

ARAMALI VERGİ İNCELEMESİ VE İŞLERLİĞİ

Engin HEPAKSAZ*

Fatih ÇEVİKCAN**

Ersan ÖZ***

Özet

Günümüzde vergi gelirlerinin devlet tarafından zora dayalı ve karşılıksız olarak tahsil edilmesi, vergi mükellef ve sorumlularına bazı ödevler yüklemekte olup, bu ödevlerin eksiksiz olarak yerine getirilmesinde vergi denetimi müessesesi önem arz etmektedir. Çalışmamızda yer verilen *aramalı vergi incelemesine* ilişkin hükümler VUK'nun 142-147. maddelerinde düzenlenmiş bulunmaktadır.

Olağanüstü bir inceleme yöntemi olarak kabul edilen aramalı vergi incelemesi bir yönüyle Anayasada yer verilen bazı temel haklara yasal düzenlemelerle bir müdahaleyi gerektirmekte, bir diğer yönü ile de inceleme sonrasında uygulanan cezai müeyyidelerin ağır oluşu nedeniyle diğer vergi denetim araçlarından farklılık arz etmektedir. Az başvuru alan bir müessese olsa da, etkinliği ve vergi adaleti açısından halen üzerinde tartışılmaktadır. Çalışmamızda aramalı vergi incelemesinin yasal çerçevesi çizilerek, ağırlıklı olarak uygulamadaki işlerliği ve aksayan yönleri incelenmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Denetimi, Arama, Aramalı Vergi İncelemesi.

1.GİRİŞ

Vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak kamu harcamalarını karşılamak üzere kişilerden doğrudan bir karşılığa dayanmaksızın aldığı paralardır.¹ Bu tanımdan verginin devletin egemenlik gücüne dayanarak kişilerin rızasına bakılmadan zorla aldığı parasal değerleri ifade ettiği sonucuna varılmaktadır. Zora dayanarak alınan vergiler ise önceden kanunlarda belirtilen yükümlülükler ile vergi mükelleflerine ve sorumlularına bazı ödevler

* Yrd. Doç. Dr., Uşak Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü Öğretim Üyesi, engin.hepaksaz@usak.edu.tr.

** Vergi Denetmeni

*** Doç. Dr., Pamukkale Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü Öğretim Üyesi, www.ersanoz.com

¹ Kamil Mutluer, Vergi Hukuku, Anadolu Üniversitesi Yayını NO:1536, Eskişehir, 2006, s.3.

yüklemektedir. Bu ödevlerin mükellefler ve sorumlular tarafından eksiksiz olarak yerine getirilmesinin sağlanması ise vergi idaresinin temel görevleri arasında sayılmaktadır. Bu amaçla her vergi sisteminde vergi denetimi müessesesini düzenleyen kanuni düzenlemeler yer almaktadır.

Türk Vergi Sistemi'nde vergi denetiminin düzenlendiği 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun(VUK) "*Yoklama ve Vergi İncelemesi*" başlıklı Yedinci Kısımında vergi denetimine ilişkin araçlar; Yoklama, Vergi İncelemeleri, Arama ve Bilgi Toplama olarak dört bölümde düzenlenmiştir. Kanunun sistematığından '*arama*'nın başlı başına bir vergi denetimi aracı olmadığı vergi incelemesinin bir türü olduğu anlaşılmaktadır. VUK'nun "*Arama*" başlıklı Üçüncü Bölümünde yer alan 142-147. maddelerinde düzenlenen aramalı vergi incelemesine ilişkin hükümler de 10.01.1961 tarihinden itibaren hiçbir değişikliğe uğramadan VUK'da yer almaya devam etmektedir.

Anayasada yer verilen konut dokunulmazlığı ve haberleşme hürriyeti gibi temel haklara yasal düzenlemelerle bir müdahaleyi gerektirmesi ve diğer vergi denetim araçlarından farklılık arz etmesi sebebiyle, olağanüstü bir inceleme yöntemi olarak kabul edilen aramalı vergi incelemesi yönteminin ülkemizdeki yasal çerçevesi öncelikle inceleme konusu yapılmıştır. İzleyen bölümde ise aramalı vergi incelemesinin başlamasından tamamlanma aşamasına kadarki süreç, sözkonusu müessesenin ülkemizdeki işlerliği, etkinliği ve vergi adaletine olan etkisi bakımından uygulamadaki durum göz önünde bulundurularak değerlendirilmeye çalışılmıştır.

2.ARAMA

Arama *adli ve vergisel* anlamda tanımlanabilmektedir. Adli anlamda arama "*Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği*"nin 5. maddesinde "*Bir suç işlemek veya buna iştirak 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 işlemidir*" şeklinde tanımlanmıştır.

Vergisel anlamda aramayı ise VUK'da yer almamakla birlikte, VUK'nun "*Arama Yapılabilecek Haller*" başlıklı 142. maddesini dikkate alarak; "*Bir mükellefin vergi*

kaçırdığına delalet eden emaraların bulunduğu vergi incelemesine yetkili olanlara² ihbar yoluyla bildirilmesi ya da vergi inceleme elemanının kendi kanaati ve araştırmaları neticesinde böyle bir emareye ulaşması durumunda, mükellef ve kaçakçılıkla ilgisi bulunan şahısların üzerlerinde ve mahallerde(iş yeri, şube, ikametgah vb.) yapılan aramadır” şeklinde tanımlayabiliriz.

Konumuz açısından aramalı vergi incelemesini ise, “Gerçek vergi matrahına ulaşabilmek için bunu gösterir kayıtların bulunduğu defter, belge ile bilgisayar, CD, disket dahil her türlü yayınları elde edebilmek” şeklinde tanımlayabiliriz³. Aramalı vergi incelemesi, alınan ihbarlar veya yapılmakta olan incelemeler sırasında, vergi kaçırıldığına dair emareler bulunan vergi mükellefi ve onunla ilişkili üçüncü şahıslar nezdinde yapılan ve bünyesinde “arama ve el koyma” tedbirlerini de barındıran bir inceleme türüdür⁴.

a. Vergi Denetimi Olarak Arama Yönteminin Kullanılma Gerekçeleri

Mükelleflerin ödevlerinin vergi kanunlarının öngördüğü şekilde yerine getirilip getirilmediğinin tespiti *yoklama, vergi incelemesi, bilgi toplama, fiili envanter* gibi uygulamalarla denetlenmektedir. Vergi kanunlarında öngörülen ödevlerin yerine getirilmemesinin cezai müeyyidesi kural olarak *maddi cezalar*dır. Ancak mükellefin bazı fiillerinin müeyyidesi, vergi ziyayı olup olmamasına bakılmaksızın *hürriyeti bağlayıcı* cezaları gerektirmektedir. Bu cezaların başında da vergi kaçakçılığı cezaları gelmektedir. VUK'nun 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık cezaları fiilin niteliğine göre farklı sürelerde hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörmektedir. Bu kaçakçılık cezalarının tespitine ilişkin fiillerin tespiti ise genelde ihbar ile ya da başlanılan bir vergi incelemesinin seyrine bağlı olarak elde edilen bulgular neticesinde ortaya çıkarılmaktadır. Diğer vergi denetim türlerinden farklı olarak aramalı vergi incelemesi yönteminde mükellefin rızasına bakılmaksızın suç konusunu teşkil eden suç unsurlarının yasal bir arama kararı ile ele geçirilmesi gerekmektedir. Böylece mükelleften istense dahi rızaen ibraz etmeyeceği suç delilleri elde edilebilmektedir.

Vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanmasıdır (VUK 134. m.). Vergi incelemesi yalnızca, vergi kayıp ve kaçığını tespit etmeye yönelik olmamakta, incelemede, ödenmesi gereken vergilerin

² VUK 135'e göre incelemeye yetkili olanlar, hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri, Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri olarak sayılmıştır.

³ Raci Ün, “Aramalı Vergi İncelemesi Usul ve Esasları I”, Yaklaşım Yayınları, Sayı:191, Kasım 2008, s.45.

⁴ Emrah Akın, “Aramalı Vergi İncelemesinde Temel Kişi Hakları Bağlamı”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:167, Kasım 2006, s.76.

doğruluğu araştırılmakta ve tespit edilmekte, diğer taraftan vergi mükellef ve sorumlularının doğru vergi ödemeleri sağlanmaya çalışılmaktadır⁵.

Vergi denetiminde aramalı vergi incelemesi yoluna başvurulmasının nedenini ise “Normal vergi incelemesi yada diğer denetim yolları ile elde edilemeyecek şekilde kaçakçılık suçuna konu olan suç unsurlarının elde edilmesi” şeklinde ifade edebiliriz. Dolayısıyla vergisel arama yöntemi, ancak vergi kaçakçılığına ilişkin delillerin elde edilmesi ve sonucunun rapor ile açıklanmasını amaçlayan bir hukuksal kurumdur (VUK.m.142/1). Vergi kaçakçılığı suçunun, ceza hukuku anlamında yargılamayı gerektiren bir suç(VUK.m.359) olması sebebiyle, vergi kaçakçılığı dışındaki vergi suçlarının belirtileri ile karşılaşıldığında, vergisel arama yöntemine başvurulmamaktadır.⁶

Vergi incelemesinde, mükellefe önceden haber verilmesinin zorunlu olmadığı belirtilerek (VUK 138. m.) konu idarenin takdirine bırakılmış iken⁷, idarenin bu takdiri aramalı vergi incelemesinde söz konusu olmamaktadır. Çünkü suç unsuru olan şeylerin aramadan önce tespit edilmesi halinde aramaya karar verenler ya da vergi idaresinin mükellefe arama yapılacağını önceden haber vermesi durumunda, TCK’da yer alan suç delillerini yok etme suçunun işlenebilmesi riski söz konusu olabilecektir⁸.

b. Arama ve Anayasal Sınırlar

Herkesin, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahip olduğu konusu Anayasanın 12. maddesi ile hüküm altına alınmış bulunmaktadır. Bu temel hak ve hürriyetler ise, 13. madde hükmü gereği olarak, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilmektedir⁹. Örneğin, “özel hayatın gizliliği”(20.md.), “konut dokunulmazlığı”(21.md.) ve “haberleşme hürriyeti”(22. md.) gibi hakların birbirleriyle yakın

⁵ Murat Ceyhan, “Vergi İncelemesi Hakkında Bilinmesi Gerekenler”, http://www.alomaliye.com/murat_veyhan_vergi_incelemesi.htm, Erişim Tarihi:13.08.2010.

⁶ Aziz Taşdelen, Vergisel arama, s.167, <http://web.deu.edu.tr>.

⁷ Abdurrahman Akdoğan, Vergi İncelemesi, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Ankara,1979, s.75

⁸ Madde 281:“Suç Delillerini Yok Etme, Gizleme Veya Değiştirme”; (1) Gerçeğin meydana çıkmasını engellemek amacıyla, bir suçun delillerini yok eden, silen, gizleyen, değiştiren veya bozan kişi, altı aydan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Kendi işlediği veya işlenişine iştirak ettiği suçla ilgili olarak kişiye bu fıkra hükmüne göre ceza verilmez. (2) Bu suçun kamu görevlisi tarafından göreviyle bağlantılı olarak işlenmesi hâlinde, verilecek ceza yarı oranında artırılır. (3) İlişkin olduğu suç nedeniyle hüküm verilmeden önce gizlenen delilleri mahkemeye teslim eden kişi hakkında bu maddede tanımlanan suç nedeniyle verilecek cezanın beşte dördü indirilir.

⁹ Emrah Akın, “Aramalı Vergi İncelemesinde Temel Kişi Hakları Bağlamı”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:167, Kasım 2006, s.77.

ilişkisi bulunmakta olup, sınırsız kullanıma sahip haklar olmayan bu hakların, Anayasa'da öngörülen şartlar kapsamında sınırlanabilmesi de sözkonusu olabilmektedir¹⁰.

Arama ise anayasada düzenlenen ve güvence altına alınan bu haklara mutlak bir müdahaleyi gerektirmekte olup, Anayasada bu hakların hangi şartlar altında nasıl sınırlanacağı ilgili maddelerde düzenlemiştir. Aramalı vergi incelemesinin de anayasanın belirttiği bu sınırlama şartlarının tamamını karşılaması durumunda anayasal bir aykırılık söz konusu olmayacaktır (Anayasa 20,21,22. md. 4709 sayılı 2001 değişikliği ve 5908 sayılı 2010 değişiklikleri).

Bu sınırlama şartlarını genel olarak özetleyecek olursak;

- Kanunilik,
- Meşru Nedene Bağlılık (Milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak),
- Kişisel Verilerin İşlenmesinde Usul (7/5/2010 tarih ve 5982 sayılı anayasa değişikliği.)

Mevcut düzenlemeler dikkate alınarak VUK'daki aramalı vergi incelemesine ilişkin hükümlerin anayasanın bu şartlarını taşıyıp taşımadığına bakılacak olursa, öncelikle aramanın VUK'da düzenlenmiş olması ve VUK'da aramaya ilişkin düzenlenmeyen hususlarda CMUK'un ilgili hükümlerinin işler olması durumu kanunilik şartını karşılamaktadır. Ancak bu başlı başına yeterli olmayıp arama kararının da usulüne uygun olarak alınmasını da gerektirmektedir.

Aramanın VUK'nun 359. maddesinde belirtilen kaçakçılık suçunun unsurlarını oluşturan suç delillerinin elde edilmesi amacıyla yapılıyor olması suç işlenmesini önleme amacı taşıdığı için ve bu durumun kamu düzeni ile ilgili olması nedeniyle meşru nedene bağlılık şartını karşıladığı görülmektedir.

Diğer taraftan kişisel verilerin işlenmesinde usul hükmü ile ilgili düzenlemenin 2010 yılı anayasa değişikliği ile anayasal güvence altına alınmış olması olumlu bir husus iken, aramalı vergi incelemesinde elde edilen verilerin işlenmesine yönelik "*İncelemede Usul*" başlıklı VUK'nun 144. maddesindeki düzenlemenin 1961 yılının şartlarına göre düzenlenmiş olduğu görülmektedir. Genel olarak değerlendirdiğimizde Anayasanın "*Özel hayatın*

¹⁰ Nihal Saban, "Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi İle Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak:Arama", <http://www.egm.gov.tr> 16.08.2010, Erişim 16.08.2010

Gizliliği” başlıklı 20. Maddesindeki “*Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir.*” hükmü ile de Anayasanın kişisel verilerin korunmasına ilişkin kanuni düzenlemeye izin verdiği açıkça görülmektedir.

Günümüzde gelişen teknoloji ve otomasyon süreci ile birlikte tüm hesap ve işlemler bilgisayarlar ve elektronik ortamlarda işlenip saklanırken VUK’nda aramada elde edilen bilgisayar ve elektronik verilerin nasıl elde edileceği, kişisel veriler ve vergisel işlemlere ait verilerin nasıl ayrıştırılacağına ilişkin bir hüküm yer almamaktadır. VUK’nun 144. maddesinde “*İnceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrak makbuz karşılığında sahiplerine geri verilir.*” hükmü yer almakta iken, elde edilen bilgisayar ve elektronik verilerin inceleme elemanının takdiri ile kişisel veri sayılıp sayılmayacağı konusu da muğlaklık taşımaktadır. Anayasa bu alanda kanunla bir düzenleme yapma yetkisi vermekte iken, VUK’da halen bu hususa yönelik bir düzenleme yapılmamış olması bir eksiklik olarak görülebilir.

3.ARAMALI VERGİ İNCELEMESİNE LÜZUM GÖRÜLEN HALLER

Aramalı vergi incelemesi vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği durumlarda, bu suç ve unsurlarının ortaya çıkarılması için izlenen bir inceleme yöntemidir. VUK’nun “*Arama Yapılabilecek Haller*” başlıklı 142. maddesinde kaçakçılık suçunun işlendiğine dair tespitin nasıl yapıldığı hususuna yer verilmektedir. Söz konusu madde hükmüne göre aramanın sadece ihbar üzerine ve yapılan inceleme dolayısıyla kaçakçılıkla ilgili emarelerin inceleme elemanınca bulunması halinde yapılabileceği belirtilmektedir. Dolayısıyla ihbar ve inceleme elemanının bu yöndeki takdiri dışındaki nedenlerle yapılan incelemeler aramalı vergi incelemesi sayılmayacaktır¹¹.

Örneğin Mali Şube Müdürlüğüne yapılan bir ihbar üzerine mali polis tarafından talep edilen bir arama kararı üzerine mükellef nezdinde arama yapıp elde edilen verilerin vergisel yönden incelenmesi için daha sonra vergi inceleme elemanına incelettirilmesi aramalı vergi incelemesi sayılmamaktadır. Çünkü aramalı vergi incelemesinde arama talebini sadece vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar isteyebilmektedir. Dolayısıyla ortada bir arama kararı ve

¹¹ Madde 142 - İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Aramanın yapılabilmesi için; 1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi, 2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır. İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur.

uygulaması söz konusu olmasına rağmen mali polis tarafından talep edilen arama kararlarına dayanarak yapılacak vergi incelemeleri aramalı vergi incelemesi sayılmayacak ve aramalı vergi incelemesine yönelik 142-147. maddelerindeki düzenlemeler bu incelemeler için geçerli olmayacaktır.

Her ne kadar gerek vergi incelemesine yetkili olanların talebi üzerine gerekse diğer birimlerce talep edilen arama kararı üzerine yapılan incelemeler vergi kaçakçılığı ile mücadele amacına hizmet etse de, diğer birimler tarafından talep edilen arama kararı üzerine yapılan vergi incelemelerinde mükelleflerin bazı haklarının zedelenmesi söz konusu olmaktadır. Örneğin aramalı vergi incelemesinde ihbar sabit olmazsa mükellefin vergi dairesinden muhbirin adını öğrenme hakkı mali polis tarafından yapılan aramalarda geçerli olmayacak, yine aramalı vergi incelemesinin 3 ay içinde bitirilmesi gerektiğine ilişkin hüküm bu tip incelemelerde söz konusu olmayacaktır. Aynı şekilde mükellef aramada elde edilen belgeler üzerinde çalışma ve bunlardan örnek isteme yetkisine sahip olamayacak, yine “*Arama neticesinde bulunan defter ve vesikaların muhafaza altına alınması sebebiyle 219. madde gereğince yapılamayan kayıtlar defterlerin geri verilmesinden sonra idare ile mükellef arasında kararlaştırılan münasip bir süre içinde ikmal edilir*” şeklindeki VUK’nun 147. madde hükmü geçerli olmayacaktır. Bu durumda mükellef yasal defterlerine vergi idaresince el konulmuş olmasına rağmen bu defterlere kaydı zorunlu hususları zamanında kaydetmediği için cezalı duruma düşmesi gibi durumla karşı karşıya kalabilecektir. Diğer bir deyişle, ortada bir arama söz konusu iken, aramalı vergi incelemesinde mükelleflerin haklarına yönelik düzenlemeler geçersiz olacaktır.

a. İhbar Üzerine Yapılan Aramalı Vergi İncelemesi

İhbar Arapça kökenli bir kelime olup, kelime manası; “1. Bildirme, bildirim, haber verme. 2. Suçlu saydığı birini veya suç saydığı bir olayı yetkili makama gizlice bildirme, ele verme”¹² şeklinde tanımlanmıştır. Vergisel anlamda da “*ihbarcı tarafından herhangi bir mükellef hakkında vergi kayıp ve kaçağına ilişkin olarak yapılan yazılı ve sözlü bildirim*”e ihbar denir.¹³

Vergi hukuku uygulamasında *ihbar* ve *şikayet* birbirinden farklı kavramlar ise de VUK’da bu hususta bir ayrıma gidilmediği görülmektedir. Şikayet, sözlük anlamıyla “*hoşnutsuzluk belirtilen söz, yakınma sızlanma*” anlamına gelmekte olup, vergisel anlamda mal ve hizmet alımı karşılığında VUK hükümleri gereğince “*düzenlenmesi gereken belgeleri*

¹² <http://www.tdkterim.gov.tr>, Erişim 04.07.2010

¹³ <http://www.edirnevdb.gov.tr>, Erişim 04.07.2010

alamayıp mağdur olan kişinin bu konuyla ilgili bildirimini¹⁴ ifade etmektedir. Dolayısıyla aramalı vergi incelemesinde suç konusunun yetkililere ihbar ya da şikayet yoluyla bildirilmesinde bir farklılık yoktur.

İhbarın üzerine yapılacak aramalı vergi incelemelerinde ihbarın belirli şekilde yapılmış olması da yasal zorunluluktur. 3071 sayılı “*Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun*”un 4. maddesine göre, gönderilen dilekçelerde, dilekçe sahibinin adı-soyadı ve imzası ile iş veya ikametgah adresi bulunması zorunluluğu bulunmaktadır.

Aynı Kanununun 6. maddesinde yetkili makamlara verilen veya gönderilen dilekçelerden;

- Belli konuyu ihtiva etmeyenler,
- Yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili olanlar,
- 4. maddede gösterilen şartlardan herhangi birini taşımayanların incelenemeyeceği belirtilmektedir.

Diğer taraftan 2004/12 Sayılı Başbakanlık Genelgesine göre, yukarıdaki unsurları ihtiva etmemekle birlikte, başvurulara olayla ilgili inandırıcı mahiyette bilgi ve belgeler eklenmiş veya somut nitelikte bilgi, bulgu ya da olaylara dayanılıyor ise, bu hususlar ihbar kabul edilerek idarece işlem yapılabilir. Sözkonusu genelgeye göre isimsiz yapılan ihbarlarda, vergi incelemesi sonra ermeden yetkili birimlere kimliğini bildirmeyen ihbarcı, 1905 sayılı “*Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların intifa Haklarını ve Daimi Vergilerin Mektuplarını Haber Verenlere Verilecek İkramiyelere Dair Kanun*” kapsamında ihbar ikramiyesinden faydalanamayacaktır.

b. İncelemeye Yetkili Olanlarca Lüzum Görülmesi Halinde Yapılan Aramalı Vergi İncelemesi

Yapılan bir incelemede, incelemeye yetkili olanlarca vergi kaçakçılığı suçu işlendiğine dair bilgilere ulaşılması ve lüzum görülmesi halinde aramalı vergi incelemesi talep edilebilmektedir. Gerek ihbar üzerine gerekse de inceleme esnasında kaçakçılığa delalet eden emarelerin bulunması halinde, aramalı vergi incelemesinin yapılabileceği hususu inceleme elemanının takdirine bırakılmış durumdadır. VUK’nun 142. maddesindeki “*İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların*

¹⁴ <http://www.edirnevdb.gov.tr>, Erişim 04.07.2010

üzerinde arama yapılabilir” hükmüne göre, ilgili durumların meydana gelmesi halinde “yapılabilir” ibaresinin “yapılır” şeklinde bir zorunluluk getirmediği kanunun lafzından da anlaşılmaktadır. Buradan çıkarılabilecek sonuç, ihbar üzerine ya da yapılan bir inceleme nedeniyle kaçakçılıkla ilgili bilgi edinilmesi halinde incelemeye yetkili olanların normal vergi incelemesiyle elde edemeyeceği deliller için arama yöntemini kullanabileceği şeklindedir.

Uygulama da görüldüğü üzere, yapılan aramalı vergi incelemelerinin neredeyse tamamı ihbara dayanan aramalar olup, vergi incelemesine yetkili olanlarca yapılan bir inceleme nedeniyle arama kararının alınmasına ilişkin kararlar çok az sayıdadır.

İhbar üzerine alınan arama kararları ile inceleme sürecinde incelemeye yetkili olanların lüzum görmesi halinde alınan arama kararları ayrımında idarenin mali sorumluluğunun olmaması yönüyle bir eksiklik söz konusudur. VUK’nun 142. maddesinde “İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur” hükmü yer almaktadır. Burada asılsız ihbar üzerine gereksiz yere aramaya maruz bırakılarak incelenmeye alınan kişiye, muhbirin ismini öğrenme ve muhbir hakkında dava açma yolu açılmaktadır¹⁵. Diğer taraftan, incelemeye yetkili olanların lüzum görmesi üzerine yapılan aramalı vergi incelemesinde vergi kaçakçılığına ilişkin bir tespit yapılamaması halinde, idarenin mali sorumluluğuna ilişkin bir hüküm bulunmamakla birlikte, anayasal bir kural olarak idarenin her türlü eylem ve işlemlerinin yargı denetimine açık olduğunu belirtmek gerekir. Dolayısıyla bu konuda yapılacak bir düzenlemenin ancak istisnai durumlara yönelik olması beklenebilir.

c. Arama Kararının Alınması

Vergi incelemesine yetkili olanların kaçakçılık suçunu teşkil eden unsurları öğrenmesi halinde (ihbar yada yapılan bir incelemeye bağlı olarak) aramalı vergi incelemesi açısından arama safhasına geçilebilmesi için VUK’nun 142. maddesinde öngörüldüğü üzere açık olarak iki şartın yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu şartlar;

- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi,
- Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesidir. Söz konusu şartlar yerine getirilmediği durumda ise arama yapılamayacaktır. Diğer taraftan aramanın gerek

¹⁵ Not: İhbarın sabit olmaması halinde muhbirin isminin vergi dairesince bildirildiği durumlar sadece aramalı vergi incelemesi için geçerli olan bir hüküm olup, ihbar üzerine gerçekleştirilen normal vergi incelemelerinde ihbarın asılsız çıkması halinde muhbirin isminin vergi dairesince verilmesi söz konusu değildir.

mükellefler için gerekse nezdinde arama yapılan diğer kişiler için ağır ve incitici bir yönü sebebiyle, sıkı şekil şartlarına bağlandığı görülmektedir. Özellikle ihbara dayanan aramalarda, ihbarda belirtilen hususların varolmadığının anlaşılması durumunda, aramaya muhatap olanların uğradıkları maddi ya da manevi zararlarının tazmini haklarını adli yargı mercilerinde dava konusu yapabilmeleri için ihbarda bulunanın adını, idareden öğrenme hakları olması gerekmektedir¹⁶.

Bu iki şart vergisel aramanın yapılabilmesinin zorunlu şartıdır. Bu iki şarttan birincisi vergi incelemesine yetkili olanların arama talebinin olması gerektiğini belirtmektedir. Bu ise sınırları oldukça dar tutulmuş bir hak kullanımı olup, bu hakkı vergi idaresinde incelemeye yetkili olanların dışındaki hiçbir makamın kullanılmasına izin verilmemektedir. Ayrıca incelemeye yetkili olanların hiçbir üst idari makam aracılığıyla kılınmaksızın bu talebi yetkili sulh yargıcından istemesi gerekmektedir.

İnceleme elemanı bu şekilde yapılmış bir arama kararı talebinde, aramaya lüzum görülen gerekçeleri ve aramanın yapılacağı yerleri eksiksiz olarak ilgili yazısında belirtmek zorundadır. Ayrıca inceleme elemanı, aramanın yapılacağı yerlerde bilgisayarlara el koyabilmek ve bunlar üzerinde kayıt örnekleri çıkarabilmek için gerekçeli yazısında muhakkak bir talepte bulunmuş olmalıdır. Aksi takdirde Ceza Muhakemeleri Usul Kanununun (CMUK) 134. maddesinde belirtilen işlemler bilgisayarlar üzerinde yapılamayacağı gibi bu bilgisayarlardan alınan verilerin delil olma özelliği de olmayacaktır.¹⁷

İkinci şarta göre ise sulh yargıcının istenilen gerekçe üzerine istenilen yerlerde arama yapılması hususunda karar vermesi gerekmektedir. VUK'da doğrudan düzenlenmemiş olmasına rağmen CMUK'na göre gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet Savcısından da bu izin alınabilir.

¹⁶Murat Ceyhan, "Vergi İncelemesi Hakkında Bilinmesi Gerekenler", http://www.alomaliye.com/murat_veyhan_vergi_incelemesi.htm, Erişim Tarihi:13.08.2010.

¹⁷"Bilgisayarlarda, Bilgisayar Programlarında ve Kütüklerinde Arama, Kopyalama ve Elkoyma"

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

Her ne kadar CMUK'nda savcıya ulaşılamayan hallerde de kolluk amirinin yazılı izni ile de arama yapılabileceği düzenlenmişse de bu yol aramalı incelemelerde kullanılamaz. Sulh ceza hâkiminin ancak suç delillerinin elde edilebileceği hususunda makul şüphe varsa verebileceği arama kararında; arama nedenini oluşturulan fiil, aranacak kişi ve yerlerin açık adresleri ile kararın geçerlilik süresinin yazılı olması zorunludur.¹⁸

Dolayısıyla bu şartlar yerine getirilmeden yapılan aramalarda elde edilen verilere dayanılarak yapılan bir vergi incelemesinin yasal olmayacağı ve yukarıda belirtilen anayasanın ilgili maddelerine (Anayasa,20,21,22) açık aykırılık teşkil edeceği söylenebilir.

d. Aramada Elde Edilen Veriler ve Delil Niteliği

VUK'nun "*Aramada Bulunan Defter ve Vesikalar*" başlıklı ve "*Aramada bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar müfredatlı olarak bir tutanakla tesbit olunur*" şeklindeki 143. madde hükmü, genel bir hüküm olup, inceleme elemanına çok geniş bir takdir hakkı tanımaktadır. Ancak bu kanun maddesinin düzenlendiği 1961 yılı şartlarında inceleme elemanının defter ve belgeler üzerinde değerlendirme yaparak lüzumlu olup olmadığına ilişkin tespit yapması kolay iken, günümüzde bilgisayar ve benzer şekilde elektronik veri saklanabilen aygıtlar üzerinde arama esnasında bu verileri analiz etme imkanı olmamaktadır. Kaldı ki bu husus teknik ve mesleki bir çalışmayı gerektirdiği gibi inceleme elemanın böyle bir çalışma yapması da görevi değildir.

Günümüzde gelişen teknoloji ve otomasyon sistemleri sayesinde mükelleflerin önemli bir kısmı eski tip muhasebe kayıt ve takip sistemlerini terk ederek, bilgisayar ortamında muhasebe paket programları kullanma durumunda kalmaktadırlar. Dolayısıyla, sözkonusu programlarının kaydedildiği bilgisayar ekipmanlarının da suç delilinin araştırılmasında temel veri kaynağı haline geldiği görülmektedir. Bilgisayar ekipmanları; ana merkez bellekleri, bellekli terminaller, disketler, program disketleri ve kılavuzları ile yedekleme kayıtlarından oluşmaktadır. Bu konuda el konulan tüm verilerin kesin olarak suç delili olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği konusu önem arz etmekte olup, el konulan bilgisayar ekipman ve kayıtları ile önemli verilerinin korunmasının mükellef açısından önemli bir husus olduğunun da göz önünde bulundurulması gerekmektedir¹⁹.

¹⁸ Bumin Doğrusöz, "Aramalı İncelemenin İncelikleri", 24.12.2009 tarihli yorum, <http://www.referansgazetesi.com>, Erişim 05.10.2010

¹⁹ Ercan Alptürk, "Aramalı İncelemenin Bilgisayar Kayıtları ve Ekipmanları Yönünden Değerlendirilmesi", http://www.xing.com/net/cem_malimuesavirler/vergi-icin-degil-bilgi-icin-muhasebe-205642/aramali-incelemenin-bilgisayar-kayitlari-ve-ekipmanlari-yonunden-degerlendirilmesi-21097449/, Erişim Tarihi:01.09.2010

Bu değerlendirmeler ışığında, arama esnasında alanında uzman bir teknik bilirkişinin bulunması gereği doğmaktadır. Bu bilirkişinin de özellikle üniversiteler ya da mahkemeler tarafından bilirkişilikle görevlendirilen tarafsız kişilerden olmasında fayda vardır. VUK’da bu konuda bir hüküm bulunmazken, CMUK’nun 134. maddesinde bu konuya ilişkin kanımızca ilave yapılması gerekli olan bir hüküm yer almaktadır. Sözkonusu madde bilgisayar ve benzeri elektronik veri saklama aygıtlarına el konulmasında ve bunlardan kayıt örnekleri alınmasında hakim kararını şart olarak aramakla yetinmiş olup, arama anında teknik bilirkişinin bulunması hususunda bir düzenleme içermemektedir. Dolayısıyla aramada elde edilen verilerin usulüne uygun elde edilmiş olması bu veriler üzerinden daha sonrasında vergi incelemesi ile tarh edilecek vergilerin hukuka uygunluğunu etkilediğinden önemli bir husustur.

e. Aramalı Vergi İncelemesinin Bitmesi

Arama yapılan hallerde, incelemenin diğer işlerden öncelikle ve çok kısa sürede yapılarak sonuçlandırılacağı VUK’nun 144. ve 145. maddelerinde ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Bu nedenle, aramada ele geçirilen ve ayrıntılı olarak tutanaklara bağlanmış olan defter, belge, disket, CD gibi kanıtlar üzerinden incelemeye derhal başlanır. Aramada ele geçirilmiş ve tutanağa bağlanmış olan her şey vergi kaçırıldığına delalet ettiği sürece, birinci derecede kanıt niteliğindedir.

Arama sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektuplar ile diğer evrak ve eşyalar tutanak düzenlemek suretiyle mükellefe geri verilir. Aramalı vergi incelemesi bitirildikten sonra, bir *Vergi İnceleme Raporu* düzenlenir. Düzenlenen bu rapor, tarhiyatı öngörülen vergiler ile kesilmesi gereken cezalar için ilgili vergi dairesine gönderilir. Ayrıca, olayla ilgili olarak VUK’da belirtilen suçlardan dolayı ceza kesilmesi gerekiyorsa, bir *Vergi Suçu Raporu*yla Cumhuriyet Savcılığı’na bildirilmesi zorunlu olup, bu durum kamu davasının açılmasını da gerektirmektedir²⁰.

6009 sayılı Kanunla vergi incelemelerinin tamamlanmasının süreye bağlanması konusunda VUK’nun vergi incelemeleriyle ilgili hükümlerinde değişiklik yapılmış olmasına karşın, çok önemli hale gelen vergi incelemesinin sona ermesi konusunda herhangi bir yasal düzenlemeye gidilmemiştir²¹. VUK’nun “*Aramada Usul*” başlıklı 144. maddesinde, arama yapılan hallerde incelemenin çabukça ve her işten önce yapılacağı belirtilirken, incelemenin

²⁰ Hakkı Koçak, “Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun”, Vergi Dünyası, Mayıs 1999, Sayı 213, s.83.

²¹ Azmi Demirci, “Vergi İncelemesinin Başlaması ve Sona Ermesi”, Yaklaşım Dergisi, Kasım-2010, Sayı:215, s.76.

tamamen bitmesi gereken kesin bir süre tayin edilmemiştir. Ancak VUK'nun 145. maddesinde, el konulan veriler üzerindeki çalışmanın en geç 3 ay içinde bitirilerek sahiplerine tutanakla teslim edilmesi(suç delili teşkil edenler hariç), zorunlu durumlarda da bu sürenin hakim kararı ile uzatılabileceği belirtilmiştir. VUK'da tarh zamanaşımı süresi 5 yıl olarak belirlenmesine rağmen, aramalı vergi incelemesinde incelemenin çabukça ve her işten önce yapılmasını öngörmesinin nedeni bu inceleme yöntemin olağanüstü bir vergi inceleme yöntemi olmasından ve mükellefin faaliyetini uzun süreli kesintiye uğratmaması kaygısını taşımasından kaynaklanmaktadır.

Ancak uygulamada inceleme elemanlarının sayıca yetersizliği ve kişi başına düşen zamanaşımli işlerin fazla olmasından dolayı, aramalı vergi incelemeleri her işten önce değil zamanaşımli işlerden sonra yapılmaktadır. Dolayısıyla VUK 145. maddesinde yer alan veriler üzerinde çalışmanın 3 ay içerisinde bitirilmesi öngörülmesine rağmen bu süre zarfında sonuçlandırılabilen aramalı vergi incelemesi fiilen mümkün olmadığı gibi yıllara sarkan aramalı vergi incelemeleri dahi bulunmaktadır. Örneğin aramalı incelemenin 1 yıl sürdüğü ve inceleme sonrasında düzenlenen vergi raporlarının mükellefçe yargıya taşındığı düşünülecek olursa, yargı sürecinin de günümüz şartlarında 2 yıl sürdüğü düşünülüğünde toplam 3 yıl gibi bir süre ortaya çıkmaktadır. Mükellef bu 3 yıl boyunca suç delili şüphesiyle el konulan evrak ve eşyalarını geri alamayacaktır. Ayrıca incelemede sürenin uzaması özellikle borsada işlem gören mükelleflerin ticari itibarını zedeleme, oluşacak spekülasyonlara bağlı olarak bir ekonomik külfet doğurma ve sonuçta da böyle bir vergi incelemesinin vergide adaleti bozma risklerini beraberinde getirmektedir.

4. ARAMALI VERGİ İNCELEMESİNİN İŞLERLİĞİ VE SOSYAL ETKİLERİ

Ülkemizdeki mevcut vergi sistemi genel olarak değerlendirildiğinde şu hususlar dikkati çekmektedir; Vergi sistemi içerisinde dar tabanlı gelir vergisi ile geniş tabanlı katma değer vergisi yaygındır. Toplam gelir vergisi içinde kesinti yoluyla alınan vergiler ağırlıktadır. Gelirlerin bir kısmı kanunlardaki gelir tanımının yetersiz kalması, vergi imtiyazları, yasal boşluklar, vergi kaçakçılığı, kayıtdışı ekonomi vb. nedenlerle vergilenememektedir. Mali mevzuat ve vergi kanunları oldukça karmaşıktır. Vergisel bağışıklıklar olarak nitelendirilebilecek istisna, muafiyet ve indirimler çok yaygın ve vergi tabanını aşındıracak boyuttadır. Çeşitli isimler altında sık sık vergi affına başvurulmaktadır. Tarihi süreç içerisinde sık sık çıkarılmış olan mali aflar, vergi cezaları ne kadar ağır olursa olsun, verginin tahsilatını

engellemektedir. Diğer taraftan vergi denetimi kayıt dışılık üzerinde değil kayıtlı mükellefler üzerinde yoğunlaşmaktadır. Vergi inceleme oranı da düşük düzeyde kalmaktadır²².

Olağanüstü bir vergi inceleme yöntemi olan aramalı vergi incelemelerinde son yıllarda artış olsa da, halen sık başvurulan bir inceleme yöntemi değildir. Ancak etkileri ve sonuçları açısından normal incelemelerden daha fazla ses getirmekte, incelenen mükellefler, vergi idaresi ve toplum üzerindeki etkileri farklı farklı olmaktadır.

Öncelikle diğer incelemelerden farklı bir yöntem olarak arama kararı ile işyerinde mükellefin defter, belge ve bilgisayar gibi eşyalarına zorla el konulması mükellefler açısından itibarını zedeleyici bir uygulama biçimidir. Ayrıca aramalı inceleme süreci işletme verimliğinin ve personel motivasyonunun düşmesine sebep olmaktadır.

Mükellef açısından bu inceleme türünün olumsuz etkisi, tarh zamanaşımı süresinin beş yıl olduğu ülkemizde aramalı vergi incelemesi yöntemi ile incelemeye alınan mükelleflerin birden fazla yılının incelenmesidir. Aramada elde edilen verilere göre inceleme dönemi beş yıla kadar çıkabilmektedir. Bu inceleme yönteminde vergi kaçakçılığına ilişkin tespit yapılması halinde uygulanan vergi ziyaı cezasının 3 kat olması, uzlaşma yolunun kapalı olması ve hapis cezası kısmı mükelleflerin ticari hayatını olumsuz yönde etkilemektedir. Bu incelemeler neticesinde kesilen ceza miktarları mükelleflerin ödeme gücünün çok üzerine çıktığı için vergi idaresi tahsilatlarında büyük sıkıntılar yaşanmakta, diğer taraftan sayı olarak yeterli inceleme elemanına sahip olmayan vergi idarelerinin iş akışlarının da bu incelemeler sebebiyle bozulabilmesi sözkonusu olmaktadır.

Aramalı vergi incelemesinin ekonomik yükü normal vergi incelemesinin çok üstünde olmasına rağmen mükelleflerin neden kaçakçılık suçuna başvurdukları ise inceleme oranının çok düşük olması, vergi oranlarının yüksek olması, son yıllarda hızla yayılan sahte belge ticaretinin yaygınlaşması ile özetlenebilir.

5. SONUÇ

Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır. Bunu sağlayabilmek için ise inceleme elemanınca inceleme verilerine eksiksiz olarak zamanında sahip olunması gerekmektedir. Bu amaçla vergi incelemesine yetkili olanlar inceleme için gerekli belgeleri sözlü ve yazılı olarak isteyebilmektedir.

²²Engin Hepaksaz, Anayasal Vergi Reformu ve Vergi Anayasası Önerisinin Türkiye’de Uygulanabilirliği, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2007, s.233-234.

Ancak, vergi kaçakçılığının söz konusu olduğu durumlarda gerekli bilgi ve belgelerin incelemeye yetkililere ibraz edilemeden yok edilmesi tehlikesi bulunmaktadır. İşte bu noktada bir bilgi ve belge temin etme yolu olarak “arama” vergi incelemesinin amacına ulaşmasında oldukça önemli katkı sağlamaktadır.

Ancak yöntem olarak etkili ve caydırıcılığı en fazla olan bu yöntemin vergi adaletinin sağlanamadığı, kayıtdışılık oranının yüksek olduğu Türkiye gibi ülkelerde uygulamasının bir adaletsizlik yaratıp yaratmadığı halen tartışılan bir durumdur. Özellikle ülkemiz açısından sık sık başvurulmuş vergi afları ile böylesine etkin bir mekanizmanın aynı vergi sistemi içinde uygulama alanı bulması çelişki oluşturmaktadır. Bu ise toplumsal düzeyde vergi adaletinin olmadığı yönünde bir kanaat uyandırabilmekte ve vergisini zamanında ödeyen mükellefler üzerinde bir baskı kurabilmektedir.

Özetle aramalı vergi incelemesi vergi kaçakçılığı ile mücadelede etkileri diğer incelemelere göre fazla olan bir yöntem olsa da, vergi sisteminde çok nadir uygulanan bir yöntem olması, onun işlevselliğini azaltmaktadır.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, A.(1979). Vergi İncelemesi, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını.
- AKIN, E. (2006). “Aramalı Vergi İncelemesinde Temel Kişi Hakları Bağlamı”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:167.
- ALPTÜRK, E. (01 Eylül 2010). “Aramalı İncelemenin Bilgisayar Kayıtları ve Ekipmanları Yönünden Değerlendirilmesi”, http://www.xing.com/net/cem_malimuesavirler/vergi-icin-degil-bilgi-icin-muhasebe-205642/aramali-incelemenin-bilgisayar-kayitlari-ve-ekipmanlari-yonunden-degerlendirilmesi-21097449/
- CEYHAN, M. (27 Ağustos 2010). “Vergi İncelemesi Hakkında Bilinmesi Gerekenler”, http://www.alomaliye.com/murat_ ceyhan_vergi_incelemesi.htm
- DEMİRCİ, A.(2010). “Vergi İncelemesinin Başlaması ve Sona Ermesi”, Yaklaşım Dergisi, Kasım-2010, Sayı:215.
- DOĞRUSÖZ, B. (26 Ağustos 2010). “Aramalı İncelemenin İncelikleri”, 24.12.2009 tarihli yorum, <http://www.referansgazetesi.com>.
- HEPAKSAZ, E. (2007), Anayasal Vergi Reformu ve Vergi Anayasası Önerisinin Türkiye’de Uygulanabilirliği, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi.
- KOÇAK, H.(1999). “Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 213.
- MUTLUER, K.(2006). Vergi Hukuku, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını NO:1536.
- SABAN, N. (16 Ağustos 2010). “Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi İle Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak:Arama”, <http://www.egm.gov.tr>
- TAŞDELEN, A.(21 Eylül 2010). Vergisel arama, <http://web.deu.edu.tr>.
- ÜN, R.(2008). “Vergi İncelemesi Usul ve Esasları I”, Yaklaşım Yayınları, Sayı:191.
<http://www.tdkterim.gov.tr>, Erişim 04.07.2010
<http://www.edirnevdb.gov.tr>, Erişim 04.07.2010