

AVUKATLAR NEZDİNDE ARAMALI İNCELEME

TAX EXAMINATION WITH SEARCH AT LAWYERS



Secahattin VURAL*

öz

Bir vergi incelemesi türü olan aramalı inceleme istisnai durumlarda başvurulmakta olup, şartların varlığı halinde mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilmektedir. Arama, anayasal güvence altında olan kişi hak ve hürriyetlerini doğrudan ilgilendirdiğinden, arama tedbirleri anayasa ve kanunlarla sıkı şekil şartlarına bağlanmıştır. Yaptıkları işin gereği olarak avukatlar nezdinde yapılan aramalar da sıkı şekil şartlarına bağlanmış olup, çalışmamızda avukatlara yönelik yapılacak aramalı inceleme konusu irdelenmeye çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Arama, Aramalı inceleme, Avukatların Aranması

ABSTRACT

Examination with search is an exceptional situation, and a search of taxpayers or related parties can be carried out if necessary. Because act of search is directly related with individual rights and freedoms, search measures are subject to strict constitutional and legal procedure rules. Due to the very nature of lawyers' profession, search of lawyers is subject to even stricter rules and this study concentrates of such a search.

Keywords: Search, tax examination with search, search of lawyers

* Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

Vergi kanunlarına göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikalarını muhafaza etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler nezdinde, cari hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamaşımı süresi sonuna kadar her zaman vergi incelemesi yapılabilmektedir. Mükelleflerin ödemesi gereken vergilerinin doğruluğunun araştırılması ve sağlanması amacıyla yapılan normal vergi incelemelerinin yanı sıra, istisnai bazı durumlarda aynı amaçla mükellefler nezdinde aramalı vergi incelemesi de yapılabilmektedir. Bu şekilde yapılacak aramalar kişi hak ve hürriyetlerini doğrudan ilgilendirmekte olup, aramalı incelemenin kurallarına 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) ayrı bir bölümünde yer verilmiştir. Diğer taraftan temel hak ve özgürlükler anayasal teminat altında olduğundan, arama tedbirine başvurulacak haller anayasada belirtilmiş ve ceza yargılamasında da konuya ilişkin yapılan hususi düzenlemelerde ilgili anayasa hükümleri dikkate alınmıştır. Bu bağlamda Kanunlarımızda bazı kişiler nezdinde gerçekleştirilecek aramalarla ilgili olarak hususi düzenlemeler yapılmış olup, makalemizde avukatlar nezdinde aramalı vergi incelemelerinin ne şekilde yapılacağı ve arama yapılırken dikkat edilmesi gereken hususlar irdelenmeye çalışılacaktır.

2- GENEL HATLARI ile ARAMALI İNCELEME

2.1- Aramalı İncelemede Gerekçe ve Koşul

Normal vergi incelemesinden farklı olarak, aramalı incelemeye istisnai durumlarda başvurulmakta ve aramalı incelemenin hangi durumlarda, ne şekilde yapılacağı VUK'un ayrı bir bölümünde başlı başına ele alınmaktadır. VUK'un 142'nci maddesinde; *"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."* hükmü yer almaktadır. Buna göre aramalı inceleme, gerek duyulması halinde bir ihbara istinaden yapılabileceği gibi normal incelemeler esnasında da yapılabilecektir. Bunun için de mükelleflerin vergi kaçırdığına işaret eden bir takım emarelerin olması ve bunun normal vergi incelemesi ile ortaya çıkarılmasının mümkün olmaması gerekmektedir. Arama yapılabilmesinin koşulu da aynı maddede belirtilmiş olup, buna göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların aramayı lüzumlu görmesi halinde gerekçeli bir yazı ile yetkili sulh yargıcından bunu istemesi ve yargıcın da arama kararı vermesi gerekmektedir. Diğer taraftan madde hükmünden anlaşılacağı üzere arama;

- mükellef nezdinde,
- vergi kaçırma olayı ile ilgili diğer kişiler nezdinde,
- ilgili kişilerin üzerinde de

Yapılabilmektedir.

2.2- İnceleme Süreci ve Mükellefin Devam Eden Hak ve Yükümlülükleri

Aramalı incelemede öncelikle arama kararına ilişkin olarak nezdinde arama yapılana bilgi verilmelidir. Diğer taraftan arama sadece kararda gösterilen yerler, eşyalar ve kişiler nezdinde yapılabilecektir. Mesela kararda bilgisayarlarda arama yapılabileceği belirtilmemişse, arama sırasında bilgisayarlara dokunulamayacaktır. Nitekim **"Bilgisayarlarda, bilgisayar programlarında ve kütüklerinde arama, kopyalama ve elkoyma"** başlığı ile bilgisayarlarda yapılacak aramanın usulü CMK 134'üncü maddede başlı başına düzenlenmiştir.

VUK'un 143'üncü maddesine göre; aramada bulunan ve incelenmesine lüzum görülen defter ve vesikalar duruma göre mükellef nezdinde bir yere bırakılabileceği gibi daireye de götürülebilir. Her

iki durumda da ele geçirilen belgelerin konulduğu yer veya kapların mühürlenmesi gerekmektedir. Aramada bulunan belgelerin mühürlenerek konulduğu yer veya kapların mükellefle birlikte açılması ve bilgilerinin müfredatlı bir tutanağa geçirilmesi gerekmektedir. Aramada ele geçirilen defter ve belgelere belli bir süre incelenmek üzere bir nevi el konulmuş olsa da VUK'un 144'üncü maddesi, memurun nezaretinde mükellefe bunlar üzerinde inceleme yapma, suret ve kayıt çıkarma yetkisini vermektedir. Diğer taraftan aynı madde, mükellefi beyanname verme ödevinden geri bırakmamakta; aksine beyanname için gerekli olan bilgileri defter ve belgelerden memur nezaretinde alarak beyannamesini vermekle yükümlü tutmaktadır. Aramada alınan defter ve belgelerin en geç üç ay içinde incelenerek tutanakla mükellefe iade edilmesi zorunlu olup, bu sürede incelemenin bitirilememesi durumunda yargıcın vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilecektir.

3- AVUKATLARIN ARAMALI İNCELEME KARŞISINDAKİ DURUMU

Avukatların, belli bir işverene bağlı olmaksızın kendi özel bürolarında bağımsız olarak faaliyetini icra etmelerinden elde ettiği kazanç nedeniyle, serbest meslek erbabı olarak mükellefiyet tesis ettirmeleri gerekmektedir. Yargı müessesesinin savunma yönüyle tarafı olmaları nedeniyle, avukatlar nezdinde yapılacak arama için bazı kanunlarımızda koruma amaçlı özel düzenlemeler ihdas edilmiştir. Buna rağmen, hangi hallerde ve kimlerin aramalı incelemeye tabi tutulacağını hükme bağlayan VUK'un 142'nci maddesine göre avukatlar nezdinde de aramalı inceleme yapılabilecektir. Zira burada şartların oluşması halinde **tüm mükellefler** nezdinde aramalı inceleme yapılabileceğine hükmedilmiş olup, avukatlar veya başka bir mükellef grubu için bir sınırlama getirilmemiştir. Ancak, avukatlara ilişkin aramalı incelemede, avukatlar için bir takım güvence mahiyetinde olan hükümlerin yer aldığı diğer kanunlardaki düzenlemeleri de dikkate almak gerekmektedir.

3.1- Avukatların İş Yerinde Arama

Her ne kadar Anayasa'da konuttan başka, işyeri ve diğer yerlerde arama ve el koymaya ilişkin bir içerik yoksa da kişinin, genel yer (umumi yer) niteliği taşımayan işyeri ve diğer kapalı taşınmaz alanları da temel hak olan kişinin özel yaşamının dokunulmazlığı ile ilgili alanlardır. Bu nedenle Anayasa'mızın işyerini ve kişiye ait diğer kapalı taşınmaz alanları koruma kapsamı dışında tuttuğu söylenemeyecektir.¹ Diğer taraftan avukatların iş yeri olan bürolarında yapılacak aramaya ilişkin olarak, gerek Avukatlık Kanunu ve gerekse Ceza Muhakemesi Kanunu'nda (CMK) bir takım düzenlemeler yapılmıştır.

1136 sayılı Avukatlık Kanununun "**Soruşturmaya Yetkili Cumhuriyet Savcısı**" başlıklı 58'inci maddesinde; "*Avukatların avukatlık veya Türkiye Barolar Birliği ya da baroların organlarındaki görevlerinden doğan veya görev sırasında işledikleri suçlardan dolayı haklarında soruşturma, Adalet Bakanlığının vereceği izin üzerine, suçun işlendiği yer Cumhuriyet savcısı tarafından yapılır. Avukat yazıhaneleri ve konutları ancak mahkeme kararı ile ve kararda belirtilen olayla ilgili olarak Cumhuriyet Savcısı denetiminde ve baro temsilcisinin katılımı ile aranabilir. Ağır ceza mahkemesinin görev alanına giren bir suçtan dolayı suçüstü hali dışında avukatın üzeri aranamaz.*" hükmü yer almaktadır. Görüleceği üzere, Avukatlık Kanunu'ndaki bu düzenlemede avukatların **görevleri ile**

¹ Kızıroğlu, Serap Keskin, "5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nda Basit Arama (Adli Arama) <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-2009-58-01/AUHF-2009-58-01-keskin-kiziroglu.pdf>

ilgili veya görevi sırasında işlenen suçlardan dolayı aramaya vurgu yapılmaktadır. Ancak bu madde hükmünün uygulamasının, avukatın görevinden doğan veya görevinin icrası sırasındaki fiillerle sınırlı tutulup tutulmayacağı zaman zaman tartışmalara konu olmaktadır. Maddedeki koruma tedbirlerini içeren benzer bir düzenlemeye CMK'da da yer verilmiştir.

CMK'nın "**Avukat bürolarında arama, elkoyma ve postada elkoyma**" başlıklı 130'uncu maddesinde; "*Avukat büroları ancak mahkeme kararı ile ve kararda belirtilen olayla ilgili olarak Cumhuriyet savcısının denetiminde aranabilir. Baro başkanı veya onu temsil eden bir avukat aramada hazır bulundurulur.*" hükmü yer almaktadır.

Avukatlık Kanunu'nda olduğu gibi CMK'da yapılan düzenlemede de aramanın **Cumhuriyet Savcısının denetiminde** ve **Baro başkanı veya baroyu temsilen bir avukatın nezaretinde** yapılacağına hükmedilmiştir. Ancak, Avukatlık Kanunu'ndaki düzenlemeden farklı olarak CMK'nın 130'uncu maddesindeki düzenlemede, avukatın görevinden doğan veya görevi sırasında işlediği iddia olunan bir suçtan bahsedilmemiştir. Diğer taraftan Avukatlık Kanunu'ndaki düzenlemede şartların gerçekleşmesi durumunda avukatın iş yerinin haricinde konutunun da aranabileceği belirtilmiştir. Ancak, bu küçük farklılıklarla beraber avukat bürolarında yapılacak aramalar için her iki kanunda da aynı usul benimsenmiştir. Dolayısıyla avukatlar nezdinde yapılacak aramalı incelemelerde, Cumhuriyet Savcısının yanı sıra ilgili baro da durumdan haberdar edilecektir. Burada Savcılık makamı ile baronun aramaya ilgili olarak hangi aşamada bilgilendirileceği konusunda kanun veya adli ve önleme arama yönetmeliğinde herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Ancak, mahkeme kararı savcılık aracılığıyla alınacağından, Cumhuriyet Savcısı durumdan zaten haberdar olacaktır. Kanımızca avukat bürosuna Cumhuriyet Savcısı ile birlikte gidildikten sonra baro durumdan haberdar edilecek ve aramaya başlanması için baro başkanı veya tevkil edeceği avukat beklenecektir.

3.2- Avukatlara Yönelik Üst Araması

Aramalı incelemede genellikle iş yerlerindeki defter, belge, bilgisayar vb. üzerinde yapılacak aramaya odaklanılmakta; şahıslar üzerinde arama yapılması ise biraz daha geri planda bırakılmaktadır. Böyle olmakla beraber Vergi Usul Kanunu, inceleme elemanlarına şartların oluşması halinde ilgili şahıslar üzerinde de arama yetkisini vermiştir. Ancak, avukatların iş yerlerinde yapılacak aramada olduğu gibi üzerlerinin aranmasına ilişkin olarak da kanunlarımızda koruma amaçlı hükümler bulunmaktadır.

Avukatlık Kanunu'nun 58'inci maddesinde yukarıda belirttiğimiz hükümlerin devamında, **Ağır ceza mahkemesinin görev alanına giren bir suçtan dolayı suçüstü hali dışında** avukatın üzerinin aranmayacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre avukatın üzerinin aranabilmesi için;

- Ağır ceza mahkemesinin görev alanına giren bir suç,
- Ve bununla ilgili suçüstü halinin varlığı

Bir arada gerçekleşmelidir.

Burada üzerinde durulması gereken diğer bir husus ise, bu hükmün avukatın görevi sırasında veya görevi ile ilgili bir durumda mı yoksa her durumda mı uygulanacağıdır. Yani avukatın üzeri, mesleğini icra etmediği özel yaşamında da bu şartlarla mı yoksa genel hükümlere göre mi aranabilecektir. Çünkü bu düzenlemeye avukatlık mesleğine ilişkin özel bir kanunun avukatların hak ve ödevlerinin belirlendiği kısmında ve "**Soruşturmaya Yetkili Cumhuriyet Savcısı**" başlıklı maddesinde yer verilmiştir. Avukatlık Kanunu 58'inci madde bütünüyle incelendiğinde; avukatların görevi ile ilgili veya

görevi sırasında işledikleri bir suçun soruşturmasında hangi Savcılık makamının yetkili olduğunu belirlemenin amaçlandığı ve **bu suça bağlı olarak da** avukatın konut veya bürosu ile üstünün aranmasındaki usul ve esasların belirlendiği şekilde yorumlanabilmektedir.

Nitekim Ankara Bölge İdare Mahkemesi tarafından verilen 16.02.2005 tarih ve E: 2004-3869, K: 2005-554 Sayılı kararda, bu hükmün uygulanabilmesi için avukatın görevi sırasında veya görevi ile ilgili bir durumun olması gerektiği ifade edilmiştir. Söz konusu kararda; “.....**Olayda, özel güvenlik alanından geçmek isteyen davacının üzerinin miting alanlarındakilerin ve çevredekilerin can ve mal güvenliğini sağlamak üzere herkese uygulanan önleme arama kuralının uygulanması amacıyla aramaya tabi tutulduğu, davacının olay esnasında adli bir görev yapmadığı ve kendisinin avukatlık veya diğer bir görevden dolayı bir suç isnadı altında olmadığı, dolayısıyla 1136 sayılı Yasanın 58. maddesi hükmünün ihlalinin söz konusu olmadığı.....**” belirtilmektedir.

Buna karşılık bazı çalışmalarda **görevi ile ilgili bir durumun olup olmadığına bakılmaksızın**, avukatların ağır cezayı gerektiren suçüstü hali hariç hiçbir şekilde üst aramasına tabi tutulamayacağı iddia edilmektedir. Bu görüşlere göre; Avukatlık Kanunu, özel yetkili-genel yetkili mahkeme ayırımı yapmadığı gibi, bir özel kanun sıfatı ile avukatlık görevinden doğan veya görevi sırasında işlediği suç ayırımına da başvurmaksızın, ağır ceza mahkemesinin görev alanına giren suçüstü halleri dışında, işlediği iddia olunan suçun adi veya görevle ilgili olup olmadığına bakılmaksızın avukatın üzerinin aranmayacağını ifade etmektedir.²

Ankara Bölge İdare Mahkemesi'nin söz konusu kararında avukatlara tanınan bu ayrıcalığın, **avukatın kendisinin suç isnadı ile karşı karşıya kaldığı durumlarda** geçerli olacağı ve bu ayrıcalığın **adli aramalarda** uygulanabileceğine de vurgu yapılmıştır. Eğer bu hüküm her halde uygulanacaksa, doğrudan aramalı incelemede avukatın ağır ceza mahkemesinin görev alanına giren bir suça muhatap olup olamayacağını üzerinde durulması gerekmektedir. Aksine, bu hüküm avukatın görevinden doğan veya görevi sırasındaki suçla sınırlı uygulanacaksa, öncelikle avukat nezdinde aramalı inceleme yapılmasının, avukatlık mesleğinden kaynaklı veya bununla ilgili bir suç isnadına konu soruşturma kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceğinin üzerinde durulmalıdır.

Vergisel aramada, vergilendirmeye ilişkin hesapların doğruluğunun araştırılmasının ötesinde, olası vergi kayıp kaçığının ortaya çıkarılması söz konusudur. Diğer bir ifadeyle, doğrudan vergi kaçırıldığı veya vergi kaçakçılığı yapıldığı şüphesi üzerine bu yola başvurulmaktadır. Gerek vergi kaybına neden olan mükellefler gerekse vergi kaçakçılığı yapan mükelleflere ilişkin olarak vergi kanunlarımızda bir takım yaptırımlar öngörülmüştür. Buna göre vergi kaybına neden olan mükellefler cezalı tarhiyatla; vergi kaçakçılığı yapan mükellefler ise hapis cezası ile muhatap olabileceklerdir. Bu bağlamda aramalı inceleme mahiyeti itibarıyla, bir takım cezai yaptırımları olan fiillerin/suçların ortaya çıkarılması için yapılan inceleme türüdür. Diğer taraftan aramalı incelemede de soruşturmada olduğu gibi yasalara aykırı bir durumu ortaya çıkarmak için veya bir suç şüphesi üzerine araştırma yapılmaktadır. Bu yönüyle aramalı vergi incelemesi, ceza yargılamasındaki soruşturmanın; bu kapsamdaki vergisel arama ise, ceza yargılamasındaki adli aramanın vergi uygulamasındaki biçimidir. Sonuç olarak avukat nezdinde yapılacak aramalı inceleme, **avukatlık mesleğinden kaynaklı** cezai yaptırıma konu vergi kaybının veya vergi suçunun ortaya çıkarılması gerekçesiyle yapılmaktadır. Dolayısıyla 58'inci madde

² Ersan Şen, “Avukat, Hakim ve Savcıların Aranması”<http://www.ankarabarasu.org.tr/siteler/ankarabarasu/tekmakale/2013-2/2013-2-12>.

hükmünün avukatın görevinden doğan veya görevi sırasındaki suçla sınırlı uygulanacağı kabulünde dahi, aramalı incelemede avukatın üzerinin aranabilmesi için ağır ceza mahkemesinin alanına giren bir suç ve suçüstü halinin varlığı aranacaktır.

Aramalı incelemede mükellefin karşılaşabileceği yaptırımlar cezalı tarhiyat veya VUK'un 359'uncu maddesinde belirtilen kaçakçılık suçlarına bağlı adli cezadır. Ağır ceza mahkemelerinin görev alanına giren suçlar ise, 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun'un 12'nci maddesinde belirtilmiş olup, VUK'un 359'uncu maddesinde belirtilen kaçakçılık suçları bu kapsamda değildir. Dolayısıyla avukatlar nezdinde yapılacak aramalı incelemelerde her halde mükellef avukatın üzeri aranamayacaktır.

3.3- Üçüncü Kişi Sıfatıyla Avukatın Aranması

VUK'un 142'nci maddesinde aramalı inceleme için gerekli olan şartlarının varlığı halinde mükellefin haricinde kaçakçılıkla ilgisi görülen **diğer şahıslar nezdinde** de arama yapılabileceğine hükmedilmiştir. Dolayısıyla avukatlar, mükellef sıfatının ötesinde aramaya muhatap mükellefle ilgili üçüncü şahıs sıfatıyla da aramaya tabi tutulabileceklerdir. Ancak, bu gerekçeyle yapılacak bir aramada da avukatlara yönelik kanunlarımızdaki koruma hükümleri göz ardı edilemeyecektir.

Aramalı incelemeye bağlı olarak bir avukat nezdinde üçüncü kişi sıfatıyla arama ihtiyacı doğmuşsa, aramaya konu yer avukatın bürosu, konutu veya üzeri olacaktır. Eğer arama avukatın bürosunda veya büro olarak kullandığı konutunda yapılacaksa, CMK'nın 130'uncu maddesi hükümleri dikkate alınarak yapılacaktır. Dolayısıyla arama mahkeme kararına istinaden Cumhuriyet Savcısının denetiminde ve baro başkanı veya temsilcisinin nezaretinde yapılacaktır. Doğrudan avukatın konutunda arama gerekliliği duyulmuşsa, bu durumda da Avukatlık Kanunu 58'inci madde hükmü devreye girecektir. Buna göre de aramada mahkeme kararı ile Cumhuriyet Savcısının denetimi ve baro başkanı veya temsilcisinin nezareti temel şarttır. Diğer taraftan konut dokunulmazlığı anayasal güvence altında olduğundan, konutta yapılacak aramada vergi kayıp kaçağı ile ilgisi olmayan kişisel alanlara veya eşyaya yönelilmemelidir. Ayrıca çalışmamızın bir önceki bölümünde yaptığımız değerlendirmeler doğrultusunda, aramalı inceleme kapsamında şüpheli sıfatıyla da avukat nezdinde üst araması yapılamayacaktır.

3.4- Mesleki Bilgi İçerikli Evraklar Üzerine Yapılacak İşlemler

Arama müessesesi çok geniş bir alana hitap ettiği için, aramalı incelemeye ilişkin hükümler VUK'ta ayrı bir bölümde ele alınmış ve bununla da yetinilmeyerek VUK'ta hüküm bulunmayan haller için CMK hükümlerinin uygulanacağına dair hüküm eklenmiştir.(VUK Md:147)

CMK'nın 130'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında; *"Arama sonucu el konulmasına karar verilen şeyler bakımından bürosunda arama yapılan avukat, baro başkanı veya onu temsil eden avukat, bunların avukat ile müvekkili arasındaki mesleki ilişkiye ait olduğunu öne sürerek karşı koyduğunda, bu şey ayrı bir zarf veya paket içerisinde konularak hazır bulunanlarca mühürlenir ve bu konuda gerekli kararı vermesi, soruşturma evresinde sulh ceza hakiminden, kovuşturma evresinde hakim veya mahkemedен istenir. Yetkili hakim el konulan şeyin avukatla müvekkili arasındaki mesleki ilişkiye ait olduğunu saptadığında, el konulan şey derhal avukata iade edilir ve yapılan işlemi belirten tutanaklar ortadan kaldırılır. Bu fıkrada öngörülen kararlar, yirmi dört saat içinde verilir."* hükmü yer almaktadır.

Madde hükmünden anlaşılacağı üzere, avukat bürolarında yapılan aramalarda el konulan bilgi ve belgelerin avukatla müvekkili arasındaki mesleki ilişkiye ait olduğunun iddiası ve hakim tarafından da iddianın kabulü halinde bunlara el konulması mümkün bulunmamaktadır. Hatta bunlara ilişkin önceden tutulan tutanaklar da iptal edilecek olup, bununla ilgili herhangi bir işlem yapılamayacaktır. Ancak, maddede “mesleki ilişkiye ait” ifadesinden ne anlaşılması gerektiğine yönelik net bir açıklama yapılmamıştır. Bu durum ise, ihtiyaç duyulması halinde bir avukat nezdinde yapılacak aramalı incelemenin amacına ulaşmasına engel teşkil edecektir. Çünkü mevcut uygulama, aramalı incelemeyi de bir nevi avukatın sadece yasal defter ve belgeleri ile (*Serbest Meslek Kazanç Defteri ve Serbest Meslek Makbuzu*) sınırlandırmaktadır. Oysa bunların ibrazı normal vergi incelemesinde zaten istenmekte ve mükellefin ibraz etmesi durumunda da bunlar üzerinde inceleme yapılmaktadır. İbraz edilmemesi halinde de sadece bu gerekçeyle mükellef nezdinde arama yapılmamakta; aksine ibraz etmemenin vergi kanunlarımızdaki yaptırımını uygulanmaktadır. Dolayısıyla aramalı incelemede normal vergi incelemesinde elde edilme imkanı olmayan bilgi ve belgelere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu tarz bilgi ve belgelerin birçoğu ise avukatla müvekkili arasındaki mesleki ilişkiye dayanmaktadır. Mesela iş sözleşmeleri ve olması muhtemel kayıt dışı hizmet satışlarının takip edildiği harici defterleri buna örnek olarak gösterebiliriz. Bu şekilde harici bir defterin olduğu varsayımında, bunun ortaya çıkarılması ancak aramalı incelemeyle mümkünken, VUK’un 359’uncu maddesine göre suç unsuru olan bu deftere, müvekkille avukat arasında mesleki ilişkiye dayandığı gerekçesiyle el konulamayabilecektir. Diğer taraftan birçok yönüyle vergi kaybının tespitinde yol gösterici olabilecek iş sözleşmeleri de bu kapsamda değerlendirilebilecektir.

Hiç şüphesiz avukatlar, hukuki bilgi ve tecrübelerini adaleti temsilen kişi yararına sunmak suretiyle kamu hizmeti icra etmekte ve bu kapsamda da avukatların edindiği bilgilerle ilgili sır saklama yükümlülüğü bulunmaktadır. Esasında CMK’nın 130/2’nci maddesindeki kural da bu hassasiyete dayanmaktadır. Hatta benzer bir düzenlemeye “*Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenmez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlarıyla vekalet ücretlerine ve giderlerine ayrıca avukatlık veya dava vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususlara şamil değildir.*” hükmü ile VUK’un 151’inci maddesinde yer verilmiştir. Ancak, nelerin mesleki ilişkiye ait olduğunun kapsamının belirlenmemiş olması ve bununla ilgili uygulamanın sınırlarının belirtilmemesi, avukatlar nezdinde yapılacak olası bir aramalı vergi incelemesini amacından uzaklaştırmaktadır.

4- SONUÇ

Normal vergi incelemesi, mükelleflerin ibraz zorunluluğu olan yasal defter ve belgeleri üzerinde yapılmakta olup, incelemede ödenmesi gereken verginin doğruluğunun sağlanması amaçlanmaktadır. Olağanüstü bir inceleme yöntemi olan aramalı incelemede ise, ödenmesi gereken verginin doğruluğunun sağlanmasının ötesinde, var olduğu düşünülen vergi kayıp ve kaçığına odaklanılmaktadır. Söz konusu vergi kayıp ve kaçığının ortaya çıkarılması için de mükellefin yasal defter-belgelerinin dışında ilave bilgi-belgelere ihtiyaç duyulmakta ve bunlara da ancak arama yapmak suretiyle ulaşılabilmektedir. Arama işlemi, insanların özel yaşam alanlarına bir müdahale niteliğinde olduğundan, anayasal kural gereği ancak istisnai durumlarda ve hakim kararına dayanarak yapılabilir. Kişi hak ve yararına savunmaya yönelik kamu hizmeti vermeleri nedeniyle, avukatlar nezdinde yapılacak aramalar ise bazı özel kanunlarla daha sıkı şekil şartlarına bağlanmıştır. Buna göre normal mükellef-

lerden farklı olarak, avukatlar nezdinde yapılacak aramalı incelemelerde; iş yeri veya evindeki arama mahkeme kararına istinaden **Cumhuriyet Savcısının denetiminde ve Baro başkanı veya baro-yu temsilen bir avukatın nezaretinde** yapılabilecektir. Yine aramalı incelemede avukatın üstünün aranması mümkün değildir. Diğer taraftan aramalarda el konulan bilgi ve belgelerin avukatla müvekkili arasındaki mesleki ilişkiye ait olduğu avukat tarafından iddia edilebilecektir. Böyle bir durumda da bunlara el konulup konulamayacağına hakim karar verecektir. Hakim, avukat tarafından yapılan söz konusu iddiayı haklı görürse bunlara hiçbir şekilde el konulamayacaktır. Bu kural, görevlerinin icrası sırasında edindikleri bilgilerle ilgili sır saklama yükümlülüklerinin olması nedeniyle, avukatlar için aslında bir gerekliliktir. Ancak, mesleki ilişkiye ait olan şeylerin kapsamının tam olarak belirlenmemiş olmasının, avukatlar nezdinde yapılacak aramalı vergi incelemesinin amacına ulaşmasına engel teşkil edeceğini de belirtmek isteriz.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu,
- 1136 Sayılı Avukatlık Kanunu,
- 5235 Sayılı Adlî Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun
- 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu
- Adli Arama ve Önleme Yönetmeliği,
- Anayasa,
- Avukatlar İçin Vergi İnceleme Rehberi” İzmir Barosu <http://baro.izmirbarosu.org.tr/IzmirBaro/pdf/yayinlar> (Erişim: 15.11.2015)
- KIZIROĞLU, KESKİN, S. “5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu’nda Basit Arama (Adli Arama) <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-2009-58-01/AUHF-2009-58-01-keskin-kiziroglu.pdf> (Erişim: 18.12.2015)
- ŞEN, E. “Avukat, Hakim ve Savcıların Aranması”<http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/2013-2/2013-2-12.pdf> (Erişim: 18.12.2015)
- TAŞDELEN, A. “Vergisel Arama” <http://webb.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/DergiMiz5-2/PDF/tas-delen6.pdf>