



Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi
Hukuk Fakültesi Dergisi
Erzincan Law Review

Cilt/Vol: 28 Sayı/No: 2 Aralık/December 2024

**Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter ve Belgeleri
Gizleme Suçu Bağlamında Nemo Tenetur İlkesinin
Yaptırımın Türü Açısından İncelenmesi**

A Study of the Nemo Tenetur Principle in the Context of the
Concealing Books and Documents Crime, One of the Tax
Evasion Crimes, in Terms of the Type of Sanction

  Dr. Öğr. Üyesi Arzu LALOĞLU*

 10.60002/ebyuhfd.1526318

ÖZ

Nemo tenetur ilkesinin idare hukukunda, vergi hukukunda ve hukuk davalarında uygulanmasına ilişkin görüşler olmakla birlikte ortaya çıkış nedeni ceza hukukunda kişinin kendini suçlamaktan korunması olduğundan, bu hak daha çok ceza hukukuna ilişkin bir yaptırım söz konusu olduğunda gündeme gelmektedir. Vergi kaçakçılığı suçlarından *defter ve belgeleri gizleme suçunun* yaptırımı ise, hapis cezasıdır. Vergi kaçakçılığı suçlarından *defter ve belgeleri gizleme suçuna* ilişkin yaptırımın idari nitelikte bir yaptırım olması halinde *nemo tenetur* ilkesine başvurulmasının engellenip engellenemeyeceğinin ortaya konulması önem arz et-

* Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı.

Makale Bilgisi/Article Info: Araştırma Makalesi/Research Article

Geliş/Received: 02.08.2024 | Kabul/Accepted: 26.11.2024.

Bu makale, intihal programında taranmış ve iki (kör) hakem incelemesinden geçmiştir. This article was submitted in a plagiarism program and reviewed by two (blind) referees.

Atıf/Cite as: Arzu Laloğlu, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu Bağlamında Nemo Tenetur İlkesinin Yaptırımın Türü Açısından İncelenmesi”, EBYÜ-HFD, C. 28, S. 2, Aralık 2024, (431-474).



Bu makale **Atıf-GayriTicari 4.0 Uluslararası** lisansı ile lisanslanmıştır.

mektedir. Bu bakımdan *defter ve belgeleri gizleme suçuna* yönelik öngörülebi-
cek yaptırım türlerinin *nemo tenetur* ilkesinin kullanımını engelleyip engelleme-
diği ve hangi yaptırım türünün belirlenmesinin daha doğru olduğunun tartışılması
gerekmektedir. Bu bağlamda bu çalışmada öncelikle *nemo tenetur* ilkesi açılana-
cak, daha sonra vergi kaçakçılığı suçlarında ilkenin neden diğer suçlardan farklı
değerlendirmeye tabi tutulduğundan bahsedilecek ve geçerliliğine ilişkin görüşler
belirtilecek, son olarak adli ve idari yaptırım türleri incelenerek bunlardan birinin
tercih edilmesi halinde ilkenin nasıl etkileneceği değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: *Nemo tenetur* ilkesi, vergi kaçakçılığı suçu, *defter ve belgeleri gizleme suçu*, adli yaptırım, hapis cezası, idari yaptırım, idari ceza.

ABSTRACT

Although there are opinions on the application of the principle of *nemo tene-
tur* in administrative law, tax law and civil law procedure, this right comes to the
fore when there is a sanction related to criminal law procedure, since the reason
for its emergence is the protection of the person from self-incrimination in crimi-
nal law. The sanction for the tax evasion crimes is a sentence of imprisonment,
which falls within the scope of criminal law. It is important to determine whether
the application of the principle of *nemo tenetur* can be prevented if the sanction
for the tax evasion crimes is an administrative sanction. In this respect, it is ne-
cessary to discuss whether the types of sanctions that can be foreseen for the tax
evasion crimes prevent the use of the *nemo tenetur* principle and which type of
sanction is more appropriate. In this context, firstly, the principle of *nemo tenetur*
will be explained, then it will be mentioned why the principle of *nemo tenetur* is
evaluated differently from other crimes in tax evasion crimes and the opinions on
the validity of the principle of *nemo tenetur* will be stated, and finally, the types
of judicial and administrative sanctions will be examined and how the principle
of *nemo tenetur* will be affected if one of them is preferred.

Keywords: The principle of *nemo tenetur*, tax evasion crimes, *the crime of
concealing books and documents*, criminal sanction, sentence of imprisonment,
administrative sanction, administrative penalty.

GİRİŞ

Nemo tenetur ilkesi, bir kimsenin kendisini suçlayan beyanda bulun-
maya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaması anlamına gelen ana-

yasal ve evrensel bir ilkedir. Anayasa'nın 38. maddesinin 5. fıkrasında düzenlenen bu ilke¹, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin (AİHM) kararlarında ise Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin² (AİHS) 6. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirilmektedir. *Nemo tenetur ilkesi* asıl olarak bir suç işlendiğinin öğrenilmesiyle başlayan ceza muhakemesi evrelerinde gündeme gelmektedir. Ancak VUK'un 359. maddesinde defter ve belgeleri ibraz etmemenin suç olarak düzenlenmesinden ötürü henüz ceza muhakemesi işlemleri başlamadan önce, defter ve belge ibrazına ilişkin vergi denetim yöntemlerinde de ilkenin gündeme geleceğine ilişkin tartışma bulunmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet veren fiillerinden *defter ve belgeleri gizlemenin*³ suç olarak düzenlenmesi ve yaptırımının hapis cezası olması nedeniyle mükellef nezdinde *defter ve belgeleri gizleme suçunun* kişi üzerinde baskı oluşturarak kişinin kendisi aleyhine olan delilleri ibraz etmeye zorlanması, bu suç fiilini *nemo tenetur* ilkesi bakımından tartışmalı hale getirmektedir. Bu açıdan vergi kaçakçılığı suçlarından olan defter ve belgeleri gizleme fiiline yönelik öngörülen yaptırımın değişmesinin *nemo tenetur* ilkesine ne şekilde etki edeceği sorusu gündeme gelmektedir. Bu soruya cevap aramak amacıyla hazırlanan bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde *nemo tenetur* ilkesi açıklanmış, ikinci bölümde vergi kaçakçılığı suçlarında *nemo tenetur* ilkesine başvurulabilmesine ilişkin görüşler incelenmiş, üçüncü bölümde ise belirlenen yaptırma göre

- 1 Anayasa'nın "suç ve cezalara ilişkin esaslar" başlıklı 38. maddesinin 5. fıkrasına göre, "hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz."
- 2 Avrupa Konseyi üyesi devletlerin dışişleri bakanları tarafından Roma'da 04.11.1950 tarihinde imzalanmış ve 03.09.1953 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye, AİHS'yi 4 Kasım 1950 tarihinde imzalamış ve 10.03.1954 tarih ve 6366 sayılı Kanun (Resmi Gazete Tarih: 19.03.1954, Sayı: 8662) ile onaylamıştır. AİHS'nin onay belgesi 18.05.1954 tarihinde Avrupa Konseyi Genel Sekreterliğine depo edilmiştir. Bu tarih AİHS'nin Türkiye bakımından yürürlüğe girdiği tarih olmaktadır.
- 3 VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığına suçuna sebep olan defter ve belgeleri gizleme davranışı doktrinde gizleme suçu olarak da anılmaktadır. Bkz. Ümit Süleyman **Üstün**, "Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu", Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 15, S. 3, 2011, s. 363; Doğan **Şenyüz**, "Susma Hakkı Karşısında VUK'daki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 15, S. 1, 2013, s. 29; Serkan **Ağar**, Vergi Kaçakçılığı Suçu Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, 1. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2016, s. 85; İskender **Ekici**, Türk Vergi Hukukunda Mükelleflerin Defter ve Belge Muhafaza ve İbraz Mecburiyetleri, Oniki Levha Yayınları, İstanbul 2021, s. 255. Bu çalışmada *defter ve belgeleri gizleme suçu* olarak anılacaktır.

vergi kaçakçılığı suçlarında *nemo tenetur* ilkesinin durumu değerlendirilmiştir.

I. NEMO TENETUR İLKESİ

A. Tanımı

Latince bir deyim olan “*nemo tenetur se ipsum accusare*” ile ifade edilen kural, kimsenin kendini itham etmek zorunda bırakılamayacağı anlamına gelmektedir⁴. Başka bir kaynakta, “*nemo tenetur se ipsum prodere*” kuralı, kimse kendisine ihanet etmek zorunda bırakılamaz şeklinde geçmektedir⁵. Kişinin kendini suçlayıcı nitelikte beyanlarda bulunmaya veya bu yönde delil göstermeye zorlanamaması olarak tanımlanan *nemo tenetur* ilkesi, bir kişinin kendi suçsuzluğunu ispat yükü altında olmaması, suçun ispatı hususunda yargılama makamlarına yardım etmeye zorlanamaması ve yargılamadaki pasif tutumunun kendi aleyhine yorumlanamaması anlamlarına gelmektedir⁶. *Nemo tenetur* ilkesi Anayasa’da da düzenlenen evrensel bir ilkedir. Anayasa’nın “suç ve cezalara ilişkin esaslar” başlıklı 38. maddesinin 5. fıkrasına göre, “Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.” Anayasamızda kimsenin kendini suçlamaya

-
- 4 Richard H. **Helmholz**, “Origins of the Privilege Against Self-Incrimination: The Role of the European *Ius Commune*”, *New York University Law Review*, S. 65, 1990, s. 962, 975; Akhil Reed **Amar**/Renee B. **Lettow**, “Fifth Amendment First Principles: The Self-Incrimination Clause”, *Michigan Law Review*, S. 98, 1995, s. 896; Albert W. **Alschuler**, “A Peculiar Privilege in Historical Perspective: The Right to Remain Silent”, *Michigan Law Review*, C. 94, S. 8, Ağustos, 1996, s. 2638; Luis E. **Chiesa**, “Beyond Torture: The *Nemo Tenetur* Principle in Borderline Cases”, *Pace Law Faculty Publications*. Paper 642, <http://digitalcommons.pace.edu/lawfaculty/642>, 2009, s. 35.
 - 5 John H. **Wigmore**, “*Nemo Tenetur Seipsum Prodere*”, *Harvard Law Review*, C. 5, S. 2, 1891, s. 84; E. M. **Morgan**, “The Privilege Against Self-Incrimination”, *Minnesota Law Review*, C. 34, S. 1, 1949, s. 8; **Alschuler**, s. 2638. Aynı yönde “*nemo debet prodere se ipsum*” kimsenin kendisine ihanet etmesinin beklenemeyeceği şekilde de kullanılmıştır. Bkz. Murat Volkan **Dülger**, *Ceza Muhakemesi Hukukunda Dışlama Kuralı ve Hukuka Aykırı Delillerin Uzak Etkisi (Zehirli Ağacın Meyvesi Doktrini)*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2014, s. 168; **Helmholz**, s. 982.
 - 6 Bu yasak Latince’de, “Suçlayan olmadıkça ceza verilmez (*Nemo punitur sine accusatore*)” ve “Hiç kimse kendi ayıbını açıklamak zorunda değildir (*Nemo tenetur detegere turitudinem suam*)” anlamlarına da gelen “Kimse kendine ihanet etmek zorunda değildir (*Nemo tenetur se ipsum prodere*)” ve “Kimse kendini suçlamak zorunda değildir (*Nemo tenetur se ipsum accusare*)” şeklinde ifade edilmektedir. Bkz. Rezzan **İtişgen**, *Kişinin Kendini Suçlamaya Zorlanamaması İlkesi (Nemo Tenetur İlkesi) ve Susma Hakkı*, İstanbul 2013, s. 3.

zorlanamayacağına ilişkin *nemo tenetur* ilkesiyle birlikte kimsenin yanında gösterilen yakınlarını suçlamaya zorlanamayacağı da düzenlendiğinden Anayasa'nın 38. maddesinin 5. fıkrası kişi bakımından *nemo tenetur* ilkesinden daha geniş düzenlenmiştir. Ancak bu çalışmanın konusu *nemo tenetur* ilkesi ile sınırlandırıldığından, sadece kişinin kendisi aleyhine beyan vermeye ve bu yolda delil göstermemeye zorlanamaması açısından inceleme yapılacaktır.

Nemo tenetur ilkesi Türk literatüründe, bu isimle anıldığı gibi⁷ bazen susma hakkı⁸, kendini suçlama yasağı⁹ gibi ifadelerle de anılmaktadır. Susma hakkı ise, yalnızca kendi aleyhine ifade vermeme ve sorulara cevap vermeme hakkı olarak kullanıldığı gibi¹⁰ hem kendi aleyhine ifade vermeme hem de kendi aleyhine delil göstermeme hakkı olarak da kullanılabilir¹¹. 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 ilke iki hakkı da kapsadığından dolayı bu çalışmada *nemo tenetur* ilkesi olarak anılacaktır.

-
- 7 Çağrı **Kan Aydın**, “Adil Yargılamanın Bir Unsuru Olarak Susma Hakkı”, TBB Dergisi, S. 91, 2010, s. 158; **İtişgen**, s. 3; Z. Özen **İnci**, “Şüpheli ve Sanığa Rağmen Bir Ceza Muhakemesi Hukuku Mu? Şüpheli ve Sanığın Ceza Muhakemesi İşlemlerine Katlanma Yükümlülüğü ve Bu Yükümlülüğün Sınırları Hakkında Düşünceler”, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 7, S. 2, 2017, s. 119; Ali Tanju **Sarıgül**, “Şüpheli ve Sanığın Ceza Muhakemesi İşlemlerine Katlanma Yükümlülüğünün Getirilen Sınır-Nemo Tenetur Seipsum Accusare İlkesi”, TBB D, S. 153, 2021, s. 39.
 - 8 Faruk **Erem**, “Susma Hakkı”, Yargıtay Dergisi, C. 18, S. 3, 1992, s. 297; Bahri **Öztürk**, Yeni Yargıtay Kararları Işığında Delil Yasakları, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İnsan Hakları Merkezi Yayınları, Ankara 1995, s. 151; Billur **Yaltı**, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınları, İstanbul 2006, s. 139; Tahir **Erdem**, “Gizleme Suçu mu, Susma Hakkı mı?”, Mali Pusula, C. 3, S. 36, Aralık, 2007, s. 34-45; Mustafa **Özen**, Ceza Muhakemesi Hukuku Dersleri, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2017, s. 213; Ali **Yıldırım**, “Sanığın Susma Hakkı”, Ankara Barosu Dergisi, S. 5-6, 1998, s. 683; **Üstün**, s. 363 vd.; **Şenyüz**, Susma Hakkı, s. 29; Asuman **İnce Tunçer**, “Susma Hakkı Bağlamında Birtakım Ceza Muhakemesi İşlemlerinin Değerlendirilmesi”, Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 4, S. 2, 2018, s. 357; Nuran **Haydar**, Susma Hakkı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2019, s. 29; Cumhur **Şahin/Neslihan Göktürk**, Ceza Muhakemesi Hukuku -I-, 12. Bası, Seçkin Yayınevi, Ankara 2021, s. 142; **İnci**, s. 12; Serhat Sinan **Kocaoğlu**, “Susma Hakkı”, Ankara Barosu Dergisi, S. 1, 2011, s. 31; Nihal **Saban**, Vergi Hukuku, 11. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2021, s. 372.
 - 9 **İtişgen**, s. 3.
 - 10 **Öztürk**, s. 151; **Özen**, s. 213; **Yıldırım**, s. 683.
 - 11 **Şahin/Göktürk**, s. 142; **Yıldız**, s. 156; **Şenyüz**, Susma Hakkı, s. 29; **Erem**, s. 297; **İnci**, s. 121.

B. Amaçları

Nemo tenetur ilkesinin amaçlarına ilişkin çeşitli görüşler ortaya konulmaktadır. Hatta ilkenin doğal haklar arasında olduğu, devlet tarafından kişiye sağlanan bir hak olmadığı ve her bireyin doğuştan bu hakka sahip olduğu ileri sürülmektedir. Bu düşünceye göre ilke doğal haklardan olduğundan nadiren istisna kabul edilmektedir¹².

Nemo tenetur ilkesinin amaçlarından biri herkesin hatta masumların bile soruşturma sırasındaki sorgulama yöntemleri ile yıldırılması veya hileye maruz kalması neticesinde işlemediği bir suçtan ceza almasının önüne geçmektedir¹³. Diğer yandan ilke, ceza hukukunda asıl amacı olan maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasına hizmet etmektedir. Baskılardan kurtulmak amacıyla kişinin suçu işlediğini söylemesi, maddi gerçeğe ulaşmaya engel olacaktır¹⁴. İlke aynı zamanda soruşturma ve kovuşturma makamlarına olan güvenin artmasına katkı sunmakta ve kişinin ifade sırasında verdiği cevapların ve itirafın güvenilirliğini sağlamaktadır¹⁵.

Eski ceza muhakemesi sistemlerinde, sanığın kendisi de delil elde edilebilecek bir obje olarak görülmekteydi. Bu durum ise sanıktan itiraf elde edebilmek için sanığa karşı işkence ve kötü muamele gibi suistimallerin yaşanmasına sebep olmaktadır¹⁶. İşkence yasağı ile *nemo tenetur* ilkesi arasında neden sonuç ilişkisi vardır. Keza, ilkenin kabul edilmesindeki en büyük etken itiraf almak için yapılan baskı ve işkencelerin önüne geçektir¹⁷. Böylece şüpheli veya sanığı ifade vermeye ve bu bağlamda gerçeğin ortaya çıkarılmasına katılmaya zorlanmasını önleyerek insan onurunun korunmasına katkı sağlamaktadır¹⁸.

İlkenin diğer bir amacı soruşturma ve kovuşturma esnasında kamu gücü ve yetkisinden yararlanan, güçlü araştırma ve savunma araçları olan devletin karşısında güçsüz durumda olan bireyi korumaktır. Devlet erkinin yetkisinde polis memurları, savcılar ve diğer devlet görevlileri, bu kamu görevlilerinin yanı sıra belgelere erişim hakkı gibi birçok ayrıcalığı vardır¹⁹. İlkenin kabul edilmiş amaçlarından biri de suçlanan kişinin suçunun kamu gücü tarafından kanıtlanması gerektiği düşüncesidir. Buna göre,

12 Patric **Granfield**, "The Right to Silence ", Theological Studies, C. 26, S. 2, 1965, s. 286.

13 **Amar/Lettow**, s. 861.

14 **Chiesa**, s. 36, 37.

15 U. S. Supreme Court "Michigan v. Tucker", 417 U.433, 448-49 (1974).

16 **İtişgen**, s. 27.

17 **Chiesa**, s. 36; Ayrıca bkz. **Amar/Lettow**, s. 865.

18 **Demirbaş**, s. 86.

19 **Amar/Lettow**, s. 893.

kamu gücü tarafından soruşturma yapılabilmesi için makul-basit şüphe, ceza davası açılabilmesi için kuvvetli şüphe bulunması gerekmektedir. Bir kişi hakkındaki kuvvetli-yeterli şüphenin, kamu gücü tarafından suçlanan kişiden bağımsız olarak kanıtlanması gerekmektedir²⁰.

Nemo tenetur ilkesinin kabul edilmesi gerekçelerinden biri olarak acımasız üçlem gösterilmektedir. *Nemo tenetur* ilkesinin kabul edilmemesi, kişiyi suçunu itiraf etmek, kınanmak ve yalan söylemekten oluşan üç durumdan biri içerisinde bırakacak ve hangisini seçerse seçsin büyük bir ıstırap yaşayacaktır²¹.

Nemo tenetur ilkesinin, amaçlarına yönelik eleştiriler getirilmektedir. En büyük eleştiri ilkenin masumları değil suçluları koruması yönündedir²². Bu hak, masumların gerçeklere dayanan, doğru savunma yapmasını engellerken suçlu olanlara yardım etmek için tasarlanmış gibi görünmektedir²³. Birçok düşünürü göre, masum bir kimsenin susmak için bir nedeninin yoktur; suçlanan kişinin dava konusu hakkında konuşmaktan çekinmesi, reddedemeyeceği bir suçtan sorumlu olmasından ileri gelmektedir²⁴. Diğer bir görüşe göre ise, suç ile itham edilen kişinin devlet görevlileri tarafından kötü muameleye maruz kalması nedeniyle kabul edildiğinden, işkence ve kötü muamelenin yasaklanmasıyla ayrıca ilkeye gerek kalmamaktadır²⁵.

20 Kevin **Reitz**, “Clients, Lawyers, and the Fifth Amendment The Need for a Projected Privilege”, Duke Law Journal, S. 41, 1991, s. 581-82; AİHM, Saunders v. The United Kingdom, 17.12.1996, Başvuru No. 19187/91.

21 Jeffrey K. **Walker**, “A Comparative Discussion of the Privilege Against Self-Incrimination”, NYLS Journal of International and Comparative Law, 14/1, 1993, s. 4; U.S. Supreme Court “Murphy/Waterfront Commn.”, 378 U.52,55 (1964); U.S. Supreme Court, “Miranda v. Arizona”, 384 U.436, 460 (1966).

22 Jeremy **Bentham**, A Treatise on Judicial Evidence, Editor, M. Dumont, Fred B. Rothman & Co., 1825, s. 241. (Aktaran: Daniel J. **Seidmann**/Alex **Stein** “The Right to Silence Helps the Innocent: A Game-Theoretic Analysis of the Fifth Amendment Privilege”, Harvard Law Review, December, C. 114, S. 2, 2000, s. 451, 452; Bkz. **Wigmore**, s. 86; Stephen A. **Saltzburg**, “The Required Records Doctrine: Its Lessons for the Privilege Against Self-Incrimination”, The University of Chicago Law Review, S. 53, 1986, s. 8. (İlkenin ABD düzenlemesine yönelik en güçlü saldırılardan biri, bunun düzgün davranış temel kavramlarına meydan okuduğudur.)

23 **Amar/Lettow**, s. 860, 861.

24 Bkz. **Seidmann/Stein**, s. 431; J. M. **Beattie**, Crime and the Courts in England 1660–1800, Princeton University Press, 1986, s. 348, 349; Eliot T. **Tracz**, “Doctrinal Evolution and the Right Against Self-Incrimination”, The University of New Hampshire Law Review, C. 18, S. 1, 2019, s. 113; **Amar/Lettow**, s. 860, 861.

25 **Wigmore**, s. 85, 86.

VUK'un 359. maddesi a bendinin 2 no'lu alt bendinin ilgili hükmüne göre *defter ve belgeleri gizleme suçu*; varlığı noter kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesidir. Bu suç bakımından *nemo tenetur* ilkesi kişinin acımasız üçlem içinde kalmasını engellemekte ve güçlü konumda olan devlete karşı bireyi korumakta ayrıca devletin kişiye isnat ettiği suç fiilini kendi çabasıyla kanıtlaması amaçlarına hizmet etmektedir. Ancak hizmet ettiği tüm bu amaçların yanında ilkenin suç işleme kararını güçlendirme aracı olarak görülmesinin de önüne geçmek gerekmektedir. İlkenin henüz suç işlenmeden önce getirilmiş defter ve belge düzenine ilişkin hükümlere uyulmamasına izin verdiği şeklinde anlaşılması ilkenin hizmet ettiği bu amaçlara rağmen meşruiyetinin sorgulanmasına sebep olmaktadır. Bu bakımından ileride değineceğimiz üzere ilkenin idarenin hukuka uygun yetkilerine dayanarak ifa ettiği rutin denetimlerinde herhangi bir suç şüphesi yönelik bir kanıt araması olmadığından bu denetimlerde ilkeye başvurulamayacağının kabul edilmesi gerekmektedir. Ancak suç şüphesinden sonra daha çok bir suç fiilini kanıtlamaya yönelik bir denetim yapılması söz konusu olduğunda şüpheli veya sanık haklarından olan ilkeye başvurulabileceğinin kabul edilmesi gerekir.

C. Kapsamı

Nemo tenetur ilkesi, ifadesinin alınması esnasında kişiye yemin ettirilmesini engellemektedir. Anglo-Sakson hukukunda kişinin yemin etmesi, sorulan sorulara doğru cevaplar vermesini gerektirmektedir. Anglo-Sakson hukukuna göre yapılan bir soruşturma veya görülmekte olan bir dava sırasında, sorulan sorulara doğru cevaplar verilmemesi durumunda yalan tanıklık suçuyla karşı karşıya kalınmaktadır²⁶. Tanık olarak dinlenen kişilerin yemin etmesi zorunludur. Sanık sorgusu sırasında sorulara cevap vermeyi reddedebilmekte ancak soruya cevap verdiğinde doğru cevap vermek zorunda olduğu kabul edilmektedir²⁷. Yanlış cevap vermesi durumunda suçlanan kişi de olsa yalan tanıklık suçundan ceza almaktadır²⁸. Bu durum ilkeyi etkisiz hale getirmektedir. *Nemo tenetur* ilkesinin tam olarak sağlanması için şüpheli veya sanığın ifade verirken yemin etmek zorunda

26 **Tracz**, s. 109-141; **Wigmore**, s. 77; John H. **Langbein**, "The Historical Origins of the Privilege Against Self-incrimination at Common Law", Michigan Law Review, 92, 1994, s. 1073.

27 **Helmholz**, s. 965; Ahmet **Özdemir** "Amerika Birleşik Devletleri Ceza Hukukunda Yalan Tanıklık Suçu", Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C. 26, S. 2, Aralık 2020, s. 942.

28 **Langbein**, s. 1073.

bırakılmaması gerekmektedir. Kıta Avrupası hukukunda ise, kişinin doğru söylemekle yükümlü olup olmadığı tartışmalıdır²⁹. Ancak yemin bu ülkeler açısından da *nemo tenetur* ilkesine aykırı görülmemekte, kişinin kedisinin şüpheli veya sanık olması durumunda ifade veya sorguda yemin vermesi istenmemektedir³⁰.

Nemo tenetur ilkesi, kişinin susmasına olumsuz sonuç bağlanmasını engellemektedir³¹. İlkeye ilişkin korumanın sağlanabilmesi için suçlanan kişinin *nemo tenetur* ilkesini kullanması durumunda herhangi bir ceza tehdidiyle karşı karşıya kalmaması gerekmektedir. Aksi takdirde kişi, kendini ifade vermek zorunda hissedebilmektedir. Bu nedenle, *nemo tenetur* ilkesine ilişkin tam koruma sağlanması, ilkeye başvurulması durumunda susmaya olumsuz sonuç bağlanmaması ile mümkündür. Ancak, diğer delillerle birlikte değerlendirildiğinde olumsuz bir sonuca varılmasını gerektiren istisnai durumlarda, ilkeye dayanarak susma hakkının kullanılması aleyhe değerlendirilen deliller arasında kabul edilebilmektedir³².

Nemo tenetur ilkesi, kişinin sorulan sorulara yanıt vermeye zorlanmasını engellediği gibi kişinin kendi aleyhine olan delilleri mahkemeye sunmaya zorlanmasını da engellemektedir³³. Kişinin aleyhine olan delillerin

29 Almanya hakkında bkz. **Haydar**, s. 63; Fransa için bkz. G. Arthur **Martin**, “The Privilege Against Self-Incrimination under Foreign Law”, (Alt Bölüm: Walter **Clemens** “D. Germany”), Journal of Criminal Law, Criminology and Police Science, S. 51, 1960, s. 170.

30 **Martin**, s. 170; **Haydar**, s. 63.

31 U. S. Supreme Court, “Griffin v. California”, 380 U.609, 615 (1965). (Bu kararında Yüksek Mahkeme, suçluluğu gösteren tek delil olarak sanığın susmasının kabul edilemeyeceğini ve susmanın kanıt olabilmesi için suçluluğun ilk bakışta gösterilmesi gerektiğini belirtmiştir.); AİHM, Condron/United Kingdom 31 Eur. Ct. H.R. 1, 25 (2000), 56. paragraf; AİHM, 08.02.1996 tarih ve 18731/9 sayılı John Murray/Birleşik Krallık, 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; **İtişgen**, s. 4; **İnci**, s. 130; Dilaver **Nişancı**, Ceza Muhakemesi Hukukunda Asgari Sanık Hakları (AİHS 6. Madde Kapsamında), Seçkin Yayınevi, Ankara 2022, s. 72.

32 Jenkins v. Anderson, 447 U.231, 238–39 (1980) Bu davada, sanık suçlayıcı deliller hakkında yorum yapmak istememiş ve deliller karşısında *nemo tenetur* ilkesini kullanmıştır. Mahkeme ise, kişinin suçlayıcı delillere bir cevap vermemesinin delil olarak kullanılmasında ilkeye aykırılık görmemiştir. Fletcher v. Weir, 455 U.603, 607 (1982); Salinas v. Teksas, 570 U.178, 133 Ct. 21742, (2013), 174.

33 Thomas **Dingeldey**, Das Prinzip der Aussagefreiheit im Strafprozeßrecht, JA 1984, s. 412; Gerald **Grünwald**, Anmerkung-BGH Beschluß v. 30.4.1968- 1 StR 625/67 (OLG Karlsruhe), JZ 1968, s. 752; Günter **Haas**, Der Beschuldigte als Augenscheinobjekt, GA 1997, s. 368 vd.; Peter **Kasiske**, Die Selbstbelastungsfreiheit im Strafprozess, JuS 2014, s. 15-19, s. 18; Klaus **Rogall**, Der Beschuldigte als

kişinin elinde bulunduğunun öğrenilmesiyle, kişiden bu delilleri sunması istenebilmektedir. Ancak kişinin elindeki delilleri sunması, kendisi hakkındaki suçlamaya yardım etmesi anlamına gelmekte ve ilkeye aykırılık teşkil etmektedir.

Kişinin *nemo tenetur* ilkesine başvurarak hiçbir ifade vermeme hakkı olduğu gibi ifade vermeyi kabul edip, ifade sırasında sorulan bazı sorulara yanıt vermeme hakkı da bulunmaktadır³⁴. Kişinin ifade vermeyi tercih etmesi tam susma hakkı³⁵, ifade vermeyi kendi rızasıyla kabul ettikten sonra bazı sorulara cevap vermeyi tercih etmesi ise kısmi susma hakkı olarak değerlendirilmektedir³⁶. İlkenin etkili bir şekilde uygulanması açısından kişiye hem tam susma hakkının hem de kısmi susma hakkının sağlanması gerekmektedir. Kişi, kendi savunması açısından hangisinin uygun olduğuna inanıyorsa onu tercih edebilmelidir. Ancak kısmi susma konusunda tartışmalar mevcuttur. Bir kimsenin bazı sorulara yanıt verip bazılarına yanıt vermemesinin hâkim tarafından değerlendirilmesi gerektiği ve bazı durumlarda kişinin kısmi susmasına olumsuz sonuç bağlanabileceği belirtilmektedir³⁷.

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 alanlardır³⁸. VUK'ta ibraz yükümlülüğü getirilen belgeler de kamu yararına hizmet eden belgeler olduğundan ilkenin tartışmalı alanlarından birini oluşturmaktadır.

Çalışma konumuzu ilgilendirdiğinden kamu yararına hizmet eden belgelerde *nemo tenetur* ilkesinin nasıl uygulanacağına ilişkin değerlendirme yapmakta fayda vardır. Kişinin kişisel belgeleri herhangi bir kanun tarafından tutulması, düzenlenmesi ve ibrazı öngörülmeyen belgeleri oldu-

Beweismittel gegen sich selbst- Ein Beitrag "Nemo tenetur seipsum proderere" im Strafprozeß, Berlin 1977, s. 67 vd., s. 54.; Heinrich Amadeus **Wolff**, Selbstbelastung und Verfahrenstrennung- Das Verbot des Zwangs zur aktiven Mitwirkung am eigenen Strafverfahren und seine Ausstrahlungswirkung auf die gesetzliche Mitwirkungspflichten des Verwaltungsrechts, Berlin 1997, s. 95. (Aktaran: **İnci**, s. 136.).

34 **İnci**, s. 130.

35 **Şahin/Göktürk**, Ceza Muhakemesi Hukuku -I-, s. 140.

36 Bkz. **Şahin**, Ceza Muhakemesi Hukuku -I-, s. 144; **İtişgen**, s. 32-33; Stephen **Rushin**, "Rethinking Miranda: The Post-Arrest Right to Silence", California Law Review, S. 99, 2011, s. 170-171.

37 **Haydar**, s. 63.

38 Ayrıntılı bilgi için bkz. **İtişgen**, s. 81 vd.; **Haydar**, s. 63.

ğundan bu belgelerinin talep edilmesi halinde *nemo tenetur* ilkesine dayanarak bunları ibrazdan kaçınılabilmektedir. Ancak kamu yararına hizmet eden belgelerin tutulması, düzenlenmesi ve ibrazı kanunlarca zorunlu tutulmakta ve ibraz edilmemesi halinde cezai ve idari bazı yaptırımlar öngörülmektedir. Bu belgelerin ibrazında kamu yararı bulunduğundan bu belgelerin ibrazından ilkeye dayanarak kaçınılamaması gerektiği düşünülmektedir³⁹. Bazı yazarlar ise ilkenin kamu yararına hizmet eden belgeler açısından da kabul edilmesi gerektiğini savunmakta⁴⁰ ve konu tartışmalı hale gelmektedir.

Kamu yararına hizmet eden belgelerin ibrazı söz konusu olduğunda aktif katılım söz konusudur. VUK'un defter ve belge ibrazına ilişkin hükümlerine göre bir kişiden vergi denetimleri amacıyla defter ve belgelerinin ibrazı talep edildiğinde mükellefin bu defter ve belgeleri ibraz etmesi gerekir. Diğer bir deyişle mükellefin aktif bir harekette bulunması beklenir ve bu hareketin gerçekleştirilmemesi halinde mükellefin cezai sorumluluğu doğar. Belge delili kişiden parmak izi, kan ve doku örneği alınmasına benzetilebilirse de birbirinden farklı durumlardır. Ceza muhakemesi işlemlerine katılma yükümlülüğü ilkesi pasif katılımı zorunlu kılar⁴¹. Parmak izi, kan ve doku örneği alınmasında kişinin pasif katılımı söz konusudur⁴². Kişinin herhangi bir harekette bulunması istenmemekte yalnızca yapılan kan ve doku örneği alma işlemine katılması beklenmektedir. Belgelerin ibrazında kişinin aktif katılımı söz konusu iken kan ve doku örneği alınmasında kişinin pasif katılımı olduğundan ilke bakımından birbirinden farklı değerlendirilmesi gereken durumlardır.

-
- 39 Alman Anayasa Mahkemesi vergilere ilişkin ibraz ödevi verilen defter ve belgelerin kamu yararına hizmet eden belgeler olduğundan bu belgeler bakımından *nemo tenetur* ilkesine başvurulamayacağını belirtmektedir. Bkz. BVerfGG (Federal Kanun Gazetesi I 1473) 27 Nisan 2010, https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2010/04/lk20100427_2bv1001307.html, Erişim Tarihi: 12.12.2022.
- 40 Judith **Hauer**, "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, C. 9, S. 8, 2008, s. 1048.
- 41 Nur **Centel**/Hamide **Zafer**, Ceza Muhakemesi Hukuku, 10. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul 2013, s. 157; Cumhuriyet **Şahin**, Ceza Muhakemesi Kanunu Gazi Şerhi, Ankara, 2005, s. 241; **İnci**, s. 120; Hüseyin **Ertuğrul**, Ceza Muhakemesinde Katılma Yükümlülüğü, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XII, S. 1-2, 2008, s. 693.
- 42 Timur **Demirbaş**, Soruşturma Evresinde Şüphelinin İfadesinin Alınması, 5. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2018, s. 87; Pervin **Aksoy İpekçioğlu**, Vücuttan Örnek Alma İşleminin Hukuki Niteliği ve Anayasa'ya Uygunluğu, Prof. Dr. Nur Centel'e Armağan, Marmara Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C. 19, S. 2, 2013, s. 1168.

Diğer yandan ABD Yüksek Mahkemesi, içtihatlarında *nemo tenetur* ilkesi ihlallerinin üç unsuru içermesi gerektiği sonucuna varmıştır; kendini suçlama (*self-incrimination*), zorlama (*compell*) ve tanıklık (*testimony*)⁴³. ABD Anayasası'nın ilkenin düzenlendiği beşinci değişik hükmüne göre, “*bir suçla itham edilen kimse, kendisine karşı tanıklık etmeye zorlanamaz*”. Suçlama ve zorlama unsurları sağlam bir zemine oturtulsa da tanıklık hiçbir zaman net bir şekilde tanımlanmamıştır⁴⁴. ABD Yüksek Mahkemesi tarafından net bir değerlendirme yapılmamasına rağmen, öğretide görülen davalarda, “*tanıklığı*” şüpheliden elde edilen bilginin asli içeriği, insanların sahip olduğu veya ürettiği hakikat değeri olan önermeler şeklinde tanımlanmaktadır. Tanıklık kavramına, doğruluk değeri olan önermeler oluşturma ve ifade değeri olan herhangi bir belge üretmenin de dâhil olduğu savunulmaktadır⁴⁵. Tanıklık niteliğindeki bir iletişim, açıkça veya dolaylı olarak olgusal bir iddiayı ileten ve bilgiyi ifşa eden iletişimdir⁴⁶. Diğer bir deyişle ABD Yüksek Mahkemesi fiziki delilleri ilke kapsamına dahil etmezken beyan delilleri ilkenin kapsamına girmektedir. İlkenin yalnızca tanıklık boyutuyla ele alınması nedeniyle, kendi aleyhine delil vermeye zorlanmama boyutuna ilişkin tam bir koruma sağlanmamaktadır. Bu nedenle ABD Yüksek Mahkemesine göre bir kimsenin kendisinin düzenlediği defter ve belgeler ilke kapsamında beyan delili sayılmakta ve korunmakta iken muhasebecisinin düzenlediği defter ve belgeler mükellefin tanıklığına değil muhasebecisinin tanıklığına dayandığından tanıklık unsurunu sağlamamakta ve mükellef tarafından ilkeye başvurulamamaktadır. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda ise hem kendi aleyhine beyan vermeye hem de delil vermeye zorlanmama koruma altına alındığından ABD hukukundan farklı bir değerlendirme yapmayı zorunlu kılmaktadır.

43 Timothy M. **Todd**, “The Fifth Amendment and the Conjurer’s Circle: Exploring the Privilege Against Self-Incrimination in Federal Tax Practice”, *Charleston Law Review*, 9/1, 2014, s. 150, 151; Ayrıca Bkz. Lance **Cole**, “The Fifth Amendment and Compelled Production of Personal Documents After United States v. Hubbell-New Protection for Private Papers?”, *29 American Journal of Criminal Justice*, 2002, s. 123 vd.

44 Ronald J. **Allen**/M. Kristin **Mace**, “The Self-Incrimination Clause Explained and Its Future Predicted”, *Journal of Criminal Law & Criminology*, S. 94, 2003-2004, s. 259.

45 **Allen/Mace**, s. 246.

46 **Todd**, s. 154, 155.

II. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA NEMO TENETUR İLKESİNE BAŞVURULABİLMESİNE İLİŞKİN TARTIŞMA

A. Genel Olarak

Genel olarak diğer suçların soruşturması bakımından ceza muhakemesinin soruşturma evresi ile başlayan *nemo tenetur* ilkesi vergi kaçakçılığı suçları gibi ekonomik suçlar bakımından soruşturma ve kovuşturma evreleri öncesindeki idari süreçlerde de gündeme gelebilmektedir. Vergi hukukunda ise öngörülen defter, kayıt ve belge ibraz yükümlülükleri ve bu yükümlülüklere uyulmadığında öngörülen *defter ve belgeleri gizleme suçu* bakımından soruşturma ve kovuşturma evreleri öncesinde yapılan vergi denetimleri bakımında da gündeme gelmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçunda *nemo tenetur* ilkesine ilişkin tartışma defter ve belgeleri ibraz etmemenin suç olarak düzenlenmesinden dolayı gündeme gelmektedir⁴⁷. Defter ve belgeleri gizleme suçu VUK'un kaçakçılık suçları ve cezaları başlıklı 359. maddesinin a bendinin 2 no'lu alt bendinde düzenlenmiştir. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi suç olarak düzenlenmiş ve faillerin on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. *Defter ve belgeleri gizleme suçunun* oluşabilmesi için defter ve belgelerin vergi kanunlarına göre tutulma, saklanma ve ibraz mecburiyetine tâbi olması, defter ve belgelerin varlığının sabit olması, ibrazın vergi incelemesi amaç ve kapsamında istenmesi, defter ve belgelerin vergi incelemesine yetkili kişilerce istenmesi, ibraz talebinin saklama (muhafaza) süresi içinde yapılması, ibraz için süre verilmesi, ibraz etmemenin meşru sebebe dayanmaması gerekmektedir⁴⁸.

B. Vergi Kaçakçılığı Suçu Bağlamında Nemo Tenetur İlkesine Başvurulabilirliğe İlişkin Görüşler

VUK'un 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarının suç olma vasfından dolayı faillerinin şüpheli ve sanık haklarından yararlanması gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı suçunun faillerinin sanık haklarından yararlanması gerekmele birlikte bu haklardan yararlanmanın hangi zamandan itibaren mümkün olduğu doktrinde tartışmalıdır. Çalışmanın

47 **Yaltı**, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 148; **Saban**, s. 369; **Şenyüz**, Susma Hakkı, s. 31; **Üstün**, s. 363.

48 **Şenyüz**, Susma Hakkı, s. 29, 30. Aynı yönde bkz. Doğan **Şenyüz**, Vergi Ceza Hukuku, 12. Bası, Ekin Yayınevi, Bursa 2022, s. 450, 451; Yusuf **Karakoç**, Vergi Ceza Hukuku, Yetkin Yayınevi, Ankara 2016, s. 285-287.

konusu bakımından önemli olmasından dolayı öncelikle *nemo tenetur* ilkesine hangi andan itibaren başvurulabileceğinin belirlenmesi gerekmektedir.

*Defter ve belgeleri gizleme suçunun nemo tenetur ilkesine aykırı olduğuna yönelik ilk görüşe göre ilkeye aykırılık suça ilişkin öngörülen yaptırımın kişide oluşturduğu baskıdan ileri gelmektedir*⁴⁹. Aynı görüşte olan bazı yazarlar ise *defter ve belgeleri gizleme suçunun* suç olmaktan çıkarılarak kabahat olarak düzenlenmesi ve idari para cezası verilmesi halinde ilkeye aykırılığın giderilebileceğini belirtmektedir⁵⁰. Bizim de katıldığımız, *defter ve belgeleri gizleme suçunun* sadece suç şüphesinden sonra yapılan vergi incelemeleri bakımından geçerli olacağına ilişkin görüşe göre, suç şüphesi hasıl olduktan sonra yapılan vergi denetimleri ile soruşturma ve kovuşturma evresinde ilkeye başvurulabileceği kabul edilmektedir⁵¹. Başka bir görüşe göre ise vergi kaçakçılığı suçu bakımından ilkeye ceza muhakemesi evrelerinde başvurulabilmektedir. Bir suç soruşturması ve kovuşturması bulunmayan hallerde ilkeye başvurulamayacağı kabul edilmektedir⁵². Anayasa Mahkemesi (AYM) de vergi kaçakçılığı suçu

-
- 49 **Yaltı**, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 140-149. Aynı yönde bkz. Ercan **Sarıcaoğlu**, Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat, Adalet Yayınevi, Ankara 2017, s. 359-369; Mahmut **Kaşıkcı/Altan Rençber**, Vergi Ceza Hukuku, Oniki Levha Yayınları, İstanbul 2023, s. 304 vd.; AYM, 2019 yılında VUK'un 359. Maddesinde düzenlenen defter ve belgeleri gizleme suçunun *nemo tenetur* ilkesine aykırılığı iddiasına ilişkin somut norm denetimi yaparak, defter ve belgeleri gizleme fiilinin suç olarak düzenlenmesinin Anayasa'ya uygun olduğuna karar vermiştir. AYM'nin çoğunluk görüşüne katılmayan yedi üyesi karşı oy değerlendirmelerinde genel olarak aynı gerekçelere dayanarak defter ve belgeleri gizleme suçunun bu haliyle Anayasa'ya aykırı olduğu kanaatlerini dile getirmişlerdir. Bkz. AYM, E. 2019/80, K. 2022/31, 24.03.2022, Resmi Gazete Tarih: 22.06.2022, Sayı: 31874.
- 50 **Şenyüz**, Susma Hakkı, s. 39; **Üstün**, s. 386.
- 51 Turgut **Candan**, "Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler", Editörler, İlhan Ulusan/Funda Başaran Yavaşlar, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, İstanbul Kültür Üniversitesi, Seçkin Yayınevi, Ankara 2009, s. 276, 277; Onur **Özcan**, Vergi Suçları, Seçkin Yayınevi, Ankara 2015, s. 226.
- 52 Funda **Başaran Yavaşlar**, "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, s. 149,150; Sibel **İnceoğlu**, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa, 3. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2013, s. 278; Aynı yönde bkz. Melikşah **Yasin**, İdari Yargılama Usulünde İspat, On İki Levha Yayınları, İstanbul 2015, s. 65-69; **Erdem**, Gizleme Suçu mu, Susma Hakkı mı?, s. 34-45; **Özen**, s. 38, 39.

bağlamında ilkeye başvurulabilmesinin ceza muhakemesi işlemlerinin başlamasından sonra geçerli olduğu kanaatindedir⁵³.

AİHM ise önüne gelen başvurularda iç hukuk kurallarının hukuka uygunluğunu değerlendirmek yerine somut olaydaki tüm şartları değerlendirerek, AİHS ile korunan bir hakkın zedelenip zedelenmediğine karar vermektedir. Bundan dolayı, vergi incelemesinin *nemo tenetur* ilkesine aykırı olup olmadığına dair AİHM'in net bir görüşü bulunmamaktadır. İlke AİHS'de açıkça düzenlenmese bile, AİHM bu ilkeyi AİHS'nin adil yargılanmaya ilişkin 6. maddesi kapsamında değerlendirmekte, verdiği kararlarında ilkenin öncelikle, sanığın ceza yargılaması bağlamında susma iradesine ve cezaî kovuşturmalarda zorunlu olarak elde edilen bilgilerin kullanılmamasına saygı gösterilmesiyle ilgili olduğunu vurgulamaktadır⁵⁴. Bununla birlikte, verginin hesaplanması ve değerlendirilmesi amacıyla gelir ve sermayenin açıklanması yükümlülüğünün, devletlerin vergi sistemlerinin ortak bir özelliği olduğunu ve bu yükümlülük olmadan vergi sisteminin etkin bir şekilde işlemlerini tasavvur etmenin zor olacağını belirtmektedir⁵⁵. Aynı zamanda, iş alanı ve ekonomik konularda devletlerce özel önlemler alınabileceği konusunda hem fikir olduğunu, ne banka hesaplarının ibrazına dair yükümlülükler ne de para cezalarının uygulanmasının doğrudan adil yargılanma hakkına aykırı olmayacağı kanaatini dile getirmektedir⁵⁶.

İdarî denetimlerin baskın amacı ceza soruşturmasına ilişkin delil toplama olduğu durumlarda ise, AİHM'in *nemo tenetur* ilkesinin zedelendiğine hükmettiği görülmektedir⁵⁷. Funke/Fransa başvurusunda, mükellefin

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

54 AİHM Funke v. France, 10828/84, 25.02.1993, § 22, 44; AİHM John Murray v. The United Kingdom, 18731/9, 08.02.1996, § 45; AİHM, Saunders v. The United Kingdom, 19187/91, 17.12.1996; AİHM, J.B. v. Switzerland, 31827/96, 03.05.2001; AİHM, O'halloran and Francis v. The United Kingdom, 15809/02, 29.06.2007; Dovydas Vitkauskas/Grigoriy Dikov, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Adil Yargılama Hakkının Korunması, Çev. Serkan Yalçın, Avrupa Konseyi Yayını, Strazburg 2012, s. 70; Christoph Heinrich/Christian Rauch/Axel Wiehrer, “‘Nemo’ Tenetur Se Ipsum Accusare?”, (Çevrimiçi) <http://kanzleirauch.de/wp-content/uploads/2011/07/crthemis.pdf>, 10.03.2021, E.T. 31.07.2024.

55 AİHM, Allen v. The United Kingdom (Kabul edilebilirlik kararı), 76574/01, 10.09.2002; AİHM, Abas v. Netherlands, 27943/95, 26.02.1997; AİHM, Van Weerelt v Netherlands, 784/14, 16.06.2015; AİHM, King v. United Kingdom, 13881/02, 08.04.2003.

56 AİHM, Funke v. France, 10828/84, 25.02.1993, § 43.

57 Bkz. AİHM, Funke v. France, 10828/84, 25.02.1993; AİHM, Saunders v. The United Kingdom, 19187/91, 17.12.1996; AİHM, J.B. v. Switzerland, 03.05.2001, Başvuru

vergi kaçırdığına ilişkin şüphe söz konusudur ve mükellefe ait faturalar mahkeme aracılığıyla talep edilmiştir⁵⁸. Funke'nin bu belgeleri mahkeme kararı öncesi ibraz etmediği süre için ve karardan sonra ibraz etmeyeceği her gün için belli bir miktar para cezasına çarptırılmıştır. Funke bu belgeleri ibraz etmeye zorlanmasının *nemo tenetur* ilkesine aykırı olduğundan adil yargılanma hakkını zedelediğini iddia ederek AİHM'ye başvurmuştur. AİHM, gümrük yetkililerinin varlığından emin olmadığı sadece varlığına ilişkin şüphelerinin olduğu belgeleri Funke'den talep etmesi aynı zamanda mahkeme zoruyla bu belgelerin ibrazı talep edilmiş olması dolayısıyla somut davada *nemo tenetur* ilkesinin ve dolayısıyla adil yargılanma hakkının zedelendiğine karar vermiştir⁵⁹.

Saunders kararı aslında vergilere ilişkin bir karar değildir. Ancak *nemo tenetur* ilkesine ilişkin mahkeme öncesi yapılan işlemlerin, adil yargılanma hakkını zedeleyip zedelediği konusunda önemli tespitler içermektedir. Saunders/Birleşik Krallık başvurusunda ise başka bir şirket hiselerini devralmak için rekabet kurallarına aykırı olarak hileli işlemler yaptığı ve bu işlemlerde İngiltere kanunlarına aykırı hareket ettiği iddiaları sonrasında müfettişlerce yapılan sorgusunun yargılamada kullanılmış ve Saunders hürriyeti bağlayıcı cezaya çarptırılmıştır. Bunun üzerine Saunders AİHM'ye başvurmuş ve müfettişlerce alınan ifadenin yargılamada kullanılması neticesinde adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini iddia etmiştir. AİHM, Saunders'in müfettişlerce yapılan ceza muhakemesi evrelerinden önce gerçekleştirilen sorgusunun yargılamada kullanılmasının adil yargılanma hakkını ihlal ettiğine karar vermiştir⁶⁰.

J. B. /İsviçre başvurusuna konu olayda J.B.'nin bazı şirketlere yatırım yaptığı halde, bu yatırımları beyannamesine dâhil etmediği tespit edilmiştir. Bunun üzerine J.B.'ye karşı vergi kaçakçılığında işlem başlatılmış ve J.B.'den yatırım yaptığı şirketlerle ilgili tüm belgeleri ibraz etmesi istenmiştir. Bunun üzerine vergi idaresi tarafından gelirin ödenmeyen kısmı için ek tarhiyat yapılmıştır. Ayrıca J.B.'ye ibrazdan kaçınması sebebiyle idari para cezaları kesilmiştir. J.B., bu cezalara itiraz etmiş ancak tatmin edici bir sonuç alamamış ve neticede AİHM'ye başvurmuştur. AİHM, *nemo tenetur* ilkesine ilişkin değerlendirmelerine geçmeden önce devletin, verginin doğru tarh edilmesini sağlamak amacıyla, vergi yükümlüsüne

No. 31827/96; AİHM, Chambaz v. Switzerland, 11663/04, 05.04.2012. (Çevrimiçi) <http://ndfr.nl/Pdf/echr11663-04.pdf>, Son Erişim: 12.10.2023.

58 AİHM, Funke v. France, 10828/84, 25.02.1993, § 43.

59 AİHM, Funke v. France, 25.02.1993, Başvuru No. 10828/84, 44. Paragraf.

60 AİHM, Saunders v. The United Kingdom, 19187/91, 17.12.1996; **Kağıtçoğlu**, s. 122.

bilgi verme yükümlülüğü getirip getiremeyeceği meselesini değerlendirmediğini özellikle vurgulamıştır⁶¹. AİHM'nin, devletlerin, beyan usulünün uygulanmasından dolayı vergilerin doğru tarh edilebilmesi için belge ve bilgi talep edebilmesine ilişkin kanuni düzenlemelerin, doğrudan adil yargılanma hakkına aykırılık teşkil etmediği kanaatinde olduğu görülmektedir. J.B.'ye idari para cezaları kesilmesi ile, gelir elde ettiğini kanıtlamaya yönelik olarak gerekli bilgileri vermeye zorlanmıştır⁶². Bu nedenlerle AİHM, Sözleşme'nin 6. maddesinin 1. fıkrası kapsamında *nemo tenetur* ilkesinin ihlal edildiğine karar vermiştir⁶³.

Chambaz/İsviçre başvurusunda, Chambaz'ın serveti ile beyan edilen gelirlerinin orantısız olduğunun gelir idaresince tespit edilmesinin ardından gelir idaresince kendisinden bu durum için bilgi istenmiş, Chambaz ise bilgi vermeyi reddetmiştir. İstenilen bilgileri vermeyi reddetmesinden ötürü Chambaz'a bu fiilinden dolayı hem para cezası kesilmiş hem de vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin inceleme başlatılmıştır. Yapılan kaçakçılık incelemesine binaen Chambaz'a para cezası uygulanmıştır. Bunun üzerine Chambaz, iç hukuk yollarını tükettikten sonra AİHM'ye başvurmuştur. AİHM, bilgi ve belge vermeyi reddetmesi nedeniyle para cezası kesilmesinin başvuru açısından bir tehdit oluşturduğuna ve bu nedenle AİHS'nin 6. maddesinin unsurlarından olan *nemo tenetur* ilkesinden kaynaklanan sessiz kalma ve kendini suçlamama hakkının ihlal edildiğine kanaat getirmiştir⁶⁴.

Kanaatimizce *nemo tenetur* ilkesine suç şüphesi bulunan vergi incelemeleri, suç soruşturma ve kovuşturması evrelerinde başvurulabilmektedir⁶⁵. Herhangi bir suç şüphesi bulunmadan yapılan vergi incelemeleri; idarenin rutin vergi denetimi takvimine göre yapılan vergi incelemeleridir. Ortada bir suç şüphesi bulunmadığından ceza muhakemesi anlamında bir soruşturmaya kanıt aranması amacı söz konusu olmayıp ödenen vergilerin doğruluğunu araştırma ve sağlama amacı söz konusudur. Mükellefin incelemeye sevk edilmesi, genel olarak yapılan risk analizine göre, vergi

61 AİHM, J.B./İsviçre, Başvuru No: 31827/96, 03.05.2001, 63. paragraf.

62 AİHM, J.B./İsviçre, 03.05.2001, Başvuru No: 31827/96, 65. ve 66. paragraf.

63 AİHM, J.B./İsviçre, 03.05.2001, Başvuru No. 31827/96. (Aktaran: Billur Yaltı "Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK 359) (a) (2)'nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu", Vergi Dünyası, S. 285, Mayıs 2005, s. 30.).

64 AİHM, Chambaz v. Switzerland, 05.04.2012, Başvuru No. 11663/04. (Çevrimiçi) <http://ndfr.nl/Pdf/echr11663-04.pdf>, Son Erişim: 12.10.2019.

65 Aynı yönde bkz. Candan, s. 276, 277; Çamurcu, s. 89.

inceleme elemanının veya cumhuriyet savcılığının talebi⁶⁶ üzerine, ihbar veya şikayet üzerine gerçekleşmektedir. Risk analizine göre incelemeye sevk bazı durumlarda kara para incelemesi, sahte belge kara listesine girilmesi gibi durumlar nedeniyle yapılabilmektedir. Kara para incelemesi, sahte belge kara listesine girilmesi gibi durumlardan dolayı vergi incelemesine sevk haricindeki risk analizine göre vergi incelemesine sevk hallerinde bir suç şüphesinin hasil olduğundan bahsedilemez. Ancak vergi inceleme elemanının veya cumhuriyet savcılığının talebi üzerine, ihbar veya şikayet, risk analizinde kara para incelemesi, sahte belge kara listesine girilmesi gibi durumlar nedeniyle incelemeye sevk edilmesi halinde ise artık idare nezdinde bir suç şüphesinin hasil olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir⁶⁷. Suç şüphesinin başlamasından sonra ise *nemo tenetur* ilkesine başvurulabilmektedir⁶⁸. Suç şüphesinden sonra ilkeye başvuru mümkün olmakla birlikte, bu aşamadan sonra da ilkeye başvurulabilmesinin belirlenecek yaptırıma göre değişip değişmeyeceğinin ortaya koyulması gerekmektedir.

III. BELİRLENEN YAPTIRIMA GÖRE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA NEMO TENETUR İLKESİNİN DURUMU

Yaptırım, toplumda yaşayan kişiler tarafından kabul edilen, uyulması zorunlu düzen kurallarına uymamaları neticesinde toplum tarafından gösterilen tepki olarak tanımlanmaktadır⁶⁹. Toplumca hoş görülmeyen bir davranış sergileyen kişinin kınanması ahlaki yaptırım, günah işleyen kimşenin ebedi dünyada cezalandırılması baskısı dini yaptırım iken bir de hukuki yaptırımlar bulunmaktadır. Hukuki anlamda yaptırım, en genel anlamıyla kişinin yükümlülüklerine aykırı davranışına bağlanan hukuki sonuçtur. Sergilenen haksız davranış neticesinde hukuk düzenince kurulan

66 VUK'un 367. maddesinin 2. fıkrasına göre, 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ittila hasil eder. Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. Bu durumda cumhuriyet savcılığının talebi üzerine vergi incelemesi yapılmaktadır.

67 Çamurcu, s. 87, 88.

68 İleride değineceğimiz üzere bazı idari yaptırımlar da AİHM tarafından cezai ağırlığa ulaşan yaptırım olarak nitelendirilmekte ve adil yargılanma hakkının kapsamında incelenebilmektedir. Bu bakımdan suç şüphesi olarak ifade edilen kavramın suç veya kabahat fiilinin işlendiğine ilişkin vergi idaresi veya Cumhuriyet savcılığında oluşan şüphe olarak anlaşılması gerekmektedir.

69 Zeki Hafızoğulları, Ceza Normu: Normatif Bir Yapı Olarak Ceza Hukuku Düzeni, Seçkin Yayınevi, Ankara 1987, s. 142.

denge bozulmaktadır. Haksızlık teşkil eden davranışı sergileyen kişiye yönelik yaptırımın uygulanması ile dengenin yeniden tesis edilmesi amaçlanmaktadır⁷⁰. VUK'ta vergi kaçakçılığı oluşturan fiillere adli yaptırımlardan olan hapis cezası öngörülmüştür. Vergi kaçakçılığı suçuna belirlenen yaptırımın adli bir yaptırım veya idari bir yaptırım olmasının *nemo tenetur* ilkesine başvuruabilirliğe etkisi bulunmaktadır. Bu bakımdan vergi kaçakçılığı fiillerinden defter ve belgeleri gizleme fiiline adli bir yaptırım ve idari bir yaptırım öngörülmesi halinde failin ilkeye başvurusunun nasıl etkileneceğinin belirlenmesi gerekmektedir.

A. Adli Bir Yaptırım Öngörülmesi Durumunda

Suçlar açısından yaptırım, suç teşkil eden fiile bağlanan hukuki sonuçtur⁷¹. Gerçekleştirilen her haksızlık kanun koyucunun iradesine doğrultusunda suç olarak düzenlenmemektedir. Haksız fiil niteliğindeki bu davranışların bazıları kabahat olarak düzenlenmekte ve idari bir yaptırımla karşı karşıya kalmakta, bazıları yalnızca karşı tarafın zararlarının tazmine yönelik özel hukuk sorumluluğuna sebep olmakta, bazıları ise cebri icra veya hukuki hükümsüzlük yaptırımına konu olmaktadır. Suç olarak düzenlenen fiiller ise, kamu düzenini bozucu niteliklerinin daha ağır addedilmesinden ötürü ceza hukuku yaptırımlarına maruz bırakılmaktadır⁷².

Türk ceza hukukunda suçlar açısından yaptırım olarak ya cezalara ya da güvenlik tedbirlerine hükmedilmektedir. Ceza yaptırımı, failin fiili bakımından kusurlu olmasını ve hükmedilecek cezanın kusurunu aşmamasını gerektirirken, güvenlik tedbirlerinin uygulanması açısından bazı hallerde failin kusuru aranmamaktadır⁷³. Bu kabul, cezanın temelinde kusur prensibinin, güvenlik tedbirinin temelinde ise toplumu ve faili koruma amacının gözetilmesinden kaynaklanmaktadır⁷⁴. Failin kusurunun bulunduğu durumlarda hem cezaya hem de güvenlik tedbirine ilişkin yaptırım uygulanabilirken, failin kusurunun olmadığı durumda yalnız güvenlik tedbirine başvurulabilmektedir⁷⁵.

70 İzzet Özgenç, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 19. Bası, Seçkin Yayınevi, Ankara 2023, s. 785.

71 Mahmut Koca/İlhan Üzülmöz, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 16. Bası, Seçkin Yayınevi, Ankara 2023, s. 569.

72 Bkz. Koca/Üzülmöz, s. 42.

73 İzzet Özgenç, "Suç ve Yaptırım Teorisine İlişkin Yeni Gelişmeler Işığında Türk Ceza Kanunu Tasarısı", Türkiye Barolar Birliği, Türk Ceza Kanunu Reformu Birinci Kitap, Toplumsal Değişim Sürecinde Türk Ceza Kanunu Reformu, Panel, 21-22 Mayıs 2004, Ankara 2004, s. 67.

74 Özgenç, Ceza Hukuku Genel Hükümler, s. 39.

75 Koca/Üzülmöz, s. 569, 570.

Ceza, kusurlu bir iradeyle suç teşkil eden fiili işlenmesi halinde, devlet tarafından uygulanan ve faili bazı yoksunluklara tabi kılan ıstırap verici, korkutucu ve caydırıcı yaptırımdır⁷⁶. Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) 45. maddesine göre, suçun karşılığı olarak uygulanan cezalar hapis ve adli para cezalarıdır. TCK'da suç karşılığında ceza olarak, hapis cezası ve adli para cezasının tek başına uygulanmasının öngörüldüğü hükümler olduğu gibi adli para cezasının hapis cezasına seçenek olarak öngörüldüğü veya her iki cezanın birlikte uygulanmasının öngörüldüğü hükümler de bulunmaktadır⁷⁷.

1. Hapis Cezası Öngörülmesi Durumunda

Hapis cezaları, kişiyi özgürlüğünden yoksun bırakan cezalardır. TCK'nın 46. maddesinde, hürriyeti bağlayıcı bir ceza olarak hapis cezasına yer verilmiştir. TCK'da suç fiiline karşılık olarak genellikle hapis cezası öngörülmektedir. Hapis cezası, hükümlünün kanunlarla belirlenen süre boyunca hürriyetinin kısıtlanmasına ve yaşamını kapalı bir ceza infaz kurumunda geçirmesine neden olmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçu, TCK'da değil VUK'ta düzenlenmiştir. Bu nedenle VUK ceza normu içeren kanun niteliği taşımaktadır⁷⁸. Bu açıdan vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin yargılama ceza hukukunun temel ilkeleri ve ceza muhakemesi hukukuna göre yapılmakta ve yapılan yargılama sonucunda suçun sabit olması halinde faile hapis cezası ve/veya adli para cezası uygulanmaktadır⁷⁹. Bazı durumlarda ise vergi kaçakçılığı suçunun niteliği ve vergi hukukunun ilkelerine dayanarak ceza hukukunun genel ilkelerinden ayrıksı düzenleme yapıldığı gözlemlenmektedir⁸⁰. Vergi kaçakçılığı suçu bakımından VUK'ta TCK'dan farklı hükümler öngörülmüş olması halinde, TCK'nın genel VUK'un özel kanun olmasından dolayı, VUK hükümleri uygulanmaktadır⁸¹. Herhangi bir düzenleme olmaması

76 **Koca/Üzülmez**, s. 571; Özgenç'e göre ise cezanın faili bazı yoksunluklara tabi kılan ıstırap verici, korkutucu ve caydırıcı yaptırım şeklinde algılanması eski anlayışın bir devamıdır. Özgenç'e göre ceza; işlemiş olduğu haksızlık nedeniyle kişinin kınanması gerektiği hususunun somutlaşmasıdır ve birincil amacı failin topluma kazandırılması, toplum bakımından zararsız güvenilir hale getirilmesidir. Bkz. **Özgenç**, Ceza Hukuku Genel Hükümler, s. 788, 789.

77 **Koca/Üzülmez**, s. 576.

78 VUK'un ceza normu içeren hükümleri bakımından özel ceza kanunu olduğuna dair bkz. **Karakoç**, s. 80; **Şenyüz**, Vergi Ceza Hukuku, s. 8.

79 **Karakoç**, s. 80.

80 **Mehmet Taştan**, Vergi Kaçakçılığı Suçları, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2015, s. 4.

81 **Karakoç**, s. 81; **Şenyüz**, Vergi Ceza Hukuku, s. 385.

halinde ise genel kanun olan TCK'nın genel hükümlerine göre hareket edilmesi gerekmektedir⁸².

Vergi kaçakçılığı suçunun yaptırımı, VUK'un 359. maddesinde belirlenmiştir. Vergi kaçakçılığı suçu açısından fail, işlediği suç fiiliyle bağlantılı olarak yapılan yargılama neticesinde somut olayın özellikleri göz önünde bulundurularak yapılan değerlendirmeye istinaden 18 ayla 8 yıl arasında değişen hapis cezasıyla karşı karşıya kalmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçunun yargılaması, ceza mahkemelerinde yapılmaktadır. Ceza mahkemelerinde yapılan yargılamalar bakımından nemo tenetur ilkesine başvurulabilmektedir⁸³. İlkeye dayanan susma hakkı, CMK'nın 147. maddesinin 1 fıkrasının e bendinde ve 148. maddesinin 1. fıkrasında hüküm altına alınmıştır. Soruşturma evresinde, şüpheli veya sanığın susma hakkına sahip olduğu hatırlatılmalıdır. Şüpheli veya sanığın beyanı özgür iradesine dayanmalıdır. Bu açıdan vergi kaçakçılığı suçuna hapis cezası öngörüldüğünden ilkeye riayet edilmesi gerekmektedir. *Nemo tenetur* ilkesinin ne zaman başlayacağına ilişkin açıklama ise yukarıda belirtilmiştir. Suç şüphesi öncesi vergi incelemeleri açısından ilkeye

82 TCK'nın 5. maddesine göre; TCK'nın genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır. Ancak bu hükmeye ilişkin özel ceza kanunlarındaki hükümlerin söz konusu 5. maddeye uygun düzenlenmesi bakımından kanun koyucunun gerekli değişiklikleri yapması için 5349 sayılı Kanunun 6. maddesi ile 5. maddenin yürürlüğü 31 Aralık 2006 tarihine kadar ertelenmiştir. Özel ceza kanunlarının 5237 sayılı TCK'ya uyumunun sağlanması amacıyla 23 Ocak 2008 tarihli 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun kabul edilmiştir. 5728 sayılı Kanun'un 271 ile 281. maddeleri VUK'un cezalara ilişkin bölümünü içeren hükümlere ilişkin değişiklik yapılmış ve VUK'un vergi kaçakçılığına ilişkin maddesi yeniden düzenlenmiştir. Kanunların zaman bakımından uygulanmasına ilişkin ilkelere göre birbiriyle çelişen hükümlerin bulunduğu kanunlar bakımından alt norm- üst norm, önceki- sonraki kanun, özel kanun-genel kanuna ilişkin çeşitli ilkeler geliştirilmiştir. Bu ilkelere göre genel kanun hükmünden sonra düzenlenen özel - kanun hükmü düzenlediği alanla sınırlı olarak uygulanmaktadır. (Bkz. Kemal Gözler, Hukuka Giriş, 13. Bası, Ekin Yayınevi, Bursa 2015, s. 302; Şenyüz/Yüce/Gerçek, s. 58). VUK'un vergi kaçakçılığına ilişkin hükümlerinin özel ceza kanunu niteliğinde olması ve VUK'un vergi kaçakçılığına ilişkin maddesinin genel kanun hükmü olan TCK'nın 5. maddesinden sonra düzenlenmiş bulunmasından dolayı VUK ile TCK'nın genel hükümlerinin çelişmesi halinde VUK'un vergi kaçakçılığına ilişkin hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir. 31 Aralık 2006-23 Ocak 2008 tarihleri arasında ise TCK'nın 5. Maddesi gereği VUK'un TCK'yla çelişen hükümlerinin uygulanmaması gerekmektedir.

83 Amar/Lettow, s. 874-83; AİHM'de Engel kriterlerine göre bir yaptırımın iç hukukta cezai yaptırım olarak nitelendirilmesi halinde sanık haklarından yararlanacağını belirtmektedir. AİHM, Engel and Others v. The Netherlands, 5370/72, 08.07.1976. Bkz. Altan Rençber, Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri, Oniki Levha Yayınları, İstanbul 2017, s. 93; Kaşıkçı/Rençber, s. 89.

başvurarak defter, kayıt ve belge ibrazından kaçınılamazken, suç şüphesinden sonra yapılan vergi incelemelerinde, soruşturma ve kovuşturma evrelerinde ise mükellef ilkeye başvurarak defter, kayıt ve belge ibrazından kaçınabilecektir. Suç şüphesi sonrası yapılan vergi incelemelerinde susma hakkının mükellefe hatırlatılması gerekmektedir. Öte yandan suç şüphesi öncesi yapılan rutin vergi incelemeleri sırasında suç izlendiği izlenimi oluşabilir ve suç delili olan belgeler bulunabilir. Bu durumda suç şüphesi öncesi hukuka uygun verilmiş bir vergi incelemesi yapılmasına ilişkin bir idari işlem bulunduğundan vergi incelemesine devam edilebilir ve vergi inceleme raporu düzenlenebilir⁸⁴. Aynı zamanda Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte düzenlenmiştir. Söz konusu yönetmeliğin 16. maddesinin 6. fıkrasına göre, inceleme sırasında vergi inceleme elemanınca suç delili olduğu tespit edilen defter ve belgelerin mükellefin rızasına bakılmaksızın alıkonulması gerekmektedir.

2. Adli Para Cezası Öngörülmesi Halinde

Malvarlığını etkileyen ceza olarak TCK'da adli para cezasına yer verilmiştir. Kanun koyucunun takdirine bağlı olarak, belli ağırlık derecesine ulaşmamış suçlar açısından kabul edilmiş bir yaptırım türüdür. Genel olarak hapis cezasına alternatif bir yaptırım olarak kabul edilmektedir. Belli

84 Suç şüphesi öncesi gerçekleştirilen vergi incelemesi devam ederken inceleme elemanının bir suç işlendiği izlenimi oluşması durumu önleme aramalarına benzetilebilir. Polis Vazife ve Salahiyet Kanunu'nun (PVSK) önleme aramasına ilişkin 9. maddesi ve bu Kanun'a dayanarak çıkarılan Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği'nin 24. maddesine göre, polis, tehlikenin veya suç işlenmesinin önlenmesi amacıyla sulh ceza hâkiminin kararı veya gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde mülki 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. maddesine göre; önleme aramalarında elde edilen ve adli soruşturmalarda kullanılacak bilgi, bulgu ve şüpheliler hakkında 10. madde hükümlerinin uygulanacağı düzenlenmiştir. Yönetmeliğin 10. maddesinde ise, 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 uygulanmaktadır. Buna benzer bir düzenleme Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte düzenlenmiştir. Söz konusu yönetmeliğin 16. maddesinin 6. fıkrasına göre, inceleme sırasında vergi inceleme elemanınca suç delili olduğu tespit edilen defter ve belgelerin mükellefin rızasına bakılmaksızın alıkonulması gerekmektedir.

ağırlık derecesine ulaşmamış suçlar açısından ilk defa suç işleyen kişiyi hapis cezasına mahkûm etmenin sebep olacağı sakıncaları gidermek adına alternatif bir yaptırım olarak öngörülmüştür.⁸⁵

Vergi kaçakçılığı suçları bakımından ülkelerin tercih ettiği yaptırımlara bakıldığında hem hürriyeti bağlayıcı hem de adli para cezası düzenlendiği görülmektedir. Amerika Birleşik Devletleri'nde İç Gelir Yasası (Title 26 USC § 7201)'de⁸⁶ vergi kaçakçılığı suçu açısından beş yıla kadar hapis cezası ve/veya adli para cezası öngörülmektedir. Kanada'da vergi kaçakçılığı suçu açısından hem para ceza hem de hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmektedir⁸⁷. Almanya'da vergi kaçakçılığı suçu *Abgabenordnung*'nun⁸⁸ (AO) 369 ila 376. maddelerinde düzenlenmiştir. AO'nun 370. maddesine göre vergi kaçakçılığı suçunun cezası 5 yıla kadar hapis veya adli para cezasıdır. Ayrıca aynı maddede suçun ağırlaştırıcı sebepleri de düzenlenmiş bu ağırlaştırıcı haller açısından altı aydan 10 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Fransa'da da Genel Vergi Kanunu'nun⁸⁹ 1741. maddesinde, hem beş yıla kadar hapis hem de adli para cezası öngörülmüştür.

Yaptırım olarak adli para cezasının tek başına veya hürriyeti bağlayıcı ceza ile birlikte öngörülmesi açısından bir fark bulunmamaktadır. Ceza mahkemelerinde yargılanması, ceza hukuku ve ceza muhakemesi ilkelerinin adli para cezaları için de geçerli olması nedeniyle, vergi kaçakçılığı suçuna hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmesi açısından yapılan değerlendirmeler yaptırım olarak yalnız adli para cezası öngörülmesi halinde de geçerlidir.

B. İdari Yaptırım Öngörülmesi Durumunda

İdari yaptırım, yasalarla haksızlık olgusu ve çerçevesi belirlenmiş alanda, bir idari işlem ile idare hukukuna özgü usullerle verilen idari cezalar ve uygulanan diğer yaptırımlardır⁹⁰. İdari yaptırımlar ile amaçlanan

85 Özgenç, s. 906.

86 Internal Revenue Code, <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26,E.T.01.08.2024>.

87 Innes/Williams, s. 1464.

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

89 Code Général des Impôts, https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITE XT000006069577/2024-04-11,E.T.12.12.2022.

90 İl Han Özyay, İdari Yaptırımlar: Kuramsal Bir Deneme, Özdem Kardeşler Matbaacılık, İstanbul 1985, s. 35; Sıddık Sami Onar, İdare Hukukunun Umumi Esasları, Hak Kitabevi, İstanbul 1966, 1491; Metin Günday, İdare Hukuku, 11. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara 2017, s. 305; Ali D. Ulusoy, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin İdari Yaptırımlara Bakışı", Yıldırım Uler'e Armağan, Yakın Doğu Üniversitesi Yayınları, Lefkoşa 2014, s. 635. Belirtmek gerekir ki, idari yaptırımın bazen idari

idari düzenin bozulmasına sebep olabilecek davranışların önlenmesi yoluyla böyle bir davranışın ortaya çıkması halinde kamuya verilen zararın giderilmesidir⁹¹. İdari yaptırımların en önemli özelliği; idare tarafından, idari usullerle kararlaştırılmasıdır⁹². İdari yaptırım kararı, araya yargısal bir süreç girmeden bir idari işlemle verilmektedir⁹³. Yaptırım kararından sonra, kanuni idare ve hukuk devleti ilkeleri gereği idari yargı yerlerinde İYUK hükümlerine göre dava konusu edilebilmektedir.

1. İdari Para Cezası Öngörülmesi Durumunda

İdari para cezası, hukuka aykırı davranışta bulunmaları nedeniyle bireylerin malvarlığına tesir eden, sahip oldukları bazı şeylerden yararlanmalarını engelleyen idari bir yaptırımdır⁹⁴. Kabahat adı verilen, basit nitelikli itaatsizlikleri cezalandırmak açısından öngörülebilmektedir⁹⁵.

İdari para cezasının teknik anlamda bir ceza olup olmadığı tartışmalıdır. İdari para cezasının teknik anlamda bir ceza niteliğinde olup olmadığı, ceza hukukunun ve ceza yargılamasının ilkelerinin idari para cezalarına uygulanıp uygulanamayacağı belirlenmesi bakımından önemlidir. İdari para cezalarının teknik anlamda ceza olup olmadığı konusunda çeşitli görüşler mevcuttur.

Bir görüşe göre, idari yaptırımlar kanunlarda kabahat veya ceza kavramı altında düzenlense de, bu yaptırımlara idare tarafından bir idari işlemle karar verilmesi nedeniyle ceza olarak nitelendirilmemesi gerekmektedir. Bu yaptırımlar, teknik anlamda birer ceza değil, idari yaptırımdır ve

tedbir olarak kullanıldığı görülmektedir. Kabahatler Kanunu'nun 16. maddesinde idari yaptırımların para ceza ve diğer idari tedbirler olduğu hükmü yer almaktadır. AYM, (AYM, E. 2007/68, K. 2010/2, 14.01.2010, RG. 28.04.2010/27565) Kanun'da geçen ihalelere katılmaktan yasaklanma kararını bir idari tedbir olarak değerlendiren Danıştay, (Dan. 13. D. E. 2011/4274, K. 2012/4033, 25.12.2012) bu işlemin bir idari yaptırım olarak değerlendirmektedir. Kağıtçıoğlu'na göre bu durum terminoloji açısından bir karmaşa bulunduğunu göstermektedir. Bkz. Mutlu **Kağıtçıoğlu**, "İdare Hukuku Yaklaşımıyla Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'da Yapısal Tedbirler", TAAD, C. 12, S. 47, Temmuz, 2021, s. 133.

91 Ramazan **Çağlayan**, İdari Yaptırımlar Hukuku: Kabahatler Kanunu Yorumu, 1. Baskı, Asil Yayın, Ankara 2006, s. 28.

92 **Özay**, s. 46.

93 Yasin **Aslan**, "İdari Yaptırımlar", TBB Dergisi, S. 85, 2009, s. 177.

94 **Özay**, s. 46.

95 Klaus **Tiedemann**, Ekonomi Ceza Hukuku, Çev. Ayşe Nuhoglu, Seçkin Yayınevi, Ankara 2017, s. 80.

ceza hukukunun kapsamına girmemektedir⁹⁶. Vergi cezalarının mahiyetinde de idari vasıf daha hâkimdir⁹⁷. Vergi cezalarında ceza ve tazmin amacı bir arada bulunmaktadır⁹⁸.

Bir görüşe göre, idari yaptırımların bir kısmı “*cezalandırma*” amacı taşımaktadır⁹⁹. İdare hukukunun özerk bir alan olması¹⁰⁰ ve idari yatırımların idare tarafından idari bir işlemle uygulanması nedeniyle idari cezalar açısından ceza hukuku prensiplerinin uygulanmaması yönünde temel kabul olmakla birlikte, bu kabulün temel hak ve hürriyetlerin korunmasına olumsuz etkisi olmaktadır¹⁰¹. Bu nedenle, tüm ceza hukuku prensiplerinin değil de belirli bir takım ceza hukuku prensiplerinin idari cezalar açısından da uygulama alanı bulması gerekmektedir¹⁰².

Diğer bir görüşe göre, suç teşkil etmeyen kabahatlere idare tarafından verilen idari yaptırımlar idare hukuku ve ceza hukukunun ortak bir alanıdır¹⁰³. Suç teşkil etmeyen mali cezalar, ne tam olarak ceza ne de tam olarak bir hukuki tazmin mahiyeti taşımaktadır¹⁰⁴. Karma bir niteliğe sahip olan bu yaptırımların tümü, idari ceza hukuku olarak adlandırılmakta, hem

96 **Aslan**, s. 180.

97 **Özay**, s. 61.

98 **Aslan**, s. 180.

99 Onur **Kaplan**, “Danıştay Kararları Çerçevesinde İdari Yaptırımlarda Lehe Hükümün Uygulanması İlkesi”, Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XVI, S. 2, 2021, s. 449.

100 André **Demichel**, , Le contrôle de l’État sur les organismes privés: essai d’une théorie générale, LGDJ, Paris 1960, s. 293, (Aktaran: Kaplan, s. 449).

101 Fransız hukukunda AİHM tarafından verilen Bendenoun kararıyla birlikte (AİHM, Bendenoun v. France, 12547/86, 24.02.1994) idare hukukunun özerkliği ve ceza hukuku ilkelerine uygulamamaya yönelik katı tutum yumuşamıştır. Bkz. **Kaplan**, s. 449.

102 Danıştay kararlarında idari ceza ve disiplin cezalarında, cezanın uygulanmasının tamamlanmamış olması halinde lehe kanun uygulamasını kabul ettiğine dair, Bkz. **Kaplan**, s. 479.

103 Marcel **Waline**, “Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği”, Çev. Tahsin Yağmurlu, Danıştay Dergisi, S. 28-29, 1978, s. 76.

104 **Waline**, s. 77.

idare hukukunun hem de ceza hukukunun niteliklerini bünyelerinde barındırmaktadır¹⁰⁵. Kabahatler TCK'dan çıkarılmış olsa da Kabahatler Kanunu'nda TCK'ya birçok atıf yapılması da bu karma niteliği göstermektedir¹⁰⁶.

Günümüzde Almanya, İtalya, Portekiz gibi devletlerde idari yaptırım hukukunun genel ilkeleri ve garantileri idare hukuku esaslarına göre değil, ceza hukuku esas ve ilkelerine göre yapılandırılmaktadır¹⁰⁷. Almanya'da yalnızca parasal idari yaptırımları, yani idari para cezalarını kapsamakta iken; İtalya'da tüm idari yaptırımları kapsayacak şekilde ceza hukukunun genel ilkelerine uyulmaktadır. İspanya'da ise İspanya Yüksek Mahkemesi içtihatları, idari yaptırımların ceza hukuku genel ilkelerine uygun olması gerektiği yönündedir¹⁰⁸.

Defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellefe hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmesinin *nemo tenetur* ilkesine aykırılık teşkil ettiğini savunan bir görüşe göre¹⁰⁹ defter ve belgeleri gizleme fiilince cezai yaptırım yerine vergi kabahatlerinde olduğu gibi idari bir yaptırım öngörülmesi durumunda *nemo tenetur* ilkesinin varlığından söz etmek mümkün değildir. Vergi hukukunda ilkenin uygulanmasına ilişkin değerlendirmelerini, AİHM görüşleri üzerinden değil Anayasa'da ilkenin düzenlendiği 38. maddenin 5. fıkrasına dayanarak yapan Şenyüz, defter ve belgelerin ibrazından kaçınılmasının yaptırımsız bırakılmasının ise belge ve kayıt düzeyine dayalı vergi sistemine uygun olmayacağını düşünmektedir. Bu nedenle ilkeye aykırılık sorununun giderilmesi açısından, vergi kaçakçılığı

105 Guido **Zanobini**, “İdari Ceza Hukukunda Kıstas Meselesi”, Çev. Dr. Yılmaz Günel, http://www.politicsyf.ankara.edu.tr/dergi/pdf/18/3/14_Guido_Zanobini.pdf, E.T. 27.07.2024, s. 301 vd.; İl Han **Özay**, İdari Yaptırımlar, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 3326, İstanbul 1985, s. 144 vd.; Fatih Selami **Mahmutoğlu**, Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda Yaptırım Rejimi, Kazancı Hukuk Yayınları No:143, İstanbul 1995, s. 53 vd.; Feyyaz **Gölcüklü**, “İdari Ceza Hukuku ve Anlamı; İdarenin Cezai Müeyyide Tatbiki”, http://www.politicsyf.ankara.edu.tr/dergi/pdf/18/2/7_Feyyaz_GOLCUKLU.pdf, E.T. 27.07.2024, s. 117 vd.; Kayıhan **İçel**, “İdari Ceza Hukuku ve Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. 50, S. 1-4, İstanbul 1984, s. 117-131.

106 Duygu **Tüzün**, “Kabahatler Kanununun Genel Hükümleri ve İdari Yaptırımlar Üzerine Bazı Gözlemler”, Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 5, S. 1, Nisan, 2020, s. 3319.

107 **Tiedemann**, s. 271.

108 **Tiedemann**, s. 271.

109 **Şenyüz**, Susma Hakkı, s. 38. Aynı yöndeki görüş için bkz. **Üstün**, s. 388. Bununla birlikte Üstün, ibraz etmeme fiilinin sadece para cezasına çarptırılacak olması halinde de kişinin *nemo tenetur* ilkesinin ihlal edileceği yönündeki AİHM yaklaşımına katılmamaktadır.

suçuna sebebiyet veren “defter ve belgeleri gizleme” fiiline idari nitelikte bir yaptırım öngörülmesi gerektiğini belirtmektedir¹¹⁰.

Başka bir görüşe göre, Anayasa’nın “suç ve cezalara ilişkin esaslar” başlıklı 38. maddesi hükümleri zaten AYM tarafından disiplin yaptırımları ve diğer hukuki yaptırımlar bakımından idare hukukunda uygulanmaktadır. AİHM tarafından da idari faaliyetlerden kaynaklanan uyuşmazlıklara AİHS’nin adil yargılanmaya ilişkin 6. maddesi uygulanmaktadır. İdare hukukunun hem idari hem cezai olan gri alanlarda *nemo tenetur* ilkesinin kendine özgü uygulaması söz konusu olabilmektedir. Özellikle, idari işlemin suç isnadıyla yapılması ve bu suç isnadından dolayı idarenin bilgi ve belge talep etmesi durumunda, bu bilgi ve belgelerin ceza yargılaması işlemleri sırasında kullanılması, *nemo tenetur* ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Bilgi ve belge ibraz yükümlülüğünün, bir zorlama veya baskı olarak kabul edilmesi halinde hukuka uygunluk açısından tartışılır bir hal almaktadır. Bunun önüne geçmek için, Anayasa’da ilkenin yeniden düzenlenmesi, hükme ilişkin istisnalar getirilmesi ya da kanunlarda *nemo tenetur* ilkesine aykırı hükümlerin değiştirilebileceği kanaatleri ileri sürülmektedir¹¹¹.

AİHM, konuya farklı bir şekilde yaklaşmaktadır. AİHM, hukuka aykırılık sonucunda uygulanan yaptırımın cezai niteliğini yalnızca ülkelerin iç hukuklarında bu yaptırımların nasıl tanımlandığına göre yapmayacağını Engel kararında belirtmiştir¹¹². Engel kararında bir yaptırımın cezai veya idari yaptırım olup olmadığına ilişkin değerlendirmesini; yaptırıma konu fiilin ülkelerin iç hukukunda nasıl sınıflandırıldığı, suçun niteliği ve cezanın ağırlık derecesini dikkate alarak belirleyeceğini açıklamıştır¹¹³. AİHM, cezai niteliğe ilişkin Engel ölçütleri olarak da adlandırılan bu değerlendirmeye, idari para cezalarını AİHS’nin adil yargılanmaya ilişkin 6. maddesi kapsamında “*cezai alan*” olarak kabul etmekte ve bu madde kapsamında somut olayı çözmeye kendisini yetkili görmektedir.

Belirtmek gerekir ki Engel ölçütlerine göre yapılan değerlendirmeye, vergi cezaları AİHS’nin 6. maddesi kapsamında değerlendirilip adil yargılanma bakımından incebebilirken, salt vergi matrahına ilişkin olan veya

110 Şenyüz, s. 39.

111 Kağıtçıoğlu, s. 147, 148.

112 Dourado/Dias, s. 137; Heinrich/Rauch/Wiehrer, “Nemo Tenetur Se Ipsum Accusare?”, s. 10.

113 AİHM, Engel and Others v. Netherlands, 5370/72, 08.06.1976 § 82. Aynı yönde bkz. AİHM, Lutz v. Germany, 9912/82, 25.08.1987, § 55; AİHM, Weber v. Switzerland, 11034/84, 22.05.1990, § 31-34; AİHM, Demicoli v. Malta, 3057/87, 27.08.1991, § 30-35.

suç işlenmesini caydırmak amacıyla ziyade geç ödeme nedeniyle vergi idaresi nezdinde oluşan zararın giderimi amacıyla uygulanan faiz gibi uygulamalarla ilgili davalar adil yargılanma kapsamında değerlendirilmemektedir¹¹⁴. Bu durum, AİHS'in 6. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının kapsamının “*medeni hak ve yükümlülüklerle ilgili uyuşmazlıklar*¹¹⁵ ya da cezai alanı” kapsamından ileri gelmektedir. Medeni hak ve yükümlülüklerle ilişkin davalar ve cezai alan kavramları kullanıldığı için suç isnadına yönelik davaları kapsamakta iken idari nitelikli davalar genel olarak¹¹⁶ devletlerin çekirdek egemenlik alanına dâhil kabul edilmekte ve adil yargılanma hakkı kapsamında AİHM değerlendirmesine konu olmamaktadır¹¹⁷.

AİHM, Engel kararına göre suç isnadının adil yargılanma hakkı kapsamında incelenebileceğine karar verildikten sonra birçok idari yaptırım açısından özerk suç isnadı değerlendirmesine dayanarak AİHS'nin adil yargılanma hakkına ilişkin 6. maddesinin somut olaydaki idari yaptırımı uygulanıp uygulanmayacağını değerlendirmiştir. Bu başvurulardan biri olan Campbell ve Fell v. Birleşik Krallık başvurusunda¹¹⁸ AİHM, Engel kriterlerini hatırlatmış, suç isnadı kavramının özerkliğine dikkat çekmiş ve Öztürk kararında¹¹⁹ vardığı sonuçları yinelemiştir. AİHM'ye göre, devletlerin iç hukuklarında takdir yetkilerini kullanarak bir fiili suç değil de kabahat olarak nitelendirmesi; AİHM'nin başvurunun esasına girmesinin engellenmesi ve bu yolla AİHS'nin suçlara ilişkin 6. ve 7. maddelerinin kapsamı dışında bırakılması anlamına gelmektedir. Devletlere tanınan bu

114 R. Cordeiro **Guerra/S. Dorigo**, “Taxpayer’s Rights as Human Rights During Tax Procedures”, Human Rights and Taxation in Europe and the World, Editör, Georg Kofler/Miguel Poiaras Maduro/Pasquale Pistone, IBFD, Netherlands 2011, s. 432.

115 Medeni hak ve yükümlülükler kavramının özel hukuk alanını kapsadığı yönünde bir tartışma bulunmazken idare hukuku alanını kapsayıp kapsamadığı hususu tartışmalıdır. Bkz. Feyyaz **Gölcüklü**, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Adil Yargılanma”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi (İlhan Öztrak’a Armağan), C. 49 S. 1-2, 1994, s. 203; Burçin **Kızılcıklı**, İdari Yargılama Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2023, s. 28 vd.

116 AİHM, özel hukuk kişileri arasında akdedilen sözleşmelere yönelik idari uyuşmazlıklar, mülkiyet hakkına ve maddi nitelikteki menfaatlere ilişkin uyuşmazlıklar, idarenin kusurundan doğan zararlar, ticari ve mesleki bir faaliyetin icrasına ilişkin uyuşmazlıklar, aile yaşamına saygı hakkını etkileyen uyuşmazlıklar, sosyal güvenlik hukukuna ilişkin uyuşmazlıklar, kamu personeline ilişkin uyuşmazlıklar medeni hak ve yükümlülük kapsamına girdiğini kabul etmektedir. Bkz. **Kızılcıklı**, s. 28 vd.

117 **Guerra/Dorigo**, s. 428-432.

118 AİHM, Campbell And Fell v. The United Kingdom, 7819/77; 7878/77, 28.06.1984, § 68.

119 AİHM, Öztürk v. Germany, 8544/79, 21.02.1984, § 48-50.

ölçüde geniş bir serbesti Sözleşme'nin amacına uygun olmayan sonuçlara yol açabilecektir. Bu nedenle AİHM, bir fiilin devletin iç hukukunda suç veya kabahat olarak düzenlenmesiyle bağlı olmayıp; fiilin "iç hukukta nasıl tanımlandığı, niteliği, cezasının ağırlık derecesi ve amacını"¹²⁰ inceleyerek özerk bir değerlendirmeye fiilin kabahat veya suç olup olmadığına ve böylece AİHS'nin adil yargılanmaya ilişkin 6. maddesinin kapsamına girip girmediğine karar vermektedir.

AİHM, cezanın ağırlığı yönünden somut başvuruya ilişkin yaptığı değerlendirme sonucunda, idari ceza öngörülen bazı fiilleri cezai olarak kabul ederken bazı fiilleri ise yeterli cezai ağırlığa ulaşmadığından dolayı idari yaptırım olarak kabul etmemiş ve adil yargılanma hakkı kapsamında görmemiştir. AİHM, Weber v. İsviçre¹²¹ başvurusunda 500 İsviçre Frangına kadar olan ve bazı durumlarda kısa süreli hapis cezasına çevrilebilen idari para cezasının, AİHS kapsamında cezai olarak değerlendirileceğine karar vermiştir. Ancak Ravensborg v. İsveç¹²² davasında sadece para cezası öngörülen bir fiil söz konusu olan bir başvuruda, idari para cezasının ceza hukukuna giren bir yaptırım olarak değerlendirilebilecek ağırlığa ulaşmadığına karar vermiştir.

AİHM, Delcourt/Belçika¹²³ kararında, adil yargılanma hakkının kapsamını belirlemenin zor olduğunu kabul etmiş ve özellikle suç isnadından ne anlaşılması gerektiğine yoğunlaşmıştır. Buna göre, suç isnadının hem fiili hem de hukuki anlamda sağlam temelli olması gerekmektedir. AİHM'nin bir suç isnadı bulunmaması nedeniyle adil yargılanma hakkına ilişkin AİHS'nin 6. maddesinin uygulanma imkânının olmadığına karar verdiği başvurular da bulunmaktadır¹²⁴.

Bendenoun v. Fransa¹²⁵ kararında AİHM, vergi hukuku alanında idari para cezalarının adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirilebilece-

120 AİHM, Engel and others v. The Netherlands, 5370/72, 08.06.1976, 34-35, § 82; AİHM, Öztürk v. Germany, 8544/79, 21.02.1984, § 50; AİHM, J.B./İsviçre, 31827/96, 03.05.2001, § 44.

121 AİHM, Weber v. Switzerland, 11034/84, 22.05.1990.

122 AİHM, Ravensborg v. Sweden, 23.03.1994, No. 14220/88, § 35; Aynı yönde bkz. AİHM, Inocêncio v. Portugal, 43862/98, 11.01.2001; Morel v. France, 54559/00, 03.06.2003.

123 AİHM, Delcourt/Belgium, 2689/65, 07.01.1970, § 25/2.

124 Örneğin salıverilmeye ilişkin işlemlerin silahların eşitliği ilkesine uygun olmadığından adil yargılanma hakkının ihlaline ilişkin başvuru herhangi bir suç isnadı olmadığından reddedilmiştir. Bkz. AİHM, Neumeister v Austria, 1936/63, 27.6.1968, § 23; Matznetter v Austria, 10.11.1969, Başvuru No. 2178/64, § 13.

125 AİHM, Bendenoun/France, 12547/86, 24.02.1994.

ğine kanaat getirmiştir. Bu başvuruya konu olaya göre, Michel Bendenoun, Zürih'te yaşayan bir madeni para satıcısıdır. 1973 yılında madeni paraların ticaretini yapmak adına bir limited şirket kurmuştur. Bendenoun bu şirketin paylarının büyük bir kısmına sahiptir ve şirketin başkanı da kendisidir. Faaliyetleri nedeniyle kendisi hakkında gümrük, vergi ve ceza davası olmak üzere üç dava daha açılmış ve bu davalar paralel olarak devam etmiştir. Bu davalar neticesinde Bendenoun, özellikle getirilen ek vergisel yükümlülükler nedeniyle idare mahkemesinde adil yargılanmadığını gerekçe göstererek AİHM'ye başvurmuştur. Bendenoun'a göre, gelir idaresi suç teşkil eden belgeleri dikkatlice seçip vergi mahkemesine sunarken kendisine bu belgelerin önemli bir kısmı verilmemiştir¹²⁶. AİHM, Öztürk kararına işaret ederek, bu başvurunun adil yargılanma hakkı kapsamında görülebilmesi için gerekli olan dört temel unsur bakımından uygun olduğuna karar vermiştir. Öncelikle, yasa maddeleri belirli bir grup için değil tüm vatandaşlar için getirilmiştir. İkinci olarak, ek vergisel yükümlülükler verginin geç elde edilmesine yönelik tazmin amacıyla değil yeniden suç işlenmesini caydırmak amacıyla getirilmiştir. Üçüncüsü, hem cezalandırma hem de caydırma amacı taşıyan genel bir kanun hükmüne dayanılmıştır. Dördüncü olarak, Bendenoun'a vergi idaresi tarafından oldukça önemli bir ceza kesilmiş ve cezai düzenlemeler somut olarak kişiye uygulanmıştır¹²⁷. Üstelik Bendenoun tarafından bu meblağ ödenmediğinde, kişinin hürriyeti bağlayıcı cezalarla karşı karşıya kalması da söz konusudur. Mahkeme, bu olgulardan hareketle uygulanan yaptırımın cezai nitelikte bir yaptırım olduğuna karar vermiştir. Başvurana cezai bir yaptırım uygulandığından dolayı adil yargılanma hakkına bu olay özelinde başvurulabileceğini kabul etmiştir¹²⁸. AİHM, idari para cezalarına ilişkin başvurularda bu kıstaslara göre değerlendirme yapmakta ve bu kıstasları bünyesinde taşıyan idari para cezalarında suç isnadının varlığını kabul etmektedir. AİHM tarafından, suç isnadının var olduğunun belirlenmesi halinde, AİHM'e idare hukukuna ilişkin davalarda adil yargılanma hakkına başvurulamayacağına dair hükmü uygulanmamakta ve adil yargılanmaya ilişkin değerlendirme yapılabilmektedir.

Vergi para cezalarına ilişkin başka bir başvuru olan J. B. v. İsviçre başvurusunda, AİHM öncelikle olaydaki idari para cezası öngörülen vergi

126 AİHM, Bendenoun v. France, 12547/86, 24.02.1994, § 49.

127 AİHM, Bendenoun/France, 12547/86, 24.02.1994, § 47; Durmuş **Tezcan**, "AİHS Açısından Vergi Cezaları ve Adil Yargılanma Hakkı", 2006 Yılı İdari Yargı Sempozyumu, 2006, (Çevrimiçi) https://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/12_03_2014_105203.pdf, s. 25, 26. E.T. 09.11.2022.

128 AİHM, Bendenoun v. France, 24.02.1994, Başvuru No: 12547/86, § 47.

kaçakçılığı fiillerinin niteliğini belirlemiştir. Vergi kaçakçılığı başvuruları, AİHS'nin 6. maddesinde geçen adil yargılanma hakkı da dâhil olmak üzere usuli güvencelerin uygulandığı bir ceza davasını teşkil etmektedir. Olayda vergi kaçakçılığına sebebiyet veren kabahatler için kaçırılan vergilere ek olarak ödenmesi gereken bir para cezası öngörülmüştür. Somut olayda öngörülen para cezasının, hem önleyici ve baskıcı işlevi olan hem de kaçırılan vergi miktarının dört katına kadar uygulanabilen bir yaptırım olması nedeniyle ilgili kişi için ceza mahkûmiyeti ile aynı etkiye sahip olduğuna hükmetmiştir¹²⁹. Janosevic v. İsveç kararında¹³⁰ da mükelleflerin beyannamelerinde yanlış bilgi vermeleri halinde verilen ek vergi cezasının kanuni yükümlülüklerine uymaları için baskı yapmak ve cezalandırma amacı taşıdığını, ayrıca üst sınırı olmayan para cezasının cezai nitelik taşıyan ağırlıkta olduğuna kanaat getirmiş ve AİHS'nin 6. maddesinde geçen adil yargılanma hakkı kapsamında incelenebileceğine kanaat getirmiştir.

AİHM görece yeni tarihli bir kararında ise vergi idaresi tarafından kesilen vergi cezalarına karşı açılan bir davada Engel kararında belirlediği kriterleri uygulamış, söz konusu para cezasının zararın tazminini amaçlamaktan ziyade suç işlenmesini caydırma amacı taşıdığını belirterek başka bir kritere göre değerlendirme yapılması gerekmediğini belirtmiştir¹³¹. Aynı kararında AİHM, cezanın ağırlığı ve niteliğine yönelik kriterlerin her ikisinin kümülatif bir şekilde aranması gerekmediğini, iki kriterin de göz önünde bulundurulması yapılan değerlendirmeye göre karar verilmesi gerektiğini belirtmiştir. Bu değerlendirmeye göre fazlaca bir ağırlığa ulaşmayan vergi para cezaları da cezalandırma ve caydırma amacının ağır basması halinde cezai nitelikte kabul edilebilecektir¹³². AİHM, daha önce Morel v. Fransa başvurusunda¹³³ idari nitelikli vergi cezasının yeterli ağırlığa ulaşmadığı nedeniyle adil yargılanma hakkı kapsamına girmediği yönünde verdiği kararın ise yerleşik bir karar olmadığını belirtmiştir¹³⁴. Bu karardan AİHM tarafından verilecek kararlarda fazlaca bir ağırlığa ulaşmayan vergi para cezalarının her zaman adil yargılanma hakkı kapsamına girmeyeceği sonucunun çıkarılamayacağı anlaşılmaktadır¹³⁵.

129 AİHM, J.B. v. Switzerland, 03.05.2001, Başvuru No: 31827/96, § 26.

130 AİHM, Janosevic v. Sweden, 21.05.2003, Başvuru No: 34619/97, § 68.

131 AİHM, Jussila v. Finland, 73053/01, 23.11.2006.

132 AİHM, Jussila v. Finland, 73053/01, 23.11.2006, § 31.

133 AİHM, Morel v. France, 54559/00, 03.06.2003.

134 AİHM, Jussila v. Finland, 73053/01, 23.11.2006, § 35.

135 AİHM'nin bu yorumu Engel kriterlerinden cezanın ağırlığına ilişkin üçüncü kriteri kaldırdığı yönünde de anlaşılmaktadır. Bkz. Giuseppe **Marino**, Limitation of

2. Para Cezası Dışında İdari Yaptırım Öngörülmesi Durumunda

İdari düzene aykırılıklar açısından bir genel kanun olan Kabahatler Kanunu'nun 16. maddesine göre, kabahatin gerçekleştirilmesi halinde uygulanacak idari yaptırımlar; idari para cezası ve idari tedbirler olarak belirlenmiştir. İdari tedbirler ise mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirler olarak öngörülmüştür. Bu açıdan idari kabahatler için diğer kanunlara bakıldığında, bir meslek ve sanatın yerine getirilmesinin yasaklanması, işyerinin kapatılması, yapı izninin verilmesi, inşaatın durdurulması, radyo ve televizyon yayının durdurulması gibi tedbirler öngörülmüştür. Ancak bunlar sınırlı sayıda değildir. Günün değişen koşullarına göre kendini yenileyen ve değişebilen tedbirlerdir. Çağdaş yaşamın gerekleriyle birlikte yeni birçok yaptırım türüyle karşılaşılması muhtemeldir¹³⁶.

Kanunla öngörülen ve ceza olarak nitelendirilmesi mümkün olmayan farklı idari tedbirler kabul edilmesi halinde kabahat işlendiği şüphesinden sonraki bir idari denetimde *nemo tenetur* ilkesinin kullanılması yaptırımın nitelik olarak ceza ağırlığına ulaşip ulaşmadığına göre değişebilmektedir. Yaptırım, ceza olarak nitelendirilebilecek dereceye ulaşmıyor ise ilkeye başvurulamayacaktır. Ancak yaptırım adil yargılanma hakkı kapsamında cezai bir ağırlığa ulaşıyorsa bu durumda suç şüphesinin oluşmasıyla birlikte ilkeye başvurulması hukuka uygun olacaktır.

KDV Kanunu'nda belgelendirme yükümlülüklerine uyulmaması halinde yaptırım olarak değerlendirilmeyen bir uygulama öngörülmüştür. KDV Kanunu'nun "*vergi indirimi*" başlıklı 29. maddesine göre, mükellef yalnızca fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV'yi indirebilmektedir. Böyle bir durumda kişinin *nemo tenetur* ilkesine dayanarak belgeleri ibraz etmemesi halinde kişinin hesabına KDV iadesi gerçekleştirilmesi söz konusu olmayacaktır. Defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmeyenler, vergi idaresine karşı vergi iadelerinin sebeplerini ispat edememekte bu nedenle de vergi iadelerini alamamaktadır. Türk vergi hukukunda yapılan giderlerin ve KDV indirimlerinin yapılan işlemlerin ispatı şartına bağlanması ilkeye başvurularak defter kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde mükellefin de hak kaybına uğramasına sebep olmaktadır. Ancak bu hak kayıpları cezai bir amaç içermeyen, tamamen giderlerin kazançtan indirile-

Administrative Tax Penalties by the European Convention of Human Rights and the EU Charter of Fundamental Rights, *Direito Tributário Atual*, S. 34, 2015, s. 103; **Kaşıkcı/Rençber**, s. 91.

136 **Özay**, s. 45.

bilmesine ve iadelerin yapılmasına dayanak olan delillendirme yöntemleridir. KDV indiriminin kabul edilmemesi maddi hak kayıplarına sebep olsa da bu düzenlemenin cezai olarak nitelendirilmesine sebep olmayacaktır. Bu açıdan bakıldığında, AIHM'nin somut olayda karşılaşılan böyle bir uygulamayı *Engel* kriterlerine göre değerlendirmesi sonucu olayda suç isnadının bulunduğu kanaatine varması olası görünmemektedir. Bu durumda bir cezalandırma ve caydırmadan ziyade ödenecek iadenin miktarını belirleme amacı söz konusudur. İdarenin ispat edilemeyen KDV giderlerini kabul etmemesinin cezai olarak nitelendirilmesi mümkün değildir.

Diğer bir durum ise vergi idaresi tarafından *nemo tenetur* ilkesine dayanılarak ibraz edilmeyen defter, kayıt ve belgelere istinaden yapılan gider ve indirimlerin kabul edilmemesidir¹³⁷. Mükellefin ilkeye dayanarak defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmemesi durumunda idarece beyannameye gösterilen gider ve indirimlerin kabul edilmemesi olası durumlardandır. Mükellefin giderlerin gerçekten yapıldığını kanıtlaması gerekmektedir. Böyle bir durumda AIHM'nin suç isnadına yönelik değerlendirmesine göre, yaptırımın suç olduğuna karar vermesi mümkün görünmemektedir. Dayanaksız gider ve indirimlerin vergi idaresince kabul edilmesi beklenemeyeceğinden, bu uygulamanın amacının cezalandırma ve caydırma olmadığı söylenebilmektedir.

Kanunda öngörülmemesine rağmen mükellefin daha önce ibraz etmediği defter, kayıt ve belgeleri daha sonra yapılacak bir yargılamada kendisi lehine kullanmak istemesi halinde bu defter ve belgeleri kullanmasının engellenmesi de bir yaptırım olarak düşünülebilir. Vergi hukukuna ilişkin kanuni düzenlemelerde böyle bir hüküm öngörülmemiştir. Ancak böyle bir hüküm öngörülmesi durumunda bu hüküm cezai bir hüküm olarak nitelendirilemeyeceği için *nemo tenetur* ilkesine aykırılık teşkil etmeyecektir¹³⁸.

137 W. S. Weiss, "Self Incrimination and Income Tax Investigations", Taxes - The Tax Magazine, C. 42, S. 10, October, 1964, s. 711.

138 Danıştay, vergi incelemesi sırasında ibraz edilmeyen belgelerin vergi yargılaması aşamasında vergi mahkemesine ibrazının mümkün olup olmadığına ilişkin istikrarlı bir içtihat oluşturamamıştır. Bazı kararlarında vergi incelemesi sırasında ibraz edilmeyen belgelerin bir bilirkişi tayin edilerek yargılama sırasında incelenebileceğini değerlendirirken, (Bkz. Dan. VDDGK, E. 1995/18, K. 1996/269, 14.06.1996) bazı kararlarında ise böyle bir uygulamanın yargının idarenin yerine işlem tesis etmesi yasağı içinde değerlendirmektedir. Belirtmek gerekir ki Danıştay, bu konuya ilişkin kararlarında *nemo tenetur* ilkesine ilişkin değerlendirme yapmadan, idari yargılamaya hakim olan genel ilkelerden re'sen araştırma ilkesi gereği defter ve belgelerin yargılama makamı tarafından incelenmesi gerektiğine karar vermiştir. Bkz. Dan.

Vergi kaçakçılığına ilişkin fiillerin söz konusu olması durumunda mükellefiyetin terkini ve yaptığı meslekten men edilmesi, işletme ruhsatının iptal edilmesi gibi bir yaptırım öngörülmesi olasılığı da bulunmaktadır. Bu durumda yine bu yaptırımların ağır bir ceza olarak kabul edilip edilmeyeceğinin değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu yaptırımlar ceza ağırlığına ulaşan yaptırımlar olarak görülebilecektir. Mükellefe böyle bir yaptırım uygulandığında mükellef, işini ve işletmesini kaybedecek ve iş yapamaz hale gelecektir. Bu durum, mükellef yönünden çok ağır sonuçlar doğurması mümkün olduğundan bu ceza ağır bir ceza olarak değerlendirilebilecek ve bu nedenle de böyle bir yaptırım öngörülmesi halinde nemo tenetur ilkesi gündeme gelebilecektir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin¹³⁹ “özel esaslar” bölümünde, sahte veya yanıltıcı belgelerle KDV'nin yolsuz olarak indirilmesini önlemeyi amaçlayan hükümler düzenlenmiştir. Söz konusu Tebliğ'de KDV Kanunu'nun 36. maddesiyle idareye verilen yetkiye dayanılarak, işletme büyüklüğü, çalışan sayısı, vergiye uyum, daha önce sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenip düzenlenmemesi gibi kriterlere göre mükelleflere farklı iade ve mahsup yöntemleri belirleme yetkisini kullanarak bazı mükellefleri özel esaslar statüsüne almaya yönelik esaslar belirlenmiştir. Özel esaslar statüsüne alınan kimseler diğer mükelleflere göre daha ağır iade ve mahsup koşullarına tabi tutulmaktadır. Tebliğ'de, yaptırım olarak değerlendirilmeyen bu durum, uygulamada mükellefleri oldukça endişelendiren bir uygulama olarak varlığını sürdürmektedir. Vergi kaçakçılığı fiillerine yaptırım olarak böyle bir uygulamanın öngörülmesi durumunda, bu uygulamanın ceza vasfına ulaşmayan bir yaptırım olduğunu düşünmekteyiz. Bu nedenle özel esaslara alma uygulamasının vergi kaçakçılığı suçuna yaptırım olarak öngörülmesi durumunda mükellefin suç şüphesi sonrası nemo tenetur ilkesine başvurarak bilgi vermekten veya defter, kayıt ve belge ibrazından çekinmesi nemo tenetur ilkesinin hukuka uygun kullanımı olarak değerlendirilmeyecektir¹⁴⁰.

VDDK, E. 2010/707, K. 2012/618, 26.12.2012; Dan. 4. Daire, E.2009/9359, K.2012/3655, 22.06.2012, www.kazanci.com, E.T. 07.04.2024.

139 Hazine ve Maliye Bakanlığı, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, Resmi Gazete Tarihi: 26.04.2014, Sayı: 28983.

140 KDV bakımından özel esaslara ilişkin hukuki düzenlemeler, vergi idaresi uygulaması ve yargı kararlarına ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Billur **Yaltı**, “Kod Listeleri”nden “KDV İadesi Risk Analizi”ne Geçiş: KDV İndirim Hakkının Sınırlandırılmasına İlişkin Değerlendirmeler”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 258, Mart, 2010, s. 21 vd.; Yıldırım **Taylor**, “Özel Esaslara İlişkin Uygulama Ve Yargı Kararları Perspektifinden Vergi Hukukunda Hukuka Aykırı Bir İşlemden Hukuka Uygun Bir Tarhiyat Çıkıp

Vergi kaçakçılığı suçunda ibraz yükümlüğüne uyulmaması halinde teşviklerin iptal edilmesi ve teşviklerden yararlanmaktan men etmek de bir yaptırım olarak öngörülebilir. Bu durumda hukuka aykırı bir davranış neticesinde elde edilecek bir menfaatin elde edilememesi söz konusudur. Teşviklerden men edilmenin yaptırım olarak öngörülmesi halinde bu yaptırım ceza olarak nitelendirilemeyecektir. Bu açıdan *nemo tenetur* ilkesine başvurulması mümkün olmayacaktır.

Hile ile elde edilen ödemelerden ek cezai ücret alınması, devlet desteği verilmesinin yasaklanması, ek faiz uygulanması, güvencenin irat kaydedilmesi gibi kısmen idari para cezası kısmen idare hukuku yaptırımına benzeyen yaptırımlar da bulunmaktadır¹⁴¹. Bunlardan da yapısı vergi hukukuna uygun olanların uygulanması durumunda ağır cezai boyuta ulaşmayan yaptırımlar öngörülmesi durumunda *nemo tenetur* ilkesine başvurulması mümkün olmayacaktır.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Vergi kaçakçılığı fiillerine öngörülen yaptırım şüphesiz *nemo tenetur* ilkesinin kullanımını etkilemektedir. Vergi kaçakçılığı fiillerine hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmesi suç şüphesi öncesi yapılan vergi incelemelerinde ilkeye başvurmayı haklı kılmazken, suç şüphesi sonrası ilkeye başvuruyu mümkün kılmaktadır. Bu durumda suç şüphesi öncesi vergi incelemeleri açısından ilkeye başvurulamayacağını ancak suç şüphesinden sonra yapılan vergi incelemesi, soruşturma ve kovuşturma evrelerinde ilkeye başvurulmasının mümkün olduğuna yönelik kanaatimizi daha önce belirtmiştik. Suç şüphesi sonrası vergi incelemeleri ve yargılama aşamasında da ilkeye başvurulmasının önüne geçilmek istenmesi halinde defter ve belgeleri gizleme fiiline farklı bir yaptırım öngörülmesi gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığı fiillerinden defter ve belgeleri gizleme fiiline yönelik öngörülen cezanın hürriyeti bağlayıcı ceza olması veya dli para cezası olması durumunda ceza mahkemelerinde yargılanan ve suç olarak nitelenen bir fiil olduğundan yine suç şüphesi öncesi vergi incelemeleri haricinde *nemo tenetur* ilkesine başvurulması hukuka uygundur. İdari para cezası olması durumunda ise AİHM tarafından ikili bir ayırım yapılmakta ve Engel kriterleri olarak bilinen kriterlere göre idari para cezasının ağırlığına, niteliğine ve amacına göre bir değerlendirme yapılmaktadır.

Çıkmayacağı Sorunu”, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 12, S. 2, 2021, s. 774 vd.; Kerem **Öncü**, “Katma Değer Vergisi İadesi Yönünden Özel Esaslar”, Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 6, S. 1, 2023, s. 217 vd.
141 **Tiedemann**, Ekonomi Ceza Hukuku 2017, s. 81.

Vergi kaçakçılığına sebep olan fiillerin suç değil de kabahat olarak öngörülmesi ve bunlara idari para cezası öngörülmesi durumunda AİHM kararlarına göre, doğrudan *nemo tenetur* ilkesine başvurmanın önüne geçilmesi mümkün değildir. Bu durumda vergi kaçakçılığına sebebiyet veren fiillere öngörülen cezanın ağırlık derecesi ve yaptırımın amacına göre bir değerlendirme yapılacaktır.

Vergi ziyayı cezası idari para cezalarındandır. Ülkemiz hukuku gereği, vergi kaçakçılığı suçuna hürriyeti bağlayıcı ceza verilirken bu fiiller nedeniyle aynı zamanda vergi ziyasına sebebiyet verildiği durumlarda vergi ziyayı cezasına da hükmedilmekte ve üç kat artırımlı uygulanmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin fiiller ceza mahkemelerinde yargılanmakta iken vergi ziyayı kabahatinin cezası vergi idaresi tarafından kesilmekte ve kesilen cezaya karşı hukuka aykırılık iddiaları vergi mahkemelerinde görülmektedir. Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin fiiller ile aynı zamanda bir vergi ziyasına da neden olunması durumunda zaten idari bir para cezası olan vergi ziyasına ilişkin cezaya çarptırılmakta ve bu ceza ziyaa uğratılan verginin üç katı olmaktadır. Bu açıdan vergi kaçakçılığına sebebiyet veren fiillerin suç değil kabahat olarak düzenlenmesi halinde üç kat vergi ziyayı cezası uygulanması olasıdır.

Vergi kaçakçılığına sebebiyet veren fiillerin suç olmaktan çıkarılıp vergi ziyayı kabahatinin ağır nitelikli hali olarak düzenlenmesi ve vergi ziyayı kabahatine ilişkin VUK'un 344. maddesinin 2. fıkrasında geçen üç kat vergi ziyayı cezası ile cezalandırılması halinde AİHM'nin kararlarından yararlanılarak *nemo tenetur* ilkesine başvurulmasının engellenmesi mümkün gözükmemektedir. AİHM'nin Engel kriterlerine göre, cezanın ağırlık derecesi önemli bir boyutta ise ve amacı ziyaa uğratılan verginin tazmini değil de caydırma ve cezalandırma ise ceza olarak değerlendirilmektedir. Üç kat vergi ziyayı cezası parasal anlamda ağır bir ceza izlenimi vermektedir. Amacının ise tazminden ziyade caydırma ve cezalandırma olduğu görülmektedir. Bu açıdan üç kat vergi ziyayı cezası öngörülmesi halinde vergi kaçakçılığı fiilleri işleyen kişinin *nemo tenetur* ilkesine başvurusunun önüne geçilemeyecektir.

İdari para cezası haricinde başka bir yaptırım öngörülmesi durumunda da benzer bir değerlendirme AİHM tarafından yapılmaktadır. AİHM tarafından verilen bir kararda kişinin işyerinin belge ibrazına kadar kapalı tutulması kişiyi ağır derecede etkileyecek cezai nitelikte bir yaptırım olarak değerlendirilmiş ve *nemo tenetur* ilkesine aykırı kabul edilmiştir. Bu açıdan idari para cezası haricinde başka bir idari yaptırım türü öngörülmesi durumunda cezanın niteliği, ağırlık derecesi ve caydırma amacının olup olmadığı bu idari yaptırım açısından da önemli olmaktadır.

Yapılan incelemeler neticesinde, suç şüphesi sonrası bilgi verme ve belge ibraz yükümlülüğüne ilişkin *nemo tenetur* ilkesinin geçerli olması için kişiye uygulanacak yaptırımın cezai boyuta ulaşmaması gerektiği görülmektedir. Bu açıdan vergi kaçakçılığı suçuna öngörülen yaptırımın hürriyeti bağlayıcı ceza, adli para cezası, yüksek boyutlara ulaşan idari para cezası ile yine vergi yükümlüsüne etkileri ağır boyutta idari yaptırımlar olması durumunda suç şüphesi öncesi vergi incelemeleri haricinde vergi yükümlüsü tarafından *nemo tenetur* ilkesine başvurulması hukuka uygun gözükmemektedir. Ancak KDV Kanunu'nda düzenlenen indirimlerin belgeye bağlanması, diğer kanunlarda yer alan gider ve indirimlerin kabulünün belge ile ispat şartına bağlanması veya kanunda öngörülme bir durum olarak vergi incelemesi sırasında ibraz edilmeyen belgelerin dava aşamasında da kabul edilmemesi gibi yaptırımlar öngörüldüğünde bu yaptırımlar gerekli ve ağır nitelikte yaptırımlar sayılmayabileceğinden ilkeye başvurulmasını engelleyebilecektir.

Belirtmek gerekir ki bu başlık altında daha çok AİHM yönünden değerlendirme yapılmış olsa da belirtilen hususlar Türkiye Cumhuriyeti idari yargı yerlerince de dikkate alınması gereken hususlardır. İdari yargı yerlerince *nemo tenetur* ilkesine başvurulması öğretide tartışılmakta iken yargı yerlerince ilke ile doğrudan ilişkili bir karar verilmemiştir¹⁴². Ancak AİHM kararlarına bakıldığında özellikle idari para cezaları bakımından adil yargılanma hakkına ilişkin gereklere uyulması gerektiği bu kapsamda mükellefin ilkeye ilişkin haklarına riayet edilmesi gerektiği görülmektedir. AİHM kararları uyarınca kabahatlerde de yaptırımın niteliği, cezanın ağırlık derecesi ve amacına göre bir inceleme yapılması ve buna göre ilkeye başvurulmasının hukuka uygun olup olmadığının yargılama aşamasında vergi mahkemelerince değerlendirilmesi gerekmektedir.

Suç şüphesi sonrası vergi incelemeleri ve yargılama aşamasında failin *nemo tenetur* ilkesine başvurmamasının engellenmesi için öngörülen yaptırımın ceza boyutuna ulaşmaması gerekirken, bu durum vergi kaçakçılığı fiillerinin mükelleflerce daha fazla işlenmesinin önünü açabilecektir. Verilen cezanın ağırlığı elbette vergi kaçakçılığı fiillerinin işlenmesini önlemede etkili bir yöntemdir. Türk vergi hukukunda vergi kaçakçılığı suçlarına verilen cezaların seyri de bu yönde olmuştur. Vergi kaçakçılığı suçuna neden olan fiillere öngörülen yaptırımlara bakıldığında önce idari para cezası, sonrası da hürriyeti bağlayıcı ceza verilmiş ve öngörülen cezalar azaltılmamış, aksine artırma yönünde bir politika izlenmiştir. Bu ba-

142 Bkz. **Yasin**, s. 69; **İtişgen**, 140 vd.; **Haydar**, s. 84 vd.; **Kağıtçıoğlu**, s. 140.

kımdan vergi kaçakçılığı suçuna ceza niteliği taşımayan bir yaptırım öngörülmesi halinde vergi kaçakçılığına yönelik fiillerin azalmayacağı hatta artacağı öngörülebilir. Bizce *defter ve belgeleri gizleme suçunun* yaptırımı hürriyeti bağlayıcı ceza olarak kalmalı ya da adli nitelikli yüksek bir miktar para cezası olarak belirlenmelidir. Sonuç olarak yaptırımda bir değişikliğe gitmek yerine VUK'a ilkeyi koruyucu birtakım önlemler alınabilir. Özellikle suç şüphesi sonrası vergi incelemesi yapılmayacağı ve arama koruma tedbirine başvurulacağına ilişkin bir hüküm getirilebilir. Arama sonucu hem mükellefin defter ve belgeleri ilkeye başvurarak ibraz etmesinin önüne geçilmekte, hem de arama neticesinde vergi incelemesi de yapılabildiğinden defter ve belgelerde yer alan vergi kaçakçılığı suçları tespit edilebilecektir.

KAYNAKÇA

Ağar, Serkan, Vergi Kaçakçılığı Suçu Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, Seçkin Yayınevi, 1. Baskı, Ankara 2016.

Allen, Ronald J./**Mace**, M. Kristin, “The Self-Incrimination Clause Explained and Its Future Predicted”, *Journal of Criminal Law & Criminology*, S. 94, 2003-2004, s. 243-294.

Alschuler, Albert W., “A Peculiar Privilege in Historical Perspective: The Right to Remain Silent”, *Michigan Law Review*, C. 94, S. 8, 1996, s. 2625-2672.

Aksoy İpekçioğlu, Pervin, Vücuttan Örnek Alma İşleminin Hukuki Niteliği ve Anayasa’ya Uygunluğu, Prof. Dr. Nur Centel’e Armağan, Marmara Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C. 19, S. 2, 2013, s. 1157-1176.

Amar, Akhil Reed/**Lettow**, Renee B., “Fifth Amendment First Principles: The Self-Incrimination Clause”, *Michigan Law Review*, S. 98, 1995, s. 857-928.

Aslan, Yasin, “İdari Yaptırımlar”, *TBB Dergisi*, S. 85, 2009, s. 173-188.

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, s. 131-179.

Beattie, J. M., *Crime and the Courts in England 1660–1800*, Princeton University Press, 1986.

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 Yayınevi, Ankara 2009*, s. 246-285.

Centel, Nur/**Zafer**, Hamide, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, 10 Bası, Beta Yayınevi, İstanbul 2013.

Chiesa, Luis E., “Beyond Torture: The Nemo Tenetur Principle in Borderline Cases”. *Pace Law Faculty Publications*. Paper 642. <http://digital-commons.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?”, *29 American Journal of Criminal Justice*, 2002, s. 123-192.

Çamurcu, Zeynep Nihan, “Mükellefin Susma Hakkı: Anayasa Mahkemesi’nin 2019/80 E. 2022/31 K. Sayılı İçtihadına Yönelik Bir Değerlendirme” *Vergi Sorunları Dergisi*, C. 45, S. 415, Nisan, 2023, s. 81-92.

Demirbaş, Timur, *Soruşturma Evresinde Şüphelinin İfadesinin Alınması*, 5. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2018.

Dülger, Murat Volkan, Ceza Muhakemesi Hukukunda Dışlama Kuralı ve Hukuka Aykırı Delillerin Uzak Etkisi (Zehirli Ağacın Meyvesi Doktrini), Seçkin Kitabevi, Ankara 2014.

Ekici, 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, C. 3, S. 36, Aralık, 2007, s. 34-45.

Erem, Faruk, “Susma Hakkı”, Yargıtay Dergisi, C. 18, S. 3, 1992, s. 296-299.

Ertuğrul, Hüseyin, Ceza Muhakemesinde Katlanma Yükümlülüğü, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XII, S. 1-2, 2008, s. 687-699.

Gölcüklü, Feyyaz, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Adil Yargılanma”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi (İlhan Öztrak’a Armağan), C. 49 S. 1-2, 1994, s. 199-234.

Gölcüklü, Feyyaz, “İdari Ceza Hukuku ve Anlamı; İdarenin Cezai Müeyyide Tatbiki”, http://www.politicsyf.ankara.edu.tr/dergi/pdf/18/2/7_Feyyaz_GOLCUKLU.pdf, E.T. 27.07.2024.

Gözler, Kemal, Hukuka Giriş, 13. Bası, Ekin Yayınevi, Bursa 2015.

Granfield, Patric, “The Right to Silence”, Theological Studies, C. 26, S. 2, 1965, s. 280-298.

Guerra, R. Cordeiro/**Dorigo**, S., “Taxpayer’s Rights as Human Rights During Tax Procedures”, Human Rights and Taxation in Europe and the World, (Editörler, Georg Kofler/Miguel Poiares Maduro/Pasquale Pistone), IBFD, Netherlands 2011.

Günday, Metin, İdare Hukuku, 11. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara 2017.

Hafizoğulları, Zeki, Ceza Normu: Normatif Bir Yapı Olarak Ceza Hukuku Düzeni, Seçkin, Ankara 1987.

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, C. 9, S. 8, 2008, s. 1043-1052.

Haydar, Nuran, Susma Hakkı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2019.

Heinrich, Christoph/**Rauch**, Christian/**Wiehrer**, Axel, ““Nemo” Tenetur Se Ipsum Accusare?”, (Çevrimiçi) <http://kanzleirauch.de/wp-content/uploads/2011/07/crthemis.pdf>, 10.03.2021, E.T. 31.07.2024.

Helmholz, Richard H., “Origins of the Privilege Against Self-Incrimination: The Role of the European Ius Commune”, New York University Law Review, S. 65, 1990, s. 962-990.

İnce Tunçer, Asuman, “Susma Hakkı Bağlamında Birtakım Ceza Muhakemesi İşlemlerinin Değerlendirilmesi”, Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 4, S. 2, 2018, s. 355-379.

İnceoğlu, Sibel, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa, 3. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2013.

İnci, 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 Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 7, S. 2, 2017, s. 119-168.

İtişgen, Rezzan, Kişinin Kendini Suçlamaya Zorlanamaması İlkesi (Nemo Tenetur İlkesi) ve Susma Hakkı, Oniki Levha Yayınları, İstanbul 2013.

Langbein, John H., “The Historical Origins of the Privilege Against Self-incrimination at Common Law”, Michigan Law Review, 92, 1994, s. 1047-1085.

Kağıtçioğlu, Mutlu, “İdare Hukuku Yaklaşımıyla Rekabetin Korunması Hakkında Kanun’da Yapısal Tedbirler”, TAAD, C. 12, S. 47, Temmuz, 2021, s. 115-152.

Kan Aydın, Çağrı, “Adil Yargılamanın Bir Unsuru Olarak Susma Hakkı”, TBB Dergisi, S. 91, 2010, s. 146-180.

Kaplan, Onur, “Danıştay Kararları Çerçevesinde İdari Yaptırımlarda Lehe Hükmün Uygulanması İlkesi”, Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XVI, S. 2, 2021, s. 445-486.

Karakoç, Yusuf, Vergi Ceza Hukuku, Yetkin Yayınevi, Ankara 2016.

Kaşıkcı, Mahmut/**Rençber**, Altan, Vergi Ceza Hukuku, Oniki Levha Yayınları, İstanbul 2023.

Kayıhan, İçel, “İdari Ceza Hukuku ve Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. 50, S. 1-4, 1984, s. 117-131.

Kızılıklı, Burçin, İdari Yargılama Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2023.

Koca, Mahmut/**Üzülmez**, İlhan, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 11. Bası, Seçkin Yayınevi, Ankara 2018.

Koca, Mahmut/**Üzülmez**, İlhan, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 16. Bası, Seçkin Yayınevi, Ankara 2023.

Kocaoğlu, Serhat Sinan, “Susma Hakkı”, Ankara Barosu Dergisi, S. 1, 2011, s. 29-58.

Mahmutoğlu, Fatih Selami, Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda Yaptırım Rejimi, Kazancı Hukuk Yayınları No:143, İstanbul 1995.

Martin, G. Arthur, “The Privilege Against Self-Incrimination under Foreign Law”, (Alt Bölüm: Walter Clemens “D. Germany”), Journal of Criminal Law, Criminology and Police Science, S. 51, 1960, s. 161-188.

Morgan, E. M., “The Privilege Against Self-Incrimination”, *Minnesota Law Review*, C. 34, S. 1, 1949, s. 1-45.

Nişancı, Dilaver, *Ceza Muhakemesi Hukukunda Asgari Sanık Hakları (AİHS 6. Madde Kapsamında)*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2022.

Onar, Sıddık Sami, *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, Hak Kitabevi, İstanbul 1966.

Öncü, Kerem, “Katma Değer Vergisi İadesi Yönünden Özel Esaslar”, *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 6, S. 1, 2023, s. 217-233.

Özay, İl Han, *İdari Yaptırımlar*, İstanbul Üniversitesi Yayın No:3326, İstanbul 1985.

Özay, İl Han, *İdari Yaptırımlar: Kuramsal Bir Deneme*, İstanbul, Özdem Kardeşler Matbaacılık, İstanbul 1985.

Özcan, Onur, *Vergi Suçları*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2015.

Özdemir, Ahmet, “Amerika Birleşik Devletleri Ceza Hukukunda Yalan Tanıklık Suçu”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C. 26, S. 2, Aralık 2020, s. 923-945.

Özen, Mustafa, *Ceza Muhakemesi Hukuku Dersleri*, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2017.

Özgenç, İzzet, “Suç Ve Yaptırım Teorisine İlişkin Yeni Gelişmeler Işığında Türk Ceza Kanunu Tasarısı”, *Türkiye Barolar Birliği, Türk Ceza Kanunu Reformu Birinci Kitap, Toplumsal Değişim Sürecinde Türk Ceza Kanunu Reformu*, Panel, 21-22 Mayıs 2004, Ankara 2004.

Özgenç, İzzet, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 14. Bası, Seçkin Yayınevi, Ankara 2018.

Özgenç, İzzet, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 19. Bası, Seçkin Yayınevi, Ankara 2023.

Öztürk, Bahri, *Yeni Yargıtay Kararları Işığında Delil Yasakları*, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İnsan Hakları Merkezi Yayınları, Ankara 1995.

Rushin, Stephen, “Rethinking Miranda: The Post-Arrest Right to Silence”, *California Law Review*, S. 99, 2011, s. 151-178.

Reitz, Kevin, “Clients, Lawyers, and the Fifth Amendment The Need for a Projected Privilege”, *Duke Law Journal*, S. 41, 1991, s. 572-660.

Rençber, Altan, *Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri*, Oniki Levha Yayınları, İstanbul 2017.

Saban, Nihal, *Vergi Hukuku*, 11. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2021.

Saltzburg, Stephen A., “The Required Records Doctrine: Its Lessons for the Privilege Against Self-Incrimination”, *The University of Chicago Law Review*, S. 53, 1986, s. 6-44.

Sarıcaoğlu, Ercan, Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat, Adalet yayınevi, Ankara 2017.

Sargül, Ali Tanju, Şüpheli ve Sanığın Ceza Muhakemesi İşlemlerine Katlanma Yükümlülüğün Getirilen Sınır-Nemo Tenetur Seipsum Accusare İlkesi, TBBB, S. 153, 2021, s. 39-64.

Şahin, Cumhuriyet, Ceza Muhakemesi Kanunu Gazi Şerhi, Ankara 2005.

Şahin, Cumhuriyet/**Göktürk**, Neslihan, Ceza Muhakemesi Hukuku -I-, 12. Bası, Seçkin Yayınevi, Ankara 2021.

Seidmann, Daniel J./**Stein**, Alex, “The Right to Silence Helps the Innocent: A Game-Theoretic Analysis of the Fifth Amendment Privilege”, Harvard Law Review, December, C. 114, S. 2, 2000, s. 430-510.

Şenyüz, Doğan, “Susma Hakkı Karşısında VUK’daki Defter Ve Belgeler Gizleme (Kaçakçılık) Suçu”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 15, S. 1, 2013, s. 29-40.

Şenyüz, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, 12. Bası, Ekin Yayınevi, Bursa 2022.

Taylar, Yıldırım, “Özel Esaslara İlişkin Uygulama Ve Yargı Kararları Perspektifinden Vergi Hukukunda Hukuka Aykırı Bir İşlemden Hukuka Uygun Bir Tarhiyat Çıkıp Çıkmayacağı Sorunu”, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 12, S. 2, 2021, s. 774-790.

Tezcan, Durmuş, “AİHS Açısından Vergi Cezaları ve Adil Yargılanma Hakkı”, 2006 Yılı İdari Yargı Sempozyumu, 2006, (Çevrimiçi) https://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/12_03_2014_105203.pdf, s. 25, 26. E.T. 09.11.2022.

Tiedemann, Klaus, Ekonomi Ceza Hukuku, Çev. Ayşe Nuhoglu, Seçkin Yayınevi, Ankara 2017.

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, s. 147-212.

Tracz, Eliot T., “Doctrinal Evolution and the Right Against Self-Incrimination”, The University of New Hampshire Law Review, C. 18, S. 1, 2019, s. 109-141.

Tüzün, Duygu, “Kabahatler Kanununun Genel Hükümleri ve İdari Yaptırımlar Üzerine Bazı Gözlemler”, Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 5, S. 1, Nisan, 2020, s. 3315-3335.

Ulusoy, Ali D., “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin İdari Yaptırımlara Bakışı”, Yıldırım Uler’e Armağan, Yakın Doğu Üniversitesi Yayınları, Lefkoşa 2014, s. 635-644.

Üstün, Ümit Süleyman, “Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu”, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 15 S. 3, 2011, s. 363-390.

- Waline**, Marcel, “Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği”, (Çev. Tahsin Yağmurlu), *Danıştay Dergisi*, S. 28-29, 1978, s. 76-82.
- Walker**, Jeffrey K., “A Comparative Discussion of the Privilege Against Self-Incrimination”, *NYLS Journal of International and Comparative Law*, 14/1, 1993, s. 1-37.
- Weiss**, W. S., “Self Incrimination and Income Tax Investigations”, *Taxes - The Tax Magazine*, C. 42, S. 10, October, 1964, s. 706-712.
- Vitkauskas**, Dovydas/**Dikov**, Grigoriy, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Adil Yargılama Hakkının Korunması*, (Çeviren: Serkan Yalçın, Avrupa Konseyi Yayını, Strazburg 2012.
- Wigmore**, John H., “Nemo Tenetur Seipsum Prodere”, *Harvard Law Review*, C. 5, S. 2, 1891, s. 71-88.
- Yaltı**, Billur, ““Kod Listeleri”nden “KDV İadesi Risk Analizi”ne Geçiş: KDV İndirim Hakkının Sınırlandırılmasına İlişkin Değerlendirmeler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 258, Mart, 2010.
- Yaltı**, Billur, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK 359) (a) (2)’nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu”, *Vergi Dünyası*, S. 285, Mayıs 2005, s. 24-33.
- Yaltı**, Billur, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta Yayınları, İstanbul 2006.
- Yasin**, Melikşah, *İdari Yargılama Usulünde İspat, On İki Levha Yayınları*, İstanbul 2015.
- Yıldırım**, Ali, “Sanığın Susma Hakkı”, *Ankara Barosu Dergisi*, S. 5-6, Aralık, 1998, s. 682-701.
- Zanobini**, Guido, “İdari Ceza Hukukunda Kıstas Meselesi”, Çev. Dr. Yılmaz Günel, http://www.politicsyf.ankara.edu.tr/dergi/pdf/18/3/14_Guido_Zanobini.pdf, E.T. 27.07.2024.