

VERGİ HUKUKUNDA ARAMA VE ARAMA SÜRECİNDEKİ İŞLEMLERDE KAMU YARARI KAVRAMI

SEARCH IN TAX LAW AND THE CONCEPT OF PUBLIC INTEREST IN PROCEDURES DURING SEARCH PROCESS

Ayşe Aslı YÜCESOY*

Özet: Vergi hukukunda arama, vergi idaresinin yükümlüyü denetim yollarından biridir. Hem vergi alacağına doğru tespitine hem de uygulanacak yaptırımlara yönelik delil ve veri sağlamak amacıyla kullanılır. Olağanüstü bir inceleme yolu olan arama, bireyin temel hak ve özgürlüklerinden özel hayatın gizliliği hakkına ve bu hakla yakından ilgili konut dokunulmazlığına doğrudan müdahale niteliğindedir. Bu nedenle hassasiyetle kullanılması gereken bir denetim yoludur. Bu çalışmada öncelikle arama kurumunun genel bir çerçevesi çizilecektir. Ardından arama sürecindeki işlemlerin hukuki niteliğinden bahsedilecek ve varılacak sonuçtan yola çıkılarak arama sürecindeki işlemlerde kamu yararı meselesi tartışılacaktır.

Anahtar kelimeler: Vergi Denetimi, Vergi Yükümlüsü, Vergi İdaresi, Vergi Alacağı, Kamu Yararı

Abstract: Search in tax law is one of the means of the tax administration to control the taxpayer. It is used in order to provide evidence and data directed both at the correct determination of tax claim and the sanctions to be approved. Being an extraordinary inspection method, search is of a quality of direct intervention in the right of privacy, which is among the fundamental rights and freedoms to the individual, and in the inviolability of domicile, which is closely related with that right. Therefore, it is a control method which should be used with sensitivity. In this study, first a general framework of the search organization shall be drawn. Subsequently, legal quality of the procedures in the search process shall be mentioned, and, based on the conclusion to be reached, the issue of public interest in the procedures in search process shall be discussed.

Keywords: Tax Audit, Taxpayer, Tax Administration, Tax Claim, Public Interest

* Araştırma Görevlisi, Uludağ Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, İdare Hukuku Anabilim Dalı aysesasliyucesoy@gmail.com, ORCID: 0000-0003-4788-2234

GİRİŞ

Vergilerin gereği gibi toplanabilmesi için tek başına vergi mevzuatının öngördüğü yükümlülüklerin varlığı yeterli değildir. Vergi Usul Kanunu'nda, vergi dairesine vergiyi doğuran olayı ve yükümlülüğe etkili olguları ortaya çıkartmak, yükümlünün yaptığı beyanların doğruluğunu saptamak ve vergi yasalarına uyup uymadıklarını belirlemek üzere tanınan hukuksal olanaklardan, yani vergi idaresinin yükümlüğü denetleme yollarından birisi de inceleme, yoklama ve bilgi toplanmanın yanı sıra aramadır.¹

Kural olarak vergi ile ilgili yükümlülüklerle ilişkin araştırma, mükellef tarafından ibraz edilen defter ve belgeler esas alınarak yürütülmektedir. Defter veya belgelere mükellefin bunları gizlemesi, yetkililere ibraz etmemesi sebebiyle ulaşılamaması halinde ise, idarenin harekete geçerek gizli belge ve defterleri elde edebilmesi arama ile mümkün olmaktadır.² Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu, yalnızca ilgili hükümlerde aradığı koşullar gerçekleştiği takdirde istisnai olarak yükümlü ve sorumlunun rızası olmaksızın vergi incelemesi sırasında "vergisel arama" yapılabileceğini hüküm altına almıştır. Bu yönüyle aramanın olağanüstü bir inceleme yolu olduğu söylenebilir. Hem vergi alacağı'nın doğru tespitine hem de uygulanacak yaptırımlara yönelik delil ve veri sağlamak amacıyla yapılan³ arama, gerek mükellef veya diğer ilgili kişiler üzerindeki etkisi, gerekse aramayı yapacak kişiler ve uyacakları usul şartları açısından önemli bir denetim aracı olması sebebiyle, Vergi Usul Kanunu'nda (madde 142-147) ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.⁴

Bu çalışmada öncelikle, arama esas olarak bir ceza muhakemesi hukuku müessesesi olduğu için, hem ceza muhakemesi hukuku hem de vergi hukuku bağlamında arama kavramının anlamı üzerinde durulacak, ardından Vergi Usul Kanunu düzenlemeleri esas alınarak vergisel aramanın hukuki çerçevesi ve koşullarına yer verilecektir. Sonrasında arama kararının hukuki niteliği ve uygulanması ile devam edilecektir. Aramanın bu şekilde genel bir çerçevesi çizildikten son-

¹ Feridun Yenisey, "Vergi Hukukunda Arama ve Adil Yargılanma Hakkına İlişkin Bazı Sorunlar", Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: "Vergi Hukuku", haz., Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Arıkan Yayınları, İstanbul, 2006, ss.173-194, s.189.

² Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 6. B., Ekin Kitabevi, Bursa, 2015, s.153.

³ Yenisey, a.g.m., s.189.

⁴ Hakkı Koçak, "Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun", *Vergi Dünyası*, S. 213, 1999, www.vizyonymm.com/makale_detay/7, (17.08.2017).

ra, arama sürecindeki işlemlerin hukuki niteliğinden bahsedilecek ve varılacak sonuçtan yola çıkılarak arama sürecindeki işlemlerde kamu yararı meselesi tartışılacaktır.

I. KAVRAM

Arama esas olarak bir ceza muhakemesi hukuku kavramıdır. Bu nedenle vergi usul hukukundaki aramayı tanımlamadan önce ceza muhakemesi hukukunda aramanın ne anlama geldiğini açıklamamız gerekmektedir.

Ceza muhakemesi anlamında arama, kural olarak hakimin, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde savcının, ona ulaşılamayan hallerde ise kolluk âmirinin yazılı emri ile, gerek şüpheli veya sanığın yakalanması gerekse delil olan eşyaya el konulması amacıyla, kişinin mesken ve sair yerleri ile üst ve eşyasında yapılan araştırma işlemidir.⁵ Ceza muhakemesi hukukunda arama, yargılamanın sağlıklı biçimde yapılabilmesi ve yargılama sonunda verilen kararların uygulanabilmesi sağlayan,⁶ bu anlamda müeyyide değil müeyyidenin uygulanmasını sağlamaya yönelik araç olan koruma tedbirlerinden⁷ biri olmakla birlikte, suç işlendikten sonra ya da suç şüphesiyle yapılan adli bir arama⁸ niteliğindedir.⁹

⁵ Bahri Öztürk, M. Ruhan Erdem, *Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku*, 10. B., Seçkin Yayınları, Ankara, 2006, s.547; Erdener Yurtcan, *Ceza Yargılaması Hukuku*, 10. B., Kazancı Yayınları, İstanbul, 2004, s.474.

⁶ Yurtcan, a.g.e., s.399, 400; Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, 5. B., Beta Yayınları, İstanbul, 2009, s.192; Başar Soydan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, On İki Levha, İstanbul, 2015, s.513.

⁷ Öğretide başvurulan bu önlemler “ceza yargılaması önlemleri” olarak da ifade edilmekle birlikte (Yurtcan, a.g.e., s.399 vd.; Saban, a.g.e., s.192), çoğunlukla bizim de kullandığımız biçimde “koruma tedbirleri” şeklindeki kavramla adlandırılmaktadır (Öztürk, Erdem, a.g.e., s. 483; Nurullah Kunter, Feridun Yenisey, Ayşe Nuhoglu, *Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku*, 14. B., Arıkan Yayınları, İstanbul, 2006, s.753; Nur Centel, Hamide Zafer, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, 3. B., Beta Yayınları, İstanbul, 2005, s. 244).

⁸ Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği'nin 5.maddesinde adli arama; “bir suç işlemek veya buna istirak veyahut yataklık etmek makul şüphesi altında bulunan kimsenin, saklananın, şüphelinin, sanığın veya hükümlünün yakalanması ve suçun iz, eser, emare veya delillerinin elde edilmesi için bir kimsenin özel hayatının ve aile hayatının gizliliğinin sınırlandırılarak konutunda, işyerinde, kendisine ait diğer yerlerde, üzerinde, özel kâğıtlarında, eşyasında, aracında 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu ile diğer kanunlara göre yapılan araştırma işlemi” şeklinde tanımlanmıştır. 01.06.2005 tarih, 25832 Sayılı Resmi Gazete.

⁹ Öztürk, Erdem, a.g.e., s. 537; Kunter, Yenisey, Nuhoglu, a.g.e., s. 926; Centel, Zafer, a.g.e.; s. 292; Yurtcan, a.g.e., s. 337.

Tanımdan anlaşılacağı üzere, ceza yargılamasındaki aramanın amacı, şüpheli veya sanığın ele geçirilmesinin yanında ve onun öncesinde delillerin bulunmasıdır.¹⁰ Ceza yargılamasında arama, yakalama ve/veya el koyma koruma tedbirlerine aracılık eden ve fakat bunlardan bağımsız bir koruma tedbiridir.¹¹

Ceza muhakemesi hukukunda **şüpheli veya sanığın ele geçirilmesi ve delil toplama araçlarından biri olan arama müessesinin vergi hukuku içinde de yer aldığı** görülmektedir.¹²

Kural olarak vergi incelemesi için defter, kayıt ve belgeler yükümlüden istenir ve yine kural olarak yükümlünün kendi isteği ile bunları inceleme elemanına vermesi beklenir.¹³ Ancak istisnaen yükümlünün rıza ve isteği aranmaksızın vergi uygulamaları ile ilgili ya da vergi uygulamalarına yönelik defter, kayıt ve belgelerin aranması ve bunlara el konulması durumu söz konusu olur ki bu istisnai duruma vergi hukukunda “arama” denilmektedir.¹⁴

Fakat ceza yargılamasından farklı olarak, Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen vergi aramasındaki amaç yalnızca delil elde etmektir, **şüpheliyi yakalama amacı yoktur**.¹⁵ Zira arama sonucunda ele geçirilen defter ve belgeler vergi incelemesine tabi olmaktadır. Bir başka deyişle arama, vergi incelemesi denetimine aracılık eder. Vergi incelemesinin ön aşamasını oluşturur.¹⁶ Esasında bu bakımından ceza yargılamasındaki arama ile benzerlik gösterir fakat ceza yargılamasındaki aramadan farklı olarak, adli kolluk faaliyeti değil, idari kolluk faaliyettir.

¹⁰ Burak Pınar, Yıldırım Taylar, “Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması”, *Ceza Hukuku Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 21, Nisan 2013, ss: 139-180, s.146.

¹¹ Pınar, Taylar, a.g.m., s.146. Koruma tedbirleri, ceza muhakemesinin gereği gibi yapılabilmesini, yürütülen muhakeme sonucunda verilecek hükmün kâğıt üzerinde kalmayarak infazının mümkün kılınmasını ve muhakeme masraflarının karşılanmasını sağlamak amacıyla, kural olarak ceza muhakemesinde karar verme yetkisini haiz olan yetkililer tarafından, gecikmesinde sakınca bulunan durumlarda geçici olarak başvurulmuş ve hükümden önce gerektiğinde zor kullanmak suretiyle bazı temel hak ve özgürlüklere geçici müdahaleyi gerektiren kanuni çarelerdir. Öztürk, Erdem, a.g.e., s.583.

¹² Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, 5. B., Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s.315; Taşdelen, a.g.e., s.160; Yargıtay 21. Ceza Dairesi, 5.4.2017 tarih, E. 2016/10857, K. 2017/1723 sayılı kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (2.2.2018).

¹³ Selim Kaneti, Vergi Hukuku, 2. B., Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s.173.

¹⁴ Kaneti, a.g.e., s.173; Yenisey, a.g.m., s.189.

¹⁵ Pınar, Taylar, a.g.m., s.146.

¹⁶ Pınar, Taylar, a.g.m., s.146.

Ceza yargılamasındaki arama ile vergi araması arasından bir diğer fark da, vergi aramasının olağan değil, olağanüstü bir denetim yolu¹⁷ olmasıdır. Vergi araması yoluna Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddesinde düzenlenen şartların gerçekleşmesi halinde başvurulabilecektir. Bu hususların yanı sıra, Vergi Usul Kanunu'nda arama kurumunun düzenlendiği bölümün son maddesi olan 147'nci maddede "Bu bölümde açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun arama ile ilgili bulunan hükümleri uygulanır" denilerek, vergi aramasının kendine özgü niteliği ortaya konulmuştur.

Tüm bunlardan çıkarılacak sonuç, vergi aramasının koruma tedbirlerinin özelliklerini bünyesinde barındıran ancak idarî yönleri de bulunan, vergi hukukuna özgü özelliklere sahip, karma nitelikli denetim yollarından biri olduğudur.¹⁸

Vergi Usul Kanunu'nda arama yapılabilecek haller ve aramanın koşulları belirtilmiş olmakla beraber açık bir tanım yapılmamıştır. Ancak bu müessesenin düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddelerinden (VUK madde 142-147) yola çıkılarak vergi hukukunda arama, bir ihbar ya da inceleme sonucu vergi kaçırdığı yolunda kuvvetli belirtiler bulunan kişinin ve olayla ilgili bulunan üçüncü kişilerin nezdinde ve üzerinde vergi kaybı ve vergi suçuna ilişkin delillerin elde edilebilmesi amacıyla, sulh ceza hakimi kararı veya gecikmesinde sakınca bulunan durumlarda savcılık makamının yazılı emri ile yapılan araştırma¹⁹ şeklinde tanımlanabilir.

II. VERGİSEL ARAMANIN HUKUKİ ÇERÇEVESİ

Arama müessesesi bireyin temel hak ve özgürlüklerinden özel hayatın gizliliği hakkına ve bu hakla yakinen ilgili konut dokunulmazlığına bir müdahale niteliğindedir.²⁰ Bu sebeple söz konusu müessese hem iç hukuk hem de uluslararası hukuk metinleriyle düzenlenmiştir.

¹⁷ Aziz Taşdelen, "Vergisel Arama", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.5, S.2, 2003, ss.159-190, s.160.

¹⁸ Pınar, Taylar, a.g.m., s.146.

¹⁹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, 20. B., Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s.101; Taşdelen, a.g.e., s.166.

²⁰ Saban, a.g.e., s.194, Yenisey, a.g.m., s.190; Ayşe Nil Tosun, Engin Özden, "Vergi Denetiminde Arama Yönteminin Mükellef Hakları Yönünden Değerlendirilmesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yaklaşımı ve Türkiye Örneği", *Maliye Dergisi*, Sayı 166, Ocak-Haziran, 2014, ss.286-298, s.287.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8'inci maddesinde,²¹ herkesin özel ve aile yaşamına, konutuna ve yazışmalarına saygı gösterilmesini bekleme hakkına sahip olduğu belirtilmektedir. Bu hakların kısıtlanması, ikinci fıkrada sayılan hallerde, başkasının hak ve özgürlüklerinin korunması için zorunlu bulunduğu ölçüde ve kanunla düzenlenmesi şartıyla gerçekleştirilebilir.

1982 Anayasası'nda da aynı şekilde, 20'nci madde ile "özel hayatın gizliliği"²² ve 21'inci maddede "konut dokunulmazlığı"²³ güvence altına alınmış, bu hak ve özgürlüklerin ancak Anayasa'da belirlenen hallerde ve usullerle sınırlandırılabilirliği belirtilmiştir. 13'üncü maddesi ile temel hak ve hürriyetlerin, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlandırılabilirliği düzenlenmiş, bu sınırlamaların Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağı ifade edilmiştir. Öte yandan Anayasa'nın 20'nci maddesinin ikinci fıkrası ile milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecik-

²¹ Madde 8: Özel ve aile hayatına saygı hakkı: 1. Herkes özel ve aile hayatına, konutuna ve yazışmasına saygı gösterilmesi hakkına sahiptir. 2. Bu hakkın kullanılmasına bir kamu makamının müdahalesi, ancak müdahalenin yasayla öngörülmüş ve demokratik bir toplumda ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlâkın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli bir tedbir olması durumunda söz konusu olabilir.

²² Özel hayatın gizliliği madde 20: Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz. (...).

²³ Konut dokunulmazlığı madde 21: (Değişik: 3/10/2001-4709/6 md.) Kimsenin konutuna dokunulamaz. Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin konutuna girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar.

mesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstünün, özel kağıtlarının ve eşyasının aranmayacağı kuralı getirilmiştir.

Tüm bu hükümlerden çıkan sonuca göre, temel hak ve özgürlükler konusunda yapılacak bir sınırlama, konumuz bağlamında vergisel arama, kanun ile yapılmalı, Anayasa'nın 20'nci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen meşru sebeplerden birine dayanmalı ve demokratik toplum düzeni ve ölçülülük ilkesine aykırı olmamalıdır.²⁴

Vergi yükümlüsünün temel haklarından özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı haklarının "sınırlandırılmasının sınırını" çizen üst hukuk normları olan Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nden sonra, Vergi Usul Kanunu'nun "Genel Hükümlerin Uygulanması" başlıklı 147'nci maddesiyle yaptığı atıf dolayısıyla²⁵ Ceza Muhakemesi Kanunu'nun da niteliğine uygun düştüğü ölçüde vergisel aramaya hukuki dayanak teşkil edeceğini belirtmemiz gerekir.²⁶ Aynı şekilde Ceza Muhakemesi Kanunu'na yapılan yollamanın bir sonucu olarak, bu kanunun uygulaması gösteren Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği'nin²⁷ de vergisel arama müessesesine, niteliğine uygun düştüğü ölçüde uygulanması gerekmektedir.²⁸

III. ARAMANIN KOŞULLARI

Aramanın yapılabilmesi için gerekli olan şartlar Vergi Usul Kanunu'nun 142'nci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre;

"İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçıracağına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi

²⁴ Saban, a.g.e., s.193,194; Nihal Saban, "Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ile Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Arama", *Polis Dergisi*, S. 36, 2003, ss. 93-96, s.94; Yenisey, a.g.m., s.190.

²⁵ 23.03.2005 tarih ve 5320 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesi uyarınca, yürürlükten kaldırılan Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'na yapılan yollamalar, Ceza Muhakemesi Kanunu'nun bu hükümlerin karşılığını oluşturan maddelerine yapılmış sayılmaktadır. 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 116 vd. maddeleri aramaya ilişkin hükümleri içermektedir.

²⁶ Taşdelen, a.g.m., s.162-163.

²⁷ 01.06.2005 tarihli, 25832 sayılı Resmi Gazete.

²⁸ Taşdelen, a.g.m., s.163.

görülen diğer şahıslar²⁹ nezdinde³⁰ 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 salahi-yetine 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.”

Yer verdiğimiz bu madde ve aramanın tanımından hareketle, vergi incelemesinde aramanın şartları aşağıdaki gibi sıralanabilir.

1. Vergi Kaçırıldığına Yönelik Emarelerin Bulunması

Aramanın koşullarından ilki, mükellefin vergi kaçırıldığına yönelik emarelerin bulunmasıdır.³¹ Dikkat edileceği üzere aramanın kapsamı,

²⁹ Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere mükellef dışındaki diğer kimseler nezdinde arama yapılabilmesi kaçakçılıkla ilgilerinin bulunması şartına bağlanmıştır. Diğer bir ifadeyle, doğrudan işin içinde olmayan kişiler nezdinde arama yapılabilmesi, denetim elemanları tarafından yapılacak ön incelemede kaçakçılığa ait belgelerin bu kişiler tarafından saklandığı veya muhafaza edildiğine dair emarenin bulunmasını gerektirir. Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, Vergi Denetimi, 6. B., Seçkin Yayınları, Ankara, 2014, s.216. Örneğin, sahte fatura kullanarak vergi kaçırma vergi kaçakçılığının dayanağı olan sahte faturayı düzenleyen kişiler bu kapsamda değerlendirilebilir. Arama kararı kapsamında kalan kişilerin vergi kaçaklığı ile ilgilerinin tespit edilecek isimlerinin açıkça belirtilmesi zorunludur. Taşdelen, a.g.m., s.171.

³⁰ “Nezdinde” kelimesini anlam olarak “yanında” kelimesi karşılıktadır. Burada “yan” kelimesinin “defter ve belgelerin bulundurulabileceği fiili hakimiyet alanı” olarak düşünülmesi gerekir. Yani, kişinin işyeri, evi, taşıtı ve çantası fiili hakimiyetinin kullanıldığı alanlardır. Bu bağlamda arama büro, satış mağazası, depo, fabrika gibi işyerleri ile; ev, apartman dairesi, villa, sayfiye evi, otel odası gibi yerlerde ve kaçakçılıkla ilgili görülen mükellefin yakınları, yanında çalışanlar, iş münasebeti bulunan kimseler nezdinde yapılabilir. Tekin, Çelikkaya, a.g.e., s.213.

³¹ Yargıtay 21. Ceza Dairesi, 5.4.2017 tarih, E. 2016/10857, K. 2017/1723 sayılı kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (2.2.2018).

vergi kaçakçılığı suçu³² ile sınırlandırılmıştır. Vergi aramasının amacı, vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğinin ispatını sağlayacak delillerin, kayıt ve belgelerin bulunması ve bunlara el konulmasıdır.³³ Bunun dışındaki vergi suçları ve vergi kabahatlerine ilişkin delillerin bulunması amacıyla vergi usul kanununa dayanılarak arama yapılamayacaktır.³⁴ Bir başka ifade ile vergi kaçakçılığı haricindeki vergi suçlarının belirtileri ile karşılaşıldığında, arama yoluna başvurulamayacağı açıktır.³⁵

Vergi Usul Kanunu m.142/1’de “*bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler*” ifadesi kullanılmıştır. Emare sözcük anlamıyla belirtir, iz, ipucu demektir.³⁶ Madde metninde geçen “emareler” başlı başına delil niteliğinde olmamakla beraber bir fiilin yapıldığı ve verginin kaçırıldığı şüphesini uyandıran belirtilerdir. Bunlar, defter ve belgeler olabileceği gibi herhangi bir olay da olabilir.³⁷

³² Madde 359 - (Değişik :23/1/2008-5728/276 md.)

a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kayıt gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

³³ Pınar, Taylar, a.g.m., s.148.

³⁴ Pınar, Taylar, a.g.m., s.148.

³⁵ Taşdelen, a.g.m., s.167.

³⁶ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=emare, (7.2.2018).

³⁷ Pınar, Taylar, a.g.m., s.150.

Vergisel aramada mükellefe yönelen bir şüphe vardır.³⁸ Arama sonunda belirli bir şeyin bulunacağını öngörmeyi gerektiren somut olgular var olmalıdır.³⁹ “Vergi mükellefinin vergi kaçırdığına dair emareler bulunması”, makul şüphe⁴⁰ kavramına işaret eder.⁴¹ Bu demektir ki, mükellefler makul olmayan ve şüphe doğurmayan sebeplerle aranmayacaktır.⁴²

Arama için emare ya da makul şüphenin bulunup bulunmadığına, her olayın özelliğine göre hakim karar vermekle birlikte; somut bir olayla karşılaşan vergi inceleme elemanı makul şüphenin bulunup bulunmadığını önce kendisi takdir edecektir.⁴³ Vergi inceleme elemanının sürdürmekte olduğu bir inceleme esnasında mükellefin vergi kaçırdığına yönelik emareler bulması makul şüphe kapsamında değerlendirilmekle birlikte, ihbarda bulunan kişinin güvenilir ve verdiği bilgilerin detaylı olması şartıyla ihbar da aynı şekilde makul şüphe olarak görülebilir.⁴⁴ Ancak bunun için vergi inceleme elemanının mahkemeden arama talebinde bulunmadan önce, gelen ihbarda yer alan bilgileri kuvvetlendirmek ve somutlaştırmak için bir ön araştırma yapması gerekebilir.⁴⁵

³⁸ Yusuf Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, 2. B., Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İzmir, 1997, s.200; Tekin, Çelikkaya, a.g.e., s.212.

³⁹ Tosun, Özden, a.g.m., s.293.

⁴⁰ Adli Arama ve Önleme Yönetmeliği, Makul Şüphe Madde 6: Makul şüphe, hayatın akışına göre somut olaylar karşısında genellikle duyulan şüphedir.

Makul şüphe, aramanın yapılacağı zaman, yer ve ilgili kişinin veya onunla birlikte olanların davranış tutum ve biçimleri, kolluk memurunun taşındığından şüphe ettiği eşyanın niteliği gibi sebepler göz önünde tutularak belirlenir.

Makul şüphede, ihbar veya şikâyeti destekleyen emarelerin var olması gerekir.

Belirtilen konularda şüphenin somut olgulara dayanması şarttır.

Arama sonunda belirli bir şeyin bulunacağını veya belirli bir kişinin yakalanacağını öngörmeyi gerektiren somut olgular mevcut bulunmalıdır.

⁴¹ Saban, a.g.e., s.195; Saban, a.g.m., s.95; Taşdelen, a.g.m., s.172; Yenisey, a.g.m., s.190.

⁴² Adnan Gerçek, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, *Vergi Sorunları*, Sayı:209, Şubat, 2006, ss.121-149, s.129.

⁴³ Kunter, Yenisey, Nuhoğlu, a.g.e., s.926.

⁴⁴ Kunter, Yenisey, Nuhoğlu, a.g.e., s.926.

⁴⁵ Tekin, Çelikkaya, a.g.e., s.214.

2. İhbar veya Yapılmakta Olan Bir İnceleme Bulunması

Vergi Usul Kanunu'nun 1'inci fıkrasında belirtildiği üzere; vergisel arama yapılabilmesi için mükellefin vergi kaçırdığına yönelik emarelerin, ihbar ya da yapılmakta olan bir inceleme vesilesiyle ortaya çıkması gerekir.

Olağan vergi incelemeleri sırasında vergi inceleme elemanı, incelediği yükümlünün veya yükümlü ile iş ilişkisinde bulunan diğer kişilerin vergi kaçırdığına yönelik birtakım bilgiler edinebilir.⁴⁶ Böylelikle arama talebinde bulunulabilmesi için "yapılmakta olan bir inceleme bulunması" şartı sağlanmış olur.

Vergi incelemesinin dışında ihbar üzerine yükümlünün vergi kaçırdığına ilişkin bir emare bulunması durumunda da arama işlemine girişileceği açıktır.⁴⁷ İhbara dayanan aramalarda mükellef hakkında yapılan ihbar tek başına yeterli değildir.⁴⁸ Vergi inceleme elemanı, ihbar dilekçesinde belirtilen olay ve olgular ile yükümlünün vergi idaresinde bulunan dosyalarındaki beyan ve bilgilerini değerlendirerek bir kanaate varacaktır. "Vergi kaçırma" niteliğinde bir emareye ulaşılması durumunda vergisel arama yoluna başvurulacaktır.⁴⁹

Vergi Usul Kanunu, "ihbar"ın şekli hakkında herhangi bir hüküm getirmemiştir. Ancak belirtmek gerekir ki her ihbar, arama ile sonuçlanmayacaktır.

Öncelikle yapılan ihbarın "vergi kaçırılması konusunu içeren bir bildirim" niteliğinde olması gerekmektedir.⁵⁰

Kanun metninde, bildirim sözlü veya yazılı olmasına dair bir ayrıma gidilmemiştir. Sözlü yapılan ihbarların, en azından yazılı hale getirilmesi gerekmektedir. Zira, yapılan ihbarın geçerli olmadığı durumlarda, nezdinde arama yapılan kişinin hakkında ihbarda bulunanı öğrenmek istemesi ihtimal dahilindedir. Nitekim Vergi Usul

⁴⁶ Taşdelen, a.g.m., s.169.

⁴⁷ Taşdelen, a.g.m., s.168.

⁴⁸ Tekin, Çelikkaya, a.g.e., s.214.

⁴⁹ Taşdelen, a.g.m., s.169.

⁵⁰ Taşdelen, a.g.m., s.167.

Kanunu'nun 142'nci maddesinin son fıkrası, yapılan ihbarın sabit olmaması durumunda nezdinde arama yapılana, muhbirin ismini vergi idaresinden öğrenme imkânını vermiştir.⁵¹ Başka bir deyişle Vergi Usul Kanunu nezdinde arama yapılanın, ihbar edenin kimliğini öğrenme hakkını, yapılan aramanın sabit olmaması şartına bağlamıştır. Bu sebeple vergi idaresinin kendisine yapılan ihbara hukuksal açıdan değer kazandırabilmesi, ihbarın asılsız olması durumunda ihbar edeni yükümlüye bildirilebilmesi için 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun⁵² hükümlerinden yararlanılması gerekmektedir.⁵³

İhbarın doğru olması halinde ise ihbarcının adı hiçbir şekilde aramaya muhatap olanlara bildirilmeyeceği gibi ihbarcıya bir de kaçırılan vergi miktarına bağlı olarak ihbar ikramiyesi⁵⁴ ödenecektir.⁵⁵

3. Sulh Ceza Hakiminin Kararı

Arama, vergi incelemesine göre istisnâ bir yolu oluşturmaktadır. Aramayı diğer denetim yollarından ayıran en önemli özellik, hâkim kararına ihtiyaç duyulmasıdır.⁵⁶ Arama ile kişilerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale edildiği için ve idarenin keyfi uygulamalarından yükümlüyü koruyabilmek amacıyla hakîmden izin alma şartı getirilmiştir.⁵⁷ Diğer bir ifadeyle, müdahalenin meşruiyetini sağlamak için hakim güvencesi konulmuştur.⁵⁸ (VUK m. 142/1 b.1)

Arama kararını vermeye yetkili makam, sulh ceza hâkimliğidir. Ancak sulh ceza hakîminin vereceği arama kararı, vergi incelemesi

⁵¹ Tekin, Çelikkaya, a.g.e., s.216.

⁵² 10.11.1984 tarih ve 18571 sayılı Resmi Gazete.

⁵³ Taşdelen, a.g.m., 168; Tekin, Çelikkaya, a.g.e., s.217; Emrah Akın, "Vergi İncelemesinde Temel Kişi Hakları Bağlamı", *Yaklaşım Dergisi*, Kasım 2006, S.167, ss.93-97, <http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/Aramali-Vergi-İncelemesinde-Temel-Kisi-Haklari-Baglami-/44fc2cba-800e-4db4-bf69-4aee4f9d202a>, (19.08.2017), s.94.

⁵⁴ İhbar ikramiyesi 31.12.1931 tarih ve 1990 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 1905 sayılı "Menkul ve Gayrimenkul Enval ile Bunların İntifa Hakları ve Daimi Vergiler Mektumatı Muhbirlerine Verilecek İkramiye Hakkında Kanun" ile düzenlenmiştir.

⁵⁵ Tekin, Çelikkaya, a.g.e., s.216.

⁵⁶ Tekin, Çelikkaya, a.g.e., s.214; Akın, a.g.m., s.95; Danıştay 4. Dairesi, 20.10.2006 tarih, E. 2006/451, K. 2006/2009 sayılı kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (2.2.2018).

⁵⁷ Tosun, Özden, a.g.m., s.292; Soydan, a.g.e., s.518.

⁵⁸ Saban, a.g.e., s.196.

yapmaya yetkili olanların buna gerek görmesi şartına bağlanmıştır. Yeterli emarelerin varlığı halinde vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların gerekçelerini ve dayanaklarını belirtmek suretiyle,⁵⁹ yetkili sulh ceza hakiminden arama yapılmasını talep etmeleri gerekir. Talep üzerine hâkim, kanunda yer alan şartların var olup olmadığını resen inceleyecek ve bu koşulların, “mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler”in varlığına ikna olduğu takdirde⁶⁰ arama kararı verecektir.⁶¹

Yalnızca mükellef nezdinde ve üzerinde değil, mükellefle olan ilgileri sebebiyle diğer şahıslar nezdinde ve yerlerde yapılmasına lüzum gösterilen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh hakimi, bunlardan diğer sulh hakiminin yetkisine dahil bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkilidir (VUK m.142/3).⁶² Aramanın önemi, gizlilik ve aciliyet durumları dikkate alınarak getirilen bu hüküm, ilgili sulh hakiminin yetki alanını genişletme ve bunun sonucu olarak yetki çatışması da önleme amacına hizmet etmektedir.⁶³

Vergi Usul Kanunu’nda, hakîmden izin alma şartı yer almakla beraber, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde⁶⁴ ne yapılacağına iliş-

⁵⁹ Taşdelen, a.g.m., s.170.

⁶⁰ Saban, a.g.e., s.196.

⁶¹ Örnek mahiyetinde, bir arama kararının gerekçe kısmı özetle şu şekildedir: “Vergi dairesinde kayıtlı bir kısım mükelleflerin vergi kaçırdıkları, beyan ettikleri vergi kayıtlarının gerçek durumu yansıtmadığı, bu nedenle vergi kayıplarına neden oldukları, mükelleflerin gerçek gelir durumlarının saptanması için vergi kanunlarına göre tutmak ve saklamak durumunda oldukları yasal defter ve belgeler üzerinden gerçek kazançlarının tespit edilmesi imkanının bulunmaması nedeni ile bu tespitin yapılabilmesi için, mükelleflerin yazı ekinde belirtilen adreslerinde bulunacak el defteri, protokol defterleri, bilgisayar kayıtları ve gerçek gelirin tespitine yarayacak her türlü belge ve bilgilerin tespiti amacı ile Vergi Usul Kanunu’nun 142-147’nci maddeleri ve CMUK’un 94’üncü maddesi gereğince gündüzleyin bir defaya mahsus olmak üzere aşağıda isimleri ve işyerleri belirtilen şahısların işyerlerinde, evlerinde ve geçici olarak kullandıkları ikamet ve eklentilerinde (yazlık olarak kullandıkları konutlar da buna dahildir) ve mükelleflerden alınacak bilgilere göre tespit edilecek olan geçici adreslerinde... arama yapılmasına karar verilmiştir” Tekin, Çelikkaya, a.g.e., s.216.

⁶² Saban, a.g.e., s.193; Tekin, Çelikkaya, a.g.e., s.216.

⁶³ Tekin, Çelikkaya, a.g.e., s.216.

⁶⁴ Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği m.4 uyarınca; Gecikmesinde sakınca bulunan hâl: a) Adli aramalar bakımından; derhâl işlem yapılmadığı takdirde suçun iz, eser, emare ve delillerinin kaybolması veya şüphelinin kaçması veya kimliğinin tespit edilememesi ihtimâlinin ortaya çıkması ve gerektiğinde hâkimden karar almak için vakit bulunmaması hâlini, (...) ifade eder.

kin bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu konuda Ceza Muhakemesi Kanunu'nun ilgili hükümlerinden faydalanılacaktır (VUK m. 147). Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 119'uncu maddesine göre aramaya hâkim karar verecek fakat gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet savcısının, Cumhuriyet savcısına ulaşamadığı durumlarda ise kolluk âmirinin yazılı emri gerekecektir. Ancak, "*gecikmesinde sakınca bulunan durumlarda kolluk amirinin yazılı izni*", vergisel aramalarda söz konusu olmamaktadır.⁶⁵ Zira konutta, işyerinde ve kamuya açık olmayan kapalı alanlarda, aramanın hâkim kararı veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet savcısının yazılı emri ile yapılabileceği hükmü gereği (CMK m.119/1), kolluk amirinin yetkisi bulunmamaktadır.

Hakimin, arama talebine ilişkin kararında:

- Aramanın nedenini oluşturan fiili,
- Aranılacak kişiyi, aramanın yapılacağı konutu veya diğer yerin adresini

ya da eşyayı,

- Karar veya emrin geçerli olacağı zaman süresini, açıkça göstermesi gerekmektedir (CMK m. 119/2).⁶⁶ Buradan çıkan sonuç, arama kararında belirtilen yer, kişi veya eşya ile belirlenen zaman süreci dışında arama yapılamayacağıdır.⁶⁷

Eğer hâkim arama talebini yerinde görmezse talebin reddine karar verecek,⁶⁸ gerekçeleriyle bunu kararında açıklayacak⁶⁹ ve talepte bulunan inceleme elemanına tebliğ edilecektir.⁷⁰ Fakat hakimin vereceği

⁶⁵ Taşdelen, a.g.m., s.163.

⁶⁶ Ancak şu hususu belirtmek gerekir; arama yapılmadan önce, aramada nelerin bulunacağı belli olmadığı için, aranacak ve el konulacak eşyaların tek tek, bir liste halinde arama kararında gösterilmesi gerekmez. Kararda, aranacak ve el konulacak eşyalarla ilgili, "vergi kaçaklığı fiillerine delil teşkil edecek defter, kayıt ve belgeler" şeklinde genel bir ifade yeterlidir.

⁶⁷ Kaneti, a.g.e., s.174.

⁶⁸ Bu karar vergi kaçırılmadığı anlamında olmayıp, talep anında geçici tedbir olan aramaya gerek görülmediği anlamındadır. Taşdelen, a.g.m., s.173.

⁶⁹ 5271 sayılı CMK, "Madde 34 - (1) hâkim ve mahkemelerin her türlü kararı, karşı oy dâhil, gerekçeli olarak yazılır. Gerekçenin yazımında 230 uncu madde göz önünde bulundurulur. Kararların örneklerinde karşı oylar da gösterilir.(2) Kararlarda, başvurulabilecek kanun yolu, süresi, mercii ve şekilleri belirtilir".

⁷⁰ 5271 sayılı CMK, "Madde 35 - (1) İlgili tarafın yüzüne karşı verilen karar kendisine

ret kararı kesin bir karar değildir. İnceleme elemanı ret kararına karşı itiraz yoluna⁷¹ gidebileceği gibi, daha geçerli kanıtlar bularak yeniden talepte bulunabilir yahut arama yapılması talep edilen yerler arasında, ret kararını veren hâkimin bulunduğu yargı sınırları dışında başka yerler de varsa, orada bulunan sulh hâkiminden arama kararı isteyebilir.

IV. ARAMA KARARI

1. Arama Kararının Hukuki Niteliği

Aramanın bir koruma tedbiri olduğundan, koruma tedbirlerinin de müeyyide değil müeyyidenin uygulanmasını sağlamaya yönelik araçlardan biri olduğundan yukarıda söz etmiştik. Peki yargı kararının öncesinde yapılan, bir anlamda yargı kararının hazırlığı niteliğinde olan bu işlemin hukuki niteliği nedir?

Arama kararının, her ne kadar bir hâkim tarafından verilmiş olsa da, ortada bir uyuşmazlık, bir hukuka aykırılık iddiası olmadığından, iddia - tespit - müeyyide süreci de bulunmadığından yargı kararı niteliğinde değil idari işlem niteliğinde olduğu⁷² söylenebilir mi?

Kanaatimizce burada hâkimin sahip olduğu yetkinin yargısal bir yetki değil idari bir yetki olduğu dolayısıyla bu konuda aldığı kararın da idari bir karar olduğu şeklindeki görüş isabetli değildir.

Arama da dahil olmak üzere yargı kararının hazırlığı niteliğindeki yargısal prosedür işlemleri genellikle çeşitli düzenlemelerin öngördü-

açıklanır ve isterse kararın bir örneği de verilir.(2) Koruma tedbirlerine ilişkin olanlar hariç, aleyhine kanun yoluna başvurulabilecek hâkim veya mahkeme kararları, hukuken geçerli mazerete dayanarak hazır bulunamayan ilgisine tebliğ olunur.(3) İlgili taraf serbest olmayan bir kişi veya tutuklu ise tebliğ edilen karar, kendisine okunup anlatılır”.

⁷¹ Vergi Usul Kanunu, arama kararlarına ilişkin olarak, bu karara itiraz konusunda herhangi bir düzenleme getirmiş değildir. Ancak itiraz konusunda da Ceza Muhakemesi Kanunu'nun itirazı düzenleyen hükümlerinden faydalanılabilecektir. İtiraz, yedi gün içinde arama kararı veren sulh ceza hâkimliğine yapılacaktır (CMK m. 268/1). Bu hususta ilk incelemeyi yapacak olan, kararı veren sulh ceza hakimidir. Sulh ceza hakimi, itirazı inceleyerek, itirazın yerinde olduğu kanaatine varırsa gerekli düzeltmeyi yapacaktır. Şayet itirazın yerinde olmadığı kanısına varırsa, itirazı incelemek üzere, o sulh ceza hâkimliğinin bulunduğu yargı çevresindeki asliye ceza hâkimliğine üç gün içinde gönderecektir (CMK m. 268/2, 3 b. a). İtiraz merciinin verdiği kararlar kesin niteliklidir (CMK m. 271/4).

⁷² Kemal Gözler, İdare Hukuku C.I, 2. B., Ekin Kitabevi, Bursa, 2009, s.639.

ğü ve birbirinin zorunlu sebep ve sonucunu oluşturan birtakım aşamalardan meydana gelir. Bu aşamalar bir arada zincir işlemi oluşturur.⁷³

Zincir işlemler belirli ve nihai bir sonucu doğurmak amacıyla birbirini takip eden bir dizi işlemdir.⁷⁴ Amacı nihai işlemi ortaya çıkarmaktan ibaret olan⁷⁵ bu halka işlemler nihai işleme karşı açılan davada ele alınabileceği gibi, icrailik niteliğine sahipse gerek nihai işlemin yapılışında önce gerekse sonra bağımsız bir idari işlem olarak tek başına iptal davasına konu olabilir.⁷⁶

Bu noktada ayrılabilir işlem teorisinden bahsetmek yerinde olacaktır. Ayrılabilir işlem teorisi, birbirini takip eden (halka) işlemlerden oluşan idari süreç içinde, hukuki sonuçlar doğurabilme gücüne sahip idari işlemlerin nihai işlem beklenmeksizin ve ondan ayrı tek başına dava konusu edilebilir olmasını ifade eder.⁷⁷ Tanımdan da anlaşılacağı üzere, zincir işlemin halkalarını meydan getiren işlemlerin nihai işlemden bağımsız olarak dava konusu edilebilmesi için bunların kendi başına hukuki sonuç doğurabilir nitelikte yani icrai olmaları gerekir. İdari süreç içindeki, icrailik özelliğine sahip olmayan hazırlık işlemleri ayrılabilir işlem teorisi kapsamı içinde değerlendirilemez.⁷⁸

Halka işlemler şeklinde birbirlerine sıkı sıkıya bağlı olan bu tür işlemlerin söz konusu zincirden ayrılarak iptal davası konusu olabilmelerinin en zor olduğu durum kendisini yargı kararlarının hazırlığı niteliğindeki prosedür işlemlerinde gösterir. Dolayısıyla bu tür işlemlerin zincirin sonu olan yargı kararından ayrılarak, bundan bağımsız olarak iptal davasına konu olabilmeleri imkânsız değilse de güçtür.⁷⁹ Aramanın da içinde bulunduğu koruma tedbirleri yargısal prosedür içinde ele alınması gereken, bu sürecin bir parçası olan, idari yargıda iptal davasına konu edilemeyecek işlemlerdir.

⁷³ Celal Erkut, İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği, Danıştay Yayınları, Ankara, 1990, s.82.

⁷⁴ Erkut, a.g.e., s.122.

⁷⁵ Murat Sezginer, İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s.57.

⁷⁶ Sezginer, a.g.e., s.66.

⁷⁷ Erkut, a.g.e., s.129.

⁷⁸ Erkut, a.g.e., s.130.

⁷⁹ Erkut, a.g.e., s.82.

2. Arama Kararının Uygulanması

Arama, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar⁸⁰ tarafından yapılabilir.⁸¹ Vergi Usul Kanunu'nda arama talep edebilecek kişiler olarak vergi inceleme elemanları gösterildiğinden ve kanunda arama kararını uygulayacak kişiler hakkında ayrıca bir düzenleme yer almadığından aramada bulunacak olanlar vergi inceleme elemanlarıdır.

Dirençle karşılaşma ihtimalinin yüksek olduğu arama faaliyetlerinde inceleme elemanlarına yardımcı olmak üzere güvenlik güçlerinin bulundurulması da zorunludur.⁸²

Arama sırasında kimlerin hazır bulunacağı konusunda Vergi Usul Kanunu'nda açık bir hüküm bulunmadığından Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 119 ve 120'nci maddeleri uygulanacaktır. Buna göre arama sırasında;

- Aranacak yerlerin sahibi veya eşyanın zilyedi (CMK 120/1),

- Bunlar bulunmazsa, temsilcisi veya ayırt etme gücüne sahip hı-sımlarından biri veya kendisiyle birlikte oturmakta olan bir kişi veya komşusu(CMK 120/1) yahut kişinin avukatı (CMK 120/3) hazır bulunmalıdır.

Hâkim veya cumhuriyet savcısının hazır bulunmadığı, evde veya işyeri ile kapalı yerlerde yapılan aramalarda ise o mahallenin ihtiyar heyetinden veya komşulardan iki kişinin bulundurulması yeterli görülmüştür (CMK m.119). Anlaşılacağı üzere kanun koyucu arama işle-mi sırasında mükellefin hazır bulunmasını mutlak olarak aramamıştır. Aynı şekilde aramada avukat bulunmasını kanun koyucu geçerlilik şartı olarak öngörmemiştir. Bununla birlikte CMK m.120/3 gereğince kişinin avukatının aramada hazır bulunmasına engel olunamayacağını ifade etmemiz gerekir.⁸³

⁸⁰ VUK'un 135'inci maddesi uyarınca; vergi incelemesi vergi müfettişleri, vergi mü-fettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tara-fından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.

⁸¹ Koçak, a.g.m., s.3.

⁸² Bu amaçla Vergi Usul Kanunu'nun 7'inci maddesiyle emniyet amir ve memur-larının vergi kanunlarının uygulanmasında ilgili memurlara yardımda bulunma mecburiyeti getirilmiştir. Tekin, Çelikkaya, a.g.e., s.218.

⁸³ Tekin, Çelikkaya, a.g.e., s.208.

Aramanın ne zaman yapılacağı konusunda da Vergi Usul Kanunu'nda getirilmiş bir hüküm bulunmamaktadır. CMK'nın ilgili hükümlerine⁸⁴ bakıldığında arama konut, işyeri gibi kapalı yerlerde gündüz yapılır. Ancak başlanmış fakat bitirilememiş bir aramaya gece⁸⁵ de devam edilebilir.⁸⁶

Ayrıca 118'inci maddenin 2'nci fıkrasında belirtilen diğer durumlarla birlikte gecikmesinde sakınca bulunan hallerde gece arama yapılabileceği düzenlenmiştir. Vergisel aramalarda uygulanma imkânı bulabilecek bu istisnanın varlığından, aramanın gündüze bırakılması durumunda aramadan beklenen başarı düşecekse söz edilebilir.⁸⁷ Böyle bir durumda gece vakti arama yapılabilecektir.

Arama sürecinde önemli olan nezdinde arama yapılanın vergi kaçırdığına delalet eden emarelerin bulunduğu defter ve belgelerle durumun somutlaştırılmasıdır. Bunun için arama yapılan şahsın vergi ile ilgili tüm defter ve belgelerine el konulması gerekmektedir. Yapılan incelemeye esas olan, yani aramanın konusu, bulunan defter ve belgeler olacaktır.⁸⁸ Bu bakımdan, arama esnasında el konulan defter ve belgelerin incelenmesi aşamasında arama yapılanı ait şahsî ve özel mektup ve diğer evrakın ilgisine iadesi gerekmektedir.⁸⁹ Nitekim kanun, özel eşyaların sahibine makbuz karşılığında iadesi gerektiğini düzenlemiştir (VUK m. 144/2). Belirtmek gerekir ki bu işlem idare açısından bir zorunluluk teşkil etmektedir.⁹⁰ Zira inceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan özel mektup ve diğer evrakın makbuz karşılığında sahiplerine geri verilmesinin, mükellefe tanınan ve mükellefin iş ve

⁸⁴ CMK madde 118 - (1) Konutta, işyerinde veya diğer kapalı yerlerde gece vaktinde arama yapılamaz.

(2) Suçüstü veya gecikmesinde sakınca bulunan hâller ile yakalanmış veya gözaltına alınmış olup da firar eden kişi veya tutuklu veya hükümlünün tekrar yakalanması amacıyla yapılan aramalarda, birinci fıkra hükmü uygulanmaz.

⁸⁵ TCK m.6/1-e uyarınca, "Gece vakti deyiminden; güneşin batmasından bir saat sonra başlayan ve doğmasından bir saat evvele kadar devam eden zaman süresi anlaşılır".

⁸⁶ Veli Özer Özbek, Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbiri Olarak Arama, Seçkin Yayınları, Ankara, 1999, s.153.

⁸⁷ Özbek, a.g.e., s.175; Koçak, a.g.m., s.4.

⁸⁸ Bu konuda "elektronik belge ve kayıt" konusunda yapılan değişiklikler dikkate alındığında, defter ve belgelere ilişkin hükümler elektronik defter ve belgeler için de geçerli olacaktır (VUK mük. m.242), Taşdelen, a.g.m., s.186.

⁸⁹ Taşdelen, a.g.m., s.181; Tekin, Çelikkaya, a.g.e., s.220.

⁹⁰ Taşdelen, a.g.m., 181.

özel yaşamına ilişkin haklarını korumaya yönelik vergi mahremiyetinin korunması bağlamında doğrudan “mükellef hakları” kavramıyla ilişkilendirilebilecek nitelikte olduğu açıktır.⁹¹

Arama sürecinin başlaması ile birlikte aramada bulunan defter ve vesikalar, müfredatlı⁹² bir şekilde tutanağa bağlanacaktır (VUK m. 143/1).⁹³ Defter ve belgelerin, müfredatlı bir şekilde tutulması, ispat hukuku ve nezdinde arama yapılanın temel hak ve özgürlükleri açısından önem taşımaktadır.⁹⁴ Başka bir deyişle, müfredatlı tutanak sayesinde defter ve belgelerin yükümlüye aidiyeti, arama esnasında az veya çok delile ulaşıldığı ya da özel hayatın ve konut dokunulmazlığının ihlâl edilmediği gibi hususlar belgeye bağlanmış olmaktadır.⁹⁵

Defaatle ifade ettiğimiz gibi arama, vergi kaçırıldığına ilişkin birtakım emareler üzerine devletin almak isteyip alamadığı vergi alacağına bir an evvel kavuşması amacıyla yapılır. Fakat aynı zamanda bu müessese nezdinde inceleme yapılanın birtakım temel hak ve özgürlüklerine müdahale niteliğindedir. Kaldı ki arama sonucunda arama yapılanın mutlak anlamda vergi kaçırıldığına ilişkin net bir sonuç da ortaya çıkmamaktadır. İşte bu sebeple arama sonunda elde edilen defter ve belgelerin bir an evvel araştırılması, incelenmesi gerekmektedir.⁹⁶ Vergi Usul Kanunu’nun 144’üncü maddesinin ilk fıkrasında da, arama yapılan hallerde el konulan defter ve belgelerin incelemesinin çabukça ve her işten önce yapılacağını düzenlenmektedir. Bu demektir ki, inceleme elemanının incelemekte olduğu farklı defter ve belgeler bu-

⁹¹ Tosun, Özden, a.g.m., s.288.

⁹² Belgelerin dosya ve dosya içinde sayı itibariyle tespit edilmesine müfredatlı tespit denilmektedir (VUK m.143/1).

⁹³ Arama sırasında zaman darlığı ya da diğer sebeplerle tutanak tutulması mümkün olmayabilir. Bu durumda arama esnasında bulunan ve incelenmesi gereken defter ve vesikaların, yükümlünün gözetiminde ya emin bir yere konulması ya da kutular içinde daireye götürülmesi gerekmektedir. Defter ve vesikaların yükümlü nezdinde konulduğu yer ya da kutular, aramayı yapan tarafından açılarak müfredatlı bir şekilde tutanağa bağlanması gerekmektedir, Tekin, Çelikkaya, a.g.e., s.219; Taşdelen, a.g.m., s.175. Ayrıca, mühürleme ve mührün açılması halleri de birer tutanağa bağlanacaktır (VUK m. 143/3). Yükümlünün mührün açılması veya tutanağın tanzimi sırasında hazır bulunmaktan kaçınması durumunda işlemler, iki memurla tamamlanacaktır (VUK m. 143/4 b. a), Taşdelen, a.g.m., s.176, 177.

⁹⁴ Karakoç, a.g.e., s. 201.

⁹⁵ Taşdelen, a.g.m., s. 175.

⁹⁶ Taşdelen, a.g.m., s.176.

lunmaktaysa, arama sonucunda el konulan defter ve belgelere öncelik tanıyarak bu defter ve belgeleri inceleme işini bitirmesi gerekmektedir.

Arama sonucunda el konulan defter ve belgelerin incelenmesinin çabukça ve her işten önce yapılmasını emreden kanun koyucu incelemeler için geçen süreyi her halde üç ay⁹⁷ ile sınırlamıştır. Başka bir deyişle, inceleme elemanının, defter ve belgelerin incelemesini en geç üç ayda bitirerek, defter ve belgeleri sahibine tutanakla⁹⁸ iade etmesi gerekmektedir⁹⁹ (VUK m. 145/1). İncelemenin bitirilmesi için üç ayın yeterli olmaması durumunda, sulh ceza hâkiminin bu konuda vereceği karar ile süre uzatılabilecektir.¹⁰⁰ Ancak, böyle bir talepte bulunabilmek için incelemenin haklı sebepler¹⁰¹ nedeniyle üç ayda bitirilemediğinin ispatlanması gerekmektedir (VUK m.145/2).

Bununla birlikte aramada alıkonan ve suç unsuru teşkil eden defter, belge ve diğer eşyalar, inceleme elemanı gerekli incelemeleri yanında öngörülen üç aylık sürede bitiremezse ve süre uzatım talebi

⁹⁷ Sürenin başlangıcı, defter ve belgelerin mükelleften alındığı tarihtir. Sürenin bittiği tarih ise, üç ay sonraki ayın aynı günüdür (VUK.m.18). Bilgi için bkz. Taşdelen, a.g.m., s.178.

⁹⁸ Tutanaklarda mükellefin ya da temsilcisinin imzaları bulunmalıdır. Ancak mükellefin (ya da temsilcinin) tutanakları imzalamadan önce itirazlarını ve görüşlerini tutanağa yazma hakkı bulunmaktadır. İmzanın gerçekleşmemesi durumunda defter ve belgelerin geri verilmesi sağlanamamaktadır. Taşdelen, a.g.m., s.184; Mükellefin bu tutanakları imzadan çekinmesi halinde, söz konusu defter ve belgeler aramanın konusu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine geri verilmeyerek güvenli bir ortamda muhafaza altına alınır. Tekin, Çelikkaya, a.g.e., s. 221.

⁹⁹ Taşdelen, a.g.m., s.179; Koçak, a.g.m., s.7. Ayrıca belirtmek gerekir ki, arama konusu defter ve vesikalar suç delili teşkil ediyorsa, imzalanmış olsa bile, hiçbir şekilde mükellefe geri verilemeyecektir. Tekin, Çelikkaya, a.g.e., s. 221.

¹⁰⁰ İnceleme elemanının talep ettiği süre, hâkim tarafından verilmezse, bu kez bir üst mahkeme durumunda olan asliye hukuk mahkemesine, sulh hâkiminin ret kararı da eklenmek suretiyle yeniden yazılacak bir itiraz dilekçesiyle başvurulur. Asliye hukuk mahkemesinin vereceği karar kesindir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Tekin, Çelikkaya, a.g.e., s.221. Ayrıca belirtmek gerekir ki üç aylık sürenin dolmasından sonra, defter ve belgelerin incelenmesi henüz tamamlanmamışsa ve süre uzatımına ilişkin talep sulh ceza hakimi tarafından reddedilmişse, aramalı inceleme, normal incelemeye dönüşmeyecektir (aksi yöndeki görüş için bkz. Koçak, a.g.m., s.5). Zira arama istisnai bir yol olduğu ve aramaya hakim tarafından karar verildiği için defter ve belgelerin incelenmesi, bu doğrultuda olmalıdır. Ancak, defter ve belgelerin iadesinden sonra normal inceleme sürecinin işletilmesinde herhangi bir sorun bulunmamaktadır. Taşdelen, a.g.m., s.179.

¹⁰¹ Burada haklı sebeplerin varlığını ya da yokluğunu değerlendirecek olan sulh ceza hakimidir.

reddedilse bile geri verilmeyecektir.¹⁰² Daha açık bir ifadeyle, arama neticesinde alınan defter ve belgeler suç delili oluşturuyorsa, inceleme süresini uzatma talebi hakim tarafından reddedilmiş olsa dahi VUK m.145/son gereği ilgililere iade edilmeyecektir.¹⁰³ Hemen belirtmemiz gerekir ki, burada suç delili ifadesiyle kastedilen vergi kaçakçılığı suçu ve vergi kaçakçılığına ilişkin delillerdir.¹⁰⁴ Zira pek çok defa ifade ettiğimiz gibi vergi hukukunda arama, vergi yükümlüsünün vergi kaçırdığına ilişkin delil elde etmek için yapılır. Aramanın amacı vergi kaçakçılığına ilişkin delillerin elde edilmesidir.

İnceleme elemanı, aramada ele geçirdiği bu defter, belge ve eşya üzerinde gerekli vergi incelemesini yapıp tamamlayarak incelemenin sonucunda da, tarihyata ilişkin raporlarını yazarak ilgili yerlere bildirecektir.¹⁰⁵

V. ARAMANIN SONUÇLARI

Arama sonucu gerçekleştirilecek inceleme mükellef hakkında çeşitli işlemler yapılmasını gerektirir. Verginin re'sen, ikmalen veya idarece tarhına gidilerek yeni veya ilave vergi tarh edilmesi, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesinden kaynaklanan gecikme faizi uygulanması, verginin zamanında ödenmemesinden kaynaklanan gecikme zammı hesaplanması veya mükellefin eyleminin Kanun'da belirtilen suçlardan birini oluşturması durumunda cezalandırılması bu bağlamda ele alınmaktadır.¹⁰⁶ Aramalı vergi incelemesi sonucunda vergi inceleme raporu veya yoklama fişi düzenlenir. İlgili tarh işlemi de vergi inceleme raporu veya yoklama fişine esas alınarak yapılacaktır.¹⁰⁷

¹⁰² Taşdelen, a.g.m., s.184.

¹⁰³ Esasında Vergi Usul Kanunu'nun 145/son fıkrasında yer alan aramada alıkonan ve suç unsuru teşkil eden defter, belge ve diğer eşyaların, inceleme kanunda öngörülen üç aylık sürede bitirilememiş ve süre uzatım talebi hâkim tarafından reddedilmiş olsa dahi geri verilmeyecek olması hükmü, mükellef hakları bağlamında tartışılabilir bir hükümdür. Zira ilk bakışta Vergi Usul Kanunu'nun bu hükmüyle, 145/2'de yer alan üç aylık inceleme süresinin anlamsızlaştığı yorumu yapılabilir. Kanaatimizce, mükellef haklarının korunması açısından, bu düzenlemenin süresiz bir alıkoyma şeklinde değil en azından inceleme sonuna kadar alıkoyma şeklinde olması, bu şekilde bir süre ile sınırlanması daha yerinde bir çözüm olurdu. Ancak biz bu tartışmayı çalışma konumuz kapsamı dışında kaldığından dolayı başka bir yazıda ele almayı planlıyoruz.

¹⁰⁴ Taşdelen, a.g.m., s.184; Pınar, Taylar, a.g.m., s.172.

¹⁰⁵ Koçak, a.g.m., s.7.

¹⁰⁶ Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, 25. B., Seçkin Yayınları, Ankara, 2010, s.78.

¹⁰⁷ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s.154.

Ayrıca ifade edelim ki, elbette her arama sonucu vergi tarhını gerektirmez. Arama sonucunda yapılan inceleme neticesinde bir matrah unsuru ya da matrah farkının tespit edilememesi durumunda, vergi inceleme elemanları kabul raporu¹⁰⁸ düzenleyeceklerdir. Bu rapor sonrasında vergi dairesi mükellef hakkında başkaca bir karar almayacak ve işlem tesis etmeyecektir.¹⁰⁹

Daha önce de belirttiğimiz gibi aramalı vergi incelemesinin esas amacı, vergi kaçakçılığı fiilini ortaya çıkarmaktır. Arama sırasında ele geçirilen defter, kayıt, belge ve diğer eşyalar üzerinde yapılan incelemeler sonucunda, VUK 359'uncu maddede yer alan vergi kaçakçılığı fiilinin gerçekleştiği ve VUK 360'uncü madde gereğince bu suça iştirakin olduğu anlaşılırsa, olayın mahiyetini tüm delilleriyle açıklayıcı şekilde düzenlenecek "vergi kaçakçılığı suçu raporuyla durumun sovruşturmaya yetkili cumhuriyet savcılığına bildirilecektir."¹¹⁰ Bunun yanında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri

¹⁰⁸ "İnceleme sonucunda beyanınızın gerçek durumu yansıttığı tespit edilmişse inceleme elemanı Kabul Raporu adı verilen bir rapor düzenler ve bu rapor vergi dairesi dosyanızda saklanır.", Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:50, 2007, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/tum_yonleriyle_vergi_incelemesi.pdf, (10.02.2018).

¹⁰⁹ Soydan, a.g.e., s.593.

¹¹⁰ VUK m. 367 uyarınca; (1) Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir. (2) 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ittila hasil eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. (3) Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur. 359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyayı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez. (4) Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz. Taşdelen, bu hükümler karşısında, gerek doğrudan vergi inceleme elemanının ihbar üzerine veya inceleme sırasında vergi kaçırıldığına ilişkin emare bulması ve gerekse Cumhuriyet Savcılığı tarafından vergi kaçakçılığı yönünde inceleme yapılmasının talep edilmesi durumunda, yapılan inceleme faaliyetinin "vergisel suç kolluğu" faaliyeti niteliğini taşıdığını ileri sürmüştür. Ayrıntılı bilgi için bkz. Taşdelen, a.g.m., s.170.

veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanlar kanunla kurulmuş birlik ve meslek odalarına¹¹¹ bildirilecektir.¹¹²

VI. ARAMA SÜRECİNDEKİ İŞLEMLERDE KAMU YARARI

1. Arama Sürecinde Yapılan İşlem ve Faaliyetlerin Hukuki Niteliği

Arama sürecinde gerçekleştirilen işlem ve faaliyetlerin hukuki niteliği başlığı altında ilk olarak, arama kararından sonraki süreçte vergi inceleme elemanı tarafından yapılan işlem ve eylemleri idarenin faaliyetleri açısından ayrıma tabi tutacak olursak, bunların kolluk faaliyeti kapsamında ele alınması gerektiğini söyleyebiliriz.

Kolluk faaliyeti adli ve idari kolluk olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İdari kolluğun görev ve amacı kamu düzeninin bozulmasını önlemek iken adli kolluğun görev ve amacı kamu düzenini bozan ve suç sayılan eylemlerin işlenmesi durumunda suç faillerini ve suç delillerini arayıp bulmak adli makamlara teslim etmektir.¹¹³ Başka bir deyişle idari kolluk önleyici, engelleyici, koruyucu, durdurucu nitelikte iken adli kolluk, bastırıcı ve tenkil edici niteliktedir.¹¹⁴

Adli kolluk idare içinde yer alan makam ve personel tarafından yerine getirilen bir görev olmakla birlikte konu ve amaç bakımından idari kolluktan farklı işlem ve eylemler yapar.¹¹⁵ İdari kolluk kamu

¹¹¹ VUK m.5/3 uyarınca; Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline devredebilir. Ayrıca, kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Sahte veya muhteviyati itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu maddede yazılı yasaklara uymak zorundadırlar. Maliye Bakanlığı bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir.

¹¹² Taşdelen, a.g.e., s.184.

¹¹³ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, Türk İdare Hukuku, 3. B., Seçkin Yayınları, Ankara, 2012, s.515.

¹¹⁴ Akyılmaz, Sezginer, Kaya, s.515.

¹¹⁵ Oğuz Sancakdar, İdare Hukuku, 2. B., Seçkin Yayınları, Ankara, Seçkin, 2012,

düzeninin bozulmasını önlemeye yöneldiği halde adli kolluk kamu düzenine aykırı eylem ve olguların ortaya çıkması üzerine kovuşturulmasına ve saptanmasına çalışır.¹¹⁶ Daha açık bir ifadeyle, idari kolluk kamu düzeni için tehlike teşkil eden eylemlerin varlığı halinde harekete geçerek kamu düzenini korur, suç işlenmesini önler ve toplum hayatını tehdit eden tehlikeleri ortadan kaldırmaya çalışırken adli kolluk, kamu düzenini bozan ve suç sayılan eylemlerin işlenmesi durumunda failleri/suçla ilişkin bilgi, belge ve delilleri tespit edip adli makamlara teslim etmekle görevlidir.

Her ne kadar vergi inceleme elemanlarının vergi denetimi görevini ifa ederken -örgütsel olarak idari teşkilata dahil olsalar da- görevlerinin niteliği ve amacı bakımından adli kolluk faaliyeti gerçekleştirmekte olduğu savunulsa da¹¹⁷ söz konusu faaliyetlerin adli kolluktan ziyade idari kolluk ile benzerlik gösterdiği görülmektedir. Zira adli kolluk faaliyeti adli makamların (savcılık) emri altında bir suçun soruşturulması kapsamında faaliyet gösterir. Oysaki vergi denetim elemanları bir idari makam olan vergi dairesinin bünyesinde faaliyet göstermektedir.¹¹⁸ Vergi denetiminde görev alanlar idari kolluğun mali yönünü oluşturur. Bu nedenle vergi denetimi bir mali kolluk faaliyetidir.

Arama sürecindeki vergi inceleme işlemleri Cumhuriyet Savcılığının emri altında ve vergi kaçakçılığı suçunun soruşturulması amacıyla yapılsa dahi bunların adli kolluk faaliyeti olarak nitelendirilebilmesi mümkün değildir. Zira hem bu süreçte yürütülen işlemler tipik vergi inceleme işlemidir hem de faaliyeti yerine getirenler idarenin vergi inceleme görevlileridir. Amacın vergi kaçaklığının tespiti olması anılan faaliyetin adli kolluk olarak nitelendirilebilmesi için yeterli değildir. Böyle bir nitelendirme Cumhuriyet başsavcısının bizatihi kendi inisiyatifi ve adli personeli ile suçun soruşturulmasını doğrudan takip etmesi durumunda isabetli olabilir.¹¹⁹ Örneğin vergi inceleme elemanları tarafından vergi kaçırıldığına ilişkin emareler tespit edildikten ve bu

s.622.

¹¹⁶ Sancakdar, a.g.e., s.622.

¹¹⁷ Billur Yaltı Soydan, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı-II", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.144, Eylül, 2000, s. 113; Taşdelen, a.g.m., s.170; Soydan, a.g.e., s.515.

¹¹⁸ Hayrettin Yıldız, "Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi" *EÜHFĐ*, 2013, C. XVII, S. 3-4, ss.129-154, s.134.

¹¹⁹ Yıldız, a.g.m., s.135.

durum Cumhuriyet başsavcılığına bildirildikten sonra, suçun savcı tarafından soruşturulmasında kullanılan personel adli kolluk faaliyetine girer. Zira bu kısımda idari personelin görevi sona ermiş adli personelin görevi başlamıştır.¹²⁰

Öte yandan idari kolluk faaliyeti kapsamında ele alınması gereken arama sürecindeki işlemlerin idari işlem teorisi içindeki yerinin saptanması da gerekmektedir. Birel idari işlemler kategorisi içinde bireysel idari işlem olduğu yönünde bir kuşku bulunmayan arama sürecindeki işlemlerin çalışmamız açısından önemli olan özelliği icrailik niteliğinden yoksun hazırlık işlemleri olmasıdır.

Birey ve nesnelere hukuki durumunu etkilemeyen hukuk aleminde herhangi bir değişiklik yaratmayan işlemlere icrai olmayan işlemler adı verilir.¹²¹ İcrai olmayan idari işlemler kategorilerinden birini hazırlık işlemleri oluşturur. Hazırlık işlemleri bir idari işlemin yapılmasından önce tesis edilen ve asıl işlemin hazırlayıcısı olan işlemlerdir.¹²²

Bir başka deyişle idare, idari işlem iradesini oluşturmadan önce çeşitli araştırmalar, çalışmalar ve danışmalar yapabilir. Hukuk düzenine veya kişi/nesnenin statüsüne yönelen açıklamayı önceleyen faaliyetler işlemlerin hazırlık aşamasını oluşturur.¹²³

İdari işlemlerin hazırlık sürecindeki işlemler idare dışındaki bir özneye değil işlemi yapacak olan makama yönelir. İdari işlemin etkililik/icrailik koşulu ise işlemin idare dışında kalan kişilerin hukuki statüsüne veya hukuk düzenine yönelmiş olmasıdır. Bu nedenle idarenin iç hukukunda kalan bireylerin hukuki statülerine yansımayan irade açıklamaları idarenin etkisiz/hazırlık işlemleri olarak nitelendirilecektir. İdarenin işlemini hazırlayan irade açıklamalarından bu özelliklerini yitirip kişilerin hukuki statüleri veya hukuk düzeni üzerinde etki doğuranlar ise etkili birer idari işlem olacaktır. Bu bağlamda idari işlemi önceleyen raporlar, vergi denetimi açısından arama sürecindeki işlemler tek başına etkili idari işlem değildir.¹²⁴

¹²⁰ Yıldız, a.g.m., s.135.

¹²¹ Akyılmaz, Sezginer, Kaya, a.g.e., s.368.

¹²² Akyılmaz, Sezginer, Kaya, a.g.e., s.368.

¹²³ Onur Karahanoğulları, İdarenin Hukukla Kavranması, 2. B., Turhan Kitabevi, Ankara, 2012, s.292.

¹²⁴ Karahanoğulları, a.g.e., s.293, 294.

İdare hukukunda ve keza vergi hukukunda bir işlemin icrai niteliğinin belirlenmesi, söz konusu işleme karşı dava açılıp açılmayacağı bakımından önemlidir. Bir işlem icrai nitelikte değilse konumuz bağlamında hazırlık işlemi niteliğindeyse, o işleme karşı dava açılmaz. Hazırlık işlemine dayalı olarak icrai bir işlemin tesis edilmesi durumunda, icrai işlemle beraber hazırlık işleminin de hukuka aykırı olduğu ileri sürülebilir. Bu durumda mahkeme hazırlık aşamasındaki işlemlerde bir sakatlık bulunup bulunmadığını araştıracaktır. Vergi denetimi kapsamında arama sürecindeki işlemler de hazırlık işlemi niteliğinde olduğundan bu işlemlere karşı tek başına dava açılmayacaktır. Fakat bu süreçteki işlemlere dayanarak re'sen, ikmalen veya idarece vergi tarhi uygulamasına gidilerek yeni veya ilave vergi istenmesi, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesinden kaynaklanan gecikme faizi uygulanması, verginin zamanında ödenmemesinden kaynaklanan gecikme zammı hesaplanması veya mükellefin eyleminin Kanunda belirtilen kabahatlerden birini oluşturması durumunda, bu işlemlerin dava konusu edilmesi halinde, anılan işlemlerin neden ögesini oluşturan hazırlık işlemi niteliğindeki arama sürecindeki işlemlerin (vergi inceleme raporu, yoklama fişi, tutanaklar) hukuka aykırılıkları ileri sürülebilecektir.

Bu konuda Danıştay kararlarına baktığımızda Danıştay 3. Dairesi verdiği bir kararda,¹²⁵ *"Tarh işlemine takaddün eden bütün idari işlemler, vergi hukukunda, idari yargı yerlerine götürülebilme ve dava edilebilme yönünden "ön idari işlem" niteliğinde olduğundan, Vergi Mahkemelerinde idari dava konusu yapılabilecek işlem ancak ve ancak tarh edilen vergi ve kesilen ceza olduğuna..."* hükmetmiştir. Aynı Daire bir başka kararında;¹²⁶ *"takdir komisyonu kararındaki birtakım usulsüzlükler bazı ahvelde, idari dava konusu yapılan tarhiyat işlemi sakatlayabilirse de, bu durumda da, iptaline karar verilmesi gereken işlemin tarhiyat olacağına hiç kuşku yoktur. Bu nedenlerle dava konusu uyumsuzlukta takdir komisyonu kararındaki hata sebebiyle sadece tarhiyat hakkında karar verilmesi gerekirken; ön idari işlem olan ve tek başına mükellef tarafından idari dava konusu yapılması mümkün bu-*

¹²⁵ Danıştay 3. Dairesi, 22.05.1986 tarih, E.1986/246, K.1986/1388 sayılı kararı; Danıştay 3. Dairesi, 22.05.1986 tarih, E.1986/482, K.1986/1386 sayılı kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (21.08.2017).

¹²⁶ Danıştay 3. Dairesi, 22.05.1986 tarih, E.1986/482, K.1986/1386 sayılı kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (21.08.2017).

lunmayan takdir komisyonu kararının iptaline karar verilmesinde yasal isabet görülmediği..” yönünde hüküm kurmuştur. Bu kararlarda da belirtildiği üzere ancak tarh işlemine karşı dava açılabilir. Zira kesin ve yürütülebilir işlem tarh işlemidir.¹²⁷ Tarh işlemi, vergi alacağına yürütülük gücü kazandıran,¹²⁸ vergi idaresi tarafından yürütülmesi zorunlu, icrai bir idari işlemdir.¹²⁹ Verginin tarhından önce vergi idaresinin bu işleme dayanak oluşturmak üzere yaptığı ön işlemler (hazırlık işlemleri), kural olarak kesin ve yürütülebilir nitelik taşımadıklarından, tarh işleminden ayrı, tek başına dava konusu edilemezler.¹³⁰

Tarh işlemine giden süreçteki işlemleri zincirin birer halkası¹³¹ olarak düşünürsek, arama kararından sonraki aşamada tesis edilen işlemler nihai işlem olan tarh işleminin bir halkasıdır. Zincirin bu halkasına karşı hukuka aykırılıklar ise ancak nihai işlem olan tarh işlemine karşı yapılacak iptal davasında ileri sürülebilir. Bu açıdan tarh işleminden önce yapılacak idari işlem niteliğindeki tarh işlemine hazırlık niteliğindeki ön işlemlere karşı ancak tarh aşamasında iptal davası açılabilir.

2. Tarh İşlemine Hazırlık Mahiyetindeki İşlemlerde Kamu Yararı

İdari işlemlerde amaç unsuru ile anlatılmak istenen idari işlemi yapan makamın söz konusu işlemde beklediği sonuçtur.¹³² İdari işlem ve kararlar idari fonksiyonun yerine getirilmesi için yapıldıklarına ve idari fonksiyon toplumsal gereksinimlerin karşılanması suretiyle kamu yararının gerçekleşmesine yönelik olduğuna göre idari işlem ve kararların amacı da kanunda açıkça gösterilmiş olsun ya da olmasın idari hizmetlerin daha iyi biçimde yürütülmesi ve kamu yararının sağlanmasıdır. Bu anlamda kamu yararı tüm idari işlemler için genel ve değişmez bir sonuçtur.¹³³

¹²⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 103.

¹²⁸ Kaneti, a.g.e., s. 96.

¹²⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 89; Saban, a.g.e., s. 132.

¹³⁰ Danıştay 4. D., 18.04.1988, E. 1986/2004, K. 1988/1564, Danıştay 4. Dairesi, 18.08.1988 tarih, E. 1986/2004, K. 1988/1564 sayılı kararı, aktaran Serkan Ağar, “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem - I”, *TBB Dergisi*, S.67, 2006, ss.285-316, s.295.

¹³¹ Erkut, a.g.e., s.122.

¹³² Akyılmaz, Sezginer, Kaya, a.g.e., s.408.

¹³³ Metin Günday, *İdare Hukuku*, 10. B., İmaj Yayınevi, Ankara, 2013, s.160.

Amaç unsuru bakımından hukuka aykırılığın tespiti için işlemi yapan kamu görevlisinin niyetini bilmek gerekir. Zira bu niyetler işlemi yapan kişinin zihninde oluşan psikik bir vakadan başka bir şey değildir.¹³⁴ Bu sebeple amaç unsuru tamamen subjektif bir unsurdur.¹³⁵ Bununla beraber idari yargı denetimi açısından önemli olan kişinin niyeti değil, işlemin hukuk aleminde doğurduğu neticenin kamu yararına uygunluğudur.¹³⁶

Kamu yararı, idarenin faaliyetlerinin hukuka uygun olmasının bir ön şartıdır.¹³⁷ Çünkü idare, özel kişilerin aksine ancak kamu yararı amacıyla hareket edebilir. Bu nedenle idare, belli bir kamu yararı amacını gerçekleştirmek için kendisine tanınmış olan bir yetkiyi bu amaca aykırı olarak kullanamayacağı gibi, bir başka kamu yararı amacıyla da kullanamaz.¹³⁸

Kamu yararı belirsiz, esnek, olaya, kişilere, zamana ve koşullara göre sürekli bir değişim ve dönüşüm içinde olan bir kavramdır.¹³⁹ Anayasada, kanunlarda, yargı kararlarında genel geçer bir tanımlanmamakta ve hatta yasa koyucu ve yargı organları kavramı tanımlamaktan özellikle kaçınılmaktadır.¹⁴⁰ Zira kamu yararını tanımlamak kavramın kendisini sınırlandıracak, zamana ve koşullara göre değişen içeriğini statikleştirecektir.¹⁴¹

Anlam olarak kesinleşmiş bir kavram olmaması sebebiyle kamu yararının kapsamı son derece geniştir. Her somut olayın koşullarına göre belirlenebilir bir kavramdır.¹⁴² Fakat kamu yararı kavramının belirsiz bir kavram olması idarenin keyfi biçimde hareket edebileceği

¹³⁴ Gözler, a.g.e., s.977.

¹³⁵ Akyılmaz, Sezginer, Kaya, a.g.e., s.408.

¹³⁶ Gülşen Gedik, "Vergi Tarh İşleminde Amaç Unsuru: Kamu Yararı Kavramına Vergi Hukuku Perspektifinden Eleştirel Bir Bakış", IV. Vergi Hukuku Konferansı, Genç Hukukçular/Yeni Yaklaşımlar, Ed. Gamze Gümüşkaya, On İki Levha, İstanbul, ss.25-54, s.42.

¹³⁷ Cemil Kaya, İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi, On İki Levha, İstanbul, 2011, s.160; Cemil Kaya, Kararlarından Hareketle Kamu Yararı Kavramına Danıştay'ın Bakışı, On İki Levha, İstanbul, 2011, s.26.

¹³⁸ Pertev Bilgen, İdare Hukuku Dersleri, İdare Hukukuna Giriş, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s.241.

¹³⁹ Halit Uyanık, Ekonomik Kamu Yararı Kavramının Türk İdare Hukukundaki Anlam ve İşlevi, On İki Levha, İstanbul, 2013, s.7.

¹⁴⁰ Uyanık, a.g.e., s.7.

¹⁴¹ Uyanık, a.g.e., s.7.

¹⁴² Kaya, Kararlarından Hareketle Kamu Yararı Kavramına Danıştay'ın Bakışı, s.2

şeklinde yorumlanmamalıdır. İdare özellikle takdir yetkisinin bulunduğu durumlarda idari işlem tesis ederken her türlü subjektif değerlendirmeden kaçınılmalı objektif ölçülere bağlı kalarak aynı statüde bulunanları aynı idari işleme tabi tutmalıdır.¹⁴³

İdari işlemlerde amaç unsuruna vergilendirme işlemleri açısından baktığımızda ise ister icrai olsun ister olmasın her türlü vergilendirme işleminde genel amaç, diğer tüm idari işlemlerde olduğu gibi kamu yararının gerçekleştirilmesidir. Kamu yararının bir ölçüde somutlaştırılmış haliyle, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlayacak gelirlerin elde edilmesidir.¹⁴⁴ Dolayısıyla, vergi idaresinin her türlü işleminde de geçerli olan en genel amaç budur. Vergilerin yasallığı ilkesi gereğince vergilendirme işlemlerini yapanlar, bu amaç dışında bir takdir yetkisine sahip değildir ve yasa hükümlerini uygulamakla yükümlüdür.¹⁴⁵

Tarih işleminin hazırlık işlemi niteliğindeki arama sürecindeki işlemlerin de amacı anayasaya uygun olarak, vergi kaybını önlemek, kamu giderlerini finansmanını sağlamak şeklinde bir anlamda kamu yararındır. Amaç unsuru bakımından işlemin icrai olup olmamasının, tek başına iptal davasına konu olup olmamasının bir önemi yoktur. İdarenin vergilendirme alanındaki arama sürecindeki hazırlık işlemleri de dahil olmak üzere bütün idari işlemlerinin nihai amacı kamu hizmetlerinin finansmanını sağlayacak gelirlerin elde edilmesi yani kamu yararının gerçekleştirilmesidir.¹⁴⁶ Zira vergilendirme sürecindeki işlemler vergi mükellefinin refahı azaltılırken, bu işlemler sonucunda elde edilen gelirler kamu hizmetine dönüştürülerek tüm toplumun refahını arttırmaya yönelik bir etki yaratmaktadır.¹⁴⁷

3. Bağlı Yetki Durumunda Kamu Yararı

Arama sürecindeki idari işlemlerde kamu yararını ele aldığımız bu çalışmada vergi idaresinin de kural olarak donatıldığı bağlı yetki kavramına ayrıca yer vermemiz gerekmektedir.

¹⁴³ Kaya, İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi, s.225.

¹⁴⁴ Gedik, a.g.m., s.33.

¹⁴⁵ H. Hüseyin Bayraklı, H. Osman Pehlivan, Vergi Hukuku İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Yıldızlar Matbaacılık, İstanbul, 1995, s.16.

¹⁴⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s.165.

¹⁴⁷ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s.166.

Bir idari makamın kamu hizmetini yürütürken mevzuatta öngörülen dışındaki bir hareket tarzını seçme imkanı bulunmaması, belli hukuki olay ve vakıalar karşısında mevzuatta önceden belirlenmiş davranış ve çözüm şeklini benimsemekle yükümlü olması, mevzuat gereği belli bir işlemi yapmak ya da belli bir eylemde bulunmak zorunda olması bağlı yetkidir.¹⁴⁸ Kısacası idarenin bir yetkisinin belli yönde kullanılmasının mevzuatta açık ve emredici bir şekilde düzenlenmesine bağlı yetki adı verilir.¹⁴⁹ Bağlı yetki durumunda idare karar vermek ve kuralda belirtilen sonuca varmak zorundadır.¹⁵⁰ Neden ortaya çıktığı zaman idarenin doğuracağı sonuçlar üzerinde seçim yapma olanağı yoktur. Anlaşılacağı üzere bağlı yetki halinde, idari işlemin “sebebe” ve “konu” unsurları arasında kanun koyucu tarafından zorunlu bir bağ tesis edilmektedir. İdari işlemin sebebi somut olayda gerçekleştiğinde idare bu işlemi yapmak zorunda kalacaktır.¹⁵¹

Bağlı yetki, idari işlemin amaç unsurunda sakatlık anlamına gelen yetki saptırmasının da sınırını oluşturur.¹⁵² Zira yetki saptırmasında bir idari makamın yetkilerini yasanın öngörmediği ve yetkisi içinde olmayan bir başka sonuca ulaşmak üzere kullanılması durumu sözkonusudur. Ancak bağlı yetki halinde idarenin tesis edeceği işlemin sebebi ve konusu önceden kanunla saptandığı için, idare belirli bir sebebin ortaya çıkması durumunda belirli bir kararı almak zorunda olduğu için bu kararı alırken zihninden hangi düşünceler geçmiş olursa olsun işlem yetki saptırması nedeniyle iptal edilemez.¹⁵³ Başka bir deyişle bağlı yetki halinde yetki saptırması bir iptal nedeni değildir.¹⁵⁴ Çünkü kanun koyucu bu hareketiyle, kanunda belirttiği sebebin gerçekleşmesi halinde yine kanunda yer alan idari işlemin idare tarafından tesis edilmesinde bizzat kamu yararı olduğunu ifade etmektedir. Bu işlem tesis edilirken kişisel, siyasal vs. başka saiklerin de devreye girmesi, kanun koyucu tarafından yaratılan idari işlemin sebep ve konu unsuru arasındaki bağlantının bizzat kendisinde kamu yararı olması durumu bertaraf etmez.

¹⁴⁸ Akyılmaz, Sezginer, Kaya, a.g.e., s.139.

¹⁴⁹ Akyılmaz, Sezginer, Kaya, a.g.e., s.139.

¹⁵⁰ Karahanoğulları, a.g.e., s.501.

¹⁵¹ Kaya, İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi, s.93-94.

¹⁵² Gedik, a.g.m., s.44.

¹⁵³ Gözler, a.g.e., s.985.

¹⁵⁴ Gözler, a.g.e., s.985.

Tüm bu anlattıklarımızdan yola çıkarak ilk bakışta, arama sürecindeki işlemler kamu yararı dışında özel bir amaçla yapılırsa yetki saptırması ortaya çıkacaktır denilebilir. Fakat vergi idaresinin kural olarak bağlı yetki ile donatıldığı hatırlanacak olursa, arama sürecindeki işlemler de dahil olmak üzere vergilendirme işlemlerinde vergi idaresinin işlem tesis ederken kamu yararı amacından başka bir amaçla hareket ettiği ileri sürülerek işlemin hukuka aykırılığı iddia edilemeyeceği sonucuna varılacaktır. Zira defaatle belirttiğimiz gibi arama sürecindeki işlemlerin hem kendisi (konusu), hem de “sebebe” unsuru Vergi Usul Kanunu’nda ve niteliğine uygun düştüğü ölçüde Ceza Muhakemeleri Kanunu’nda açıkça belirtilmiştir. Aramanın koşulları gerçekleştiikten sonra arama sürecinde gerçekleştirilen idari işlemlerde –hazırlık işlemi niteliğinde de olsa- kamu yararından başka bir amaçla (kişisel saik, siyasi saik vs.) hareket edildiği gerekçesiyle hukuka aykırılık iddiasında bulunulamaz. Çünkü bağlı yetki durumunda işlemi yapan kişinin zihnindeki düşüncesinin veya niyetinin bir önemi yoktur.¹⁵⁵ Bağlı yetki kapsamında yapılan işlemlerde kişisel amaç güdülse dahi bu husus yetki saptırması sayılmayacak ve işlemin iptali sonucunu doğurmayacaktır.¹⁵⁶

SONUÇ

Olağanüstü bir inceleme yolu olan arama, hem vergi alacağının doğru tespitine hem de uygulanacak yaptırımlara yönelik delil ve veri sağlamak amacıyla yapılır. Arama müessesesi bireyin temel hak ve özgürlüklerinden özel hayatın gizliliği hakkına ve bu hakla yakinen ilgili konut dokunulmazlığına bir müdahale niteliğindedir. Bu sebeple vergisel aramanın, Anayasa’nın 20’nci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen meşru sebeplerden birine dayanılarak, demokratik toplum düzeni ve ölçülülük ilkesine aykırı olmayacak şekilde, kanunla yapılması zaruridir.

Söz konusu gereklilikten hareketle vergisel arama, Vergi Usul Kanunu’nda ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Yasa hükümlerinden; vergi inceleme elemanının lüzum gördüğü durumlarda, vergi kaçırıldığına ilişkin belirtilerin elde edilebilmesi için, ilgili kişinin üzerinde veya nezdinde, mahkeme kararı veya gecikmesinde sakınca olan durumlarda savcılık makamının yazılı emri ile yapılan arama işlemi seklindeki unsurlarıyla tanımlanabilecektir. Ayrıca Vergi Usul Kanunu’nda yapı-

¹⁵⁵ Gedik, a.g.m., s.45.

¹⁵⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s.166.

lan atfı dolayısıyla Ceza Muhakemesi Kanunu'nun ve Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği'nin de niteliğine uygun düştüğü ölçüde vergisel aramaya hukuki dayanak teşkil edeceğini belirtmemiz gerekir.

Vergi inceleme elemanlarının arama sürecindeki işlemler de dahil olmak üzere vergi denetimi görevi bir mali kolluk faaliyetidir. Aksi (adli kolluk) savunulsa da bir idari makam olan vergi dairesinin bünyesinde faaliyet gösteren vergi inceleme elemanları, idare ajanlarıdır. Öte yandan idari kolluk faaliyeti kapsamında ele alınması gereken arama sürecindeki işlemler idari işlem teorisine göre icrailik/etkililik niteliğinden yoksun hazırlık işlemleridir. Zira bu işlemler idarenin iç hukukunda kalan bireylerin hukuki statülerine yansımayan irade açıklamalarıdır.

Dolayısıyla arama sürecindeki idari işlemler tek başına iptal davasına konu olamaz. Fakat bu süreçteki işlemlere dayanarak re'sen, ikmalen veya idarece vergi tarhi uygulamasına gidilerek yeni veya ilave vergi istenmesi, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesinden kaynaklanan gecikme faizi uygulanması, verginin zamanında ödenmemesinden kaynaklanan gecikme zammı hesaplanması veya mükellefin eyleminin Kanunda belirtilen kabahatlerden birini oluşturması durumunda bu işlemlere karşı idari yargıda dava açılabilir. Zira söz konusu işlemler icrai idari işlemlerdir. Bu icrai idari işlemlere karşı açılan idari davalarda arama sürecindeki işlemlerin de hukuka aykırılığı ileri sürülebilecektir. Bu durumda mahkeme hazırlık aşamasındaki işlemlerde bir sakatlık bulunup bulunmadığını araştıracaktır.

Son olarak belirtmemiz gerekir ki idari işlemin amaç unsuru bakımından, işlemin icrai olup olmamasının, tek başına iptal davasına konu olup olmamasının bir önemi yoktur. Vergilendirme alanında, -hazırlık işlemleri de dahil- bütün idari işlemlerinin nihai amacı kamu hizmetlerinin finansmanını sağlayacak gelirlerin elde edilmesi yani kamu yararının gerçekleştirilmesidir. Tarh işleminin hazırlık işlemi niteliğindeki arama sürecindeki işlemlerin de amacı anayasaya uygun olarak, vergi kaybını önlemek, kamu giderlerini finansmanını sağlamak şeklinde bir anlamda kamu yararıdır. Dahası vergi idaresi kural olarak bağlı yetki ile donatıldığı için arama sürecindeki işlemler de dahil olmak üzere vergilendirme işlemlerinde vergi idaresinin işlem tesis ederken kamu yararı amacından başka bir amaçla (kişisel saik, siyasi saik vs.) hareket ettiği ileri sürülerek işlemin hukuka aykırılığı iddia edilemeyecektir. Bağlı yetki kapsamında yapılan işlemlerde kişisel

amaç güdülse dahi bu husus yetki saptırması sayılmayacak ve işlemin iptali sonucunu doğurmayacaktır.

Başka bir ifadeyle, vergilendirme ve vergilendirmeyi hedefleyen bağlı işlemlerin hukuka uygunluğu denetlenirken, amaç unsuru kamu yararı bakımından incelenmektedir. Kamu yararının somut olarak ortaya konması ise vergilendirme bakımından kamu giderlerinin finansmanı için vergilerin hazineye aktarılması ile sağlanacaktır. Ancak devlet tarafından sunulan kamu hizmetleri ve kamusal mallar bakımından faydanın bölünebilir olmayışı ve arama sürecindeki işlemler bakımından idarenin bağlı yetki ile donatılmış olması, kamu yararının ölçülememesi sonucunu doğurmaktadır.

Kaynakça

- Ağar Serkan, "Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem - I", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.67, 2006, ss.285-316.
- Akın Emrah, "Aramalı Vergi İncelemesinde Temel Kişi Hakları Bağlamı", *Yaklaşım Dergisi*, S. 167, 2006, ss. 93-97, <http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/Aramali-Vergi-Incelemesinde-Temel-Kisi-Haklari-Baglami/44fc2cba-800e-4db4-bf69-4aee4f9d202a>, (19.08.2017).
- Akyılmaz Bahtiyar, Sezginer Murat, Kaya Cemil, *Türk İdare Hukuku*, 3. Baskı, Seçkin, Ankara, 2012.
- Bayraklı H. Hüseyin, Pehlivan H. Osman, *Vergi Hukuku İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Yıldızlar Matbaacılık, İstanbul, 1995.
- Bilgen Pertev, *İdare Hukuku Dersleri, İdare Hukukuna Giriş*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.
- Bilici Nurettin, *Vergi Hukuku*, 25. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2010.
- Centel Nur, Zafer Hamide, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, 3. Baskı, Beta, İstanbul, 2005.
- Erkut Celal, *İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği*, Danıştay Yayınları, Ankara, 1990.
- Gedik Gülşen, "Vergi Tarh İşleminde Amaç Unsuru: Kamu Yararı Kavramına Vergi Hukuku Perspektifinden Eleştirel Bir Bakış", IV. Vergi Hukuku Konferansı, Genç Hukukçular/Yeni Yaklaşımlar, Ed. Gamze Gümüşkaya, On İki Levha, İstanbul, ss.25-54.
- Gerçek Adnan, "Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi", *Vergi Sorunları*, Sayı: 209, Şubat, 2006, ss.121-149.
- Gözler Kemal, *İdare Hukuku C.I*, 2. Baskı, Ekin, Bursa, 2009.
- Günday Metin, *İdare Hukuku*, 10. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2013.
- Kaneti Selim, *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.
- Karahanogulları Onur, *İdarenin Hukukla Kavranması*, 2. Baskı, Turhan, Ankara, 2012.

- Karakoç Yusuf, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, 2. Baskı, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İzmir, 1997.
- Karakoç Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, 5. Baskı, Yetkin, Ankara, 2011.
- Kaya Cemil, *İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi*, On İki Levha, İstanbul, 2011.
- Kaya Cemil, *Kararlarından Hareketle Kamu Yararı Kavramına Danıştay'ın Bakışı*, On İki Levha, İstanbul, 2011.
- Koçak Hakkı, "Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun", *Vergi Dünyası*, S.213, Mayıs, 1999, www.vizyonymm.com/makale_detay/7, (17.08.2017).
- Kunter Nurullah, Yenisey Feridun, Nuhoglu Ayşe, *Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku*, 14. Baskı, Arıkan, İstanbul, 2006.
- Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami, *Vergi Hukuku*, 20. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.
- Özbek Veli Özer, *Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbiri Olarak Arama*, Seçkin Yayınları, Ankara, 1999.
- Öztürk Bahri, Erdem M. Ruhan, *Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku*, 10. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006.
- Pınar Burak, Taylar Yıldırım, "Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması", *Ceza Hukuku Dergisi*, Cilt:8, Sayı:21, Nisan 2013, ss:139-180.
- Saban Nihal, "Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ile Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Arama", *Polis Dergisi*, S. 36, 2003, ss. 93-96.
- Saban Nihal, *Vergi Hukuku*, 5. Baskı, Beta, İstanbul, 2009.
- Sancakdar Oğuz, *İdare Hukuku*, 2. Baskı, Seçkin, Ankara, 2012.
- Sezginer Murat, *İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı*, Yetkin, Ankara, 2000.
- Soydan Başar, *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, On İki Levha, İstanbul, 2015.
- Şenyüz Doğan, Yüce Mehmet, Gerçek Adnan, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 6. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2015.
- Taşdelen Aziz, "Vergisel Arama", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.5, S.2, 2003, ss.159-190.
- Tekin Fazıl, Çelikkaya Ali, *Vergi Denetimi*, 6. Baskı, Seçkin, Ankara, 2014.
- Tosun Ayşe Nil, Özden Engin, "Vergi Denetiminde Arama Yönteminin Mükellef Hakları Yönünden Değerlendirilmesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yaklaşımı ve Türkiye Örneği", *Maliye Dergisi*, Sayı 166, Ocak-Haziran 2014, ss.286-298.
- Uyanık Halit, *Ekonomik Kamu Yararı Kavramının Türk İdare Hukukundaki Anlam ve İşlevi*, On İki Levha, İstanbul, 2013.
- Yaltı Soydan Billur, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı-II", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.144, Eylül, 2000.
- Yenisey Feridun, "Vergi Hukukunda Arama ve Adil Yargılanma Hakkına İlişkin Bazı Sorunlar", Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: "Vergi Hukuku", Haz., Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Arıkan Yayınları, İstanbul, 2006, ss.173-194.
- Yıldız Hayrettin, "Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi" *EÜHFD*, C. XVII, S. 3-4, 2013, ss.129-154.
- Yurtcan Erdener, *Ceza Yargılaması Hukuku*, 10.Baskı, Kazancı Yayınları, İstanbul, 2004.