerlerin daha önce alınan arama kararına istinaden aramalı incelemeye konu edilmesi mümkün değildir. Zira arama kararı bu yerler için verilmemiştir. Bu nedenle sonradan tespit edilen yerler için arama kararı olmadan adres ve kişiler üzerinde kesinlikle arama ve el koyma işlemlerinin yapılmaması gerekir. Aksi takdirde yapılan

⁵VUK Mad:142/2; "İrtibatları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılmasına lüzum gösterilen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh yargıcı bunlardan diğer sulh yargıçlarının salahiyetine dahil bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkilidir."

arama ve el koyma yasal dayanaktan yoksun olacak ve 5237 Sayılı TCK'nın 116'ncı maddesinin⁶ ihlal edilmesi nedeniyle yine aynı kanunun 120'nci maddesi⁷ gereğince sorumluların yasal takibata uğraması söz konusu olacaktır.

vi. El konulan dokümanlar hakime onaylatılabilmektedir.

Şayet arama ve el koyma kararı sulh yargıcı yerine Cumhuriyet Savcısı tarafından verilmişse, el konulan belge ve gereçler yirmi dört saat içinde yetkili sulh yargıcına onaylatılmalıdır. Aksi taktirde el konulan belge ve gereçlerin tamamının iadesi gerekmektedir.

vii. Aramalar geç saatlere kadar devam edebilmektedir.

Arama kararları gündüz yapılmak üzere verildiğinden, aramaların en geç hava kararınca kadar sonlandırılması ve ilgili tutanakların düzenlenmesi şarttır. Ancak havanın kararması uygulamada yargı çevrelerince saat 17.00 olarak anlaşılmakta ve saat 17:00' dan sonra yapılan işlemler usule aykırı kabul edilmektedir. Bu sebeple yapılan aramalarla ilgili tutanak düzenleme, el konulan defter ve belgelerin çuvallanmasında süre kısıtlanmasının göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

viii. Aramada ele geçen bilgisayarlar ile ilgili prosedür çoğu zaman gözden kaçırılmaktadır.

Arama sonucunda el konulan eşyalar arasında bilgisayar vb. kayıtların saklandığı elektronik aletler mevcutsa, bu aletlerin açılarak kütüklerinin taranması ve bunlardan döküm alınması için CMK 134'üncü maddesi⁸ gereğince sulh yargıcından izin alınması gerekmektedir. Zira sonra yayınlanan özel kanun niteliğindeki CMK 134'üncü madde hükmü uygulama bakımından önce yayımlanan genel kanun olan V.U.K'un ilgili hükümlerine göre uygulama bakımından üstündür. (V.U.K. mükerrer 242/2'nci)

Vergi incelemesi yapmaya yetkili memurların yaptıkları aramalı incelemelerde, arama sırasında vergisel niteliği bulunmayan, ancak diğer bir suçun işlendiği şüphesini uyandırabilecek bir delil elde ederlerse 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun 138/1'inci maddesine göre bu delil muhafaza altına alınmalı ve derhal Cumhuriyet Savcılığına bildirilmelidir.

IV- SONUÇ :

Vergi kayıp ve kaçığının çok yüksek tutarlara ulaştığı, kayıt dışı ekonominin her geçen gün artma

6 TCK Mad:116; Konut Dokunulmazlığı'nın ihlali; "(1) Bir kimsenin konutuna, konutunun eklentilerine rızasına aykırı olarak giren veya rıza ile girdikten sonra buradan çıkmayan kişi, mağdurun şikâyeti üzerine, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.(2) (Değişik: 31.3.2005 – 5328/8 md.) Birinci fıkra kapsamına giren fiillerin, açık bir rızaya gerek duyulmaksızın girilmesi mutlak olan yerler dışında kalan işyerleri ve eklentileri hakkında işlenmesi hâlinde, mağdurun şikâyeti üzerine altı aydan bir yıla kadar hapis veya adli para cezasına hükmolunur.(3) (Değişik: 31.3.2005 – 5328/8 md.) Evlilik birliğinde aile bireylerinden ya da konutun veya işyerinin birden fazla kişi tarafından ortak kullanılması durumunda, bu kişilerden birinin rızası varsa, yukarıdaki fıkralar hükümleri uygulanmaz. Ancak bunun için rıza açıklamasının meşru bir amaca yönelik olması gerekir. (4) Fiilin, cebir veya tehdit kullanılmak suretiyle ya da gece vakti işlenmesi halinde, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

7 TCK Mad:120; Haksız Arama; "(1) Hukuka aykırı olarak bir kimsenin üstünü veya eşyasını arayan kamu görevlisine üç aydan bir yıla kadar hapis cezası verilir."

8 CMK Mad:134; "(1) Bir suç dolayısıyla yapılan soruşturmada, başka surette delil elde etme imkânının bulunmaması halinde, Cumhuriyet savcısının istemi üzerine şüphelinin kullandığı bilgisayar ve bilgisayar programları ile bilgisayar kütüklerinde arama yapılmasına, bilgisayar kayıtlarından kopya çıkarılmasına, bu kayıtların çözülerek metin hâline getirilmesine hâkim tarafından karar verilir.(2) Bilgisayar, bilgisayar programları ve bilgisayar kütüklerine şifrenin çözülmemesinden dolayı girilememesi veya gizlenmiş bilgilere ulaşılamaması halinde çözümün yapılabilmesi ve gerekli kopyaların alınabilmesi için, bu araç ve gereçlere elkonulabilir. Şifrenin çözümünün yapılması ve gerekli kopyaların alınması halinde, elkonulan cihazlar gecikme olmaksızın iade edilir. (3) Bilgisayar veya bilgisayar kütüklerine elkoyma işlemi sırasında, sistemdeki bütün verilerin yedeklemesi yapılır.(4) İstemesi halinde, bu yedekten bir kopya çıkarılarak şüpheliye veya vekiline verilir ve bu husus tutanağa geçirilerek imza altına alınır.(5) Bilgisayar veya bilgisayar kütüklerine elkoymaksızın da, sistemdeki verilerin tamamının veya bir kısmının kopyası alınabilir. Kopyası alınan veriler kâğıda yazdırılarak, bu husus tutanağa kaydedilir ve ilgililer tarafından imza altına alınır."

eğiliminde olduğu ülkemizde, incelemeye yetkili memurlarca yapılan vergi incelemeleri özellikle sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek-kullanmak amaçlı kurulan organizasyonların kavranmasında yetersiz kalması nedeniyle 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, incelemeye yetkili memurlara aramalı inceleme yapma yetkisi vermiştir.

Aramalı inceleme, niteliği itibariyle olağanüstü bir inceleme yolu olduğundan ve mükelleflerin üzerleri ile vergi kaçırıldığına ilişkin delillerin tespit edildiği adreslerde arama yetkisini içerdiğinden; keyfi uygulamaların önlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle Vergi usul Kanunu'na bu sakıncaları önlemek amacıyla ek düzenlenmeler konmuştur. Keyfi uygulamaları önlemek amacıyla getirilen düzenlemelere harfiyen uyulması gerekmektedir.

Aramalı incelemelerde istenilen sonucun elde edilebilmesi için getirilen yasal düzenlemelerin tam

anlamıyla uygulanması, var ise yasal boşlukların doldurulması, uygulamayla bağdaşmayan düzenlemelerin yürürlükten kaldırılması, yapılabilecek ilk düzenlemeler olarak ortaya çıkmaktadır. Ayrıca arama sırasında karşılaşılan sorunların bir havuzda toplanarak, sorunlara makul çözümlerin bulunması ve uygulamada birliğin sağlanması büyük önem taşımaktadır.

KAYNAKÇA:

1. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu,
2. **Nurullah Kunter/Feridun Yenisey:** Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, İkinci Kitap,
3. 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu
4. 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu