

VERGİ İNCELEMESİ BAKIMINDAN NEMO TENETUR İLKESİ (SUSMA HAKKI)

Dr. Öğr. Üyesi Arzu LALOĞLU**

Öz

Nemo tenetur ilkesi, kişinin kendisi aleyhine ifade vermeye ve bu yönde delil sunmaya zorlanmamasını ifade etmektedir. Vergi mükellefinin nemo tenetur ilkesini kullanmasına izin veren başlangıç noktasının bilinmesi, vergi mükellefinin bir suç isnadının etkisine girdiği anın belirlenmesi gerekmektedir. Günümüzde kamu yararının gerektirdiği alanlarda idareye çeşitli kontrol ve denetim yetkileri verilmiştir. Vergi incelemesi gibi cezaî işlemler öncesinde idare tarafından yapılan idarî soruşturma veya denetimler açısından, nemo tenetur ilkesi ceza muhakemesi işlemleri öncesinde de gündeme gelmektedir. Vergi incelemesi idarî denetimlerden birisidir. Vergiler, kamu hizmetlerinin devamlılığı açısından kabul edildiğinden, vergi hukuku bakımından idarî düzeni ve vergilerin tam ve eksiksiz toplanmasını sağlamak amacıyla hukuki düzenlemelerde ibraz yükümlülüklerine yer verilmiştir. Vergi incelemesi açısından Vergi Usul Kanunu (VUK) ve

* Dr. Öğr. Üyesi, Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, Erzincan, Türkiye | Asst. Prof. Dr., Erzincan Binali Yıldırım University Faculty of Law Department of Tax Law, Erzincan, Türkiye.

✉ aythemis@gmail.com • ORCID 0000-0001-9972-4727

** Bu çalışma "Vergi Kaçakçılığı Suçu Bağlamında Defter, Kayıt ve Belge İbraz Yükümlülükleri ve Nemo Tenetur İlkesi" başlıklı doktora tezinden türetilmiştir. Bkz. Arzu Laloğlu, Vergi Kaçakçılığı Suçu Bağlamında Defter, Kayıt ve Belge İbraz Yükümlülükleri ve Nemo Tenetur İlkesi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Eylül 2023.

✎ **Atıf Şekli** | Cite As: LALOĞLU, Arzu : "Vergi İncelemesi Bakımından Nemo Tenetur İlkesi (Susma Hakkı)", SÜHFD, C. 32, S. 4, 2024, s.2309-2363.

✎ **İntihal** | Plagiarism: Bu makale intihal programında taranmış ve en az iki hakem incelemesinden geçmiştir. | This article has been scanned via a plagiarism software and reviewed by at least two referees.

✎ Bu eser Creative Commons Atıf-GayriTicari 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır. | This work is licensed under Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

diğer vergi hukuku düzenlemelerinde yer verilen ibraz yükümlülüklerinden nemo tenetur ilkesine başvurularak imtina etmenin hukuka uygun olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, çalışmamızda öncelikle nemo tenetur ilkesine ilişkin genel bilgilere verilmiş, vergi incelemesinde ilkeye başvurulup başvurulamayacağına dair çeşitli ülke uygulamaları, yargı kararları ve bilimsel görüşler incelenmiş, son olarak da vergi incelemesinde ilkenin uygulanmasına ilişkin çeşitli tespitlerde bulunulmuş ve değerlendirmeler yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler

- Vergi İncelemesi • Nemo Tenetur İlkesi • Susma Hakkı • Suç Şüphesi
- Kendi Aleyhine Delil Sunmaya Zorlanamama Hakkı

THE PRINCIPLE OF NEMO TENETUR IN THE TAX AUDIT

Abstract

The principle of nemo tenetur means that a person cannot be compelled to testify and present evidence against himself/herself. It is necessary to know the starting point that allows the taxpayer to use the principle of nemo tenetur and to determine the time when the taxpayer is under the influence of an accusation of a criminal offence. Today, various control and audit powers have been granted to the administration in areas required by the public interest. In terms of administrative investigations or audits carried out by the administration prior to criminal proceedings such as tax audits, the principle of nemo tenetur also comes to the fore prior to criminal proceedings. Since taxes are accepted for the continuity of public services, submission obligations are stipulated in order to ensure compliance to the tax law and the fulfill collection of taxes. It is necessary to determine whether it is lawful to refrain from the obligations of submission stipulated in terms of tax audit by applying the principle. In this context, in our study, after providing general information on the principle of nemo tenetur, various country practices, judicial decisions and doctrinal opinions on whether the principle can be applied in tax audits will be examined and our own opinion will be given.

Keywords

- Tax Audit • Nemo Tenetur Principle • The Right to Remain Silence • Criminal Suspicion • The Right Not to Be Compelled to Give Evidence Against One-self

GİRİŞ

Vergi hukuku düzenlemeleri ile getirilen hükümler, bazı durumlarda temel hak ve hürriyetlere müdahaleyi bünyesinde barındırmaktadır. Mülkiyet hakkı, vergi ödevinin anayasal düzenlemesinden doğrudan etkilenmekte iken bazı durumlarda vergi hukukunun yapısına ve

işleyişine ilişkin düzenlemeler ile özel hayat, haberleşmenin gizliliği, seyahat özgürlüğü gibi hakların dolaylı olarak etkilendiği görülmektedir. Vergisel idarî düzeni sağlamaya yönelik vergi denetimlerinden olan vergi incelemesi ile vergi incelemesinde ibraz yükümlülüğüne uyulmadığında ortaya çıkabilen vergi kaçakçılığı suçu da Anayasa'nın "suç ve cezalara ilişkin esaslar" başlıklı 38'inci maddesinin 5'inci fıkrası hükmünde yer verilen ve aynı zamanda evrensel bir ilke olan nemo tenetur ilkesini etkilemektedir.

Nemo tenetur ilkesi, kişinin kendini suçlayıcı beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamamasıdır. Anayasa'nın 38'inci maddesinin 5'inci fıkrasına göre, kimse kendisini ve kanunda belirlenen yakınlarını suçlayıcı beyanda bulunmaya ve bu yolda delil göstermeye zorlanamamaktadır. Vergi hukukunda ise, çeşitli belgeleri düzenleme, kanunda düzenlenen defterleri tutma ve bu defter ve belgeleri inceleme sırasında inceleme elemanına ibraz etme yükümlülüğü getirilmiş ve ibraz yükümlülüğüne uyulmaması Vergi Usul Kanunu¹ (VUK) 359'uncu maddesinde yer alan vergi kaçakçılığına sebebiyet veren bir suç fiili olarak (gizleme suçu)² düzenlenmiştir. Bu açıdan doktrinde, vergi incelemesinde de nemo tenetur ilkesinin gündeme gelebileceğine ilişkin tartışma mevcuttur. Bu tartışmalara katkı sunabilmek amacıyla bu çalışmayı yazma kanaati oluşmuştur. Çalışmada, nemo tenetur ilkesinin vergisel işlemlerin hangi aşamalarında söz konusu olabileceğine ilişkin çeşitli görüşler, yargı kararları ve diğer ülke uygulamaları ile Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin (AİHM) bakış açısı incelenecek son olarak kendi görüşlerimize yer verilecektir.

¹ 04.01.1961 Tarihli 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Resmi Gazete Tarih: 10.01.1961 Sayı: 10703.

² VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığına suçuna sebep olan gizleme davranışı bilimselde gizleme suçu olarak da anılmaktadır. Bkz. ÜSTÜN, Ümit Süleyman, "Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu", Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 15/3, 2011, s. 363; ŞENYÜZ, Doğan, "Susma Hakkı Karşısında VUK'daki Defter Ve Belgeler Gizleme (Kaçakçılık) Suçu", Dokuz Eylül Üniversitesi HFD, 15/1, 2013 29; AĞAR, Serkan, Vergi Kaçakçılığı Suçu Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara, 2016, s. 85; EKİCİ, İskender, Türk Vergi Hukukunda Mükelleflerin Defter ve Belge Muhafaza ve İbraz Mecburiyetleri, Oniki Levha Yayınları, İstanbul, 2021, s. 255. Bu çalışmada da gizleme suçu olarak anılacaktır.

I. GENEL OLARAK NEMO TENETUR İLKESİ

A. Tanım, Kavram ve Kapsam

Latince bir deyim olan “nemo tenetur se ipsum accusare” ile ifade edilen kural, kimsenin kendini itham etmek zorunda bırakılmayacağı anlamına gelmektedir³. Başka bir kaynakta, “nemo tenetur se ipsum prodere” kuralı, kimse kendisine ihanet etmek zorunda bırakılmaz şeklinde geçmektedir⁴. Bu deyim eski Kanon Hukukunda, kişinin affedilmek için günahlarını ifşa etmesinin mahkemelerde kendini suçlaması anlamına gelmeyeceği, bu itiraf sonucunda kişi hakkında bir suçlama yapılamayacağı şeklinde anlaşılmıştır⁵. Bunun yanında “nemo punitur sine accusatore”⁶ deyimini suçlayan olmadıkça kimse cezalandırılmaz ile “nemo tenetur detegere turpitudinem suam” deyimini kimse kendini açığa çıkarmak zorunda değildir şeklinde kullanılmakta⁷ ve bu iki ilke de bir kimsenin

³ HELMHOLZ, Richard H., “Origins of the Privilege Against Self-Incrimination: The Role of the European Ius Commune”, *New York University Law Review*, 65, 1990, s. 962, 975; AMAR, Akhil Reed/LETTOW, Renee B., “Fifth Amendment First Principles: The Self-Incrimination Clause”, *Michigan Law Review*, 98, 1995, 857-928, s. 896; ALSCHULER, Albert W., “A Peculiar Privilege in Historical Perspective: The Right to Remain Silent”, *Michigan Law Review*, 94/8, Ağustos, 1996, 2638; CHIESA, Luis E., “Beyond Torture: The Nemo Tenetur Principle in Borderline Cases”. Pace Law Faculty Publications.Paper 642. <http://digitalcommons.pace.edu/lawfaculty/642>, 35-66, 2009, s. 35.

⁴ WIGMORE, John H., “Nemo Tenetur Seipsum Prodere”, *Harvard Law Review*, 5/2, 1891, s. 84; MORGAN, E. M. “The Privilege Against Self-Incrimination”, *Minnesota Law Review*, 34/1, 1949, s. 8; ALSCHULER, s. 2638. Aynı yönde “nemo debet prodere se ipsum” kimsenin kendisine ihanet etmesinin beklenemeyeceği şeklinde de kullanılmıştır. Bkz. DÜLGER, Murat Volkan, *Ceza Muhakemesi Hukukunda Dışlama Kuralı Ve Hukuka Aykırı Delillerin Uzak Etkisi (Zehirli Ağacın Meyvesi Bilimselsi)*, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2014, s. 168.

⁵ HELMHOLZ, s. 982.

⁶ Bu deyim, bir mahkemenin kimseye re’sen dava açamamasının kilise hukukuna dayandığı ve sanığa karşı meşru bir suçlayan veya suç duyurusu olmadan sanığın mahkemece sorgulanamayacağını; aksi halde, mahkemenin sanık ile suçlayan arasında tarafsızlığını kaybedeceği gerekçelerine dayandığı belirtmektedir. Bkz. HELMHOLZ, s. 975.

⁷ Bkz. HELMHOLZ, s. 981.

kendisini suçlamak zorunda bırakılmayacağı ilkesini karşılamaktadır⁸. İlkeye ilişkin bu eski uygulamalar, nemo tenetur ilkesinin tarih içinde yaşanan çeşitli gelişmeler sonucunda soruşturma ve kovuşturma evresinde kabul edilmesine kadar ilerleyecektir.

Amerika Birleşik Devletleri (ABD) literatüründe nemo tenetur ilkesini karşılamak üzere daha çok “privilege against self-incrimination” (kendini suçlamaya karşı ayrıcalık) kullanılırken,⁹ bazı kaynaklarda ise ilkenin düzenlendiği anayasal hükmü olan “beşinci değişiklik” (fifth amendment)¹⁰ olarak karşımıza çıkmaktadır. Almanya’da nemo tenetur ilkesi bu adla anılmakla birlikte¹¹ “Selbstbelastungsfreiheit” (kendini suçlamama hakkı) olarak da değerlendirilmektedir¹². Fransa’da “le droit de ne pas s'auto-incriminer” (kendini suçlamama hakkı) olarak geçmekte¹³; AİHM ise İngilizce kaynaklarında nemo tenetur ilkesini “the right not to

⁸ Bkz. HELMHOLZ, s. 981.

⁹ Bkz. DANN, B. Michael, “The Fifth Amendment Privilege Against Self-Incrimination: Extorting Physical Evidence From Suspect”, *Southern California Law Review*, 43/4, 1970, s. 597 vd.; WESTEN, Peter/MANDELL, Stewart, “To Talk, to Balk, or to Lie: The Emerging Fifth Amendment Doctrine Of The Preferred Response,” *American Criminal Law Review*, 19/3, 1982, s. 521 vd.; LANGBEIN, John H., “The Historical Origins of the Privilege Against Self-incrimination at Common Law,” *Michigan Law Review*, 92, 1994, s. 1047 vd.; PROFIT, Michael, V., “Refusing To Be One’s Own Witness: How The Privilege Against Self-Incrimination Differs In China, France, And The United States”, *Elon Law Review*, 8/2, 2016, s. 155 vd.; MORGAN, s. 1 vd.

¹⁰ Bkz. AMAR/LETTOW, s. 857 vd.; FARAHANY, Nita A., “Incriminating Thoughts”, *Stanford Law Review* 64, 2012, s. 351 vd.; DANN, s. 597 vd.; WESTEN/MANDELL, s. 521 vd.; LARSON, Joni, “A Primer on the Federal Rules of Evidence As Applied by the Tax Court,” *The Tax Lawyer published by American Bar Association*, Spring 2013, 66(3), s. 733 vd.

¹¹ BUCHHOLZ, Momme, *Der nemo tenetur-Grundsatz*, Springer, Wiesbaden, 2018, s. 1 vd.; FRANKE, Gesa, § 4 *Strafprozessuale Beweisverbote im Rahmen zivil-(verfahrens-)rechtlicher Auskunft- und Informationspflichten und der Nemo-tenetur-Grundsatz, in Ärztliche Offenbarungspflichten bei Behandlungsfehlern*, Springer, Berlin, Heidelberg, 2022, s. 51 vd.

¹² KRETSCHMER, Joachim, “Die Lehre Der Strafprozessualen Beweisverwertungsverbote in Deutschland im Konflikt Zwischen Freiheit und Sicherheit,” *Türk Alman Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2019/1, s. 23; RÖSINGER, Luna, *Die Freiheit des Beschuldigten vom Zwang zur Selbstbelastung*, Mohr Siebeck, Tübingen, 2019, 1 vd.

¹³ Bkz. Yargıtay Ceza Dairesi Başvuru Numarası: X 16-80.216 FS-P+B, Karar Tarihi: 06.12.2017, <https://www.legifrance.gouv.fr/juri/id/JURITEXT000036176874>, Erişim Tarihi: 12.10.2023.

incriminate oneself" (kendini suçlamama hakkı) olarak adlandırmaktadır.

Nemo tenetur ilkesi Türk literatüründe bu isimle anıldığı gibi¹⁴ bazen susma hakkı¹⁵, kendini suçlama yasağı¹⁶ gibi ifadelerle de anılmaktadır. Susma hakkı ise, yalnızca kendi aleyhine ifade vermeme ve sorulan sorulara cevap vermeme hakkı olarak kullanıldığı gibi¹⁷ hem kendi aleyhine ifade vermeme hem de kendi aleyhine delil göstermeme hakkı olarak da kullanılabilir. Son zamanlarda daha çok iki hakkı da kapsayacak şekilde kullanımı artmaktadır. Nemo tenetur ilkesi, kişinin itham edildiği bir suçtan dolayı hem ifade vermeme hem de uhdesindeki bilgi ve belgeleri yetkililere vermeme hakkını kapsamaktadır. Türk literatüründe susma hakkı ve kendini suçlama yasağı olarak da anılan bu ilke çalışmamızda nemo tenetur ilkesi olarak anılacaktır.

¹⁴ **KAN AYDIN**, Çağrı, "Adil Yargılamanın Bir Unsuru Olarak Susma Hakkı", *TBB Dergisi*, 91, 2010, s. 158; **İTİŞGEN**, Rezzan, *Kişinin Kendini Suçlamaya Zorlanamaması İlkesi (Nemo Tenetur İlkesi) ve Susma Hakkı*, İstanbul, 2013, s. 3; **İNCİ Z.** Özen, "Şüpheli ve Sanığa Rağmen Bir Ceza Muhakemesi Hukuku Mu? Şüpheli ve Sanığın Ceza Muhakemesi İşlemlerine Katlanma Yükümlülüğü ve Bu Yükümlülüğün Sınırları Hakkında Düşünceler", *Hacettepe HFD*, 7/2, 2017, s. 119; **SARIGÜL**, Ali Tanju, Şüpheli ve Sanığın Ceza Muhakemesi İşlemlerine Katlanma Yükümlülüğün Getirilen Sınır-Nemo Tenetur Seipsum Accusare İlkesi, *TBB D*, 2021/153, s. 39.

¹⁵ **EREM**, Faruk, "Susma Hakkı", *Yargıtay Dergisi*, 18/3, 1992, s. 297; **ÖZTÜRK**, Bahri, *Yeni Yargıtay Kararları Işığında Delil Yasakları*, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İnsan Hakları Merkezi Yayınları, 1995, s. 151; **YALTI**, Billur, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, İstanbul, Beta, 2006, s. 139; **ERDEM**, Tahir, "Gizleme Suçu mu, Susma Hakkı mı?", *Mali Pusula*, 3/36, Aralık, 2007, s. 34-45; **ÖZEN**, Mustafa, *Ceza Muhakemesi Hukuku Dersleri*, 2. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2017, 213; **YILDIRIM**, Ali, "Sanığın Susma Hakkı", *Ankara Barosu Dergisi*, 1998/5-6, Aralık, 683. **ÜSTÜN**, s. 363 vd.; **ŞENYÜZ**, Susma Hakkı, s. 29; **İNCE TUNÇER**, Asuman, "Susma Hakkı Bağlamında Birtakım Ceza Muhakemesi İşlemlerinin Değerlendirilmesi", *Anadolu Üniversitesi HFD*, 4/2, 2018, s. 357; **HAYDAR**, Nuran, *Susma Hakkı*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, 29; **ŞAHİN**, Cumhur/**GÖKTÜRK**, Neslihan, *Ceza Muhakemesi Hukuku -I-*, 12. Bası, Ankara, Seçkin, 2021, s. 142; İnci, s. 12; **KOCAOĞLU**, Serhat Sinan, "Susma Hakkı", *Ankara Barosu Dergisi*, 2011/1, 31; **SABAN**, Nihal, *Vergi Hukuku*, 11. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2021, s. 372.

¹⁶ **İTİŞGEN**, s. 3.

¹⁷ **ÖZTÜRK**, s. 151; **ÖZEN**, s. 213; **YILDIRIM**, s. 683.

¹⁸ **EREM**, s. 297; **ÜSTÜN**, s. 381; **ŞENYÜZ**, Susma Hakkı, s. 29; **İNCİ**, s. 121; **ŞAHİN/GÖKTÜRK**, *Ceza Muhakemesi Hukuku -I-*, 142; **YILDIZ**, s. 156.

Nemo tenetur ilkesi, kişinin kendisini suçlayıcı bir beyanda bulunmaya ve kendisi aleyhine delil vermeye zorlanmaması şeklinde tanımlanabilir¹⁹. Bu ilke, kişinin sorulan sorulara cevap vermeye zorlanmasını engellediği gibi kişinin kendi aleyhine olan delilleri mahkemeye sunmaya zorlanmasını da engellemektedir²⁰. Aynı zamanda bir suç isnadıyla karşı karşıya kalan kişinin ifade vermeden önce yemin etmeye zorlanmamasını koruma altına almaktadır²¹. Diğer yandan ceza yargulamalarında kişinin nemo tenetur ilkesine başvurmasından aleyhine sonuç çıkarılmamasını kapsamaktadır²².

B. Nemo Tenetur İlkesi ve Vergi İncelemesinin Bağlantısı

Kendi kendini değerlendiren bir sistem olan beyan sisteminin devamlılığı, ancak dikkatli ve sürekli bir denetimle sağlanabilmektedir²³.

¹⁹ Aynı yönde bkz. ÜNVER/HAKERİ, 2012, s. 99; İTİŞGEN, s. 3; YALTI, s. 139; İNCE TUNÇER, s. 357; HAYDAR, s. 29; KAN AYDIN, s. 158; ŞENYÜZ, Susma Hakkı, s. 29; KOCAOĞLU, s. 31; DEMİRBAŞ, Timur, "Soruşturma Evresinde Şüphelinin İfadesi Alınması ve Müdafilik", *Legal Hukuk Dergisi*, 32, 2005, 2878; KAN AYDIN, 159.

²⁰ YALTI, s. 139; ŞENYÜZ, Susma Hakkı, s. 29; ŞAHİN/GÖKTÜRK, s. 142; KAN AYDIN, s. 158, 159; İTİŞGEN, s. 3; KOCAOĞLU, s. 31; İNCE TUNÇER, s. 357; HAYDAR, s. 29. Nemo tenetur ilkesi bazı bilgi ve deliller açısından tartışmalıdır. Kişiden elde edilen fiziksel deliller, kamu yararına hizmet eden belgeler, yalan makinesi gibi bazı uygulamalar ve kimlik bilgilerine yönelik bilginin verilmesi tartışmaların en çok yoğunlaştığı alanlardır. Ayrıntılı bilgi için bkz. İTİŞGEN, s. 81 vd.; HAYDAR, s. 63.

²¹ WIGMORE, s. 77; LANGBEIN, s. 1073; HELMHOLZ, s. 965; PROFIT, s. 180; TRACZ, Eliot T., "Doctrinal Evolution and the Right Against Self-Incrimination", *The University of New Hampshire Law Review*, 18/1, 2019, 109-141, 112.

²² AİHM, Condron/United Kingdom 31 Eur. Ct. H.R. 1, 25 (2000), 56. paragraf; AİHM, John Murray v. United Kingdom, 08.02.1996, Başvuru No:18731/9 47. paragraf. (Bu kararında Mahkeme, mahkûmiyetin sadece ya da esas olarak sanığın susmasına, sorulara cevap vermeyi ya da delil sunmayı reddetmesine dayandırmayacağını beyan etmiştir). Ayrıca bkz. PROFIT, s. 168; İTİŞGEN, s. 4; İNCİ, s. 130; TODD, Timothy M. "The Fifth Amendment and the Conjuror's Circle: Exploring the Privilege Against Self-Incrimination in Federal Tax Practice", *Charleston Law Review*, 9/1, 2014, s. 210; NİŞANCI, Dilaver, *Ceza Muhakemesi Hukukunda Asgari Sanık Hakları (Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 6. Madde Kapsamında)*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2022, s. 72. Diğer yandan bazı durumlarda sanığın nemo tenetur ilkesine başvurarak sessiz kalması ve elinde olduğu bilinen kanıtları sunmaması aleyhine değerlendirilebilmektedir. Bkz. YENİSEY, Feridun, "Kitap İncelemeleri", MHB, 14/1-2, 1994, s. 183; WALKER, Jeffrey K. "A Comparative Discussion of the Privilege Against Self-Incrimination", *NYLS Journal of International and Comparative Law*, 14/1, 1993, s. 23.

²³ KANETİ, Selim, *Vergi Hukuku*, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986-1987, s. 142; KARAKOÇ, Yusuf, *Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 242, 243;

Beyan sistemi, kanunla konulan vergileri gönüllü uyumu teşvik ederek toplamak ve vergi sisteminin bütünlüğüne olan kamu güvenini korumak olan hedeflerin gerçekleştirilmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Vergi denetiminin birincil amacı, öz değerlendirme sistemi olan beyan sistemini izlemek ve sürdürmektir²⁴. Vergi incelemesi ile ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu araştırmak ve sağlamak amaçlanmaktadır. Beyan sisteminin mahiyetinden ötürü vergi idaresi geniş inceleme ve araştırma yetkileriyle donatılmıştır²⁵.

Kendi kendini değerlendirmeye dayalı olan beyan sisteminin işlerliğinin sağlanması; vergi mükelleflerince ödenecek vergilerin belirlenmesine yarayan defter ve kayıtların tutulması, bu defterlere işlenen kayıtların gerçekliğini ispat edici belgeler düzenlenmesi ve vergi incelemesi sırasında söz konusu evrakın ibraz edilmesiyle mümkün olmaktadır. Anayasal²⁶ ve kanunî düzenlemeler, vergi idaresine vergi hukuku

ŞENYÜZ, Doğan/YÜCE, Mehmet/GERÇEK, Adnan, Vergi Hukuku, 10. Bası, Ekin Yayınları, Bursa, 2019, s. 168.

²⁴ INNES, William I./WILLIAMS, Matthew G., "Protections Against Self-Incrimination in Income Tax Audits, Investigations, and Inquiries", Canadian Tax Journal, 49/6, 2001, s. 1462; YERLİKAYA, Gökhan Kürşat, "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Yetkisi Kavramı ve 3568 Sayılı Kanun ile İlişkisi", Erzincan Üniversitesi HFD, XV/1-2, 2011, s. 1. Ayrıca Federal Alman Yüksek Mali Mahkemesi'nin (Bundesfinanzhof) eski tarihli bir kararında, vergi incelemesinin, bugünkü karmaşık ekonomi alanında, vergiye ilişkin olay ve ilişkilerin gerçek mahiyetini belirlemeye yarayan etkili, en uygun ve en gerekli araç olduğunu, adil vergilendirmeyi sağlamak bakımından vazgeçilmez bir önemde olduğunu dile getirmiştir. Bkz. BFH v.02.09.1988, BStBl. 1989 II, 4 (Aktaran: DEĞİRMENDERELİ, Ali, "Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi", *Neveşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2015/4, s. 39). Diğer yandan vergi incelemelerinin vergilendirmeye konu olay ve işlemlerin gerçek mahiyetinin tespitini sağlamasından ötürü, Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen ve bilimselde vergileme ilkeleri arasında kabul edilen mali güce göre vergilendirme ilkesinin yerine getirilmesine hizmet etmekte olduğu da dile getirilmektedir. Bkz. PINAR, Burak, "Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlâline İlişkin Tespitler", *International Journal of Public Finance*, 1/1, 2016, s. 27.

²⁵ TODD, s. 166.

²⁶ Devletin vergi incelemesi yapma yetkisi Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer alan vergilendirme yetkisinin bir parçası ve vergi ödevinin bir gereği olduğundan, vergi inceleme yetkisi dolaylı olarak Anayasadan kaynaklanmaktadır. Anayasa'nın 73'üncü maddesi ve diğer hükümlerinden çıkarılabilecek verginin alınması zorunluluğu, kanuni idare, verginin cebren tahsil edilmesi, verginin yasallığı, verginin genelliği, verginin mali güce göre alınması, vergilemede eşitlik, vergi yükünün adaletli

düzenlemelerinin verdiği görevlerin yürütülmesi ve uygulanmasıyla ilgili amaçları gerçekleştirmek için bu belgeleri inceleme yetkisi vermiştir²⁷. Söz konusu hukuki düzenlemeler, mükellefe ve diğer vergi ödevlilerine ise bu bilgi ve belgeleri ibraz etme yükümlülüğü doğurmaktadır. İbraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi hem usulsüzlük kabahati hem de VUK'un 359'uncu maddesinde yer verilen vergi kaçakçılığı suçlarından birini oluşturan gizleme fiili olarak düzenlenmiştir. Mükellefin vergilere ilişkin yükümlülüklerini belirlemek için kullanılacak olan bilginin mükellefin defter ve belgelerinden elde ediliyor olması, vergi incelemesinin mükellefin anayasal haklarını zedelediği yönünde tartışmalara sebep olmaktadır. Anayasal koruma altında olan nemo tenetur ilkesi bakımından vergi incelemesinin hukuka uygunluğunun belirlenmesi gerekmektedir²⁸.

İdarî denetimler genel olarak vergi yükümlülerinin hukuki düzenlemelere uygun davranmalarını sağlamayı amaçlamaktadır²⁹. İdarî denetimlerden olan vergi incelemesi sırasında da çoğu zaman, mükellefin suç veya kabahat fiili araştırılmamakta, sadece vergi mükellefi tarafından yapılan öz değerlendirmenin (beyanın) vergi kanunlarıyla getirilen kuralara uygun olup olmadığı doğrulanmaya çalışılmaktadır³⁰. Vergi incelemesi, ödenen vergilerin doğruluğunu tespit etmek açısından kullanılmasının yanında, vergi kaçakçılığı suçu ve vergi kabahatlerinin ortaya çıkarılması için de kullanılmaktadır³¹. Bu yönüyle vergi incelemesi nemo

ve dengeli dağılımı gibi ilkeler vergi incelemesinin anayasal dayanakları olarak mütalaa edilmektedir. Bkz. **SOYDAN**, Başar, Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi, Oniki Levha Yayınları, İstanbul, 2015, s. 266.

²⁷ **TODD**, s. 166; Aynı yönde **TAŞKAN**, Yusuf Ziya, Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi, 4. Baskı, Adalet Yayınları, Ankara, 2021, s. 151.

²⁸ **FJETLAND**, Gale M., "The Fifth Amendment Privilege Against Self-incrimination in Tax Investigations", *Texas Tech Law Review*, 6/3, 1975, 1055-1074, s. 1055.

²⁹ **SHERRIN**, Christopher, "Distinguishing Charter Rights in Criminal and Regulatory Investigations: What's The Purpose of Analyzing Purpose?", *Alberta Law Review*, 48/1, 2010, s. 95.

³⁰ **İNNES/WILLIAMS**, s. 1462.

³¹ Vergiyi doğuran olayların mali kurumların kayıt ve belgeleri yardımıyla tespit edilmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini ve böylece kamu düzeninin bir unsuru olan mali düzenin korunmasını amaçlamaktadır. Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin (AYM), 07.09.2016, E. 2016/124, K. 2016/155, Resmi Gazete Tarih: 11.10.2016 Sayı: 29854; **İNNES/WILLIAMS**, s. 1460. VUK'un vergi incelemelerine ilişkin kanun

tenetur ilkesi açısından tartışılması gereken bir konudur. Bu alandaki ülke uygulamaları, yargı içtihatları ile bilimsel görüşlerin bugüne kadar nasıl bir gelişim gösterdiğini ve bu gelişimin nereye varabileceğini ortaya koymak, bu alanda haklar ve yükümlülükler dengesinin kurulmasına katkıda bulunacaktır.

II. VERGİ İNCELEMELERİNDE NEMO TENETUR İLKESİNE BAŞVURULABİLİRLİĞE İLİŞKİN GÖRÜŞLER VE BAZI ÜLKE UYGULAMALARI

A. Ülke Uygulamaları

1. Genel Açıklama

Ülkelerin nemo tenetur ilkesine yönelik sağladıkları hukuki koruma düzeyi ve uygulamaları farklılık göstermektedir. Türkiye’de ilkenin uygulamasıyla karşılaştırılması bakımından bazı ülke uygulamalarının incelenmesinde yarar bulunmaktadır. Sağladıkları hukuki korumanın ve uygulamalarının farklı olmasından dolayı Kanada, Almanya ve Fransa’da vergi incelemelerinde nemo tenetur ilkesinin uygulaması incelenecektir.

2. Kanada’da Vergi İncelemelerinde Nemo Tenetur İlkesine İlişkin Uygulama

Kanada’da nemo tenetur ilkesi, tanıklık boyutuyla anayasal düzeyde korunmaktadır. Temel hak ve hürriyetlerin düzenlendiği 1982 tarihli Kanada Hak ve Hürriyetler Şartı’nda³² “suçla itham edilen kimsenin başvurabileceği haklar” başlıklı 11’inci maddesine göre; bir suçla itham edilen kişi, suçla ilgili olarak kendisine karşı yürütülen muhakemede tanık olmaya zorlanmama hakkına sahiptir. Diğer yandan vergilendirme

gerekeçesi. ORTAÇ, Fevzi Rifat/ÜNSAL, Hilmi, Genel Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019, s. 59; PINAR, s. 24.

³² 1982 Kanada Kanunu olarak geçmektedir. 1982’de Çizelge B olarak yasalaşmış ve 17 Nisan 1982’de yürürlüğe girmiştir. Kanada’da temel hak ve hürriyetler Anayasa’nın temel metninde düzenlenmemiş olup 1982 tarihli Kanada Hak ve Hürriyetler Şartı adlı ayrı bir metinde düzenlenmiştir. Bkz. ANAYURT, Anayasa Hukuku: Genel Kısım, Seçkin Yayınları, Ankara, 2018, s. 59; DÖNER, Ayhan, Anayasa Hukuku (Genel Esaslar), Yetkin Yayınları, Ankara, 2023, s. 65.

ile alakalı defter, belge ve kayıt tutmak ve bunları ibraz yükümlülüğü Kanada'da kanunî bir zorunluluktur³³.

Düzenleyici/idarî denetim ile yarı-cezaî soruşturmalar³⁴ arasındaki ayrım, vergi mükellefi açısından nemo tenetur ilkesinin korumasına ilişkin temel bir öneme sahip olmakla birlikte bir idarî denetimin amacı her zaman net bir şekilde anlaşılammamaktadır³⁵. Kanada'da vergi denetimlerinde bilgi verme ve belge ibrazında nemo tenetur ilkesine başvurulup başvurulamayacağına ilişkin yargı kararlarıyla başat amaç testi olarak anılan bir içtihat geliştirilmiştir³⁶. Bu teste göre, devletin düzenlenme, saklama ve ibraz yükümlülüğü getirdiği kayıtları incelemek istemesindeki başat amaç; genel bir denetim ise bu denetim aşamasında nemo tenetur ilkesine başvurulammamakta olup yapılan denetim ilkeye uygun kabul edilmektedir³⁷. İncelemenin başat amacının muhtemel bir kovuşturma için delil aramak olduğu durumlarda, vergi mükellefinin nemo tenetur ilkesi gereği kendi aleyhine tanıklık etmeye karşı uyarma yükümlülüğü olduğu yönünde içtihat geliştirmiştir. Böyle bir denetime veya soruşturmaya taraf olan vergi mükellefi, vergi idaresinin sorularına cevap vermeye zorlanammamaktadır³⁸.

³³ **QUIGLEY**, Michael G. "Controlling Tax Information: Limits To Record-Keeping And Disclosure Obligations", Canadian Tax Journal, 47/1, 1999, s. 39.

³⁴ Yarı-cezaî (kovuşturma), cezaî yaptırıma benzer bir tazminat veya cezayla sonuçlanabilecek bir hukuk davasıdır. Genellikle Anglo-sakson hukuk sistemlerinde kullanılan bir terimdir. Bir hukuk davasındaki bir eyleme, sanki bir ceza kovuşturmasında meydana geliyormuş gibi yaklaşılması ve ceza hukuku ilkelerinin uygulanması anlamına gelir. Örneğin, bir kişi boşanma gibi bir hukuk davasında mahkemeye saygısızlıkla suçlanabilmekte, hatta hapis cezasına çarptırılabilir. ABD Yüksek Mahkemesi tarafından verilen buna benzer kararlar, cezalandırma amacıyla hükmedilen idari cezaları "suç benzeri ceza" olarak tanımlamıştır. Bu nedenle, yarı-cezaî bir kovuşturmada kovuşturmanın muhatabı, şüpheli ve sanık haklarından yararlanabilir. Bkz. Legal Information Institute, <https://www.law.cornell.edu/wex/quasi-criminal> (proceeding)#:~:text=A%20quasi%2Dcriminal%20(proceeding),akin%20to%20a%20criminal%20penalty. Erişim Tarihi: 22.02.2023.

³⁵ **INNES/WILLIAMS**, s. 1468.

³⁶ Bkz. **INNES/WILLIAMS**, s. 1478, 1484; **SHERRİN**, s. 99

³⁷ Supreme Court of Canada, R v. Jarvis, 2002 SCC 73, <https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/2015/index.do>, Erişim Tarihi: 20.10.2023.

³⁸ **INNES/WILLIAMS**, s. 1468 vd.; **GOLDBACH**, Laurie/**DYCK**, Jay, "Audit disclosure: Do I Have the Right to Remain Silent?", 03.08.2021,

Başat amaç testi, vergi mükellefi tarafından kanuni zorunluluk altında yapılan belge ibrazı ve bilgi verme sonucunda elde edilen delillerin, müteakip ceza yargulamalarında kabul edilebilir olup olmadığını belirlemektedir. Başat amaç testine göre, vergi denetiminin başat amacı bir cezaî kovuşturmayı kolaylaştırmaksa vergi mükellefi nemo tenetur ilkesi gereğince iş birliği yapmak zorunda olmadığı konusunda uyarılmadıkça, bu tür ifadeler hukuka aykırı delil kabul edilmektedir. Vergi idaresinin bu bildirim yapmaması halinde, vergi mükellefi tarafından yapılan beyanlar müteakip ceza yargulamalarında kabul edilmeyecektir³⁹.

İdareye verilen yetkilerin işleyişi ve kapsamı, bu yetkilerin niteliğine bağlıdır; mahkemeler idarî denetimlere izin veren hükümleri cezaî soruşturmalara izin verenlerden daha geniş olarak yorumlamaktadır. İdarî denetimlerde idarenin yetkileri daha geniş kabul edilirken, cezaî bir soruşturma niteliğine bürünen denetimlerde idarenin yetkileri daha sınırlı görülmektedir⁴⁰. Bu test ile Kanada gelir idaresi yetkilisi tarafından vergi suçlarının soruşturulması amacıyla, Gelir Vergisi Kanunu'nun vergi denetimi hükümlerinin kötüye kullanılması engellenmiş olmaktadır. Bir denetimin aniden bir suç soruşturmasına dönüşmesi halinde, vergi mükellefinin Kanada gelir idaresi memurlarına bilgi verme, defter ve belgeleri ibraz etme yükümlülüğü kısıtlanmakta ve vergi mükellefinin nemo tenetur ilkesine dayanan sessiz kalma ve kendini suçlamama hakkı vergi idaresinin bilgi alma yetkisine üstün tutulmaktadır⁴¹.

3. Almanya'da Vergi İncelemelerinde Nemo Tenetur İlkesine İlişkin Uygulama

Alman Anayasa Mahkemesi'ne göre, vergi takibatında mükellefin durumu, ceza takibatında bir sanığın durumundan önemli ölçüde farklıdır. Mükellefin, vergilendirme sürecinde geniş bir bilgi verme ve iş birliği yapma yükümlülüğü vardır⁴². Mükellef, vergilendirmeye ilgili tüm

<https://www.blg.com/en/insights/2021/08/audit-disclosure-do-i-have-the-right-to-remain-silent>, Erişim Tarihi: 19.10.2023.

³⁹ INNES/WILLIAMS, s. 1478, 1484.

⁴⁰ INNES/WILLIAMS, s. 1461, 62.

⁴¹ QUIGLEY, s. 39.

⁴² BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, 140; AVCI, Orçun, Türkiye'de

gerçekleri eksiksiz ve doğru bir şekilde açıklamak zorundadır (bkz. Abgabenordnung⁴³ (AO) §§ 90, 93, 200). Mükellefin iş birliği ve vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesi, zorlayıcı tedbirler öngörülmesi ile mümkün olmaktadır (bkz. AO §§ 328 ve devamı). Yükümlülüklerin yerine getirilmemesi durumunda, mükellef, AO § 370'in diğer şartları altında cezalandırılabilir⁴⁴.

Almanya'da vergi hukuku düzenlemelerine binaen tutulan defter ve belgelerin vergi idaresine ibrazı zorunludur. Vergi hukukuna ilişkin ibraz zorunluluğu, yalnızca vergi incelemesinin dâhil olduğu idarî işlemler için değil ceza hukuku işlemleri açısından da geçerlidir. Alman Federal Anayasa Mahkemesi verdiği bir kararda, vergilendirmeye ilişkin defter, kayıt ve belgelerin ibrazında yüksek kamu yararı olduğu için, bu belgelerin ibrazının nemo tenetur ilkesini zedelediği kanaatini dile getirmiştir. Bu kabule göre, yalnız vergi incelemesi aşamasında değil vergi hukukuna ilişkin bir suçtan kaynaklanan ceza muhakemesi aşamasında da bu belgelerin mükellef tarafından yetkililere ibrazı zorunlu tutulmuştur. Ancak AO'da bu belgelerin vergi suç ve kabahatleri haricinde başka bir suçun ispatında delil olarak kullanılamayacağı da belirtilmiştir⁴⁵.

Almanya'da kanunî düzenlemeler, salt bir vergi suçunun ortaya çıkarılması amacıyla vergi incelemesi yapılmasına cevaz vermemektedir. İdare nezdinde bir suç şüphesinin oluşması halinde vergi incelemesi yerine, AO § 208'de düzenlenen arama denetim yönteminin kullanılması gerekmektedir⁴⁶. Bu hükümlerle, vergi incelemesinin idare yetkilileri

ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri, Oniki Levha Yayınları, İstanbul, 2019, s. 223.

⁴³ Abgabenordnung, Ausfertigungsdatum: 16.03.1976, BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61.

⁴⁴ BVerfGG (Federal Kanun Gazetesi I 1473) 27 Nisan 2010, https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2010/04/1k20100427_2bv1001307.html, Erişim Tarihi: 12.12.2022.

⁴⁵ **HAUER**, Judith, "Book Review - Lutz Eidam, Die strafprozessuale Selbstbelastungsfreiheit am Beginn des 21. Jahrhunderts [The Privilege Against Self-Incrimination in Criminal Proceedings at the Beginning of the 21st Century] (2007)", German Law Journal, 9/8, 2008, 148; BVerfGG (Federal Kanun Gazetesi I 1473) 27 Nisan 2010, <https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2010/04/1k201004272bv1001307.html>, Erişim Tarihi: 12.12.2022.

⁴⁶ **KLEIN**, 2012, 193; **MÖSBAUER**, **MÖSBAUER**, 2005, 52 (Aktaran: **DEĞİRMENDE-RELİ**, s. 44).

tarafından kötüye kullanılmasını engellemek amaçlanmaktadır. Suç şüphesi sonrası mükellefin suçlanması ile başlayan haklarının idare yetkileri tarafından ihlâl edilmesinin önüne set çekilmiştir.

4. Fransa'da Vergi İncelemelerinde Nemo Tenetur İlkesine İlişkin Uygulama

Fransa'da belge ibraz yükümlülüklerine ilişkin düzenlemeler Genel Vergi Kanunu (Code Général des Impôts⁴⁷) ve Fransız VUK'ta (Livre des Procédures Fiscales⁴⁸) düzenlenmiştir. İbraz yükümlülüğü, Fransız VUK'un "idarenin kontrol hakkı" bölümü altında 10. madde ve devamında düzenlenmiştir. Buna göre, idare, mükellefin beyanları ve ibraz edilen belgeler hakkında tüm bilgi ve delilleri talep edebilmekte, mükellefin açıklama yapmasını isteyebilmektedir. Vergi yükümlüsünün beyannamele beyan ettiği vergilerin gerçekliğini kontrol etmek için mükelleften çeşitli belgeler talep edilmekte ve aynı zamanda bankalar, tapu dairesi gibi diğer bilgi sağlamakla yükümlü kılınan kurumlar ve kişilerden de bilgi talep edilebilmektedir⁴⁹.

Paris Yargıtay Ceza Kurulu'nun önüne gelen bir davada, Vergi Usul Kitabı'nın L. 26 ve L. 34. maddelerinin AİHS'nin 6. maddesinin 1 ve 8. fıkralarına aykırı olduğu iddia edilmiştir. Temyiz eden, nemo tenetur ilkesine yönelik gerekçesini şu şekilde açıklamıştır: *"Susma hakkı ve kişinin kendi suçlamasına katkıda bulunmama hakkı, AİHS'nin 6. maddesinin 1. fıkrasında yer alan adil yargılanma hakkı kavramının merkezinde yer almakta ve özellikle idari makamlar tarafından sanığın gereksiz zorlanmasına karşı korumayı ve böylece adaletin bozulmasını önlemeyi amaçlamaktadır. Nemo tenetur ilkesi, bir sanığın sessiz kalma kararlılığına saygı gösterilmesiyle ilgilidir ve bir ceza davasında, iddia makamının, sanığın iradesini hiçe sayarak, zorlama veya baskı yoluyla elde edilen kanıtlara başvurmadan iddiasını ispat etmesini gerektirir. Bu durumda, VUK'un L. 26 ve L. 34. maddelerinde belirtilen denetim usulünün nemo tenetur ilkesinin kendisine bildirilmeden yapılması, denetlenen kişinin,*

⁴⁷ Code Général des Impôts, https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577/2024-04-11, Erişim Tarihi: 12.12.2022.

⁴⁸ Livre des procédures fiscales, https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069583/, Erişim Tarihi: 12.12.2022.

⁴⁹ LEFEBVRE, Francis, "France-Business Law, Taxation, Social Law", *International Series*, April, 2000, s. 155.

ceza tehdidi karşısında, kendini suçlama ve suçlarını zımnen kabul etme riski altında açıklamalar yapmasını gerektirmektedir. Bu nedenlerle nemo tenetur ilkesine aykırılık teşkil etmektedir⁵⁰”.

Paris Yargıtay Ceza Kurulu bu davada, mükellefin idarenin denetleme ve düzenleme alanına giren bir sektöre kendi iradesiyle girdiğini ve söz konusu sektör için yapılan düzenlemelere uymayı sektöre girerken kabul ettiğini, bu nedenle öngörülen kontrol ve düzenleme yükümlülüklerinden nemo tenetur ilkesine dayanarak imtina edemeyeceğini belirtmiştir. Dolayısıyla bu maddelerin adil yargılanma hakkına aykırılık teşkil etmediği yönünde karar vermiştir⁵¹.

B. Yargı Görüşleri

1. Genel Açıklama

AİHM'in hak ihlaline ilişkin verdiği kararlar sözleşmeye taraf olan devletler bakımından bağlayıcıdır. Türkiye de Sözleşme'ye taraf olduğundan AİHM'in Türkiye'nin taraf olduğu uyuşmazlıklarda verdiği kararlar bağlayıcıdır. AYM'nin vermiş olduğu kararlar da bağlayıcı niteliktedir. Bu bakımdan AİHM'in ve AYM'nin bu konuda görüşlerinin incelenmesinde yarar bulunmaktadır.

2. AİHM'in Görüşü

AİHM'in başvurularda iç hukuk kurallarının hukuka uygunluğunu değerlendirmek yerine somut olaydaki tüm şartları değerlendirerek, AİHS ile korunan bir hakkın zedelenip zedelenmediğine karar vermesinden dolayı, vergi incelemesinin nemo tenetur ilkesine aykırı olup olmadığına dair AİHM'in net bir görüşü bulunmamaktadır. Ancak vergi denetim yöntemlerini de kapsayan idarî denetimlere ilişkin görüşlerinden yararlanılarak AİHM'in vergi incelemesine ilişkin tutumu da belirlenebilecektir. AİHM, idarenin amacının vergilerin belirlenmesine yönelik bilgi verme, defter, kayıt ve belge ibraz etme yükümlülüğünü nemo tenetur

⁵⁰ Bkz. Yargıtay Ceza Dairesi Başvuru Numarası: X 16-80.216 FS-P+B, Karar Tarihi: 06.12.2017, <https://www.legifrance.gouv.fr/juri/id/JURITEXT000036176874>, Erişim Tarihi: 12.12.2022.

⁵¹ Yargıtay Ceza Dairesi Başvuru Numarası: X 16-80.216 FS-P+B, Karar Tarihi: 06.12.2017, <https://www.legifrance.gouv.fr/juri/id/JURITEXT000036176874>, Erişim Tarihi: 12.12.2022.

ilkesine aykırı görmemektedir. Fakat idare nezdinde suç şüphesinin oluşmasından sonra yapılan denetimlerde ilkeye riayet edilmelidir⁵². AİHM'e göre, hem yargılamaya hazırlık aşamasında hem de yargılamadan sonraki aşamada, adil yargılanmanın unsurlarına riayet edilerek işlem yapılması gerekmektedir⁵³.

AİHM, Allen/Birleşik Krallık⁵⁴, Abas/Hollanda,⁵⁵ Van Weerelt/Hollanda,⁵⁶ King/Birleşik Krallık⁵⁷ başvurularına ilişkin verdiği kararlarında nemo tenetur ilkesinin öncelikle, sanığın ceza yargılaması bağlamında susma iradesine ve cezaî kovuşturmalarda zorunlu olarak elde edilen bilgilerin kullanılmamasına saygı gösterilmesiyle ilgili olduğunu vurgulamıştır. Bununla birlikte, verginin hesaplanması ve değerlendirilmesi amacıyla gelir ve sermayenin açıklanması yükümlülüğünün, Akit Devletlerin vergi sistemlerinin ortak bir özelliği olduğunu ve bu yükümlülük olmadan vergi sisteminin etkin bir şekilde işlenmesini tasavvur etmenin zor olacağını belirtmiştir⁵⁸. Aynı zamanda, iş alanı ve ekonomik konularda Devletlerce özel önlemler alınabileceği konusunda hem fikir olduğunu, ne banka hesaplarının ibrazına dair yükümlülükler ne de para

⁵² Bkz. AİHM, Allen/Birleşik Krallık (Kabul edilebilirlik kararı), Başvuru No. 76574/01, 10.09.2002; Abas/Hollanda, Başvuru No. 27943/95, 26.02.1997. Bkz. AİHM, "J.B./İsviçre", Başvuru No: 31827/96, 03.05.2001; "Funke v. France", 25.02.1993, Başvuru No. 10828/84; Saunders v. The United Kingdom", 17.12.1996, Başvuru No. 19187/91; "John Murray v. The United Kingdom", 08.02.1996, Başvuru No. 18731/9.

⁵³ **KAI**, Ambos, (çeviren: Ünver, Yener): "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Yargılama Hakları Silahların Eşitliği, Çelişmeli Önsoruşturma ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi m. 6", Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku, Ankara, 2004, s. 15; **NUALA**, Muola/**HARBY**, Catharina, (çeviren: Adalet Bakanlığı): Adil Yargılanma Hakkı, Strasbourg, 2003, s. 9.

⁵⁴ AİHM, Allen/Birleşik Krallık (Kabul edilebilirlik kararı), Başvuru No. 76574/01, 10.09.2002.

⁵⁵ AİHM, Abas v. Netherlands, 26.02.1997, Başvuru No. 27943/95.

⁵⁶ AİHM, "Van Weerelt v Netherlands", 16.06.2015, Başvuru No. 784/14.

⁵⁷ AİHM, "King v. United Kingdom", (Kabul edilebilirlik kararı), 16.11.2004, Başvuru No. 13881/02.

⁵⁸ AİHM, Allen/Birleşik Krallık (Kabul edilebilirlik kararı), Başvuru No. 76574/01, 10.09.2002; AİHM, Abas v. Netherlands, 26.02.1997, Başvuru No. 27943/95; AİHM, "Van Weerelt v Netherlands", 16.06.2015, Başvuru No. 784/14; "King v. United Kingdom", Başvuru no.13881/02, 8 Nisan 2003.

cezalarının uygulanmasının adil yargılanma hakkını zedelediğini belirtmiştir⁵⁹.

AİHM, Allen/Birleşik Krallık kararında, mal varlığını beyan etmeye bir ceza öngörülmesinin, mükellefin kendi aleyhine delil ibraz etmesiyle aynı anlama gelmediğini vurgulamıştır. Mahkeme'ye göre, bu davayı Saunders, Funke, Heaney ve McGuinness ve J.B. başvurularından ayıran özellik de buradadır. Bu başvurularda beklenen veya devam eden bir soruşturma söz konusu iken, Allen başvurusunda ise, beyan etmeme den önce herhangi bir soruşturma bulunmamaktadır⁶⁰. Mahkeme'ye göre, daha sonraki ceza yargılamalarında potansiyel olarak yararlı olabilecek bilgileri yetkililere sunmayı teşvik etmek amacıyla alınan her tedbir, uygunsuz zorlama olarak görülmemelidir⁶¹. Aynı zamanda ticarî ve malî faaliyetlerin kamu yararına uygun olarak düzenlenmesi için yapılan araştırmalarda, yargı usulünde geçerli olan bazı güvencelerin uygulanmamasının mümkün olduğunu dile getirmektedir⁶². AİHM'e göre, amacı mükellefin cezaî sorumluluğunu belirlemeye yönelik olmayıp, malî sorumluluğuna ilişkin gerçekleri tespit etmek ve kaydetmek olan bir malî soruşturmanın sonucunda elde edilen bilgiler, bir ceza davasında soruşturma ve kovuşturmada delil olarak kullanılacak olsa bile nemo tenetur ilkesine tek başına aykırılık teşkil etmemektedir⁶³.

İdarî denetimlerin başat amacı ceza soruşturmasına ilişkin delil toplama olduğu durumlarda ise, AİHM'in nemo tenetur ilkesinin zedelenmesine hükmettiği görülmektedir⁶⁴. Funke/Fransa başvurusunda,

⁵⁹ AİHM, "Funke v. France", 25.02.1993, Başvuru No. 10828/84, 43. Paragraf.

⁶⁰ AİHM, "Heaney and McGuinness v. Ireland", 21.03.2001, Başvuru No. 34720/97; JB / İsviçre, Başvuru no: 31827/96, AİHM 2001-III

⁶¹ AİHM, "John Murray v. The United Kingdom", 08.02.1996, Başvuru No. 18731/9, 46. Paragraf.

⁶² AİHM, "Saunders v. The United Kingdom", 17.12.1996, Başvuru No. 19187/91; **KAĞITÇIOĞLU**, Mutlu, "Kurgudan Gerçekliğe Uzanan Bir Tartışma Alanı: Susma Hakkının İdare Hukukunda Yeri Var mıdır?" TBB Dergisi, 134, 2018, s. 122.

⁶³ AİHM, Abas v. Netherlands, 26.02.1997, Başvuru No. 27943/95.

⁶⁴ Bkz. AİHM, "Funke v. France", 25.02.1993, Başvuru No. 10828/84; AİHM, "Saunders v. The United Kingdom", 17.12.1996, Başvuru No. 19187/91; AİHM, "J.B./İsviçre", 03.05.2001, Başvuru No. 31827/96; AİHM, "Chambaz v. Switzerland", 05.04.2012, Başvuru No. 11663/04. (Çevrimiçi) <http://ndfr.nl/Pdf/echr11663-04.pdf>, Son Erişim: 12.10.2023.

mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin şüphe söz konusudur ve mükellefe ait faturalar mahkeme aracılığıyla talep edilmiştir⁶⁵. Saunders/Birleşik Krallık başvurusunda ise başka bir şirket hisselerini devralmak için rekabet kurallarına aykırı olarak hileli işlemler yaptığı ve bu işlemlerde İngiltere kanunlarına aykırı hareket ettiği iddiaları sonrasında müfettişlerce yapılan sorgusunun yargılamada kullanılmasının adil yargılanma hakkını ihlal ettiğine karar vermiştir⁶⁶. J. B./İsviçre ve Chambaz/Fransa başvurularında da daha önce vergi idaresince usulsüzlük yapıldığı bilinen durumlara ilişkin mükelleften bilgi ve belge talebi söz konusudur ve talep yerine getirilmediği için mükellefler idarî ve cezaî ağır yaptırımlarla karşı karşıya kalmıştır⁶⁷. AİHM'in kararlarına bakıldığında nemo tenetur ilkesinin, hem yargılama öncesi araştırma safhasını ve ceza riski taşıyan vergi inceleme sürecini, hem de ceza davasını kapsadığı görülmektedir⁶⁸. Ancak idarî denetimlerin her durumda nemo tenetur ilkesine aykırılık teşkil etmeyeceği de AİHM tarafından sürekli bir biçimde tekrar edilmektedir.

3. AYM'nin Görüşü

AYM, beyan usulünün sağlıklı işlemesi için vergi incelemesinin yapılmasının, defter ve belge ibrazının önemli olduğunu; malî ve ekonomik alanda yer verilen düzenleme ve ibraz ödevleri ve bu ödevler yerine getirilmediğinde bazı yaptırımlar düzenlendiğini; bu durumun devletin idarî kolluk yetkisine girdiğini ve dolaylı olarak hukuka uygun olduğunu belirtmektedir. Vergi denetimleri sırasında henüz bir suç şüphesi bulunmayan kimselerden talep edilen defter, kayıt ve belgelere ilişkin ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesinin suç olarak düzenlenmesi ile bir suçla itham edilmenin farklı durumlar olduğunun altı çizilmiş ve söz konusu kanunî düzenlemenin ilkeyi ihlâl etmediğine karar vermiştir⁶⁹.

⁶⁵ AİHM, "Funke v. France", 25.02.1993, Başvuru No. 10828/84, 43. Paragraf.

⁶⁶ AİHM, "Saunders v. The United Kingdom", 17.12.1996, Başvuru No. 19187/91. KAĞITÇIOĞLU, s. 122.

⁶⁷ AİHM, "J.B./İsviçre", 03.05.2001, Başvuru No: 31827/96, 65. ve 66. paragraf; AİHM, "Chambaz v. Switzerland", 05.04.2012, Başvuru No. 11663/04. (Çevrimiçi) <http://ndfr.nl/Pdf/echr11663-04.pdf>, Son Erişim: 12.10.2019.

⁶⁸ YALTI, s. 29; ÜSTÜN, s. 383.

⁶⁹ AYM, 24.03.2022, E. 2019/80, K. 2022/31, Resmi Gazete Tarih: 22/6/2022, Sayı: 31874, 23, 24. paragraflar.

C. Bilimsel Görüşler

Vergi incelemesinde nemo tenetur ilkesinin geçerli olduğuna ilişkin görüşe göre, kişinin defter ve belge ibrazına zorlanması nemo tenetur ilkesini ihlal etmektedir⁷⁰. Nemo tenetur ilkesinin yalnız sözlü beyan vermeyi kapsamayıp, aynı zamanda belge ibrazını da kapsadığı, denetim nedeniyle defter ve belge ibrazının, bu belgelerin kişinin aleyhine delil oluşturması durumunda nemo tenetur ilkesini zedeleyeceği savunulmaktadır. Vergi yükümlüsünün sözlü beyan vermeyerek ve kendi aleyhine olan belgeleri ibraz etmeyerek nemo tenetur ilkesine başvurması halinde para cezası ve/veya hürriyeti bağlayıcı ceza tehdidiyle karşı karşıya kalması nemo tenetur ilkesinin ihlali anlamına geleceğinden, VUK'un bilgi ve belge ibrazına aykırı davranışı cezaî müeyyideye bağlanmasının hukuka uygun olmadığı savunulmaktadır. Nemo tenetur ilkesine aykırılık, kanunlarda düzenlenen cezaî hükümlerin, defter ve belge ibrazının mükellef üzerinde oluşturduğu baskıdan ileri gelmektedir⁷¹.

Suç şüphesinden sonra yapılan vergi incelemesinde mükellefin defter, kayıt ve belgeleri, Anayasa'nın 38'inci maddesinin 5'inci fıkrası çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir⁷². Aynı görüşteki bir yazara göre, suç şüphesinden sonra yapılan vergi incelemesinde mükellefin, anayasal nemo tenetur ilkesine dayanarak ibrazdan kaçınması hakkın icrası

⁷⁰ **YALTI**, s. 140-149. Aynı yönde bkz. **SARICAOĞLU**, Ercan, Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat, Adalet yayınevi, Ankara, 2017, s. 359-369.

⁷¹ **YALTI**, s. 148; AYM, 2019 yılında vergi kaçakçılığına sebebiyet veren gizleme suçunun nemo tenetur ilkesine aykırılığı iddiasına ilişkin somut norm denetimi yaparak, gizleme fiilinin Anayasa'ya aykırı olmadığına karar vermiştir. AYM'nin vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet veren gizleme fiilinin ilkeye aykırı olmadığı görüşüne katılmayan AYM'nin yedi üyesi karşı oy değerlendirmelerinde genel olarak aynı gerekçelere dayanarak verilen karara katılmadıklarını beyan ederek aynı görüşü savunmuşlardır. Bkz. AYM, 24.03.2022, E. 2019/80, K. 2022/31, Resmi Gazete Tarih: 22.06.2022, Sayı: 31874. Kimi görüşlere göre ise gizleme suçuna adli cezalar yerine idari para cezaları öngörülmesi halinde nemo tenetur ilkesine aykırılık ortadan kalabilecektir. Bkz. **ŞENYÜZ**, Susma Hakkı, s. 39; **ÜSTÜN**, s. 386.

⁷² **CANDAN**, Turgut, "Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler", Ulusan, İlhan/Başaran Yavaşlar, Funda (Editörler), İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, İstanbul Kültür Üniversitesi, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 276, 277.

kapsamında değerlendirilmeli ve gizleme suçundan sorumlu tutulmamalıdır⁷³.

Vergi yükümlüsünün defter ve belgeleri ibrazdan kaçınması, kendisi tarafından daha önce işlenmiş bir suçun ortaya çıkmaması amacıyla gerçekleştirildiğinden, yükümlünün vergi suçu işlediğine dair vergi idaresi nezdinde oluşan şüpheden kaynaklanan bir ibraz talebinin söz konusu olması halinde, bu belgeler açısından nemo tenetur ilkesinden bahsedilebilecektir. Herhangi bir suç şüphesi bulunmadığında, idari bir sistem kapsamında yapılan olağan bir vergi denetiminden kaçınmak için ilkeye başvurmak hukuka uygun olmamaktadır. Vergi idaresinin denetim hakkı ile anayasal ilke arasında âdil bir dengenin kurulması gerekmektedir⁷⁴.

AİHM tarafından verilen nemo tenetur ilkesine ilişkin ihlâl kararından yola çıkılarak, bilgi vermesi ve belge ibraz etmesi talep edilen kişi hakkında başlatılmış bir ceza yargılaması bulunması durumunda bilgi ve belgeleri ibraz talebinin, nemo tenetur ilkesine aykırılık teşkil ettiği sonucuna ulaşılmaktadır⁷⁵. Bu görüşe göre, kişi hakkında herhangi bir suç soruşturması veya kovuşturması başlamış ise, bu süreçten sonra mahkemenin veya vergi idaresinin bilgi verilmesine ve belge ibraz edilmesine ilişkin talebi, nemo tenetur ilkesine aykırılık teşkil etmektedir⁷⁶.

⁷³ ÖZCAN, Onur, Vergi Suçları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2015, 226.

⁷⁴ CANDAN, 2009, s. 276, 277; Aynı yönde bkz. ÇAMURCU, Zeynep Nihan, "Mükellefin Susma Hakkı: AYM'nin 2019/80 E. 2022/31 K. Sayılı İçtihadına Yönelik Bir Değerlendirme" Vergi Sorunları Dergisi, 45/415, Nisan, 2023, s. 89. Aksi görüş için bkz. ÜSTÜN, s. 390; KAĞITÇIOĞLU, s. 136, 137. Üstün'e göre, vergi incelemeleri arasında normal vergi incelemesi ve vergi kaçakçılığı şüphesi barındıran inceleme gibi bir ayırım yapılması oldukça zordur. Bunun yanı sıra, normal bir vergi incelemesi sırasında dahi vergi kaçakçılığı yapıldığına dair veriler elde edilmesi olağandır.

⁷⁵ İNCEOĞLU, Sibel, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa, 3. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2013, 278.

⁷⁶ BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları", *Danıştay ve İdari Yargı Günü 138. Yıl Sempozyumu* (11-12 Mayıs 2006), Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, Ankara, 2008, 149,150; Aynı yönde bkz. YASİN, Melikşah, *İdari Yargılama Usulünde İspat*, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2015, 65-69; Erdem, Gizleme Suçu mu, Susma Hakkı mı?, s. 34-45; ÖZEN, s. 38, 39.

III. VERGİ İNCELEMESİNDE NEMO TENETUR İLKESİNE BAŞVURULABİLİRLİĞE İLİŞKİN TESPİTLER VE ÖNERİLER

A. Genel Açıklama

İdarî bir denetimin başat amacı, genelde devletin düzenleme yetkisinin bulunduğu bir alanda idarî bir denetim gerçekleştirerek, kanunlarca kendisine verilen görevleri yerine getirmektir. Suç araştırması amacıyla değil idarî amaçlarla, idari düzen içinde yapılan olağan bir denetim, hukuki düzenlemelerin idareye verdiği görevlerin yürütülmesinin ayrılmaz bir parçası olsa da genellikle, nihayetinde vergi mükellefi hakkında cezaî bir soruşturmayı içerebilecek, devam eden bir sürecin ilk basamağı olabilmektedir⁷⁷. Nemo tenetur ilkesi bakımından vardığımız sonuçların değişmesinden dolayı vergi incelemesi, suç şüphesi öncesi vergi incelemesi ve suç şüphesinden sonra yapılan vergi incelemesi başlıklarına ayrılarak incelenecektir.

B. Suç Şüphesi Öncesi Gerçekleştirilen Vergi İncelemesinde Nemo Tenetur İlkesine Başvurulabilirliğe İlişkin Tespitler

Suç şüphesi öncesi vergi incelemesi, vergi idaresinin herhangi bir suç şüphesi olmadan, rutin vergi denetim takvimine göre yaptığı vergi denetimidir. Bu denetim sırasında vergi incelemesi, VUK'un vergi incelemesine ilişkin düzenlemelerine göre yapılmaktadır. Ortada bir suç şüphesi bulunmadığından ceza muhakemesi anlamında bir soruşturmaya ilişkin kanıt araması söz konusu olmamaktadır. Ancak vergi incelemesi sırasında, somut olayda varsa vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet veren fiillerin ortaya çıkması halinde, VUK'un 5'inci maddesine göre vergi mahremiyeti istisnası söz konusudur⁷⁸. İdarî ve adlî bir soruşturma sebebiyle

⁷⁷ INNES/WILLIAMS, s. 1462; ÇAMURCU, s. 91.

⁷⁸ VUK'un 5'inci maddesinde düzenlenen vergi mahremiyeti ile mükellefe ait bilgilerin, bu bilgileri öğrenen görevliler tarafından açıklanması ve kullanılması yasaklanmış ve aksi davranışa hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmüştür. Mükellefler bu güvenlik müessesesinin verdiği güvenle bilgilerini kolaylıkla vergi idaresine verebilmektedir. Bkz. ÜNSAL, Hilmi, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8/3, 2003, s. 27, 28; SONSUZOĞLU, Elif, "Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, 2000, Sayı: 141, s. 116; YILMAZ FURTUNA, Elif/ BİLGİN, Sibel, "Kişisel Verilerin Korunması Ve Lekelenmeme Hakkı Açısından Vergi

talep edilen bilgiler vergi mahremiyeti kapsamına girmemektedir. Aynı zamanda VUK'un "bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul" başlıklı 367'nci maddesine göre, vergi incelemesi sırasında vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğinin tespit edilmesi halinde maddede geçen usûlî işlemler tamamlanarak keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi gerekmektedir.

Suç şüphesi öncesi vergi incelemesi, henüz mahkeme aşamasında olmayan, herhangi bir suç şüphesi veya suç isnadı bulunmayan dönemde yapılan bir idarî işlemdir. İdarî işlemler açısından bir suç isnadı veya ceza tehdidinin varlığı durumunda nemo tenetur ilkesinin kullanılıp kullanılmayacağı tartışılmaktadır. Bu tartışmalar, özellikle AİHM kararlarına da atıf yapılarak nemo tenetur ilkesinin, suç şüphesi öncesi incelemeler aşamasında vergi inceleme elemanına bilgi ve belge verilmesini engellerebileceği yönündedir⁷⁹. Bu düşüncelerde AİHM kararları etkili olmakla birlikte nemo tenetur ilkesinin Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda yer alan düzenlemesinin de etkisi bulunmaktadır. Almanya, Fransa gibi ülkelerin anayasalarında nemo tenetur ilkesi yer almamakta, AİHM'in geliştirdiği içtihatlarla ve kanunî düzenlemelerle korunmaktadır⁸⁰. Amerika, Kanada gibi ülkelerde ise nemo tenetur ilkesi anayasada yer

Mahremiyeti", SÜHFD., 30/2, 2022, s. 730; GÜLERCİ, Burcu, *Türk Hukukunda Vergi Mahremiyetinin Sınırları*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017, s. 38, 39; Aynı yönde bkz. TAŞ, Fatma; *Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, 57-58; DURDU, Muhammet, "Mükellef Verilerinin Korunması ve Vergi Mahremiyeti", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 27/3, 2019, s. 591. Ancak bazı istisnaları öngörülmüştür. Bu istisnaî durumlarda vergi mükellefine ait bilgiler sayılan kurumlara iletilebilmekte ve açıklanabilmektedir. Kamu görevlilerince yapılan adlî ve idarî soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilmesi de vergi mahremiyetinin istisnalarından biridir. Hatta VUK'un 367'nci maddesine göre bu bilgilerin Cumhuriyet savcılığına bildirilmesi zorunlu tutulmuştur.

⁷⁹ YALTI, s. 148; ŞENYÜZ, *Susma hakkı*, 2013, 35-39; YAŞIN, s. 65-69; KAĞITÇIOĞLU, s. 147, 148; İTİŞGEN, s. 177; HAYDAR, s. 107. Aksi görüş için bkz. İNCEOĞLU, s. 278; ERDEM, *Gizleme Suçu Mu, Susma Hakkı mı?*, 2007, 34-45; CANDAN, *Vergisel Kabahatler*, 276, 277; ÖZEN, s.38,39; BAŞARAN YAVAŞLAR, *İdari Nitelikli*, 149,150.

⁸⁰ AİHS'de nemo tenetur ilkesi lafzi olarak yer almamakta, mahkeme içtihatlarıyla kabul edilmektedir. Mahkeme nemo tenetur ilkesini, adil yargılanmanın merkezinde kabul etmekte ve nemo tenetur ilkesine aykırı bir uygulamanın adil yargılanma hakkını zedelediğini ifade etmektedir.

almasına rağmen sadece tanıklık⁸¹ boyutuyla ele alınmaktadır. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 38'nci maddesinin 5'inci fıkrasında ise, kişinin hem beyan hem de delil vermeye zorlanmaması korunmaktadır. Diğer bir anlatımla Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda nemo tenetur ilkesine tam koruma sağlanmaktadır. Bu durum, ülkemizde nemo tenetur ilkesinin daha geniş düzenlendiğini göstermektedir. Ancak suç şüphesi öncesi incelemeler açısından nemo tenetur ilkesinin kabulü hukuki manada sorunlu bulunmaktadır.

Nemo tenetur ilkesinin 1961 Anayasası Tasarısında yer alan gerekçesine göre *“Manevî işkenceyi men eden, insan haysiyetinin ve şahıs dokunulmazlığının teminatı olan bu hüküm de, çok uzun zamandan beri insan hakları arasında yer almaktadır. Bilhassa Anglo - Amerikan hukuk muhitinin çok önem verdiği bu teminatın Anayasamızda bulunması bir ihtiyaca cevap vermektedir.”*⁸² Madde hakkında genel kurul görüşmesi sırasında fazlaca bir tartışma yapılmamıştır. Yalnızca Rıza Göksu: *“Ceza Kanunumuzda mevcut olan bâzı hükümlerin Anayasa tasarımlarımızda 30 ve 33 üncü maddelerine alınmış olması; tenkid değil, bilâkis şükranla kaydedilecek bir keyfiyettir. Alınmayı icabettiren sebepler de gerekçede gayet güzel ve ilmî izahını bulmuştur.”*⁸³ ifadelerini kullanmıştır. Genel kurul görüşmelerinde maddenin oylanması sırasında ise kimse söz almamış ve madde olduğu gibi kabul edilmiştir⁸⁴. 1961 Anayasası'nın 33'üncü maddesinin nemo tenetur ilkesine ilişkin fıkrası; *“kimse, kendisini veya kanunun gösterdiği yakınlarını suçlandırma sonucu doğuracak*

⁸¹ ABD Anayasası'nın beşinci değişiklik başlıklı maddesine göre, kimse bir ceza davasında kendi aleyhine tanıklık etmeye zorlanamaz. Bkz. The Constitution of the United States of America, V. Amendment, https://www.senate.gov/civics/resources/pdf/US_Constitution-Senate_Publication_103-21.pdf, Erişim Tarihi: 12.07.2024; Kanada Anayasası'nın bir parçası olan Kanada Haklar ve Özgürlükler Şartı'nın 11. maddesine göre ise bir suçla itham edilen kişi, suçla ilgili olarak kendisine karşı yürütülen muhakemede tanık olmaya zorlanmama hakkına sahiptir. Bkz. The Constitution Acts, Canadian Charter of Rights and Freedoms, <https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/const/page-12.html#h-45>, Erişim Tarihi: 12.07.2024.

⁸² Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Tasarısı ve Anayasa- Komisyonu Raporu (5/7), Temsilciler Meclisi Sayısı: 35, 09.03.1961.

⁸³ Tutanak Dergisi, Cilt: 2, Otuz altıncı Birleşim, 3.4.1961, https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TM_/d00/c002/tm_00002036.pdf, Erişim Tarihi: 12.12.2022.

⁸⁴ T. C. Temsilciler Meclisi, Tutanak Dergisi, Cilt: 8, Kırk beşinci Birleşim, 14.04.1961.

beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.” olarak kabul edilmiştir.

1982 Anayasası Tasarısındaki nemo tenetur ilkesinin dâhil olduğu 37’nci maddenin 7’nci fıkrasının Gerekçesi ise, *“Yedinci fıkranın amacı insan tabiatına aykırı bir muameleyi yasaklamak, işkenceye kadar varabilecek gayri insanî muameleye açık kapı bırakmamaktır.”*⁸⁵ şeklinde açıklanmıştır. Komisyon görüşmelerinden sonra, nemo tenetur ilkesinin dâhil olduğu “suç ve cezalara ilişkin esaslar” başlıklı 37’nci madde, 38’inci maddeye taşınmış ve 7’nci fıkrada geçen nemo tenetur ilkesi bugünkü haliyle 5’inci fıkraya alınmıştır. Anayasa Tasarısının Genel Kurul’da görüşülmesi sırasında, nemo tenetur ilkesi açısından herhangi bir tartışma olmamış ve hüküm olduğu gibi kabul edilmiştir⁸⁶. 1982 Anayasası’nın 38’nci maddesinin nemo tenetur ilkesine ilişkin fıkrasının genel kurulda kabul edilmiş hali; *“hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.”* şeklindedir.

Anayasa’nın nemo tenetur ilkesine ilişkin 38’inci maddesinin 5’inci fıkrasında “hiç kimse” deyimini kullanılması, şüpheli veya sanık deyiminin kullanılmamasından dolayı bu hakkın herkes için geçerli olduğu, bu nedenle idarî aşamaları da kapsayacağı düşüncesine katılmamaktayız⁸⁷. “Hiç kimse” deyimini kullanımı yerinde bir kullanım olmuştur. Şüpheli veya sanık deyiminin kullanılması, nemo tenetur ilkesi yalnız bu kimseler açısından kullanılabilir bir ilke olarak tanınmasına ve soruşturmadan önce yapılacak bir suç araştırmasında kötüye kullanılabilecek bir boşluk olarak görülmesine sebep olabilecektir. Nitekim bir kimsenin, şüpheli veya sanık sıfatını haiz olmadan da nemo tenetur ilkesine başvurabilmesi gerekmektedir. Suç şüphesinden sonra yapılan idarî denetimler, bu duruma uygun bir örnektir. Suç şüphesinden sonra yapılan bir incelemede, kişi şüpheli veya sanık olmamakla birlikte, gerçekte bir soruşturmanın

⁸⁵ Millî Güvenlik Konseyi, Sıra Sayısı: 450, Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Tasarısının Danışma Meclisince Kabul Olunan Metni ve Millî Güvenlik Konseyi Anayasa Komisyonu Raporu. (D. Meclisi: 1/463; M. G. Konseyi: 1/397).

⁸⁶ Milli Güvenlik Konseyi, Tutanak Dergisi, Cilt 7. 118 inci Birleşim, 18 Ekim 1982.

⁸⁷ Anayasa hükmünde “hiç kimse” deyimini kullanılması dolayısıyla, sadece şüpheli ve sanık açısından kabul edilmediği, herhangi bir kişinin kendini suçlamasının söz konusu olduğu durumlarda herkesin nemo tenetur ilkesine başvurabileceği yönünde değerlendirilmiştir. Görüş için bkz. İTİŞGEN, s. 116; KAĞITÇIOĞLU, s. 131, 132.

içerisindedir. Şüpheli veya sanık olmadan da nemo tenetur ilkesine başvurulabilmesi gereken durumlar söz konusu olabildiğinden, maddede “hiç kimse” ifadesinin kullanımı yerindedir. Diğer yandan, yakınlarını suçlama tehlikesiyle karşı karşıya kalan kimse için de koruma getirildiğinden herkes deyimini yerinde bir kullanım olmuştur.

Nemo tenetur ilkesinin, devletlerce anayasal ve evrensel bir ilke olarak kabul edilmesiyle birlikte insan onuruna yakışmayacak muamelelere maruz kalmasının önüne geçilmesine katkıda bulunulmuştur. Ancak vergi incelemesi açısından nemo tenetur ilkesinin kabulü, nemo tenetur ilkesinin kabul edilmiş amaçları ve mahiyeti ile bağdaşmamaktadır. İlkenin kapsamı teleolojik ve etimolojik açıdan irdelenerek belirlenmelidir. Nemo tenetur ilkesinin temelleri ile kabul edilmişin altında yatan amaçlar bu ilkenin çerçevesinin belirlenmesine katkı sağlayacaktır. Nemo tenetur ilkesinin temel hukukî ilkelerden biri olarak görülmesinde, işkencenin ve kötü muamelenin önlenmesi, ceza muhakemesine ve delillere olan güvenilirliğin sağlanması, güçlü araştırma yöntemlerine sahip devlet ile birey arasında bir denge oluşturulması, kişilerin suçlarını açıklayıp ceza almak ile yalan söyleyip vicdan azabı çekmek arasında kalmamasının sağlanması amaçları göze çarpmaktadır. Ancak sayılan amaçlar, idarî aşamada getirilen bir ibraz yükümlülüğünün nemo tenetur ilkesine neden aykırı olduğunu açıklamaya elverişli değildir. Bunun sebebi, nemo tenetur ilkesinin kabul edilmişin, idarî bir aşamada getirilen ibraz yükümlülüğünden kaçınmayı sağlamaktan ziyade ceza mahkemelerinde yapılan yargılamalarda kişinin kendini suçlamaya zorlanmasının önüne geçme amacını taşımasıdır. Devletin kamu yararını amaçlayan, toplumsal düzeni korumaya yönelik yükümlülükler ihdas etmesi durumunda, kişilerin bu yükümlülükleri dolanmak amacıyla nemo tenetur ilkesine başvurmalarının, bir hak kullanımı olarak düşünülmemesi gerekmektedir⁸⁸. Aksi görüş, ilkenin suç işlemeyi kolaylaştırmak için kabul edildiğine dair güçlü ve yaygın eleştiriyi⁸⁹ almasına katkı sağlamaktan öteye geçemeyecektir.

⁸⁸ DONAY, Süheyl, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, Beta Yayınları, İstanbul, 2008, 135.

⁸⁹ Bkz. BENTHAM, Jeremy, *Rationale Of Judicial Evidence* i-8, (FRED B. ROTHMAN & Co., (1827) 1995, (Aktaran: SEIDMANN, Daniel C./STEİN, Alex “The Right to Silence Helps the Innocent: A Game-Theoretic Analysis of the Fifth Amendment

İdarî bir aşama olan suç şüphesi öncesi vergi incelemesi, kişiden kendisini suçlayacak bilgi verme ve belge ibraz etme amacından ziyade ödenen vergilerin doğruluğunun araştırıldığı bir denetim usûlüdür. Kişinin kendisini suçlayıcı bilgi ve belge temin etme amacıyla kabul edilen bir denetleme yöntemi değildir. Suç şüphesi öncesi vergi incelemesi açısından, henüz bir suçlama olmadığından kişinin suçluluğunun araştırılması da söz konusu değildir. Vergi incelemesinde idarenin amacı vergilerin tam ve eksiksiz toplanması bakımından idari düzeni sağlamaya yönelik meşru bir kamusal amaçtır. Bu açıdan suç şüphesi bulunmayan durumlarda nemo tenetur ilkesine başvurulması, bu ilkenin amacına hizmet etmemektedir. Vergi mükelleflerinin daha önceden denetim için hazır bulundurması ve saklaması gerektiğini bildiği kayıtlara karşı sonradan nemo tenetur ilkesi iddiasında bulunmasının hukuken korunmasını beklemek güçtür⁹⁰. Gizlemenin suç olarak düzenlenmesi bir tercih olsa da, gizlemenin yaptırıma bağlanmasından daha olağan bir durum bulunmaktadır⁹¹.

Anayasa'nın 13'üncü maddesi gereği, anayasal haklar, ilgili madde hükmünde yer alan sınırlama sebeplerine dayanarak sınırlandırılabilir. Anayasa'nın nemo tenetur ilkesini düzenleyen 38'inci maddesinde, nemo tenetur ilkesinin sınırlandırmasına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Anayasa'ya nemo tenetur ilkesine ilişkin kamu yararı ve toplumsal düzeni korumak gibi bir sınırlandırma hükmü konulması da uygun değildir. Ceza muhakemesi evrelerinde kişinin kendi aleyhine beyanlarda bulunması ve delil sunmasının önünün açılması nemo tenetur ilkesinin amaçlarına aykırıdır. Nitekim AİHM'in kanaati de bu yöndedir⁹². Ancak bazı hakların sözleşme, anayasa, kanun gibi temel

Privilege", Harvard Law Review, December, 114 (2), 2000, s. 451,452; Aynı yönde bkz. WIGMORE, 1891, s. 86; SALTZBURG, Stephan A., "The Required Records Doctrine: Its Lessons for the Privilege Against Self-Incrimination", The University of Chicago Law Review, (53), 1986, s. 8; AMAR/LETTOW, 1995, s. 860, 861.

⁹⁰ INNES/WILLIAMS, s. 2001, 1484.

⁹¹ Aynı yönde bkz. ŞENYÜZ, s. 39; ÜSTÜN, s. 386.

⁹² AİHM, Saunders kararında, beyaz yaka olarak adlandırılan suçlarda farklı soruşturma usulleri belirlenmesinde bir sakınca olmasa da nemo tenetur ilkesinin kamu yararı gereğiyle sınırlandırılmasını haklı bir gerekçe olarak kabul etmediğini

hakların kaynağı olan düzenlemelerde yer almasa da o hürriyetin niteliğinden kaynaklanan, eşyanın tabiatı gereği, doğal/objektif sınırları bulunmaktadır⁹³. Bu bağlamda, nemo tenetur ilkesinin de doğal sınırları olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir.

Anayasa hukukunda yorum ve norm somutlaştırması⁹⁴ ilkelerine göre “kaideler geniş istisnalar dar yorumlanmalıdır”. Aynı yönde “hürriyetler geniş sınırlamalar ise dar yorumlanmalıdır”. “Kendiliğinden istisna olmaz, istisnalar konulmalıdır”⁹⁵. Bu yorum ilkeleri bağlamında vergi incelemesinin istisna sayılması halinde bu istisnaya anayasal nemo tenetur ilkesini sınırlayıcı bir hükümle Anayasa’da yer verilmesi gerekmektedir. Anayasa’nın 38. maddesinde ise, nemo tenetur ilkesine ilişkin bir sınırlama getirilmemiştir. Ancak vergi incelemesi, anayasal nemo tenetur ilkesine bir istisna değildir. Temel hak ve özgürlüklere ilişkin normlar bağlamında kanıtlanma ve somutlaştırma ilkelerine göre “sınırlama nedeni veya sınırlama klozu içermeyen temel hak ve özgürlükler” açısından yorum yapılması söz konusu olduğunda sistematik-teleolojik (amaçsal) kanıtlanma⁹⁶ (tartım, dengeleme ve pratik uyum⁹⁷) gerekmektedir. “Sınırlama

belirtmiştir. AİHM, “Saunders v. The United Kingdom”, 17.12.1996, Başvuru No. 19187/91, 74. paragraf.

⁹³ **KALABALIK**, Halil, İnsan Hakları Hukuku, 5. Bası, Seçkin Yayınları, Ankara, 2017, 172.

⁹⁴ Yorum yerine kullanılmaktadır. Temel hak ve özgürlükler alanında öncelikle geleneksel yorum yöntemleri geçerli olmakla birlikte, bu yorum yöntemlerinin sonucunda varılan aşamanın “somutlaştırma” olduğuna ilişkin bkz. ODER, Bertil Emrah, “Anayasa Yargısında Temel Hak ve Özgürlüklerin Somutlaşması Normatif Kurgular, Teloslar ve Uluslararası Hukuka Açıklık”, Anayasa Yargısı Dergisi, 29, 2013, s. 49.

⁹⁵ **GÖZLER**, Kemal, “Yorum İlkeleri”, *Kamu Hukukçuları Platformu Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaştırması*, Hazırlayan: Ozan Ergül, Türkiye Barolar Birliği Yayını, Ankara, 2012, s. 36 vd.

⁹⁶ Yazar kanıtlanma kavramını bilinçli bir şekilde kullanmıştır. Yazara göre yargı kararları gerekçelendirilse de bu görünüşte bir gerekçelendirme değildir. Buna karşın kanıtlanma, gerekçelendirmenin kendi içinde tutarlı ve doğruyu bulmaya yönelik bir değerlendirme içermesini zorunlu kılmaktadır. Bkz. Oder, 2013, s. 49, 50.

⁹⁷ Sınırlama klozu içermeyen temel hak ve özgürlükler bakımından pratik uyum, söz konusu hak ve özgürlüğün bir başka hak ve özgürlük veya bir başka anayasal değer ile çatışmasında dengelenme yapılmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla pratik uyum ve dengeleme denilen yöntemler, bu haklar kategorisinde uygulama alanı bulsa da bu grupta söz konusu araçların çok nadir ve dikkatli kullanılması; öte yandan

nedeni veya sınırlama klozu içermeyen temel hak ve özgürlükler” açısından uyumlaştırma istisnadır ve anayasal denetim bakımından kanun koyucunun sıkı denetimi asıldır⁹⁸.

Oder, “sınırlama nedeni veya sınırlama klozu içermeyen temel hak ve özgürlükler” açısından, nemo tenetur ilkesinin ele alındığı 2007’de verilmiş olan bir AYM kararını⁹⁹ örnek vermiştir. AYM, vergi kaçakçılığı suçlarının nemo tenetur ilkesine aykırı olması gerekçesiyle yapılan somut norm başvurusunda kanun normunun, nemo tenetur ilkesine aykırı olmadığına karar vermiştir. Oder, vergi incelemesinin Anayasa’nın 73’üncü maddesinde yer alan vergi ödevine ilişkin olması nedeniyle vergi ödevi ile nemo tenetur ilkesi açısından sistematik bir yorum yoluyla temel hak ve ödev arasındaki çatışmanın çözülmesi olarak değerlendirmiştir¹⁰⁰. İki anayasal norm olan vergi ödevi ve nemo tenetur ilkesi çatışmaktadır¹⁰¹. Oder’e göre AYM, “nemo tenetur ilkesi”ne ilişkin pozitifleşmiş öz güvencesinin¹⁰² içkin sınırlarını belirleyerek¹⁰³, hakkın vergi ödevi karşısında

sınırlamanın “sıkı bir denetime” tabi tutulması, hiç sınırlama anlayışı barındırmadıkları için önceliklidir. Bkz. Oder, 2013, s. 55.

⁹⁸ ODER, Bertil Emrah, “Anayasa Yargısında Temel Hak ve Özgürlüklerin Yorumu: Düzenleme Biçimleri, Kanıtlama ve Somutlaştırma Sorunları-2001 Anayasa Değişiklikleri Sonrasına İlişkin Gözlemler”, *Kamu Hukukçuları Platformu Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaştırması*, Hazırlayan: Ozan Ergül, Türkiye Barolar Birliği Yayını, Ankara, 2012, s. 131.

⁹⁹ AYM, 31.01.2007, E. 2004/31, K. 2007/11, Resmi Gazete Tarih: 18.05.2007, Sayı: 26526.

¹⁰⁰ ODER, 2001, s. 141; Aynı yönde bkz. KAĞITÇIOĞLU, s. 149.

¹⁰¹ Anayasal hakların çatışmasından doğan sınırlılık hali teorisine göre, sınırlama sebebine yer verilmeyen her anayasal hakkın sınırlarını, yalnızca “çatışan üçüncü tarafın temel hakları ve anayasal statüye sahip diğer hukuki değerler” oluşturmaktadır. Sınırlama sebebine yer verilmeyen haklar kendisiyle çatışan anayasal hükümlerle sınırlıdır. YILMAZ COŞKUN, Sibel, *Anayasal Hakların Çatışması*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2023, s. 404.

¹⁰² Pozitifleşmiş öz güvencesi, ilke norm değil kural norm olarak düzenlenen anayasal kurallardır. Ayrıntılı bilgi için bkz. ODER, 2013, s. 53.

¹⁰³ Hak çatışma yöntemlerinden olan belirginleştirme teorie göre haklar baştan istisnalarını da içerecek şekilde belirlenmelidir. Böylece hak ihlalleri ve çatışmalarının önüne geçilebilecektir. Bkz. SCHAFFER- LANDAU, Russ, “Specifying Absolute Rights” *Arizona Law Review*, 37/1, 1995, s. 210-225; SMİTH, Tara, *Rights Conflicts: The Undoing of Rights*, *Journal of Social Philosophy*, 26/2, 1995, s. 142; SORİANO, Patricia Luise, “Resolving Conflict of Rights: Russ Shaffer-Landau and Judith Jarvis Thamsom Revisited”, in: *Philosophy Senior Research Colloquium Proceedings*, De La Salle University, Philippines, 2018, s. 234; DEMARCO, Osep P./FORD, Paul J.,

uygulanmayacağını sapmaktadır. Nitekim vergi ödevi de anayasal güvence altına alınan bir ödevdir. Nemo tenetur ilkesinin içkin sınırları, hakkın “suç ve cezalara ilişkin genel esaslar” başlığı dikkate alınarak belirlenmiştir. Nemo tenetur ilkesinin düzenlendiği bağlam olan “suç ve cezalara ilişkin genel esaslar” ile mahiyeti gereği özel sınırlama sebebi içermeyen öz güvencelerinin göreceli hale getirilmesine ilişkin değerlendirme yapmaması yönüyle mahkeme kararını eleştirmiş, ancak kararın ulaştığı sonucu doğru bulmuştur¹⁰⁴. Oder, nemo tenetur ilkesinin düzenlendiği sözel ve amaçsal bağlamın tartışmasız olması karşısında AYM kararının hukuka uygun olduğu görüşündedir¹⁰⁵.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda VUK’un vergi incelemesine ilişkin ibraz mecburiyeti ile vergi incelemesinde defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmeme sonucu vergi kaçakçılığı suçuna neden olan fiillerden olan gizleme suçunun, Anayasa’nın nemo tenetur ilkesine ilişkin 38’inci maddesinin 5’inci fıkrasına aykırı olmadığı kanaatindeyiz. Suç şüphesi öncesi vergi incelemesi açısından vergi idaresinin meşru bir yetkisi bulunmaktadır. Meşru yetkisini kullanarak yaptığı denetim faaliyetine ilişkin mükellefe yüklenen yükümlülükler uylması gerekmektedir. Suç şüphesinden sonra yapılan vergi incelemesinin ise, nemo tenetur ilkesine riayet edilerek gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu açıdan tek başına defter, kayıt ve belge ibraz yükümlülüğü, Anayasa’ya aykırı olmamakla birlikte suç şüphesinden sonra yapılacak incelemeler açısından sanık haklarına riayet edilmesi gerektiğine ilişkin bir hüküm ihdas edilmesi daha uygun görünmektedir.

Kişinin daha önceden belirlenmiş denetim yükümlülüklerine aykırı davranışına yüklenen yaptırımdan, nemo tenetur ilkesine sığınarak kaçınma düşüncesinin hukuk tarafından korunması mümkün değildir. Ancak devletin getirdiği defter, kayıt ve belge düzenleme yükümlülükleriyle nemo tenetur ilkesine yönelik korumayı aşındırmaya çalışması da

Balancing in Ethical Deliberation: Superior to Specification and Casuistry”, *Journal of Medicine and Philosophy*, 31/5, 2006, s. 484; **KÖKÜSARI**, İsmail, *Anayasal Hakların Çatışması, Adalet Yayınevi, Ankara, 2020, 154.*

¹⁰⁴ Özel sınırlama sebebi içermeyen öz güvencelerinin göreceli hale getirilmesine ilişkin bkz.

¹⁰⁵ **ODER**, 2001, s. 141, 142.

hukuka uygun olmayacaktır. Devlet erkinin bir defter, kayıt ve belge ibrazını zorunlu kılabilmesi için anayasal ve evrensel kural ve ilkelere uygun düzenleme yapması gerekmektedir. Her türden belgeye karşı daha önceden getirilmiş bir kanun hükmüne dayanarak bilgi ve belge ibrazının hukuka uygun kılınması mümkün değildir. Kamu erkinin belge ibrazını zorunlu kılabilmesi için uyması gereken bazı hukukî şartlar bulunmaktadır. Kamu yararına matuf olmayan, özel hayatın gizliliğini ihlâl eden veya doğrudan bir suç faaliyetine ilişkin getirilen düzenleme ve ibraz ödevi nemo tenetur ilkesine aykırı ibraz yükümlülükleridir ve ilkeye aykırılık teşkil etmektedir¹⁰⁶.

E-defter ve e-belgeler bakımından vergi incelemelerinde nemo tenetur ilkesine başvurulabilip başvurulamayacağı da incelenmesi gereken bir konudur. VUK'un mükerrer 242. maddesinde elektronik defter, belge ve kayıtlara ilişkin tanımlar yapılmış, ayrıntıları, usul ve esasları düzenleme yetkisi ise Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bırakılmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı çeşitli tebliğlerle elektronik defter, elektronik belge ve kayıtlara ilişkin düzenlemelerde bulunmuştur¹⁰⁷. Bunların ibrazına ilişkin

¹⁰⁶ Kamu yararı, yasama işlemlerinin amaç unsurunu oluşturmaktadır. Bkz. Yıldırım Turan, "Yasama Yetkisinin Sınırı-Hukuk Devleti-Kamu Yararı-Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlanması", *Hukuk Araştırmaları*, Mayıs-Ağustos, 2/2, 1987, 81. Kanunî düzenleme yapmanın en genel amacı, kamu yararı olarak görülmektedir. AYM, yasa koyucunun düzenleme yapma yetkisinin hiçbir şekilde kamu yararını ortadan kaldıracak veya engelleyecek biçimde kullanılamayacağını belirtmektedir. Bkz. AYM, 25.02.1986, E.1985/1, K.1986/4, Resmi Gazete Tarih: 10.07.1986, Sayı: 19160. Kişinin iş hayatına ilişkin olmayan, günlükleri gibi daha özel belgelerin nemo tenetur ilkesinin kapsamına girip girmediğine ilişkin tartışmalar da yapılmış, ilkenin korumasına gireceğini düşünenler olduğu gibi, girmeyeceğini öne sürenler de olmuştur. Bkz. U.S. Supreme Court, "United States v. Doe", 465 U.605, 611 (1984); COLE, 2002, 128. Bizce özel hayatın gizliliğini ihlâl eden düzenleme ve ibraz ödevleri Anayasa'ya aykırılık teşkil etmektedir. Silah kaçakçılığı, uyuşturucu tedariki, tefecilik, kumar oynatmak gibi fiiller açısından getirilen bildirimde bulunma, defter, kayıt ve belge düzenleme ve ibraz yükümlülükleri nemo tenetur ilkesine aykırılık teşkil etmekte ve Anayasal ilkeye ilişkin hükmünü ihlâl etmektedir. Aynı yönde bkz. U. S. Supreme Court, "Marchetti v. United States", 390 U.S. 39 (1968); TODD, s. 187, 188; SALTZBURG, s. 22.

¹⁰⁷ Bkz. Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, 1 Sıra No'lu E-Defter Genel Tebliği, Resmi Gazete Tarih: 13.12.2011, Sayı: 28141; Hazine ve Maliye Bakanlığı, 486 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, Resmi Gazete Tarih: 17.12.2017, Sayı: 30273; Hazine ve Maliye Bakanlığı, 509 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği, Resmi Gazete Tarih: 19.10.2019, Sayı: 30923.

hükümler ise değişmemiş e-defter ve e-belgelerin muhafaza ve ibraz yükümlülüğü kağıt ortamında düzenlenen belgelerde olduğu gibi mükelleftedir¹⁰⁸.

C. Suç Şüphesi Sonrası Gerçekleştirilen İncelemelerde Nemo Tenetur İlkesi

Suç şüphesi öncesi vergi incelemesi yapılırken henüz bir suç şüphesi söz konusu olmadığından, bu incelemeler yıl içinde olağan bir düzen içinde belirlenen idarî denetim amacıyla yapılmaktadır. Ancak suç işlendiğine dair şüpheden sonra artık sıradan, olağan bir denetimden ziyade suçun araştırılması düşüncesi daha başat bir amaç haline dönüşmektedir. Bir vergi suçu işlendiğine dair emareler bulunması durumunda, vergi idaresinde suçun işlendiğine dair bir şüphe oluştuğunun göz ardı edilmemesi gerekmektedir. Bu suç şüphesi neticesinde vergi idaresi bir inceleme yapma kararı verdiğinde suç şüphesi öncesi, rutin bir denetimden bahsetmek mümkün değildir¹⁰⁹. Vergi idaresinde suç şüphesinin oluşmasından sonra nemo tenetur ilkesine riayet edilmemesi, ilkenin amaçlarıyla bağdaşmamakta ve ilkeyi zedelemektedir. Bu nedenle AYM'nin, nemo tenetur ilkesinin suçlanmaya ilişkin bildirimle başlayacağını, vergi incelemesinin her durumda nemo tenetur ilkesine uygun olduğunu ima eden kararına¹¹⁰ da katılmamaktayız.

¹⁰⁸ Bkz. 1 Sıra No'lu E-Defter Genel Tebliği'nin "Elektronik Defterlerin Muhafazası ve İbrarı" başlıklı 4. hükmünün a) bendine göre, "a) Elektronik defterler, istenildiğinde ibraz edilmek üzere ilgili olduğu beratları ile birlikte muhafaza edilmek zorundadır." 509 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği'nin V.1.2. maddesine göre; "Mükellefin, e-belge gönderip alma işlemini özel entegrasyon izni alan mükelleflere ait bilgi işlem sistemi vasıtasıyla gerçekleştirmesi, muhafaza ve ibraz ödevlerini ortadan kaldırmaz." Söz konusu Tebliğin V.8. hükmüne göre, "erişim ve raporlama gereklerinin yerine getirilmiş olması, mükellefin e-Belgeye konu belgelerinin muhafazası ve ibrazı ödevlerini ortadan kaldırmaz." Aynı Tebliğin "Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğü" başlıklı VI. hükmünün 1'nci fıkrasına göre, "Kanunun ilgili hükümlerine göre muhafaza yükümlülüğü olanlar, gerek düzenledikleri gerekse adlarına düzenlenen bu Tebliğe konu e-Belgeleri kendilerine iletilim/teslim şekline uygun olarak yasal süreler dâhilinde muhafaza ve istendiğinde ibraz etmekle yükümlüdürler."

¹⁰⁹ Aynı yönde bkz. ÇAMURCU, s. 88.

¹¹⁰ AYM'nin kararında maddenin kendisi tartışılmıştır. Bu açıdan bakıldığında bizce de madde bu haliyle Anayasa'ya aykırı değildir. Ancak AYM'nin maddeye ilişkin değerlendirmesinde belirttiği gibi nemo tenetur ilkesinin suçlanmayla başlaması kanaati nemo tenetur ilkesinin korumasını daraltmakta ve soruşturma aşamasını işaret eder görünmektedir. Hâlbuki nemo tenetur ilkesi suç şüphesiyle birlikte

Suç şüphesi öncesi bir vergi incelemesi yapılırken kişinin nemo tenetur ilkesine başvurarak incelemeden kaçınması hukuka uygun değilken vergi idaresi nezdinde suça ilişkin bir şüphe oluştuğundan sonra yapılan incelemeler açısından aynı kanaati sürdürmek ilkeye uygun görünmemektedir. Bu durum, suç şüphesiyle beraber şüpheli veya sanığın savunma haklarından olan nemo tenetur ilkesine başvurmasını engellemek için, vergi idaresinin meşru bir yetkisi olan vergi incelemesine sığınmasına neden olabilecektir. Şüpheli veya sanığın haklarının engellenmesine yol açmamak bakımından suç şüphesinden itibaren sanık haklarının devreye girdiğinin kabulü gerekmektedir. Nitekim âdil yargılanmaya ilişkin sanık haklarının yargılamadan önce ve suç şüphesinden sonra sağlanması gerektiği, AİHM kararlarında da kabul edilmektedir¹¹¹. E-defter ve e-belgelere ilişkin ibraz yükümlülüğü devam ettiğinden mükellefin suç şüphesinden sonra yapılacak bir vergi incelemesi sırasında ibraza zorlanması nemo tenetur ilkesine aykırılık teşkil edecektir¹¹².

Suç işlendiği izlenimi oluşmuş, suç işlendiğine ilişkin şüphe somutlaşmış ve ilgilinin yakalanması için gerekli yoğunluğa ulaşmış olması halinde, polislin ilgiliye haklarını bildirmesi gerekmektedir¹¹³. Bunun gibi, suç işlendiği izlenimi oluştuğundan sonra yapılan incelemelerde kişiye haklarının hatırlatılması ilkesi gereği, suç şüphesinden sonra yapılan incelemelerde mükellefe nemo tenetur ilkesinin hatırlatılması gerekmektedir¹¹⁴.

Vergi idaresinin suç şüphesinden sonra vergi incelemesine başvurduğunun kanıtlanması gerekmele birlikte bu durumu kanıtlamak kolay

başladığından suç şüphesinden sonra yapılan incelemeleri de kapsayacak şekilde anlaşılmalıdır. İlgili AYM kararı için bkz. AYM, 31.01.2007, E. 2004/31, K. 2007/11; RG. 18.05.2007, Sayı: 26526. Aynı yönde bkz. AYM, 24.03.2022, E. 2019/80, K. 2022/31, Resmi Gazete Tarih: 22.06.2022, Sayı: 31874.

¹¹¹ AİHM, "Funke v. France", 25.02.1993, Başvuru No. 10828/84; Bendenoun/Fransa Davası, Başvuru No: 12547/86, 24.02.1994; "Saunders v. The United Kingdom", 17.12.1996, Başvuru No. 19187/91; "John Murray v. The United Kingdom", 08.02.1996, Başvuru No. 18731/9; J.B./İsviçre, Başvuru No: 31827/96, 03.05.2001; Chambaz/İsviçre, Başvuru No: 11663/04, 05.07.2012.

¹¹² Üstün, e-defter ve e-belgelere ilişkin uygulama arttıkça nemo tenetur ilkesine ilişkin sorunların gittikçe azalacağı görüşündedir. Bkz. ÜSTÜN, s. 387.

¹¹³ KUNTER, Nurullah/YENİSEY, Feridun/Nuhoğlu, Ayşe, *Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku*, C. II. 17. Bası, İstanbul, Beta, 2010, s. 166.

¹¹⁴ QUIGLEY, s. 39.

değildir. Ancak özellikle başka bir vergi mükellefine yapılan inceleme neticesinde mükellefin vergi kaçakçılığı suçu işlediği tespit edilmişse, bu iki mükellef için de vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin emareler bulunduğundan, diğer mükellef nezdinde vergi incelemesi yapıldıktan sonra iki mükellefe birden suç duyurusunda bulunulması halinde, vergi incelemesi yapılan sonraki mükellef açısından idare nezdinde suç şüphesinin oluştuğu kabul edilebilecektir¹¹⁵. Diğer yandan Cumhuriyet savcılığına vergi kaçakçılığı suçu işlendiğine dair bir ihbar yapılmışsa, bu durum soruşturma dosyasından anlaşılabilir. Mükellefin ispat külfetine ilişkin bu ağır yükünü hafifletmek için kanunda vergi incelemesi yapmakla yetkili kimselere yönelik caydırıcı tedbirler alınması da mümkündür. Vergi inceleme elemanlarının suç şüphesinden vergi incelemesine başvurmasını önlemek bakımından suç şüphesinden sonra vergi incelemesi yapılmaması, eğer yapılacaksa da nemo tenetur ilkesine ilişkin hatırlatmanın yapılmasına yönelik VUK'a hüküm getirilmesi yoluna gidilebilir.

VUK'un 367'nci maddesinin 2'nci fıkrasına göre yapılacak olan vergi incelemesi suç şüphesinden sonra gerçekleştiğinden mükellefe nemo tenetur ilkesinin hatırlatılması gerekecektir. Mükellefe nemo tene- tur ilkesine ilişkin hatırlatma yapılması, mükellefin defter, kayıt ve belgelerini ibrazdan imtina etmesine neden olabilecektir. Bu sonuçla karşılaşmamak için suç şüphesinden sonra vergi incelemesi yapılmamasına ilişkin VUK'a hüküm konulması gerekmektedir. Ancak bu durumda failin vergi kaçakçılığı suçu işlediğine dair şüphenin nasıl izale edileceği sorusu gündeme gelecektir. Bu aşamada "arama" denetim müessesesinin devreye girmesi, nemo tenetur ilkesine uygunluk açısından daha doğru görünmektedir¹¹⁶. Ancak burada bahsedilen arama müessesesinin ikiye ayrılarak incelenmesi gerekmektedir. Bilindiği üzere arama müessesesi diğer bazı kanunlarda önleme araması şeklinde düzenlendiği gibi bir suç şüphesi hasıl olduktan sonra, ceza soruşturması ve kovuşturması

¹¹⁵ Vergi mükellefi ile bağlantısı olan karşıt inceleme yapılmaktadır. Bkz. **SABAN**, s. 369.

¹¹⁶ **COLE**, Lance, "The Fifth Amendment and Compelled Production of Personal Documents After United States v. Hubbell-New Protection for Private Papers?", *American Journal of Criminal Justice*, 29, 2002, s.130.

evresinde önleme aramaları değil, Ceza Muhakemesi Kanunu'nun¹¹⁷ (CMK) adlı arama koruma tedbirine ilişkin hükümlerinin devreye girmesi gerekmektedir. Bununla birlikte VUK'un 142'nci ve devamı maddelerinde aramaya ilişkin (VUK'un özel kanun olması hasebiyle genel kanun olan CMK'den öncelikli uygulanması gereken) hükümlere yer verilmiştir. Vergi hukuku literatüründe aramalı vergi incelemesi¹¹⁸ olarak da anılan arama koruma tedbirine başvurulabilmesi için vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların¹¹⁹ buna ihtiyaç duyması ve gerekçeli bir dilekçe ile durumu sulh ceza hâkimine iletmesi gerekmektedir. Bu durumda da arama kararı alındıktan sonra öncelikli olarak VUK'un açık hükümlerinin uygulanması gerekmekte olup aramanın vergi inceleme elemanlarınca

¹¹⁷ 04.12.2004 Tarihli 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu, Resmi Gazete Tarih: 17.02.2004 Sayı: 25673.

¹¹⁸ Bkz. **HEPAKSAZ**, Engin/**ÇEVİKCAN**, Fatih/**ÖZ**, Ersan, "Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği", *Vergi Dünyası*, 354, 2011, s. 149; **YOĞUN**, İsmail, "Vergi Hukukumuzda Aramalı Vergi İncelemesi", *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, 461, 2006, s. 179; **YERCİ**, Cahit, "Aramalı Vergi İncelemesi", *Vergi Sorunları*, 250, 2009, s. 38; **AKIN**, Emrah, "Aramalı Vergi İncelemesinde Temel Kişi Hakları Bağlamı", *Yaklaşım Dergisi*, 167, 2006, s. 93; **KOÇAK**, Hakkı, "Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun", *Vergi Dünyası*, 213, 1999, s. 60; **AKDEMİR**, Tuğçe/**BAŞ**, Eylem, "Aramalı Vergi İncelemelerinin Ceza Muhakemesi ve Vergi Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, 314, 2014, s. 126; Soydan, s. 513.

¹¹⁹ Her ne kadar VUK'un 142'nci maddesinin 2'nci fıkrasının 1 no'lu bendinde yalnızca vergi inceleme elemanlarınca aramaya lüzum görülmesi denilse de CMK'nın 116'ncı madde ve devamı hükümleri gereği Cumhuriyet savcısı da arama kararı talep etme ve gecikmesinde sakınca bulunan hallerde ise yazılı olarak arama yapılmasına karar verme yetkisi bulunmaktadır. Bkz. "Vergi Dairesi görevlileri tarafından, sanığın VUK'a muhalefet suçunu işlediğine dair alınan ihbar üzerine, 213 sayılı Kanun'un 7., 142. ve devamı maddelerindeki özel usule uygun olarak arama ve el koyma işleminin gerçekleştirilmesi, diğer bir ifade ile Cumhuriyet Başsavcılığının, yetkili sulh ceza hâkiminden talepte bulunması ve arama kararı verilmesi halinde vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların arama işlemini gerçekleştirilmesi gerektirdi." Yargıtay 11. CD. 14.02.2018, E. 2017/9621, K. 2018/1198, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, Erişim Tarihi:20.10.2023. "Emniyet görevlileri tarafından, sanığın VUK'un 359. madde kapsamında kalan suçu işlediğinin tespit edilmesi üzerine, bu aşamada gecikmesinde sakınca bulunduğuna ilişkin bir hâlin varlığı da gösterilmediğine göre, genellikle vergi mükellefleri olan failer için kanun koyucunun öngördüğü ve daha güvenceli olan 213 sayılı Kanun'un 142 ve devamı maddelerindeki özel usule uygun olarak arama ve el koyma işleminin gerçekleştirilmesi, diğer bir ifade ile Cumhuriyet başsavcılığının, yetkili sulh ceza hâkiminden talepte bulunması ve arama kararı verilmesi halinde vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların arama işlemini gerçekleştirilmesi gerektirdi." Yargıtay 21. CD. 05.04.2017, E. 2016/10857, K. 2017/1723, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, Erişim Tarihi:20.10.2023.

yapılması gerekmektedir¹²⁰. Arama yapılabilmesi için sulh ceza yargıcından izin alınması zorunludur. Arama, kararda gösterilen kişiler ve yerler hakkında uygulanmaktadır¹²¹. Aramalı vergi incelemesinde, yargılama aşamasında kullanılacak delillerin elde edilmesi amaçlanmaktadır¹²². Arama sonucunda vergi suçu oluşturan emarelerin bulunması halinde denetim elemanı tarafından Cumhuriyet başsavcılığına bildirim yapılmakta ve gerekli takibat Başsavcılık tarafından yapılmaktadır¹²³. Hâkimin arama kararı vermesi halinde arama neticesinde bulunan defter, kayıt ve belgelerin üç ay içinde incelenmesi ve bir tutanak ile sahibine iade edilmesi gerekmektedir. VUK'un 144'üncü maddesi arama denetim müessesesi sonrasında vergi incelemesi de yapılabildiğinden, bu defter, kayıt ve belgeler vergi inceleme elemanlarınca incelenebilecek, yapılan inceleme sonucunda inceleme elemanları durumu başsavcılığa ihbarda bulunup bulunmayacağına karar verilebilecektir¹²⁴. Bununla birlikte artık suç

¹²⁰ “Ceza muhakemesinde, arama olağan bir koruma tedbiri iken, Vergi Hukuku’nda istisnai, olağandışı bir denetim yoludur. Niteliği itibarıyla adli arama olmasına rağmen, bu aramanın genel suç kolluğu tarafından değil, vergi inceleme elemanlarınca yapılabilmesi, vergi suçlarına ilişkin olarak yapılacak aramanın özelliğidir. Bir araç koruma tedbiri olarak vergi araması, vergi incelemesi denetim yolunun ön basamağıdır. Amaç, vergi kaçırıldığını ortaya çıkaracak ve destekleyecek belge ve kayıtların bulunmasıdır.” Yargıtay 11. CD. 07.02.2018, E. 2017/3571, K. 2018/966, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 17.07.2024

¹²¹ **KANETİ**, s. 146; **KARAKOÇ**, Vergi Hukuku, s. 249.

¹²² **KOCAHANOĞLU**, Osman Selim, *Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları*, Yaylacık Matbaası, 2. Baskı, İstanbul, 1983, s. 34; **YENİSEY**, Feridun, “Vergi Hukukunda Arama ve Adil Yargılanma Hakkına İlişkin Bazı Sorunlar”, Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: Vergi Hukuku, Yayına Hazırlayanlar: Feridun Yenisey/Gülşen Güneş, Arıkan Basımevi, İstanbul, 2006, s. 189; **PINAR**, Burak/**TAYLAR**, Yıldırım, “Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması”, *Ceza Hukuku Dergisi*, 8/21, 2013, s. 146; **KARABEYSER**, Süleyman, “Vergi Hukukunda Arama Müessesesi”, *Terazi Hukuk Dergisi*, 11/124, 2016, s. 98; **KARAKOÇ**, Vergi Hukuku, s. 248; **AĞAR**, s. 332; **AKGÜL**, Harun, **AKGÜL**, Türk Vergi Hukukunda Vergisel Arama ve Hukuki Sonuçları, Adalet yayınevi, Ankara, 2023, s. 80; **SOYDAN**, s. 513.

¹²³ **ÖNCEL** Mualla/**KUMRULU**, Ahmet /**ÇAĞAN**, Nami/**GÖKER**, Cenker: Vergi Hukuku, 30. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2021, s. 228; **ŞENYÜZ**, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, 12. Bası, Ekin Yayınevi, Bursa, 2022, s. 402; **KARAKOÇ**, Yusuf, Vergi Ceza Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 306; **TAŞKAN**, s. 204, 205; **ORTAÇ/ÜNSAL**, s. 59.

¹²⁴ Arama denetim yönteminin, VUK'un “yoklama ve inceleme” başlıklı birinci kitap yedinci kısım altında düzenlenmiş olması bu yöntemin yoklama ve incelemeden birine dâhil olmasını gerektirdiği, bu bağlamda vergi incelemesinin tamamlayıcı bir denetim yöntemi olduğu da düşünülmektedir. Bkz. **PINAR**, s. 43, 44; Bağımsız bir

şüphesi hâsıl olduğundan, suç şüphesi sonrası geçerli olan şüpheli ve sanık haklarına riayet edilmesi gerekmektedir.

Ç. Suç Şüphesi Öncesi Vergi İncelemeleri Sırasında Suç İşlendiğine Dair Şüphe Oluşması Durumunda

Suç şüphesi öncesi yapılan vergi incelemesinde mükellefin nemo tenetur ilkesine başvurması hukuka uygun değilken, suç şüphesi sonrası vergi incelemesi yapılması durumunda mükellefin nemo tenetur ilkesine başvurması mümkündür. Suç şüphesi öncesi yapılan vergi incelemesinde mükellefin defter, kayıt ve belgeleri incelenirken, bu dokümanlarda herhangi bir suç işlendiğine dair şüphe oluşması halinde vergi inceleme elemanının defter, kayıt ve belgeleri incelemeye devam edip edemeyeceğinin nemo tenetur ilkesi bağlamında belirlenmesi gerekmektedir.

Suç şüphesi öncesi yapılan vergi incelemesi nemo tenetur ilkesine aykırı olmadığından, hukuka uygun bir vergi incelemesi söz konusudur. Henüz mükellefin defter, kayıt ve belgelerinde suç işlendiğine ilişkin bir bilgi olduğuna dair vergi idaresi nezdinde bir şüphe söz konusu değildir. Vergi idaresince vergi incelemesi yapılmasına ilişkin hukuka uygun bir işlem gerçekleştirilmektedir. Suç şüphesinden önce verilmiş hukuka uygun bir vergi incelemesi yazısı bulunduğundan, vergi inceleme elemanının vergi incelemesi sırasında bir suç emaresine rastlaması halinde vergi incelemesine devam etmesi de hukuka uygundur¹²⁵. Vergi inceleme elemanının vergi incelemesine devam etmesi, vergi incelemesini bitirmesi ve ulaştığı sonuçları rapora bağlayıp vergi idaresine teslim etmesi nemo tenetur ilkesine aykırılık teşkil etmemektedir.

denetim yöntemi olmayıp vergi incelemesinin bir türü olarak değerlendirenler de bulunmaktadır. Bkz. **HEPHAĞSAZ/ÇEVİKCAN/ÖZ**, s. 149; **ALPSOY**, s. 427. Yargıtay'a göre de aramalı inceleme, vergi incelemesi yapılmasına bir araç niteliğinde olup vergi kaçırıldığına ilişkin belge ve vesikaların bulunması amacıyla yapılan bir denetim yöntemidir. Bkz. Yargıtay 11. CD. 8.1.2019, E. 2016/6083, K. 2019/98. Arama denetim yöntemi yalnızca vergi kaçakçılığı suçuna yönelik olarak icra edilebilmektedir. Bkz. **TAŞDELEN**, Aziz, "Vergisel Arama", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 5/2, 2003, s. 167; Pınar/Taylar, s. 148; **AKGÜL**, s. 65; **ALPSOY**, Zeliha, "Vergi Hukukunda Arama İşlemi", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 29/1, 2021, s. 427.

¹²⁵ Aksi görüş için bkz. **ÇAMURCU**, s. 88.

Vergi incelemesi de esasında bir vergi güvenlik tedbiridir¹²⁶. Vergi incelemesi ile vergilerin tam ve zamanında kamu hazinesine geçmesinin sağlanması amaçlanmaktadır. Hukuka uygun bir karara dayanan ve usulüne uygun yerine getirilen bir incelemede herhangi bir suç şüphesi oluşturabilecek kayıtların söz konusu olması halinde vergi incelemesine devam edilmesi ve elde edilen bilgilerin rapora bağlanarak vergi incelemesinin tamamlanması hukuka uygundur. Bu bağlamda suç şüphesinden önce gerçekleştirilen bir vergi incelemesi sırasında vergi inceleme elamanının suç işlendiğini fark etmesi halinde vergi incelemesini durdurması veya vergi incelemesine devam edebilmek için nemo tenetur ilkesine ilişkin hatırlatmada bulunması gerekmemektedir.

Konuya ilişkin 2559 sayılı Polis Vazife ve Salahiyet Kanunu'nun¹²⁷ önleme aramasına ilişkin 9'uncu maddesi ve bu Kanun'a dayanarak çıkarılan Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği'nin 24'üncü maddesi örnek verilebilir. Polis Vazife ve Salahiyet Kanunu'na göre, polis, tehlikenin veya suç işlenmesinin önlenmesi amacıyla sulh ceza hâkiminin kararı veya gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde mülkî âmirin vereceği yazılı emirle; kişilerin üstlerini, araçlarını, özel kâğıtlarını ve eşyasını arayabilmekte; alınması gereken tedbirleri alabilmekte, suç delillerini koruma altına alarak CMK hükümlerine göre gerekli işlemleri yapabilmektedir. Söz konusu Yönetmeliğin "*önleme aramalarında elde edilen bilgi ve bulgular ile yakalanan şüpheliler hakkında yapılacak işlemler*" başlıklı 24'üncü maddesine göre, önleme aramalarında elde edilen ve adlî soruşturmalarda kullanılacak bilgi, bulgu ve şüpheliler hakkında 10'uncu madde hükümlerinin uygulanacağı düzenlenmiştir. Yönetmeliğin 10'uncu maddesinde ise,

¹²⁶ ARSLAN, Mehmet, Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat fakültesi Maliye Ana Bilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 1994, s. 101; ŞANVER, Cahit/ OKTAR, S. Ateş, "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Ba-Bs Bildirimlerine Bakışı Araştırması", *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 1/3, 2013, s. 2; YENİÇERİ, Harun, Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2005, s. 25; BİLGİN Sibel/YILMAZ Arzu, "Vergi Güvenliği Açısından Otomatik Bilgi Değişimi", *ASSAM Uluslararası Hakemli Dergi*, 4, 2019, s. 358-375.

¹²⁷ 04.07.1934 Tarihli 2559 sayılı Polis Vazife ve Salahiyet Kanunu, Resmi Gazete Tarih: 14.07.1934 Sayı: 2751.

usulüne uygun yapılan aramada, yapılmakta olan soruşturma veya kovuşturmayla ilgisi olmakla birlikte, karar veya yazılı emirde konu edilmeyen bir delilin koruma altına alınacağı ve durumun Cumhuriyet başsavcılığına derhâl bildirilerek el koyma işlemini gerçekleştirmek için Cumhuriyet savcısından yeni bir yazılı emir isteneceği hüküm altına alınmıştır. Yapılmakta olan soruşturma ve kovuşturmayla ilgisi olmayan ancak, diğer bir suçun işlendiği şüphesini uyandırabilecek, bir delil elde edilmesi halinde de aynı işlem uygulanmaktadır¹²⁸. Cumhuriyet savcısına ulaşılmadığı hâllerde ise kolluk âmirinin yazılı emriyle kolluk görevlileri elkoyma işlemini gerçekleştirebilmektedir. Önleme araması suç şüphesi olmayan durumlarda suçun veya tehlikenin önlenmesi amacıyla yapılmaktadır. Suç şüphesinden sonra CMK kurallarının uygulanması gerektiğinden CMK hükümlerine göre adli arama kararı alınması gerektiğinden önleme araması yapılamamaktadır¹²⁹. Ancak önleme araması sırasında suç delili bulunması halinde, bu delile el koyulabilmektedir. Bu bağlamda önleme aramalarında olduğu gibi suç şüphesi öncesi vergi incelemesinde de vergi inceleme elemanı suç işlendiği izlenimi edinse bile daha önceden hukuka uygun verilmiş bir inceleme kararı bulunduğundan bu incelemeye devam edebilecek, raporunu düzenleyip vergi idaresine teslim edebilecektir. Bunun yanında Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 16'ncı maddesinin 6'ncı fıkrasına göre, inceleme sırasında vergi inceleme elemanınca suç delili olduğu tespit edilen defter ve belgelerin mükellefin rızasına bakılmaksızın alıkonulması gerekmektedir.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 16'ncı maddesinin 6'ncı fıkrasına göre, vergi inceleme elemanının suç delili olduğuna kanaat getirdiği defter ve belgeleri alıkoymasına ilişkin bir düzenleme hukuka ve akla uygun görünmekte iken bu

¹²⁸ Her ne kadar vergi güvenlik yöntemi olsa da vergi incelemesi idarî denetim olduğunun ve önleme aramasından farklı bir müessese olduğunun, vergi inceleme sırasında üst veya eşya aramasının mümkün olmadığı gibi aynı hükümlere de tâbi olmadığına altının çizilmesi gerekmektedir. Bkz. **YENİSEY** Feridun/**NUHOĞLU** Ayşe, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Seçkin, Ankara, 2017, 295; **BÖREKÇİ**, Eşref Barış, "Yeni Düzenlemeler Işığında Önleme Aramaları," *Yeditepe Üniversitesi HFD*, XVII/Özel Sayı, 2020, s. 96.

¹²⁹ **ŞAHİN/GÖKTÜRK**, s. 320, dipnot: 471.

hükümün yönetmelikle düzenlenmiş olması kanuni bir dayanağının olmasını gerektirmektedir. Nitekim kanunî bir dayanağı olmaması halinde, mülkiyet hakkı gibi temel hak ve hürriyetlere müdahale teşkil eden böyle bir hüküm hukuka uygun olmamaktadır. Söz konusu Yönetmelik hükmünde el koyma veya muhafaza altına alma kavramları değil alıkoyma kavramı kullanılmıştır. VUK'un "incelemenin yapılacağı yer" başlıklı 139'uncu maddesine göre, inceleme asıl olarak vergi dairesinde yapılmakta ve mükellefin defter ve belgelerini vergi dairesine belirlenen süre içinde göndermesi gerekmektedir. Mükellef bunları rızaen gönderdiğinden daha sonra suç delili olduğundan şüphelenilmesi halinde bu belgelerin alıkonulması, muhafaza altına alma müessesesini işaret etmektedir. Mükellefin defter ve belgelerini vergi incelemesi için vergi dairesine göndermesi açısından rızasının olduğu kabul edilse de bunların alıkonulmasına rızasının olduğu yine tartışmalı bir konu olmaktadır. Bu açıdan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 16'ncı maddesinin 6'ncı fıkrasında geçen vergi inceleme elemanının alıkoymaya ilişkin yetkisinin VUK'ta düzenlenmesi, ayrıntılarının yönetmelikte düzenlenmesi hukuka uygun görünmektedir.

D. Vergi Hukukunda Nemo Tenetur İlkesine Aykırılık Teşkil Eden Kanun Hükümleri

Suç şüphesinden sonra yapılan vergi incelemesinde mükellefin nemo tenetur ilkesine riayet edilmesi gerektiğine ilişkin görüşümüz yukarıda açıklanmıştır. Buna bağlı olarak VUK'ta yer alan "bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usül" başlıklı 367. maddesinin 2'nci fıkrasında geçen "359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ittila hâsıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder." hükmünün aşağıda açıklanan sebeplerle anayasal nemo tenetur ilkesine aykırılık teşkil ettiği kanaatindeyiz.

Cumhuriyet başsavcılığınca vergi kaçakçılığı suçunun tespiti, ihbar veya başka bir suçla alakalı yapılan soruşturma neticesinde gerçekleşebilmektedir. VUK'un 367'nci maddesinin 2. fıkrasına göre, vergi kaçakçılığı suçu işlendiğinin herhangi bir şekilde Cumhuriyet başsavcılığınca öğrenilmesi durumunda, Cumhuriyet başsavcılığı ilgili vergi dairesini durumdandan haberdar etmek ve inceleme yapılmasını istemekle yükümlü tutulmuştur. Aynı maddenin 3. fıkrasına göre, vergi kaçakçılığı suçundan

kamu davasının açılması ise inceleme sonucunun Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine kadar ertelenmektedir¹³⁰. Bu hüküm nemo tenetur ilkesi bakımından sorunlu bir hükümdür¹³¹. Suç şüphesinin başlamasından sonra yapılan incelemeler açısından nemo tenetur ilkesine ilişkin korumadan yararlanılması mümkündür. Nezdinde inceleme yapılacak kişiye, suç isnadı yapılmadan suç şüphesi öncesi bir vergi incelemesi yapılır gibi

- ¹³⁰ VUK'un 367. maddesinin 4. fıkrasına göre, vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin 359. maddenin ç ve d fıkralarında yazılı suçların işlendiğinin inceleme sırasında tespiti halinde incelemenin tamamlanması beklenmeksizin, sair suretlerle öğrenilmesi halinde ise incelemeye başlanmaksızın vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından bu tespitlere ilişkin rapor düzenlenir ve rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla birlikte keyfiyet Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir. Kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı aranmaz. Konu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. **ÖMERCİOĞLU**, Abdullah, 7318 Sayılı Kanun İle Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları, Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XVII, S. 1, 2022, s. 185 vd.
- ¹³¹ VUK'un 367'nci maddesinin 2'nci fıkrasında geçen "inceleme" kelimesinin vergi incelemesi yapılmasını şart koşmadığını belirten yazarlar bulunmaktadır. Bkz. **ŞENYÜZ**, Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş, s. 18 vd; **ÖZCAN**, s. 509; **ÖZGENÇ**, Hanne, Vergi Kaçakçılığı Suçunda Muhakeme Şartı Olarak Mütalaa Şartı, **ÖZGENÇ**, İzzet (Editör), Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2021, s. 639. Burada belirtilen incelemenin vergi incelemesi olduğuna ve birinci maddede geçen vergi incelemesinin yapılıp sonra mütalâa alınması gerektiğine ilişkin görüşler de bulunmaktadır. Bkz. **CENTEL/ZAFER**, Ceza Muhakemesi, 2017, s. 102; **ERDEM**, Tahir, "Kaçakçılık Suçlarının Bildiriminde ve Cezalandırılmasında Usul", *Vergi Sorunları Dergisi*, 273, Haziran, 2011, 84, 85; **GÜNGÖR**, Mümin, "Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü", *TAAD*, 11/ 44 (Ekim), 2020, s. 281, 282; **KARAÇOBAN** Güneş, Tuğçe, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yargılama Şartının Anayasaya Aykırılığı", *Terazi Hukuk Dergisi*, 5/48, 2010, s. 106. Kanun koyucunun kanun yapma tekniği açısından tekrara düşmemek için hükmü bu yönde düzenlendiğinin kabulü gerekmektedir. VUK'un 367'nci maddesinin 2'nci fıkrasında geçen inceleme, vergi incelemesini işaret etmektedir. Kanun koyucunun, rapor değerlendirme komisyonlarını vergi kaçakçılığı suçlarından ötürü görüşünün alınması gereken bilirkişi sıfatında gördüğü aynı maddenin 1'inci fıkrasından anlaşılmalıdır. Kaldı ki vergi incelemesi yapmadan vergi dairesinin nasıl görüş oluşturacağı da belirsizdir. Bunların yanı sıra aksi kabul mükellefler arasında eşitsizliğe de sebep olacaktır. Bu bakımından VUK'un 367'nci maddesinde geçen cumhuriyet savcısının vergi idaresinden talep ettiği incelemenin "vergi incelemesi" olduğunun kabulü gerekmektedir. Diğer yandan Yargıtay'ın da VUK'un 367'nci maddesinin 2'nci fıkrasında öngörülen incelemenin vergi incelemesi olduğunu ve mütalâa alınması gerektiğini belirten kararı uygulamada bu şekilde anlaşıldığından ve kanun hükmü açık olmadığından nemo tenetur ilkesine ilişkin tam koruma sağlamadığını göstermektedir. Bkz. Yargıtay 11. CD. 14.11.2007, E:2006/6740, K:2007/7940; Yargıtay 11. CD. 27.06.2001, E. 2001/6898, K. 2001/7380; <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 17.07.2024.

inceleme yapılması ise kanımızca anayasal nemo tenetur ilkesine uygun düşmemektedir.

Suç şüphesinden sonra gerçekleştirilen bir vergi incelemesi bulunmakta iken, mükellefe nemo tenetur ilkesine ilişkin bildirim yapılmamaktadır. Suç şüphesi öncesi yapılan rutin vergi incelemesi açısından bu durum nemo tenetur ilkesine uygundur. Ancak suç şüphesinden sonra yapılan incelemeler açısından nemo tenetur ilkesine başvuru hukuka uygun hale gelmekte ve bu nedenle nezdinde inceleme yapılacak kişiye şüpheli haklarının sağlanması gerekmektedir. Ancak madde hükmünde, somut olan suç şüphesine rağmen Cumhuriyet savcısının vergi idaresine başvurup, mükellefin şüpheli haklarına sahip olmadığı bir aşama olan incelemeye yönlendirmek, nemo tenetur ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Bahsedilen hukuka aykırılığı gidermek bakımından ya maddeye yeni bir hüküm eklenerek nezdinde inceleme yapılan kişinin şüpheli haklarına sahip olduğunun eklenmesi ya da soruşturmanın derhal başlatılıp Cumhuriyet başsavcılığınca yürütüleceğinin hüküm altına alınması nemo tenetur ilkesine ve diğer sanık haklarına uygun bir yaklaşım olacaktır. Bu bakımdan başsavcılık bakımından vergi incelemesine başvurulamayacak yeterli emare bulunması halinde arama güvenlik tedbiri devreye girecektir.

Nemo tenetur ilkesi yukarıda belirtildiği üzere Anayasa'nın 38'nci maddesinin 5'nci fıkrasında düzenlenmiştir. Anayasa denetimine tabi kılınmış yasama işlemlerini denetlemek için AYM tarafından kullanılan ölçü normların başında gelir. Anayasa hükümleri yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır¹³². Bu bakımdan Anayasa'nın 38'nci maddesinin 5'nci fıkrasında düzenlenen nemo tenetur ilkesine aykırı olan VUK'un 367'nci maddesinin 2'nci fıkrasının somut norm denetimi yoluyla AYM'ye denetimine tabi tutulması halinde iptal edilmesi mümkündür.

¹³² KARAKOÇ, Yusuf, Türk Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasa Uygunluğunun Yargısal Denetimi, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, 89.

E. Suç Şüphesi Sonrası Vergi İnceleminde Nemo Tenetur İlkesine Yönelik Korunma Sağlanması

Suç şüphesinden sonra yapılan vergi incelemesinde mükellefe nemo tenetur ilkesinin hatırlatılması gerektiği ya da suç şüphesinden sonra doğrudan arama denetim yönteminin tercih edilmesi gerekmektedir. Birlikte, bir kanun hükmü olmadan idarenin bu yolu tercih etmesi çok olası görünmemektedir. İdarenin kanuniliği ilkesi¹³³ gereği idarenin yetkilerini kanunlardan alması dolayısıyla bu durumun, VUK'ta yapılacak bir düzenleme ile hüküm altına alınması gerekmektedir. Mükellefin, vergi kaçakçılığı suçu işlediğine yönelik bir şüphe bulunması halinde, nemo tenetur ilkesinin hatırlatılması gerektiğine ilişkin VUK'a yeni bir hüküm eklenmesi gerekmektedir.

SONUÇ

Nemo tenetur ilkesinin suç şüphesi öncesi vergi incelemesi bakımından geçerli olmadığı, suç şüphesinden sonra yapılan vergi incelemesi açısından geçerli olduğuna ilişkin görüş hukuka uygundur. Vergi incelemesi açısından, anayasal bir ilke olan nemo tenetur ilkesi ile anayasal bir yükümlülük olan vergi ödevi çatışmaktadır. Suç şüphesi öncesi vergi incelemesinde herhangi bir suç şüphesine ilişkin kanıt aranmasından ziyade vergisel idarî düzenin sağlanması amaçlandığından, bu aşamada ilkenin kullanımı hukuka aykırıdır. Ancak suç şüphesinden sonra yapılan vergi incelemesinde vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin delil bulma amacı ağır bastığından bu aşamada ilkeye başvurulabileceğinin kabul edilmesi gerekmektedir. Bunun yanında ilkenin Türkiye Cumhuriyeti Anayasası hükmünde sınırlanmasına ilişkin bir hüküm bulunmasa da, mahiyeti gereği sınırlarının olduğu kabul edilmelidir. İlkenin kabul edilmiş amaçlarıyla bağlantılı olarak değerlendirilmesi ve bu bağlamda, suç şüphesiyle

¹³³ İdarenin kanuniliği ilkesi, idare ve idarenin faaliyetlerine kanunun hâkim olması ve yönetilenlerin idarenin keyfi işlemlerinden korunması olarak tanımlanabilir. Bkz. GÜNDAY, Metin, İdare Hukuku, 10. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2011, s.42; AK-YILMAZ, Bahtiyar, "Takdir Yetkisinin Yargısal Denetimi", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, 1/1, 1998, s. 23. Aynı yönde bkz. ATAY, Ender Ethem, İdare Hukuku, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012, s. 170; GÖZLER, Kemal, İdare Hukuku Cilt I, 3. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2019, s. 152; ÇAĞLAYAN, Ramazan, İdare Hukuku Dersleri, 9. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2021, s. 113.

başladığının kabul edilmesi gerekmektedir. Aksi bir kabul hem ilkenin meşruluğuna gölge düşürecek hem de aşırı genişletilmesine ve böylece getirilen yükümlülüklerle riayet etmeme amacıyla kötü niyetli kullanımına neden olacaktır.

Suç şüphesi öncesi incelemeler neticesinde elde edilen deliller nemo tenetur ilkesine aykırılık teşkil etmediğinden hukuka uygun delil olarak kabul edilmelidir. Suç şüphesinden sonra yapılan incelemeler neticesinde elde edilen deliller ise, vergi mükellefine ilkeye ilişkin hatırlatma yapılmadan elde edildiyse Anayasa'ya aykırılık teşkil edeceğinden hukuka aykırı kabul edilmeli ve ceza muhakemesinde ispat aracı olarak kullanılmamalıdır. Bununla birlikte ilkeye başvurulmasının ceza yargılama makamı nezdinde sanığın defter, kayıt ve belgelerini ibraz etmemesinin tek başına olumsuz yorumlanması ve mahkûmiyete esas alınması mümkün değilken; sanığın ilkeye başvurarak noter tasdik kayıtlarıyla varlığı ispat edilebilen defterleri ibraz etmemesi diğer delillerle birlikte olumsuz değerlendirilebilecektir.

Suç şüphesi öncesi vergi incelemesi sırasında da nemo tenetur ilkesi kullanımının hukuka uygun olduğu sonucuna varılır ise defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin suç olarak düzenlenmesi Anayasa'ya aykırı olacaktır. Ancak suç şüphesi öncesi vergi incelemesi açısından vergi idaresinin meşru bir denetim hakkı bulunması ile ilkeye suç şüphesinden sonra başvurulabilmesi gerekçelerinden dolayı, kanuna uygun, rutin vergi incelemesi sırasında vergi idaresine ibraz zorunluluğu öngörülmesi Anayasa'ya aykırılık teşkil etmemektedir. Suç şüphesinden sonra yapılan vergi incelemesi açısından ise, ilkenin gereklerine riayet edilmesi gerekmektedir. Buna uyulmadan yapılan idarî işlemlere karşı idarî dava yoluna gidilmeli; ceza yargılamasında ise, buna ilişkin iddiada bulunulmalıdır. Çünkü idarî işlemler hukuka uygunluk karinesinden yararlanmaktadır. İdarî işlemin hukuka uygun olduğuna dair aksi ispat edilebilir bir karine bulunmaktadır. Ceza yargılaması sırasında savunma makamınca ilkeye riayet edilmediğine ilişkin bir iddiada bulunulması halinde mahkemelerin bu iddiayı ele alması ve ilkenin zedelenmesi durumunda elde edilen delilleri yargılamada kullanmaması gerekmektedir. Yargılama öncesinde ilkeye uygun hareket edilmesi bakımından ise, VUK'a suç şüphesinden sonra inceleme yapılmamasına yönelik düzenleme yapılması

yerinde olacaktır. Bu bağlamda VUK'un 367'nci maddesinin 2. ve 3. fıkraları anayasal ilkeye aykırılık teşkil etmektedir. VUK'un 367'nci maddesinin 2. ve 3. fıkralarına göre, Cumhuriyet başsavcılığının vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini sair suretle öğrenmesi halinde hemen ilgili vergi dairesinden inceleme yapılmasını talep etmesi gerekmekte olup, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine kadar kamu davası açamamaktadır. Ancak çalışmamızda vardığımız sonuçlar bakımından suç şüphesinin oluşmasından sonra vergi incelemesi yapılmaması, yapılması halinde ise mükellefe ilkeye ilişkin bildirimlerin yapılması gerekmektedir. Cumhuriyet başsavcılığı veya vergi idaresi nezdinde bir suç şüphesinin oluşmasından sonra, idari düzen içinde yapılan bir denetim yöntemi olan vergi incelemesine ilişkin hükümlere dayanarak vergi incelemesi yapılmaması gerekmektedir. VUK'un 367'nci maddesi bu haliyle Anayasa'ya aykırılık teşkil etmektedir.

Suç şüphesinden sonra bir vergi incelemesi yapılması halinde mükellefe nemo tenetur ilkesinin hatırlatılması mükellefin defter, kayıt ve belgelerini ibrazdan imtina etmesine neden olabilecektir. Bu bakımdan yukarıda belirttiğimiz üzere suç şüphesinden sonra vergi incelemesi yapılmamasına ilişkin VUK'da bir düzenleme yapılması gerekmektedir. Ancak bu durumda mükellefin vergi kaçakçılığı suçunu işlediğine ilişkin şüphenin nasıl izale edileceği sorusu gündeme gelecektir. VUK'un 367'nci maddesinin 2. fıkrasında geçen, Cumhuriyet başsavcılığının vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini sair suretle öğrenmesi halinde, çözüm olarak VUK'un 142 ve devamında düzenlenen arama tedbirine başvurusu uygun görünmektedir. Arama tedbirine başvurularak hem mükellefin defter, kayıt ve belgeleri ibrazdan imtina etmesinin önüne geçilecek hem de arama müessesesi kapsamında vergi incelemesi de yapılabildiği için, bu defter, kayıt ve belgeler vergi inceleme elemanlarınca incelenebilecek, yapılan inceleme sonucunda inceleme elemanları durumu başsavcılığa ihbarda bulunup bulunmayacağına karar verilebilecektir.

KAYNAKÇA

- AĞAR**, Serkan: Vergi Kaçakçılığı Suçu Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara, 2016.
- AKDEMİR**, Tuğçe/**BAŞ**, Eylem: “Aramalı Vergi İncelemelerinin Ceza Muhakemesi ve Vergi Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, 314, 2014.
- AKGÜL**, Harun: Türk Vergi Hukukunda Vergisel Arama ve Hukuki Sonuçları, Adalet yayınevi, Ankara, 2023.
- AKIN**, Emrah: “Aramalı Vergi İncelemesinde Temel Kişi Hakları Bağlamı”, Yaklaşım Dergisi, 167, 2006.
- AKYILMAZ**, Bahtiyar: “Takdir Yetkisinin Yargısal Denetimi”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, 1/1, 1998.
- ALPSOY**, Zeliha: “Vergi Hukukunda Arama İşlemi”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 29/1, 2021.
- ALSCHULER**, Albert W.: “A Peculiar Privilege in Historical Perspective: The Right to Remain Silent”, Michigan Law Review, 94/8, Ağustos, 1996.
- AMAR**, Akhil Reed/**LETTOW**, Renee B.: “Fifth Amendment First Principles: The Self-Incrimination Clause”, Michigan Law Review, 98, 1995, 857-928.
- ANAYURT**, Ömer: Anayasa Hukuku: Genel Kısım, Seçkin Yayınları, Ankara, 2018.
- ARSLAN**, Mehmet, Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat fakültesi Maliye Ana Bilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 1994.
- ATAY**, Ender Ethem: İdare Hukuku, 3. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2012.
- BAŞARAN YAVAŞLAR**, Funda: “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, Danıştay ve İdari Yargı Günü 138. Yıl Sempozyumu (11-12 Mayıs 2006), Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, Ankara, 2008.
- BAŞARAN YAVAŞLAR**, Funda: Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.
- BİLGİN** Sibel/**YILMAZ** Arzu: “Vergi Güvenliği Açısından Otomatik Bilgi Değişimi”, ASSAM Uluslararası Hakemli Dergi, 4, 2019.

- BÖREKÇİ**, Eşref Barış: “Yeni Düzenlemeler Işığında Önleme Aramaları,” *Yeditepe Üniversitesi HFD*, XVII/Özel Sayı, 2020.
- CANDAN**, Turgut: “Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler”, *Ulusan*, İlhan/Başaran Yavaşlar, Funda (Editörler), İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, İstanbul Kültür Üniversitesi, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009.
- CHIESA**, Luis E.: “Beyond Torture: The Nemo Tenetur Principle in Borderline Cases”. Pace Law Faculty Publications. Paper 642. <http://digitalcommons.pace.edu/lawfaculty/642>, 35-66, 2009.
- COLE**, Lance: “The Fifth Amendment and Compelled Production of Personal Documents After United States v. Hubbell-New Protection for Private Papers?”, *American Journal of Criminal Justice*, 29, 2002.
- ÇAĞLAYAN**, Ramazan: *İdare Hukuku Dersleri*, 9. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2021.
- ÇAMURCU**, Zeynep Nihan: “Mükellefin Susma Hakkı: Anayasa Mahkemesi’nin 2019/80 E. 2022/31 K. Sayılı İçtihadına Yönelik Bir Değerlendirme” *Vergi Sorunları Dergisi*, 45/415, Nisan, 2023.
- DANN**, B. Michael: “The Fifth Amendment Privilege Against Self-Incrimination: Extorting Physical Evidence From Suspect”, *Southern California Law Review*, 43/4, 1970.
- DEĞİRMENDERELİ**, Ali: “Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi”, *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2015/4.
- DEMARCO**, Osep P./**FORD**, Paul J., *Balancing in Ethical Deliberation: Superior to Specification and Casuistry*”, *Journal of Medicine and Philosophy*, 31/5, 2006.
- DEMİRBAŞ**, Timur: “Soruşturma Evresinde Şüphelinin İfadesi Alınması ve Müdafilik”, *Legal Hukuk Dergisi*, 32, 2005.
- DONAY**, Süheyl: *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, Beta Yayınları, İstanbul, 2008.
- DÖNER**, Ayhan, *Anayasa Hukuku (Genel Esaslar)*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2023.
- DURDU**, Muhammet: “Mükellef Verilerinin Korunması ve Vergi Mahremiyeti”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 27/3, 2019.

- DÜLGER**, Murat Volkan: Ceza Muhakemesi Hukukunda Dışlama Kuralı Ve Hukuka Aykırı Delillerin Uzak Etkisi (Zehirli Ağacın Meyvesi Bilimselsi), Seçkin Kitabevi, Ankara, 2014.
- EKİCİ**, İskender: Türk Vergi Hukukunda Mükelleflerin Defter ve Belge Muhafaza ve İbraz Mecburiyetleri, Oniki Levha Yayınları, İstanbul, 2021.
- ERDEM**, Tahir: "Gizleme Suçu Mu, Susma Hakkı Mı?", Mali Pusula, 3/36, Aralık, 2007.
- ERDEM**, Tahir: "Kaçakçılık Suçlarının Bildiriminde ve Cezalandırılmasında Usul", *Vergi Sorunları Dergisi*, 273, Haziran, 2011.
- EREM**, Faruk: "Susma Hakkı", *Yargıtay Dergisi*, 18/3, 1992.
- FARAHANY**, Nita A.: "Incriminating Thoughts", *Stanford Law Review* 64, 2012.
- FJETLAND**, Gale M.: "The Fifth Amendment Privilege Against Self-incrimination in Tax Investigations", *Texas Tech Law Review*, 6/3, 1975, 1055-1074.
- GOLDBACH**, Laurie/**DYCK**, Jay: "Audit disclosure: Do I Have the Right to Remain Silent?", 03.08.2021, <https://www.blg.com/en/insights/2021/08/audit-disclosure-do-i-have-the-right-to-remain-silent>, Erişim Tarihi: 19.10.2023.
- GÖZLER**, Kemal: "Yorum İlkeleri", Kamu Hukukçuları Platformu Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaştırması, Hazırlayan: Ozan Ergül, Türkiye Barolar Birliği Yayını, Ankara, 2012.
- GÖZLER**, Kemal: İdare Hukuku Cilt I, 3. Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019.
- GÜLERCİ**, Burcu: Türk Hukukunda Vergi Mahremiyetinin Sınırları, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017.
- GÜNDAY**, Metin: İdare Hukuku, 10. Baskı, Ankara, İmaj Yayınevi, 2011.
- GÜNGÖR**, Mümin: "Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü", *TAAD*, 11/ 44 (Ekim), 2020.
- HAUER**, Judith, "Book Review - Lutz Eidam, Die strafprozessuale Selbstbelastungsfreiheit am Beginn des 21. Jahrhunderts [The Privilege Against Self-Incrimination in Criminal Proceedings at the Beginning of the 21st Century] (2007)", *German Law Journal*, 9/8, 2008.
- HAYDAR**, Nuran: Susma Hakkı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

- HELMHOLZ**, Richard H.: "Origins of the Privilege Against Self-Incrimination: The Role of the European Ius Commune", *New York University Law Review*, 65, 1990.
- HEPAKSAZ**, Engin/**ÇEVİKCAN**, Fatih/**ÖZ**, Ersan: "Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği", *Vergi Dünyası*, 354, 2011.
- INNES**, William İ./**WILLIAMS**, Matthew G.: "Protections Against Self-Incrimination in Income Tax Audits, Investigations, and Inquiries", *Canadian Tax Journal*, 49/6, 2001.
- İNCE TUNÇER**, Asuman: "Susma Hakkı Bağlamında Birtakım Ceza Muhakemesi İşlemlerinin Değerlendirilmesi", *Anadolu Üniversitesi HFD*, 4/2, 2018.
- İNCEOĞLU**, Sibel: *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa*, 3. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2013.
- İNÇİ Z.** Özen: "Şüpheli ve Sanığa Rağmen Bir Ceza Muhakemesi Hukuku Mu? Şüpheli ve Sanığın Ceza Muhakemesi İşlemlerine Katlanma Yükümlülüğü ve Bu Yükümlülüğün Sınırları Hakkında Düşünceler", *Hacettepe HFD*, 7/2, 2017.
- İTİŞGEN**, Rezzan: *Kişinin Kendini Suçlamaya Zorlanamaması İlkesi (Nemo Tenetur İlkesi) ve Susma Hakkı*, İstanbul, 2013.
- KAĞITÇIOĞLU**, Mutlu: "Kurgudan Gerçeğe Uzanan Bir Tartışma Alanı: Susma Hakkının İdare Hukukunda Yeri Var mıdır?" *TBB Dergisi*, 134, 2018.
- KAİ**, Ambos: (çeviren: Ünver, Yener) "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Yargılama Hakları Silahların Eşitliği, Çelişmeli Önsoruşturma ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi m. 6", *Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku*, Ankara, 2004.
- KALABALIK**, Halil: *İnsan Hakları Hukuku*, 5. Bası, Seçkin Yayınları, Ankara, 2017.
- KAN AYDIN**, Çağrı: "Adil Yargılamanın Bir Unsuru Olarak Susma Hakkı", *TBB Dergisi*, 91, 2010.
- KANETİ**, Selim: *Vergi Hukuku*, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986-1987.
- KARABEYSER**, Süleyman: "Vergi Hukukunda Arama Müessesesi", *Terazi Hukuk Dergisi*, 11/124, 2016.
- KARAKOÇ**, Yusuf: *Türk Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasa Uygunluğunun Yargısal Denetimi*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.

- KARAKOÇ**, Yusuf: Vergi Ceza Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.
- KARAKOÇ**, Yusuf: Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.
- KARAÇOBAN GÜNEŞ**, Tuğçe: “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yargılama Şartının Anayasaya Aykırılığı”, Terazi Hukuk Dergisi, 5/48, 2010.
- KOCAHANOĞLU**, Osman Selim: Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurulma Yolları, Yaylacık Matbaası, 2. Baskı, İstanbul, 1983.
- KOCAOĞLU**, Serhat Sinan: “Susma Hakkı”, Ankara Barosu Dergisi, 2011/1.
- KOÇAK**, Hakkı: “Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun”, Vergi Dünyası, 213, 1999.
- KÖKÜSARI**, İsmail, Anayasal Hakların Çatışması, Adalet Yayınevi, Ankara, 2020.
- KUNTER**, Nurullah/**YENİSEY**, Feridun/**NUHOĞLU**, Ayşe: Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, C. II. 17. Bası, İstanbul, Beta, 2010.
- LANGBEIN**, John H.: “The Historical Origins of the Privilege Against Self-incrimination at Common Law, Michigan Law Review, 92, 1994.
- LARSON**, Joni: “A Primer on the Federal Rules of Evidence As Applied by the Tax Court,” The Tax Lawyer published by American Bar Association, Spring, 66/3, 2013.
- LEFEBVRE**, Francis: “France-Business Law, Taxation, Social Law”, International Series”, April, 2000.
- Legal Information Institute, [https://www.law.cornell.edu/wex/quasi-criminal_\(proceeding\)#:~:text=A%20quasi%2Dcriminal%20\(proceeding\),akin%20to%20a%20criminal%20penalty.](https://www.law.cornell.edu/wex/quasi-criminal_(proceeding)#:~:text=A%20quasi%2Dcriminal%20(proceeding),akin%20to%20a%20criminal%20penalty.) Erişim Tarihi: 22.02.2023.
- LIPOFF**, Norman H.: “The Privilege Against Self-Incrimination in Federal Tax Investigations”, University of Florida Law Review 14(1) (Spring), 1961.
- Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Türk Vergi Kanunları Gereklçeleri, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- Millî Güvenlik Konseyi, Sıra Sayısı: 450, Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Tasarısının Danışma Meclisince Kabul Olunan Metni ve Millî Güvenlik Konseyi Anayasa Komisyonu Raporu. (D. Meclisi: 1/463; M. G. Konseyi: 1/397).

- MORGAN, E. M.:** "The Privilege Against Self-Incrimination", Minnesota Law Review, 34/1, 1949.
- NİŞANCI, Dilaver:** Ceza Muhakemesi Hukukunda Asgari Sanık Hakları (Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi 6. Madde Kapsamında), Seçkin Yayınevi, Ankara, 2022.
- NUALA, Muola/HARBY, Catharina:** (çeviren: Adalet Bakanlığı) Adil Yargılanma Hakkı, Strasbourg, 2003.
- ODER, Bertil Emrah:** "Anayasa Yargısında Temel Hak ve Özgürlüklerin Yorumu: Düzenleme Biçimleri, Kanıtlama ve Somutlaştırma Sorunları - 2001 Anayasa Değişiklikleri Sonrasına İlişkin Gözlemler", Kamu Hukukçuları Platformu Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaştırması, Hazırlayan: Ozan Ergül, Türkiye Barolar Birliği Yayını, Ankara, 2012.
- AVCI, Orçun:** Türkiye'de ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri, Oniki Levha Yayınları, İstanbul, 2019,
- ORTAÇ, Fevzi Rifat/ÜNSAL, Hilmi:** Genel Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019.
- ÖMERCİOĞLU, Abdullah,** 7318 Sayılı Kanun İle Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları, Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XVII, S. 1, 2022.
- ÖNCEL Mualla/KUMRULU, Ahmet /ÇAĞAN, Nami/GÖKER, Cenker:** Vergi Hukuku, 30. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2021.
- ÖZCAN, Onur:** Vergi Suçları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2015.
- ÖZEN, Mustafa:** Ceza Muhakemesi Hukuku Dersleri, 2. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2017.
- ÖZGENÇ, Hanne:** Vergi Kaçakçılığı Suçunda Muhakeme Şartı Olarak Mütalaa Şartı, ÖZGENÇ, İzzet (Editör), Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2021.
- ÖZTÜRK, Bahri:** Yeni Yargıtay Kararları Işığında Delil Yasakları, Ankara, AÜSBH İnsan Hakları Merkezi Yayınları, 1995.
- PINAR, Burak/TAYLAR:** Yıldırım, "Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması", Ceza Hukuku Dergisi, 8/21, 2013.

- PINAR**, Burak: “Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlâline İlişkin Tespitler”, *International Journal of Public Finance*, 1/1, 2016.
- PROFIT**, Michael, V.: “Refusing To Be One’s Own Witness: How The Privilege Against Self-Incrimination Differs In China, France, And The United States”, *Elon Law Review*, 8/2, 2016.
- QUIGLEY**, Michael G.: “Controlling Tax Information: Limits To Record-Keeping And Disclosure Obligations”, *Canadian Tax Journal*, 47/1, 1999.
- SABAN**, Nihal: *Vergi Hukuku*, 11. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2021.
- SALTZBURG**, Stephan A., “The Required Records Doctrine: Its Lessons for the Privilege Against Self-Incrimination”, *The University of Chicago Law Review*, (53), 1986.
- SARICAOĞLU**, Ercan: *Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat, Adalet yayınevi, Ankara, 2017.*
- SARIGÜL**, Ali Tanju: Şüpheli ve Sanığın Ceza Muhakemesi İşlemlerine Katlanma Yükümlülüğün Getirilen Sınır-Nemo Tenetur Seipsum Accusare İlkesi, *TBBĐ*, 2021/153.
- SCHAFER- LANDAU**, Russ, “Specifying Absolute Rights” *Arizona Law Review*, 37/1, 1995.
- SEIDMANN**, Daniel C./**STEIN**, Alex “The Right to Silence Helps the Innocent: A Game-Theoretic Analysis of the Fifth Amendment Privilege”, *Harvard Law Review*, December, 114 (2), 2000.
- SHERRIN**, Christopher: “Distinguishing Charter Rights in Criminal and Regulatory Investigations: What’s The Purpose of Analyzing Purpose?”, *Aşberta Law Review*, 48/1, 2010.
- SMITH**, Tara, *Rights Conflicts: The Undoing of Rights*”, *Journal of Social Philosophy*, 26/2, 1995.
- SONSUZOĞLU**, Elif: “Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2000, Sayı: 141.
- SORİANO**, Patricia Luise, “Resolving Conflict of Rights: Russ Shaffer-Landau and Judith Jarvis Thamsen Revisited”, in. *Philosophy Senior Research Colluquium Procedings*, De La Salle University, Philippines, 2018.

- SOYDAN**, Başar: Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi, Oniki Levha Yayınları, İstanbul, 2015.
- ŞAHİN**, Cumhur/**GÖKTÜRK**, Neslihan: Ceza Muhakemesi Hukuku -I-, 12. Bası, Ankara, Seçkin, 2021.
- ŞANVER**, Cahit/**OKTAR**, S. Ateş: "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Ba-Bs Bildirimlerine Bakışı Araştırması", Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, 1/3, 2013.
- ŞENYÜZ**, Doğan: Vergi Ceza Hukuku, 12. Bası, Ekin Yayınevi, Bursa, 2022, s. 402; Karakoç, Yusuf, Vergi Ceza Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.
- ŞENYÜZ**, Doğan: "Susma Hakkı Karşısında VUK'daki Defter Ve Belgeler Gizleme (Kaçakçılık) Suçu", Dokuz Eylül Üniversitesi HFD, 15/1, 2013.
- ŞENYÜZ**, Doğan/**YÜCE**, Mehmet/**GERÇEK**, Adnan: Vergi Hukuku, 10. Bası, Ekin Yayınları, Bursa, 2019.
- T. C. Temsilciler Meclisi, Tutanak Dergisi, Cilt: 8, Kırk beşinci Birleşim, 14.04.1961.
- TAŞ**, Fatma: Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Değerlendirilmesi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Doktora Tezi, Bursa, 2007.
- TAŞDELEN**, Aziz: "Vergisel Arama", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 5/2, 2003.
- TAŞKAN**, Yusuf Ziya: Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi, 4. Baskı, Adalet Yayınları, Ankara, 2021.
- TODD**, Timothy M. "The Fifth Amendment and the Conjurer's Circle: Exploring the Privilege Against Self-Incrimination in Federal Tax Practice", Charleston Law Review, 9/1, 2014.
- TRACZ**, Eliot T.: "Doctrinal Evolution and the Right Against Self-Incrimination", The University of New Hampshire Law Review, 18/1, 2019.
- Tutanak Dergisi, Cilt: 2, Otuz altıncı Birleşim, 3.4.1961, https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TM_/d00/c002/tm_00002036.pdf, Erişim Tarihi: 12.12.2022.
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasa tasarısı ve Anayasa- Komisyonu raporu (5/7), Temsilciler Meclisi Sayısı: 35, 09.03.1961.

- UÇAN**, Emine: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2013.
- ÜNSAL**, Hilmi: "Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 8/3, 2003.
- ÜSTÜN**, Ümit Süleyman: "Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu", Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 15/3, 2011.
- WALKER**, Jeffrey K.: "A Comparative Discussion of the Privilege Against Self-Incrimination", NYLS Journal of International and Comparative Law, 14/1, 1993.
- WESTEN**, Peter/**MANDELL**, Stewart: "To Talk, to Balk, or to Lie: The Emerging Fifth Amendment Doctrine Of The Preferred Response," American Criminal Law Review, 19/3, 1982.
- WIGMORE**, John H.: "Nemo Tenetur Seipsum Prodere", Harvard Law Review, 5/2, 1891.
- YALTI**, Billur: Vergi Yükümlüsünün Hakları, İstanbul, Beta, 2006.
- YASİN**, Melikşah: İdari Yargılama Usulünde İspat, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2015.
- YENİÇERİ**, Harun: Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2005.
- YENİSEY** Feridun/**NUHOĞLU** Ayşe: Ceza Muhakemesi Hukuku, Seçkin, Ankara, 2017.
- YENİSEY**, Feridun, "Kitap İncelemeleri", MHB, 14/1-2, 1994.
- YENİSEY**, Feridun: "Vergi Hukukunda Arama ve Adil Yargılanma Hakkına İlişkin Bazı Sorunlar", Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: Vergi Hukuku, Yayına Hazırlayanlar: Feridun Yenisey/Gülşen Güneş, Arıkan Basımevi, İstanbul, 2006.
- YERCİ**, Cahit: "Aramalı Vergi İncelemesi", Vergi Sorunları, 250, 2009.
- YERLİKAYA**, Gökhan Kürşat: "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Yetkisi Kavramı ve 3568 Sayılı Kanun ile İlişkisi", Erzincan Üniversitesi HFD, XV/1-2, 2011.

YILDIRIM, Ali: “Sanığın Susma Hakkı”, Ankara Barosu Dergisi, 1998/5-6, Aralık.

YILMAZ COŞKUN, Sibel: Anayasal Hakların Çatışması, Adalet Yayınevi, Ankara, 2023.

YILMAZ FURTUNA, Elif/ **BİLGİN**, Sibel: “Kişisel Verilerin Korunması Ve Lekelenmeme Hakkı Açısından Vergi Mahremiyeti”, SÜHFD., 30/2, 2022.

YOĞUN, İsmail: “Vergi Hukukumuzda Aramalı Vergi İncelemesi”, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, 461, 2006.

AIHM Kararları

Allen v. United Kingdom, (Kabul edilebilirlik kararı), Başvuru No. 76574/01, 10.09.2002.

Ashingdane v. United Kingdom, Başvuru no. 8225/78, 28.05.1985.

Funke v. France, 25.02.1993, Başvuru No. 10828/84.

Bendenoun v. France 24.02.1994, Başvuru No. 12547/86.

John Murray v. United Kingdom, 08.02.1996, Başvuru No:18731/9.

Saunders v. The United Kingdom, 17.12.1996, Başvuru No. 19187/9

Abas v. Netherlands, 26.02.1997, Başvuru No. 27943/95.

Ferrazzini v. Italy, 12.07.2000, Başvuru No. 44759/98.

Heaney and McGuinness v. Ireland”, 21.03.2001, Başvuru No. 34720/97.

J.B. v. Switzerland, 03.05.2001, Başvuru No: 31827/96.

King v. United Kingdom, Başvuru no.13881/02, 8 Nisan 2003.

King v. United Kingdom, (Kabul edilebilirlik kararı), 16.11.2004, Başvuru No. 13881/02.

Chambaz v. Switzerland, 05.04.2012, Başvuru No. 11663/04.

Van Weerelt v Netherlands, 16.06.2015, Başvuru No. 784/14.

Condron/United Kingdom 31 Eur. Ct. H.R. 1, 25 (2000).

AYM Kararları

AYM, 31.01.2007, E. 2004/31, K. 2007/11; Resmi Gazete Tarih: 18.05.2007, Sayı: 26526.

AYM, 24.03.2022, E. 2019/80, K. 2022/31, Resmi Gazete Tarih: : 22/6/2022, Sayı: 31874.

AYM, 24.03.2022, E. 2019/80, K. 2022/31, Resmi Gazete Tarih: 22/6/2022, Sayı: 31874.

AYM, 31.01.2007, E. 2004/31, K. 2007/11; Resmi Gazete Tarih: 18.05.2007, Sayı: 26526.

AYM, 24.03.2022, E. 2019/80, K. 2022/31, Resmi Gazete Tarih: 22.06.2022, Sayı: 31874.

Yargıtay ve Danıştay Kararları

Yargıtay 11. CD. 14.02.2018, E. 2017/9621, K. 2018/1198.

Yargıtay 21. CD. 05.04.2017, E. 2016/10857, K. 2017/1723.

Yargıtay 11. CD. 07.02.2018, E. 2017/3571, K. 2018/966.

Yargıtay 11. CD. 8.1.2019, E. 2016/6083, K. 2019/98.

Yargıtay 11. CD. 14.11.2007, E:2006/6740, K:2007/7940.

Yargıtay 11. CD. 27.06.2001, E. 2001/6898, K. 2001/7380.

Danıştay 3. D. 13.2.2013, E. 2010/2635, K. 2013/416.

Danıştay 4. D. 14.2.2017, E. 2015/10048, K. 2017/1587.

Danıştay VDDK, 25.5.2016, E. 2016/635, K. 2016/617.

Yabancı Mahkeme Kararları

Yargıtay Ceza Dairesi Başvuru Numarası: X 16-80.216 FS-P+B, Karar Tarihi: 06.12.2017, <https://www.legifrance.gouv.fr/juri/id/JURITEXT000036176874>, Erişim Tarihi: 12.10.2023.

BVerfGG (Federal Kanun Gazetesi I 1473) 27 Nisan 2010, https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2010/04/lk20100427_2bvl001307.html, Erişim Tarihi: 12.12.2022.

BVerfGG (Federal Kanun Gazetesi I 1473) 27 Nisan 2010, https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2010/04/lk20100427_2bvl001307.html, Erişim Tarihi: 12.12.2022.

Supreme Court of Canada, R v. Jarvis, 2002 SCC 73, <https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/2015/index.do>, Erişim Tarihi: 20.10.2023..