



ADALET DERGİSİ
Journal of Justice
Yıl: 153 Dönem: VI 2026/1 Sayı: 76
ISSN: 1011-730X
ISSN (online): 2717-6614

KURGAN YAZISI İLE İSTENEN AÇIKLAMA TALEBİNİN NEMO TENETUR İLKESİ ÖZELİNDE İNCELENMESİ

*An Analysis of the Request for Explanation in the KURGAN Letter
in the Context of the Nemo Tenetur Principle*

Dr. Öğr. Üyesi Ebru YAVUZ YAYLA
İzmir Bakırçay Üniversitesi Hukuk Fakültesi
ebru.yavuzyayla@bakircay.edu.tr
ORCID: 0000-0001-5102-3956

Makale Bilgisi / Article Information

- Makale Türü (Article Types): Araştırma Makalesi (Research Article)
- Geliş Tarihi (Received): 16.01.2026
- Kabul Tarihi (Accepted): 13.03.2026
- Değerlendirme (Peer-Review): Editör Ön İnceleme - Çift Taraflı Körleme -
En az İki Dış Hakem – Yayın Danışma Kurulu Kararı
(Editorial Screening – Double-Blind Peer Review –
At Least Two External Reviewers – Decision of the Editorial
Advisory Board)
- İntihal (Plagiarism): Turnitin (İntihal inceleme Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü işbirliği ile yapılmaktadır.)
- Etik Beyan (Ethical Statement): Çalışmanın hazırlanma sürecinde bilimsel ve etik ilkelere
uyulduğu ve yararlanılan tüm çalışmaların kaynakçada
belirtildiği beyan olunur. (It is declared that scientific and ethical
principles were followed during the preparation of the study, and all
referenced works are cited in the bibliography).
- s.s. 559-580

An Analysis of the Request for Explanation in the KURGAN Letter in the Context of the Nemo Tenetur Principle

Abstract

The Ministry of Treasury and Finance has introduced the Organization-Supervised Analysis System (KURGAN), developed by the Tax Audit Board, as part of its Strategy to Combat Counterfeit Documents, marking the beginning of a new era. The system will be operational as of October 1, 2025. The KURGAN system aims to instantly detect counterfeit and risky transactions, protect the state's tax revenues, and ensure tax justice. Through the system, transactions identified as risky are notified to taxpayers via a "KURGAN letter," and an explanation is requested from the taxpayer.

The study seeks to answer the question: "Can the request for clarification using the KURGAN letter be refused by invoking the nemo tenetur principle?". The first section explains what the nemo tenetur principle is, along with decisions of the European Court of Human Rights and the Constitutional Court within the scope of the European Convention on Human Rights, the Constitution, and national legislation. The second section clarifies the meaning of the KURGAN system and why it was developed, examining the nature of the KURGAN letter. The final section discusses whether the recipient of the letter can refuse to provide the requested explanation by invoking the nemo tenetur principle within the scope of their rights and obligations.

Keywords

Foundation Supervised Analysis System letter, nemo tenetur principle.

KURGAN YAZISI İLE İSTENEN AÇIKLAMA TALEBİNİN NEMO TENETUR İLKESİ ÖZELİNDE İNCELENMESİ*

Özet

Hazine ve Maliye Bakanlığının Sahte Belge ile Mücadele Stratejisi kapsamında yeni bir dönemin başlangıcı olacağı kabulüyle ortaya koyduğu ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca geliştirilen Kuruluş Gözetimli Analiz Sistemi (KURGAN) 1 Ekim 2025 tarihi itibarıyla kullanılmaya başlanmıştır. KURGAN sistemi, sahte ve riskli işlemleri anında tespit edip devletin vergi gelirlerini koruyarak vergi adaletini sağlamayı hedeflemektedir. Sistem sayesinde riskli tespit edilen işlemler mükelleflere “KURGAN yazısı” ile bildirilmekte ve mükelleften açıklama istenmektedir.

Çalışmada; “KURGAN yazısı ile istenen açıklama talebinden nemo tenetur ilkesine başvurularak imtina edilebilir mi?” sorusuna cevap aranmıştır. İlk bölümde nemo tenetur ilkesinin ne olduğu Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Anayasa ve ulusal mevzuat kapsamında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi kararları ile birlikte açıklanmıştır. İkinci bölümde KURGAN sisteminin ne anlam ifade ettiği ve neden geliştirildiği ortaya konarak KURGAN yazısının mahiyeti incelenmiştir. Son bölümde, yazıyı alan mükellefin hakları ve ödevleri kapsamında yazı ile istenen açıklama talebinden nemo tenetur ilkesine başvurularak imtina edilip edilemeyeceği tartışılmıştır.

Anahtar Kelimeler

Kuruluş Gözetimli Analiz Sistemi yazısı, nemo tenetur ilkesi.

GİRİŞ

Türkiye, teknolojinin getirdiği yeniliklere paralel olarak dijitalleşmeyi bürokratik sisteme entegre etmektedir. Vergi denetiminde de bu entegrasyonun sağlanması kaçınılmaz olduğundan Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının geliştirdiği Kuruluş Gözetimli Analiz Sistemi (KURGAN) 1 Ekim 2025 tarihi itibarıyla kullanıma alınmıştır. KURGAN, Vergi İstihbarat Sistemi (VİS) ile birlikte çalışmakta ve VİS'in çıktılarını risk analiz girdisi olarak işlemektedir.

KURGAN sistemi, sahte ve riskli işlemleri anında tespit ederek devletin vergi gelirlerini korumak ve vergi adaletini sağlamayı hedeflemektedir. Sistem; ticari işlemleri, fatura hareketlerini, kayıt dışı harcamalar ile sahte belge risklerini anlık olarak tespit etmeyi amaçlamakta ve riskli tespit ettiği durumlarda mükelleflere “KURGAN yazısı” göndermektedir.

e-Tebliğat vasıtasıyla gönderilen KURGAN yazısı ile riskli görülen işlem bildirilmekte ve mükelleften açıklama istenmektedir. Bunun klasik anlamda bir vergi incelemesi olmadığı ancak mükellefe, bildirilen işlemlerde risk tespit

* Makalede yayımlanan görüş ve düşünceler yazarın tamamen kişisel fikirlerini yansıtmakta olup, çalışma açık kaynaklardan yararlanılarak yapılmıştır.

edilmesinden dolayı makul bir açıklama sunulmazsa vergi incelemesi yapılabileceği uyarısı olduğu iddia edilmektedir. KURGAN yazısı alan mükellefin ne yapması veya yapmaması gerektiğine ilişkin Hazine ve Maliye Bakanlığının direktifleri olmasına rağmen anayasal bir ilke olan nemo tenetur ilkesi özelinde KURGAN yazısına verilecek cevap incelemeye muhtaç bir konudur.

Çalışmada “KURGAN yazısı ile istenen açıklama talebinden nemo tenetur ilkesine başvurularak imtina edilebilir mi?” sorusuna cevap aranacaktır. İlk bölümde nemo tenetur ilkesinin tanımı ve kapsamı açıklanacak, ulusal hukuk için bağlayıcı olan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) kararlarına göre ilke değerlendirilecek, Anayasa ve ulusal mevzuatta ilkenin nasıl kabul edildiği incelenecektir. İkinci bölümde KURGAN’ın tanımı ve geliştirme gerekçesi ile KURGAN yazısının hukuki niteliği açıklanacaktır. Üçüncü bölümde KURGAN yazısı alan mükellefin hakları ve ödevleri incelenecek ve nihayetinde çalışmanın odak noktası olan araştırma sorusuna cevap verilecektir. Çalışma AİHM kararlarına yer vermekle birlikte konuya ilişkin karşılaştırmalı hukuk incelemesi daha geniş kapsamlı başka bir araştırma konusu olarak kabul edilmiş ve çalışma sınırlandırılmıştır.

I. NEMO TENETUR İLKESİ

A. TANIM

“Nemo tenetur” ya da “nemo tenetur se ipsum accusare” şeklinde Latince ifade edilen ilke, kişinin kendini suçlamak zorunda bırakılmayacağı anlamını taşımaktadır.¹ İlke, Türk literatüründe, susma hakkı kavramıyla anılır olmuş ve zamanla kendi aleyhine ifade vermeme ve sorulara cevap vermeme hakkının yanında kendi aleyhinde delil göstermeme hakkını da kapsar şekilde kullanılmaya başlanmıştır.²

¹ Arzu Laloğlu, *Vergi Kaçakçılığında Defter, Kayıt ve Belge İbraz Yükümlülüğü ve Nemo Tenetur İlkesi* (Seçkin Yayıncılık, 2024), 19; Luis E. Chiesa, “Beyond Torture: The Nemo Tenetur Principle in Borderline Cases” (Pace Law Faculty Publications Paper, 2009) 35 <<http://digitalcommons.pace.edu/lawfaculty/642>> Erişim Tarihi 10 Ağustos 2025; Albert W. Alschuler, “A Peculiar Privilege in Historical Perspective: The Right to Remain Silent”, (Ağustos 1996) 94/8 Michigan Law Review 2638 <<https://www.jstor.org/stable/1289835>> Erişim Tarihi 10 Ağustos 2025; Akhil Reed Amar ve Renee B. Lettow, “Fifth Amendment First Principles: The Self-Incrimination Clause” (1995) 98 Michigan Law Review 896 <<https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3105&context=mlr>> Erişim Tarihi 11 Temmuz 2025; Richard H. Helmholz, “Origins of the Privilege Against Self-Incrimination: The Role of the European Ius Commune” (1990) New York University Law Review 962, 975 <https://chicagounbound.uchicago.edu/journal_articles/1493/> Erişim Tarihi 10 Eylül 2025.

² Serhat Sinan Kocaoğlu, “Susma Hakkı” (2011) 2011/1 Ankara Barosu Dergisi 31; Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, (11. Baskı, Beta Yayınları 2021), 372; Cumhur Şahin ve Neslihan Göktürk, *Ceza Muhakemesi Hukuku -I-* (12. Bası, Seçkin, 2021) 142; Nuran Haydar, *Susma Hakkı*, (Seçkin Yayıncılık, 2019) 29; Asuman İnce Tunçer, “Susma Hakkı Bağlamında Birtakım Ceza Muhakemesi İşlemlerinin Değerlendirilmesi”, (2018) 4/2 Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 357; Z. Özen İnci, “Şüpheli ve Sanığa Rağmen

AİHS’de açıkça yer verilmese de ilke, Medenî ve Siyasî Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşmesi’nin 14/3-g maddesinde “Kendi aleyhinde tanıklıkta bulunmaya ya da suç itirafına zorlanmaması” şeklinde kendine yer bulmuştur.³ Nemo tenetur ilkesi, kişinin itham edildiği bir suçtan dolayı ifade vermeye zorlanmama ve sahip olduğu bilgi ve belgeleri yetkililere vermek zorunda bırakılmama haklarını kapsamaktadır.⁴

B. AİHS VE AİHM KARARLARI KAPSAMINDA NEMO TENETUR İLKESİ

AİHM kararlarında “nemo tenetur” ilkesi adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirilmektedir.⁵ Mahkeme, Sözleşme’nin 6. maddesi lafzında bulunmasa da “sessiz kalma ve kendi aleyhine tanıklık etmeme” hakkının, adil yargılanma hakkının temeli olan ve genel olarak kabul edilen uluslararası standartların özündeki bir hak olduğunu belirtmektedir.⁶ AİHS 6/2. maddesinde yerini bulan masumiyet karinesinin doğal sonuçları arasında susma hakkı da bulunmaktadır.⁷ Suçluluğu kesin hüküm ile sabit oluncaya kadar kişi suçsuz sayılmakta, bu doğrultuda suçsuzluğunu ispat etmek amacıyla konuşmaya ve kendisini savunmaya zorlanamamakta ve kendisine yöneltilen sorulara cevap verme mecburiyeti altında bırakılmamaktadır.⁸

AİHM Bykov/Rusya kararında söz konusu hakkın, öncelikle sanığın sessiz kalma iradesine saygı duymakla ilgili olduğunu vurgulamaktadır. Mahkeme, bir işlemin nemo tenetur ilkesinin özünü ortadan kaldırıp kaldırmadığını, zorlamanın niteliği ve derecesi, işlemle ilgili güvencelerin

Bir Ceza Muhakemesi Hukuku Mu? Şüpheli ve Sanığın Ceza Muhakemesi İşlemlerine Katılma Yükümlülüğü ve Bu Yükümlülüğün Sınırları Hakkında Düşünceler” (2017) 7/2 Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi 119; Faruk Erem, “Susma Hakkı” (1992) 18/3 Yargıtay Dergisi 297.

- ³ Medenî ve Siyasî Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşmesi 14/3-g maddesi <<https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c016/tbmm22016089ss0150.pdf>> Erişim Tarihi 14 Ekim 2025.
- ⁴ Nur Centel ve Hamide Zafer, *Ceza Muhakemesi Hukuku* (12. Bası, Beta, 2015) 163; Didar Özdemir, “Türk Ceza Muhakemesi Hukukunda Susma Hakkı”, (2017) 2017/2 Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 152; Çağrı Kan Aydın, “Adil Yargılanmanın Bir Unsuru Olarak Susma Hakkı” (Kasım-Aralık 2010) 91 Türkiye Barolar Birliği Dergisi 163; Arzu Laloğlu, “Vergi İncelemesi Bakımından Nemo Tenetur İlkesi (Susma Hakkı)” (2024) 32/4 Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 2314.
- ⁵ Sibel İnceoğlu, “Adil Yargılanma Hakkı” iç Sibel İnceoğlu (edr), İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa (1. Baskı, Şen Matbaa, 2013), 246.
- ⁶ AİHM, Gäfgen/Almanya, 01.06.2010, Başvuru No: 22978/05, pa.168, <[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{"itemid":\["001-111106"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{)> Erişim Tarihi 10 Kasım 2025; Gilles Dutertre, *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarından Örnekler* (Avrupa Konseyi Yayınları, 2007) 243.
- ⁷ Bülent Çiçekli, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Türkiye Kararlarının Analizi (2002- 2005) ve Ceza Muhakemesine Yansımaları” (2006) 1 Ceza Hukuku Dergisi 258.
- ⁸ Hakan Karakehya, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 6. Maddesi Bağlamında Ceza Muhakemesinde Duruşma* (Savaş, 2008) 160; Metin Feyzioğlu, “Suçsuzluk Karinesi: Kavram Hakkında Genel Bilgiler ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi” (1999) 48/1-4 Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 140.

varlığı ve bu şekilde elde edilen herhangi bir delilin kullanım şekli ile incelemektedir.⁹

Funke/Fransa kararında Mahkeme susma hakkının, sadece ifade vermeyi reddetmeyi değil kendi aleyhine delil olarak kullanılabilir belge ve ticari kayıtları vermeyi reddetme hakkını da kapsadığını ifade etmektedir.¹⁰ Başvuruya konu olayda Fransa'da yaşayan bir Alman vatandaşı olan Funke'nin yurtdışındaki varlıklarını belirlemek için evine giden gümrük yetkilileri evde yabancı bankalara ait defterler ve çek koçanları bulmuşlardır. Bunlara el koyan yetkililer mal varlığı ile ilgili geçmiş üç yıla ait başka ülkelerdeki banka hesap hareketleri, hisse portföyü bilgileri ve benzeri bazı belgelerin kendilerine verilmesini talep etmişlerdir. Funke'nin talebi reddetmesi üzerine mahkeme, 1200 frank ve belgeleri ibraz etmekte gecikilen her gün için 20 frank para cezası ile cezalandırılması ve istenilen belgelerin gümrük yetkililerine verilmesine karar vermiştir. Kararda, istenen belgeleri teslim etmediği için para cezası verilen başvuruçunun susma ve kendini suçlamaya zorlanamama haklarının ihlal edildiği kabul edilmektedir. Bu karardan da anlaşılacağı üzere AİHM kararlarında suç isnadı kavramı geniş yorumlanmaktadır. Vergi incelemeleri süreci de ceza verilmesinde en önemli aşamayı oluşturduğundan, ilgililerin adil yargılanma hakkının getirdiği güvencelerden faydalanması gerektiği değerlendirilmiştir yapılmaktadır.¹¹

Mahkeme, Funke kararından farklı olarak Allen/Birleşik Krallık kararında, mal varlığını beyan etmeme durumunda bir ceza öngörülmesini, mükellefin kendi aleyhine delil ibraz etmesiyle aynı anlama gelmediğini ifade etmiştir. Funke kararında muhtemel veya süren bir soruşturma söz konusu iken, Allen kararında beyan etmemeden önce herhangi bir soruşturma bulunmamaktadır.¹² AİHM, amacı mükellefin cezaî sorumluluğunu belirlemeye yönelik olmayıp, malî sorumluluğuna ilişkin gerçekleri tespit etmek olan bir malî soruşturma neticesinde elde edilen bilgilerin, bir ceza davasında soruşturma ve kovuşturmada delil olarak kullanılacak olsa bile nemo tenetur ilkesine tek başına aykırılık teşkil etmediğini ifade etmektedir.¹³

Saunders/Birleşik Krallık kararında Mahkeme, başka bir şirketin hisselerini devralmak için rekabet kurallarına aykırı olarak hileli işlemler yapan ve bu işlemlerde İngiltere mevzuatına muhalefet ettiği iddiaları

⁹ AİHM, Bykov/Rusya, 10.03.2009, Başvuru No: 4378/02, pa. 103-105, <

¹⁰ AİHM, Funke/Fransa, 25.2.1993, Başvuru No: 10828/84, pa.41-44, <

¹¹ Billur Yaltı, *Vergi Yükümlüsünün Hakları* (Beta Yayınları, 2006), 109-110.

¹² AİHM, M. Allen/Birleşik Krallık (Kabul edilebilirlik kararı), 10.09.2002, Başvuru No. 76574/01, <

¹³ AİHM, Abas/Hollanda, 26.02.1997, Başvuru No. 27943/95, <

müteakibinde müfettişlerce alınan ifadenin yargılamada kullanılmasının adil yargılanma hakkının ihlali olduğuna karar vermiştir.¹⁴

J.B./İsviçre kararında Mahkeme vergi kaçaklığı suçlamasıyla neticelenebilecek belgeleri teslim etmeye zorlanan başvuranın susma hakkının ve kendi aleyhinde tanıklık etmeme hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir. Vergi kaçaklığından işlem başlatılmış ve birçok kez yatırımlarının olduğu şirketlerle ilgili bütün belgeleri teslim etmesi istenen başvuran, bu talepleri yerine getirmemesi nedeniyle dört kez para cezası ile cezalandırılmıştır. Mahkeme, susma hakkının ve kendi aleyhinde tanıklık etmeme muafiyetinin, AİHS'in 6/1. maddesindeki adil yargılama kavramının özünde yatan uluslararası standartlar olduğunu vurgulamıştır.¹⁵

Chambaz/İsviçre kararında, serveti ile beyan edilen gelirleri arasında farklılık olan Chambaz'dan gelir idaresince bilgi istenmiş, bilgi talebi reddedilmesi nedeniyle Chambaz'a para cezası kesilmiş ardından vergi kaçaklığı suçuna ilişkin inceleme başlatılmış ve bu inceleme neticesinde para cezası uygulanmıştır. AİHM, bilgi ve belge vermeyi reddetmesi nedeniyle para cezası kesilmesinin başvuru açısından bir tehdit oluşturduğunu değerlendirmiş ve nemo tenetur ilkesinden kaynaklanan sessiz kalma ve kendini suçlamama hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.¹⁶

Marttinen/Finlandiya kararında alacak tahsili ve iflas işlemlerinde, varlıkları ve malları hakkında doğru bilgi vermediği iddiasıyla dolandırıcılık şüphesi ile soruşturulan başvuran hakkında Mahkeme, hükümetin, icraya ilişkin incelemede başvuru sahibi tarafından verilen herhangi bir ifadenin daha sonra aleyhine delil olarak kabul edilmesini sessiz kalma ve kendini suçlamama hakkını ihlal ettiğini kabul etmiştir.¹⁷

Yukarıdaki kararlar göz önüne alındığında AİHM, nemo tenetur ilkesinin doğal olarak suç isnadı ile başlayan süreçte söz konusu olacağını vurgularken ceza yargılamasına esas teşkil edecek suç soruşturması öncesi

¹⁴ AİHM, Saunders/Birleşik Krallık, 17.12.1996, Başvuru No. 19187/91, <[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{"itemid":\["002-9062"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{)>, Erişim Tarihi 11 Ekim 2025; Mutlu Kağıtçioğlu, "Kurgudan Gerçekliğe Uzanan Bir Tartışma Alanı: Susma Hakkının İdare Hukukunda Yeri Var mıdır?" (2018) 134 Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 122.

¹⁵ AİHM, J.B./İsviçre, 03.03.2001, Başvuru No. 31827/96, <[https://hudoc.echr.coe.int/tur#{"itemid":\["001-59449"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{)>, Erişim Tarihi 10 Kasım 2025.

¹⁶ AİHM, Chambaz/İsviçre, 05.04.2012, Başvuru No. 11663/04, <[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{"itemid":\["001-110240"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{)>, Erişim Tarihi 10 Ekim 2025; Arzu Laloğlu, "Vergi Kaçaklığı Suçlarından Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu Bağlamında Nemo Tenetur İlkesinin Yaptırımın Türü Açısından İncelenmesi" (2024) 28/2 Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 447.

¹⁷ AİHM, Marttinen/Finlandiya, 21.04.2009, Başvuru No. 19235/03, <[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{"itemid":\["001-92233"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{)>, Erişim Tarihi 10 Ekim 2025.

araştırma safhasını ve ceza riski taşıyan vergi inceleme süreci için de geçerli olduğunu belirtmektedir.¹⁸

C. ANAYASA VE ULUSAL MEVZUAT KAPSAMINDA NEMO TENETUR İLKESİ

Anayasa'nın 38/5. maddesinde nemo tenetur ilkesi, “Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz” şeklinde kendine yer bulmuştur. Suçlamaya matuf her şey “nemo tenetur” ilkesi kapsamında değerlendirilmektedir. Suç şüphesi altındaki kişiye tanınan bu hak ile cevap verilecek veya sessiz kalınacak sorulara karşı özgür iradeyle hareket etme imkânı verilen kişi, kendisi veya yakınları aleyhine suçlamada bulunmaktan veya delil vermekten korunmaktadır.¹⁹

Ceza Muhakemesi Kanunu'nun (CMK) 147/1-e maddesi, “Yüklenen suç hakkında açıklamada bulunmamasının kanuni hakkı olduğu söylenir” şeklindeki hüküm ile suç şüphesi altındaki kişiye, ifade alma veya sorgu öncesi söz konusu hak ile koruma getirilmektedir. Ceza muhakemesi uygulamasında açıklamada bulunmama hakkının bulunduğu bildirim, suç şüphesi altında bulunan kişiye ve anlayabileceği biçimde ifade alan veya sorgulayan kişi tarafından yapılması gerektiği kabul edilmektedir. Ayrıca CMK'nın 90/4. maddesi yakalanan kişiye kolluğun haklarını bildirmesini salık vermektedir ki bildirilecek haklardan birisi de sessiz kalma ve kendi aleyhine tanıklık etmeme hakkıdır.

Aslında nemo tenetur ilkesi, masumiyet karinesinin de bir sonucudur. Karineye göre bir suç ile itham edilen kişiye, suçsuzluğunu ispatlamak külfeti yüklenmemekte bu külfet soruşturma ve kovuşturma makamlarının üzerine bırakılmaktadır. Suç şüphesi altındaki kişinin, aksi ispatlanana kadar suçsuz olduğu kabul edilmektedir. Bunun doğal sonucu da suçlanan kişiye, kendi aleyhine kullanılacak açıklamalarda bulunma ya da delil gösterme, soruşturma ve kovuşturma organlarına yardım etme, onlarla iş birliği yapma gibi görevler yüklenemeyeceğidir.²⁰

En üst kurumsal yapısıyla her konuda güçlü olan devletin ve dolayısıyla yargılama makamlarının delilleri elde etmede tüm imkânlarla sahip olması karşısında, zayıf konumda olan şüpheli veya sanığa susma hakkı tanınması da masumiyet karinesinin bir gereğidir. Susma hakkı ile birlikte kendi suçlamasına katkıda bulunmama hakkı da iddia makamının kişi aleyhine zorla

¹⁸ Yalıtı (n 11) 29; Ümit Süleyman Üstün, “Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu” (2011) 15/3 Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 383; Laloğlu “Vergi İncelemesi” (n 4) 2326.

¹⁹ Feridun Yenisey ve Ayşe Nuhoğlu, *Ceza Muhakemesi Hukuku* (8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Eylül 2020) 624.

²⁰ Rezzan İtişgen, *Kişinin Kendini Suçlamaya Zorlanamaması İlkesi (Nemo Tenetur İlkesi) ve Susma Hakkı* (Oniki Levha Yayınları, 2013) 5.

veya baskıyla elde edilen delilleri kullanmadan iddialarını ileri sürmesini gerektirmektedir.²¹

Vergi ödevi, nemo tenetur ilkesi gibi anayasal güvence altına alınmış bir ödevdir. Ancak iki anayasal ilke olan vergi ödevi ve nemo tenetur ilkesi çatışmasına²² rağmen AYM, 31.1.2007 tarihli kararında vergi kaçakçılığı suçlarının nemo tenetur ilkesine aykırı olması gerekçesiyle yapılan somut norm başvurusunda kanun normunun, nemo tenetur ilkesine aykırı olmadığına hükmetmiştir.²³ Mahkeme 24.3.2022 tarihli 213 sayılı VUK'un 23.1.2008 tarihli ve 5728 sayılı Kanun'un 276. maddesiyle değiştirilen 359. maddesinin (a) fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan "...gizleyenler..." ibaresinin Anayasa'nın 2. ve 38/5. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebini incelediği kararında normun inceleme konu ilkeye aykırı olmadığına karar vermiştir.²⁴ Mahkeme, Kanun'da yer alan defter ve belgelerin ibraz mecburiyetinin, kamu düzeninin işleyişiyle ilgili bir kural olduğunu, kayıt tutma zorunluluğunun, özü bakımından cezai olmayan düzenleyici bir amaçtan kaynaklandığını, vergi idaresinin, bu belgelerin varlığından ve mükellefin uhdesinde bulunduğundan haberdar olduğunu, bu defter ve belgelerin, ibrazının istendiği aşamada devlet ve kamu açısından suç delili değil mükellefin beyanlarının doğruluğunu tevsik edici birer belge niteliğinde olduğunu ve mükellefin vergi kanunlarına uygunluğunu ortaya koymaya yarayan bir ispat aracı olarak kabul edilmesi gerektiğini belirtmiştir. Sonrasında da vergi mükellefleri açısından ibraz zorunluluğu getirilen defter ve belgelerin niteliği dikkate alındığında bunlar için ibraz mecburiyeti getirilmesi ve buna uyulmaması durumunda yaptırım öngörülmesinin, kişinin kendisini suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlandığı şeklinde yorumlanamayacağına karar vermiştir. Nitekim aksi durumda idarenin yapmakla görevli ve yetkili kılındığı faaliyetlerini gereği gibi yapması ya da denetim yapılması imkânsız hâle gelecektir.

II. KURULUŞ GÖZETİMLİ ANALİZ SİSTEMİ (KURGAN)

A. KURGAN TANIMI VE GELİŞTİRİLME GEREKÇESİ

Milyarlarca lira kamu zararına ve mükellefler arasında rekabet eşitsizliği ile kayıt dışılığa ve bazı suçların gizlenmesine neden olan sahte belge sorunu yıllar içerisinde mali sistemin yapısal ve kanıksanmış sorunu haline gelmiştir. Sahte belge, diğer suçların işlenmesine aracılık eden bir katalizördür. Bu suçta

²¹ AİHM, Dağdelen ve Diğerleri/Türkiye, 25.11.2008 Başvuru no: 1767/03, 14246/04 ve 16584/04 <[https://hudoc.echr.coe.int/fre#{"itemid":\["001-207314"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/fre#{)> Erişim Tarihi 17 Eylül 2025.

²² Sibel Yılmaz Coşkun, *Anayasal Hakların Çatışması* (Adalet Yayınevi, 2023) 4.

²³ AYM, 31.01.2007, E. 2004/31, K. 2007/11, Resmî Gazete Tarih: 18.05.2007, Sayı: 31874, <<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2007-11-nrm.pdf>> Erişim Tarihi 11 Ekim 2025.

²⁴ AYM, 24.03.2022, E. 2019/80, K. 2022/31, Resmî Gazete Tarih: 22.6.2022, Sayı: 26526, <<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2022-31-nrm.pdf>> Erişim Tarihi 11 Ekim 2025.

darbe indirilmesi demek bağlantılı diğer suçların da önüne geçilmesi anlamına gelecektir. Sahte belge sorunu aynı zamanda Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının iş gücünün önemli kısmını bu soruna kanalize etmesine neden olmuştur. 2023 yılı sonunda bu sorunla mücadeleye yönelik gerekli politika ve stratejilerin kurgulanması amacıyla çalışmalara başlanmıştır.²⁵

Sorunla mücadelede başarı göstermiş ülke uygulamaları ile organizasyon yapıları ve mücadele yöntemleri incelenmiş, konunun muhatabı diğer kurumlarla konu tartışılarak çözüm için strateji belirlenmiştir. Bu stratejinin unsurlarından biri de teknolojik imkânların sorunun çözümünde etkin bir şekilde kullanılması olmuş ve böylelikle 2024 yılı başında Kurul Başkanlığı Risk Analiz Merkezinde KURGAN geliştirilmeye başlanmıştır. Hedef, sahte belgenin hızlı şekilde tespitidir. Bunun için de cari denetimler ve fiili tespitler yapılmasının önünü açacak risk analiz sistemine ihtiyaç duyulmuştur. KURGAN, mükelleflerin kuruluş aşamasına odaklanan, sıfıncı gün mantığına göre çalışan, cari verilerle hesaplamalar yapan ve işlem riskini ölçen bir vergisel risk analiz sistemidir (RAS).²⁶

KURGAN, Hazine ve Maliye Bakanlığının büyük veri platformu ile entegre edilmiş ve e-belgeler üzerinden anlık veya günlük olarak raporlanan veriler üzerinde çalışmak üzere tasarlanmıştır. Sistem, 2024 yılında kurulan VİS'in çıktılarını risk analiz girdisi olarak ele almaktadır. VİS, sahtecilik fiilleri ile bir şekilde temas etmiş kişilerin, olayların, eylemlerin bir örüntü ağıdır. KURGAN, veri tabanından analiz yaparak riskleri ölçmektedir. İşlemlerin gerçeklikten uzak olması, miktar veya mahiyet itibariyle gerçek durumu doğru yansıtmaması, mükelleflerin ilişkili mükelleflerle emsaline aykırı düşecek şekilde mal veya hizmet alım veya satımında bulunması gibi durumlar en temel işlem riskleri olarak kabul edilmektedir. KURGAN, mümkün olan en kısa sürede sahte belge tespiti ile cari denetimlerin yapılmasına imkân sağlamakta ve bilgi isteme yazıları ile mükelleflere risk durumlarına yönelik sinyalleme yapmaktadır. Sistemin geçmiş veriler üzerinde de çalışma imkânı bulunmakta olup, mükelleflere KURGAN referanslı bilgi isteme yazıları gönderilebilmektedir. Bu uygulama, "Sahte Belgeyle Mücadele Gözetim Programı" adı altında icra edilmektedir.²⁷

KURGAN ve buna destek olan teknolojik sistemler ile sahte belgenin tespiti ve denetimi süresi, yıllardan günlere kısılacağı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca iddia edilmekte ve 1 Ekim 2025 tarihi farkındalık tarihi olarak ifade edilmektedir. Başkanlık KURGAN sistemi ile mükelleflerin durumdan haberdar olması ve potansiyel bir incelemenin olası sonuçlarından korunabilmelerini hedeflemektedir.²⁸

²⁵ 1 Ekim 2025 Sahte Belgeyle Mücadele Stratejisi - Kuruluş Gözetimli Analiz (KURGAN) Mükellef ve Meslek Mensupları Rehberi (KURGAN Rehberi) (2025) 10 <<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2025/10/Sahte-Belgeyle-Mucadele-Stratejisi-ve-KURGAN-Rehberi-29542a682ab0a437.pdf>> Erişim Tarihi 11 Ekim 2025.

²⁶ KURGAN Rehberi (n.25) 13.

²⁷ KURGAN Rehberi (n.25) 13.

²⁸ KURGAN Rehberi (n.25) 21.

B. KURGAN YAZISININ HUKUKİ NİTELİĞİ

Vergi hukuku, özünde beyan sistemine dayanmaktadır. Bu, mükelleflerin bildirim ve beyanının esas alınması demektir ki bunlar ilk etapta doğru kabul edilmektedir. Vergi kaçakçılığının önüne geçilmesi ve vergi adaletinin sağlanması maksadıyla mükelleflere ilgili defter, belge ve kayıtları muhafaza ve ibraz yükümlülüğü yüklenmekte ve bu duruma aykırı haller de çeşitli yaptırımlara bağlanmaktadır. İdarenin hazırladığı KURGAN Rehberi'nde KURGAN yazısının, VUK'un 148. maddesi²⁹ uyarınca mükelleflere yazılan ve *karşıt inceleme* kapsamında kabul edilen bilgi isteme yazısı olduğu belirtilmektedir.³⁰ Buna rağmen karşıt inceleme yazısının mahiyeti açıklanıp KURGAN yazısı ile karşılaştırılarak hukuki nitelik ortaya konabilir.

Karşıt inceleme kavramı VUK'da yer almamakla birlikte 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na dayanılarak çıkarılan "20, 27, 29 ve 34 no.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği"ne göre bir doğrulama denetim biçimi olup, vergi mükelleflerinin ödedikleri vergiyi doğrulama amacı gütmektedir.³¹ Başlayan veya devam eden bir vergi incelemesinde, incelenen mükellef ile ilişkide bulunduğu başka mükellefin defter, kayıt ve belgelerinden yararlanılarak yapılan incelemeler karşıt inceleme kapsamındadır. Örneğin vergi incelemesinde olan ve belli sınırlarda ve ölçütlerde mal veya hizmet satış işlemi gerçekleştirmiş mükellefin tedarikçisi veya alıcı nezdinde yapılan inceleme karşıt incelemedir.³² Karşıt incelemede amaç, mükelleflerin tasdike konu işlemlerinde olayın gerçek mahiyetini ortaya çıkarabilmektir. Sahte veya yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması şüphesinin varlığı halinde ekonomik olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması gerekmektedir. Çapraz sorgulama niteliğindeki karşıt inceleme ile çeşitli bilgi sağlama yöntemleri ile vergilendirmenin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması amaçlanmaktadır.

²⁹ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 148'inci maddesi;

"Bilgi verme:

Madde 148 – Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.

Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez.

Memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar."

³⁰ KURGAN Rehberi (n.25) 19.

³¹ *Hesap Uzmanları Derneği Denetim İlke ve Esasları Cilt 1* (İstanbul, Yapım Tanıtım Yayıncılık, 2015) 47; Taner Sarısoy ve Hüseyin Gözcü, "Vergi İncelemelerinde Karşıt Tespit/İnceleme Kavramı ve Uygulama Örnekleri" (2019) 233 Vergi Raporu Dergisi 16-17.

³² Mutlu Yoruldu, "Vergilendirmenin Güvenliği Açısından Karşıt İnceleme Kurumu: Mahiyeti, Hüküm ve Sonuçları" (2019) Balkan Sosyal Bilimler Dergisi (EUREFE' 19) 417.

Karşıt inceleme, bir vergi incelemesine veri toplamak üzere incelenen yükümlü ile ilişkisi dolayısıyla başka yükümlüler nezdinde başlatılan incelemedir. Karşıt incelemeye tabi tutulmak vergi incelemesine tabi tutulmak anlamına gelmemektedir. Karşıt inceleme, sadece vergi incelemesi yapılan mükellefin kayıtlarını doğruluğunu teyit için yapılan bir araştırmadır. Bununla birlikte karşıt inceleme sırasında bilgi ve belge talep edilen kimsenin yasalara aykırı hareket ettiğinin tespit edilmesi halinde söz konusu kimsenin de vergi incelemesine alınması mümkün olacaktır.³³ Karşıt inceleme, bir vergi incelemesi olarak kabul edilmediğinden sonucunda herhangi bir rapor düzenlenmemekte sadece durum tespit edilmektedir. Vergi incelemesi olmadığından karşıt inceleme esas alınarak herhangi bir vergi cezası da kesilememektedir.

KURGAN yazısı ve buna istinaden ibraz edilen bilgi ve belgeler çeşitli sağlama yöntemleri ile vergilendirmenin gerçek mahiyetinin ortaya çıkmasını sağlamaya yarayan, VUK'un 3. maddesinde atıf yapılan "ekonomik yaklaşım ilkesinin" bir gereği olan bir ispat aracı özelliği taşımaktadır.

KURGAN yazılarına verilen cevaplar risk analiz sisteminin bir girdisi olarak kullanılmaktadır. Mükelleflere elektronik ve dijital veriler üzerinden tespiti mümkün veya kolay olmayan fiillere yönelik hususlar sorulmaktadır. Örneğin riskli işlemlere dayalı belgelerin defter kayıtlarına alınıp alınmaması, beyanlara dâhil edilip edilmemesi veya sonrasında bir düzeltme beyannamesi verilerek kayıtlardan çıkarılması durumu mükelleften bilgi istenen başlıklar arasındadır. Bu bilgiler, KURGAN Sistemi'nin tam olarak anlamlandıramadığı mutabakat riskleridir.³⁴ KURGAN yazısı, vergi incelemesinin değil olası bir incelemenin habercisi olabilir. KURGAN yazısı satıcının veya alıcının kendisinin riskli ya da şüpheli olduğunu işaret etmekten ziyade işlemin riskli olma ihtimaline dikkat çekmektedir. KURGAN yazısında, satıcının sahte belge düzenlediği veya alıcının sahte belge kullandığına yönelik bir bilgi yer almamaktadır.³⁵

KURGAN yazısına istinaden ibraz edilen bilgi ve belgeler, karşıt inceleme neticesinde toplanan bilgi ve belgeler gibi vergilendirmenin gerçek mahiyetinin ortaya çıkmasını sağlamaya yaramaktadır. Bu anlamda her ikisi benzer olup, KURGAN yazısı ve VUK'un 134/1. maddesi kapsamındaki vergi incelemesinden önce yapılan karşıt inceleme vergi incelemesinin mutlak habercisi değildir. Karşıt inceleme ve KURGAN yazısı uyarınca toplanacak bilgi ve belgeler analiz edildikten sonra gerekirse bir vergi incelemesi yapılması söz konusu olabilir. Diğer yandan KURGAN yazısı her hâlükârda vergi incelemesi öncesindeki bir safhayı işaret ederken karşıt inceleme vergi incelemesi safhasından önce ya da vergi incelemesi esnasında kullanılan bir yöntemdir ki bu özelliğiyle KURGAN yazısından ayrılmaktadır.

³³ Fazıl Tekin ve Ali Çelikkaya, *Vergi Denetimi* (7. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2016) 181.

³⁴ KURGAN Rehberi (n.25) 19.

³⁵ KURGAN Rehberi (n.25) 21.

III. KURGAN YAZISI ALAN MÜKELLEFİN HAKLARI VE ÖDEVLERİ

A. KURGAN YAZISI İLE SORUŞTURMA ŞÜPHESİ İLİŞKİSİ ÜZERİNE DEĞERLENDİRME

KURGAN yazısının, VUK'un 148. maddesi kapsamında bilgi isteme yazısı olduğu yukarıdaki bölümlerde açıklanmıştı. KURGAN yazısı, sahte belge düzenlendiği ya da sahte belge kullanıldığına ilişkin bir bildirim olmadığı gibi sahte belgeye ilişkin bir inceleme veya soruşturma yapılacağı bildirimini de değildir. Yazı, denetim aşamasının değil denetim gerçekleştirilebileceğinin habercisidir. Ortada idari denetim geçirmeye olanak sunan bir durum ya da bildirim olmadığı gibi soruşturma safhasına geçmeye yönelik bir belirti veya emare de bulunmamaktadır. Burada işlemin riskli olma ihtimaline dikkat çekilmektedir.

KURGAN yazısına verilecek cevaba göre ya da cevap verilmezse görülecek lüzum üzerine denetim yapılması ya da yapılmaması durumu söz konusu olacaktır. VUK ve 18.04.2025 tarihli Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanma İncelemeleri ile VUK'un 160/A maddesi Kapsamındaki İncelemeler Hakkında Genelge uyarınca yapılacak vergi denetimi neticesinde vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğinin tespit edilmesi halinde usul işlemleri tamamlanarak VUK'un 367'nci maddesine göre, Cumhuriyet Başsavcılığına somut olay bildirilecektir. Bu durumda basit şüphenin mevcut olduğu ve soruşturmanın başladığı söylenebilir. Bu kapsamda KURGAN yazısı mükellef üzerinde soruşturma yapılmasına ilişkin basit şüphe olduğunun işareti olmadığı gibi mükellefin işleminde basit suç şüphesi oluşturacak bir belirtiyi de ortaya koymaktan uzaktır.

Burada tartışmaya açık olan konu, KURGAN yazısı ile talep edilen bilgilerin ibraz edilmesinden sonra bu bilgi veya belgelerin suç soruşturmasında kullanılıp kullanılmayacağıdır. Örneğin KURGAN yazısına verilen cevap VUK'un 359. maddesi kapsamında vergi kaçakçılığı ile ilgili icra edilen bir soruşturma ya da kovuşturmada delil olarak kullanılabilir mi?

Önceki bölümlerde belirtildiği üzere AİHM, normal şartlarda nemo tenetur ilkesinin suç isnadı ile ceza soruşturma ve kovuşturmasında geçerli olduğunu vurgularken istisnai olarak ilkenin soruşturma öncesi araştırma safhasını ve ceza riski taşıyan vergi inceleme sürecinde de geçerli olduğunu belirtmektedir. Bu AİHM'in suç isnadını, özerk kavramlar doktrinine dayandırmasının bir sonucudur.

AİHM adil yargılamaya ilişkin hak ve ilkelerin esas olarak bir suç isnadı esnasında geçerli olduğunu kabul etmekte ve suç isnadını özerk bir biçimde yorumlamaktadır.³⁶ Suç isnadı kavramı, Mahkeme'nin "özerk kavramlar doktrini" uyarınca kamu adına dava açmaya yetkili makamın, işi mahkeme önüne götürmesi anlamına gelmemektedir. Suç isnadı, ilgilinin "suç işlediğine dair resmi bir iddianın" olması anlamını taşımaktadır. Komisyon suç isnadının başlangıcını, "kendisine yöneltilen şüphe nedeniyle, kişinin durumunun

³⁶ Sibel İnceoğlu, *Adil Yargılanma Hakkı Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-4* (2. Baskı, 2019) 4, 8.

önemli ölçüde etkilenmesi halinde kişiye bir suç isnat edilmiştir” şeklinde tanımlamaktadır.³⁷

Suç isnadı kavramını AİHM’in özerk bir biçimde yorumlaması nedeniyle, adil yargılanma hakkının kapsamı idari cezalar için de uygulanır hale gelebilmektedir. Doğal olarak her somut olayda bir suç isnadının mevcudiyeti AİHM’in ortaya koyduğu ölçütler çerçevesinde test edilmektedir.³⁸ Benzer şekilde AYM de, bir ceza davası olmasa da adil yargılanma hakkı korumasının geçerli olabileceğini kabul etmiştir.³⁹

Bu açıklamaları göz önüne alarak rutin denetimler haricinde hangi durumlarda mükelleflerin vergi incelemesine seçildiğini ve seçim yöntemlerini inceleyip suç isnadı ve suç şüphesinin ne zaman doğduğunu değerlendirmek gerekmektedir.

VUK’un 134/1. maddesine göre, vergi incelemesi, “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır.” Vergi incelemesi; mükellefin işlem ve hesaplarının muhasebe ilkeleri ve vergi hukuku yönünden eleştirisel bir gözle, yetkili uzman kişilerce denetlenerek; hata, noksanlık ve hilelerin ortaya çıkarılması suretiyle ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespit edilmesi ve sağlanmasına yönelik bir denetim türüdür⁴⁰ Vergi inceleme süreci farklı aşamalara sahip olup; incelenecek mükelleflerin tespiti, vergi inceleme elemanlarının görevlendirilmesi, vergi incelemesine başlanması, vergi inceleme süreci ve vergi inceleme raporlarının düzenlenmesi şeklinde beş ana başlık altında sınıflandırılabilir.⁴¹

İlk aşama olan vergi inceleme sürecini başlatan mükelleflerin tespit edilmesi farklı nedenlere⁴² dayanmakta olup bunlardan birisi de Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemlerinden (VDK-RAS) elde edilen verilerdir. Sistem, belirlenen kriterlere göre riskli kabul edilen mükelleflerin incelemeye alınmasını sağlamaktadır. Bu kriterler ihbar, görüş ve öneri raporları, araştırma geliştirme raporları, projeler, eylem planları, diğer kamu kurumlarından gelen her türlü yazı ve yürütülen medya takip çalışmalarından kaynaklanan veriler dikkate alınarak belirlenmekte ve mükelleflerin incelemeye alınması sağlanmaktadır.⁴³

³⁷ İbid 268.

³⁸ Kader Melis Topçu, *Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru* (Seçkin Yayıncılık, 2020) 229-230.

³⁹ AYM, Cihan Yeşil Başvurusu, 6.5.2015, Başvuru No:2013/8635, pa.45-46 <<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/8635>> Erişim Tarihi 11 Ekim 2025.

⁴⁰ Sakıp Şeker, “Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme” (1993) *Yaklaşım Dergisi* (5) 54.

⁴¹ Fatih Çavdar, “Türkiye’de Vergi İnceleme Sürecinde İncelenecek Mükelleflerin Tespiti” (2022) *Gümrük Ticaret Dergisi* 9/30 47.

⁴² VDK-RAS’tan elde edilen veriler dışında incelenecek mükelleflerin tespiti; Vergi inceleme elemanlarının talepleri, ihbar ve şikayetler, vergi daireleri tarafından gelen inceleme talepleri, idari makamlarının talepleri, yargı makamlarının talepleri şeklinde sayılan nedenler şeklinde yapılmaktadır. Çavdar (n 41) 56.

⁴³ *Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2025 Faaliyet Raporu* (2025)

Daha önceki bölümlerde KURGAN'ın mükelleflerin kuruluş aşamasına odaklanan, sıfırncı gün mantığına göre çalışan, VİS'in çıktılarını risk analiz girdisi olarak ele alan ve cari verilerle hesaplamalar yaparak işlem riskini ölçen bir vergisel risk analiz sistemi olduğu açıklanmıştı. Buna göre KURGAN yazısına verilecek cevaba göre iki sonuç ortaya çıkmaktadır. İlkinde KURGAN yazısına istinaden verecekleri yanıtlara bağlı olarak mükelleflerin denetim planları dışında kalmalarını sağlayacak bir fırsat verilmekte ve mükellef vergi incelemesine alınmamaktadır.⁴⁴ İkincisinde KURGAN'ın vergi incelemesini başlatacak bir RAS olduğu düşünülduğünde ibraz edilen bilgi ve belgeler sayesinde idarenin elinde vergi incelemesi yapılmasını gerektirecek bir durum ya da şüphe söz konusu olacaktır. Bu vergi incelemesine geçmek için yeterli şüphe olarak kabul edilse de suç şüphesi olup olmadığı ve nemo tenetur ilkesinin bu durumda geçerliliği incelemeye muhtaçtır.

Konuyu Laloğlu, suç şüphesi öncesi vergi incelemesi ve suç şüphesinden sonra yapılan vergi incelemesi başlıklarına ayırarak incelemekte, idarenin rutin vergi denetim takvimine göre yaptığı vergi denetiminde ortada bir suç şüphesi bulunmadığından ceza muhakemesi anlamında bir soruşturmaya ilişkin delil aramanın da söz konusu olmadığını belirttikten sonra vergi idaresinin meşru yetkisini kullanarak yaptığı denetim faaliyetinde mükellefin yüklenen yükümlülüklerine uyması beklendiğini ancak suç şüphesinden sonra yapılan vergi incelemesinin nemo tenetur ilkesine riayet edilerek gerçekleştirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır.⁴⁵ Yazar vergi idaresinde suç şüphesinin oluşmasından sonra nemo tenetur ilkesine riayet edilmesinin önemini savunmaktadır.⁴⁶ Laloğlu üçüncü bir ihtimalden bahsetmekte ve suç şüphesinden önce gerçekleştirilen bir vergi incelemesi sırasında vergi inceleme elemanının suç işlendiğini fark etmesi halinde vergi incelemesini durdurması veya vergi incelemesine devam edebilmek için nemo tenetur ilkesine ilişkin hatırlatmada bulunması gerektiğini öne sürmektedir.⁴⁷

Çamurcu ise, bir suç şüphesi bulunmayan ve idari bir rutin uyarınca yapılan bir vergi incelemesinde nemo tenetur ilkesine başvurulamayacağını, ancak vergi yükümlüsünün defter ve belgeleri ibrazdan kaçınması ve bu kaçınmanın kendisi tarafından işlenmiş bir suçun ortaya çıkmaması amacıyla gerçekleştiğine ilişkin vergi idaresi nezdinde oluşan şüpheden kaynaklanması durumunda nemo tenetur ilkesine sığınabileceğini ve vergi idaresinin denetim hakkı ile anayasal ilke arasında âdil bir dengenin kurulması gerektiğini düşünmektedir.⁴⁸

KURGAN Rehberi incelendiğinde KURGAN yazısının vergi incelemesi öncesine ait bir aşamada söz konusu olduğu belirtilmekte ve bir yandan KURGAN'ın bir RAS olarak geliştirildiği diğer yandan KURGAN yazısının

⁴⁴ KURGAN Rehberi (n 25) 15.

⁴⁵ Laloğlu, "Vergi İncelemesi" (n.4) 2329-2337; Laloğlu *Vergi Kaçakçılığında* (n 1) 258-269.

⁴⁶ Laloğlu, "Vergi İncelemesi" (n.4) 2339; Laloğlu *Vergi Kaçakçılığında* (n 1) 269-273.

⁴⁷ Laloğlu, "Vergi İncelemesi" (n.4) 2345; Laloğlu *Vergi Kaçakçılığında* (n 1) 273-276.

⁴⁸ Zeynep Nihan Çamurcu, "Mükellefin Susma Hakkı: AYM'nin 2019/80 E. 2022/31 K. Sayılı İçtihadına Yönelik Bir Değerlendirme" (2023) *Vergi Sorunları Dergisi* 45/415 89.

karşıt inceleme kapsamında kabul edilen bilgi isteme yazısı olduğu ifade edilmektedir. Bu durumda KURGAN yazısının VUK'un 134/1. maddesi uyarınca yapılan vergi incelemesi öncesi bir aşamaya dahil olduğunu ve bu aşamada mükellefin işleminde suç şüphesi bulunduğunu göstermekten uzak olduğunu değerlendirmektedir.

B. KURGAN YAZISI ALAN MÜKELLEFIN NEMO TENETUR İLKESİNE BAŞVURABİLMESİNE İLİŞKİN DEğERLENDİRME

İdari denetimin esas amacı, devletin düzenleme yetkisinin bulunduğu alanlarda denetim gerçekleştirmektir. İdari düzen içinde yapılan olağan bir denetim, mevzuatın idareye verdiği görevlerin yerine getirilmesi olmakla birlikte vergi mükellefi ile ilgili cezaî soruşturma kapısını aralayabilecek sürecin ilk basamağını da teşkil etmektedir.⁴⁹

Basit suç şüphesi öncesinde yapılan vergi incelemesi, idarenin herhangi bir suç şüphesi bulunmadığı durumlarda, rutin vergi denetim takvimi uyarınca VUK'un vergi incelemesi hükümlerine göre yaptığı vergi denetimidir ve ceza muhakemesi anlamında bir soruşturmaya ilişkin delil arama söz konusu değildir. VUK'un 367. maddesine göre, vergi incelemesi sırasında vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğinin tespit edilmesi halinde usul işlemleri tamamlanarak keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi gerekmektedir.

Soruşturma basit şüphle ile başlayacağından yukarıda bahsedildiği şekilde idari inceleme olan ve VUK'a göre yapılan vergi denetimi süreci suç soruşturmasının başlamadığı bir dönemdir. Buna rağmen idari işlemlerde suç isnadı veya cezalandırma durumunun varlığı hallerinde nemo tenetur ilkesinin geçerli olup olmadığı AİHM kararlarına atıf yapılarak tartışılmakta ve bilgi ve belge verilmesini engelleyebileceği yönünde görüş ortaya konması taraftarlarına⁵⁰ karşın bunun aksini düşünenler⁵¹ de bulunmaktadır.

Anayasa'nın 38/5. maddesinin lafzında "hiç kimse" ifadesinin kullanılmasından yola çıkarak şüpheli veya sanık haricinde nemo tenetur ilkesinin herkes için her aşamada geçerli olduğu sonucuna varmak hatalı olacaktır. Buna karşın sadece şüpheli veya sanık için kullanılmasını düşünmek de hatalı bir çıkarımdır. Örneğin gerek memurlar gerekse silahlı kuvvetleri personeli için uygulanacak disiplin cezalarına ilişkin idari süreçte de nemo tenetur ilkesi geçerlidir. Keza bu durumlarda ceza hukuku anlamında olmasa

⁴⁹ Çamurcu (n 48) 91.

⁵⁰ Yaltı (n 11) 148; Doğan Şenyüz, "Susma Hakkı Karşısında VUK'daki Defter ve Belgeler Gizleme (Kaçakçılık) Suçu" (2013) 15/1 Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 35-39; Melikşah Yasin, *İdari Yargılama Usulünde İspat* (On İki Levha Yayınları, 2015) 65-69; Kağıtçioğlu (n 14) 147, 148; Haydar (n 2) 107.

⁵¹ Tahir Erdem, "Gizleme Suçu Mu, Susma Hakkı Mı?" (2007) 3/36 Mali Pusula 34-45; Turgut Candan, "Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler", iç İlhan Ulusan/Funda Başaran Yavaşlar (Edr), İstanbul Kültür Üniversitesi İdari Ceza Hukuku Sempozyumu (Seçkin Yayınları, 2009) 276, 277; Mustafa Özen, *Ceza Muhakemesi Hukuku Dersleri*, (2. Baskı, Adalet Yayınevi, 2017) 38,39; 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, 2008) 149-150.

bile idari bir cezalandırma söz konusudur ve dolayısıyla ilke kullanım alanı bulunmaktadır. Yine suç şüphesi ortaya çıkması ile birlikte soruşturma harici yapılan idarî denetimlerde, ilkenin uygulanabilir olması başka bir örnek olarak verilebilir.⁵² Bu kapsamda idari süreçlerdeki her somut olaya göre ilkenin uygulanabilirliğini değerlendirmek yerinde bir yaklaşım olacaktır.

KURGAN yazısı, suç şüphesi öncesinde hatta vergi incelemesi dahi olmayan bir aşamada gönderilen bir bilgi isteme yazısı olup, kendisini suçlayacak bilgi verme veya belge ibraz etme amacından ziyade riskli görülen işlemin mükellefe bildirildiği ve açıklama istendiği bir yazıdır. Bu aşamada bir suçlama bulunmamakta veya buna ilişkin bir araştırmaya girileceği bildirilmemektedir.

Nemo tenetur ilkesinin evrensel bir hukuk ilkesi olarak yerleşmesindeki gerekçe, işkence ve kötü muamelenin önlenmesi, devletin gücü ile birey arasında bir denge oluşturulması, ceza muhakemesi işlemleri ve delillere olan güvenilirliğin sağlanması gibi nedenlerdir. Suç şüphesi ile başlayan vergi denetimleri ve yargılama süreçlerinde uygulanabilirliği şüphe götürmemekle birlikte idari incelemeler aşamasında nemo tenetur ilkesinin geçerliliğinin kabulü, nemo tenetur ilkesinin kabul edilmiş amaçları ve mahiyeti ile bağdaşmamaktadır.⁵³ Bu nedenle nemo tenetur ilkesi, idarî bir aşama için uygulanan bilgi verme veya ibraz yükümlülüğünden imtina etmeyi sağlamayacaktır. Üstün kamu yararını hedefleyen, toplumsal düzenin korunması ve devamlılığına yönelik yükümlülükleri dolanmak amacıyla mükellefin nemo tenetur ilkesine başvurmasının bir hak kullanımı olarak kabulü mümkün görünmemektedir.⁵⁴ Aksi görüş, ilkenin suç işlemeyi kolaylaştırmak veya suçu gizlemek için hakkın kötüye kullanılması anlamını taşıyacaktır.

Suç şüphesi öncesi vergi idaresinin meşru yetkisini kullanarak yaptığı denetim faaliyetinde mükellefin yüklenen yükümlülüklerle uyması beklenmelidir. Kişinin daha önceden mevzuat kapsamında belirlenmiş denetim yükümlülüklerine aykırı davranışına yüklenen yaptırımdan, nemo tenetur ilkesine sığınarak kaçınma düşüncesinin hukuk tarafından korunmaması gerekmektedir. İlke olarak KURGAN yazısı ile bilgi ve belge isteme talebinden nemo tenetur ilkesi öne sürülerek imtina edilemeyeceğini değerlendirmekteyiz. Suç şüphesi ya da suç isnadı öncesindeki bir safhaya dahil olmakla birlikte ilkenin istisnası ise yazıya verilen cevaptaki bilgi ve belgelerin vergi suçuna ilişkin soruşturulması veya kovuşturulması durumudur ki bu halde nemo tenetur ilkesine sığınabilecektir.

C. KURGAN YAZISINI ALAN MÜKELLEFIN YAPMASI GEREKENLER

KURGAN yazısını alan mükelleften riskli olduğu iddia edilen işlemlerini gözden geçirmesi ve kendi risk değerlendirmelerini yapması beklenmektedir. Vergi İdaresinin bilgilendirdiği ile kendi araştırması neticesinde işlemin riskliliği konusunda hemfikir olan mükellefin kayıt veya

⁵² Laloğlu *Vergi Kaçakçılığında* (n 1) 228.

⁵³ Laloğlu "Vergi İncelemesi" (n 4) 2333.

⁵⁴ Süheyl Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları* (Beta Yayınları, 2008) 135.

beyanlarını düzeltmek için idareye bu konuda cevabi bir yazı yazması tavsiye edilmektedir.⁵⁵

Mükellef, işlem riskinin Vergi İdaresinin bildirdiği ile uyumlu olmadığını düşünüyorsa ileride savunma yapacağı delilleri toplamalıdır.⁵⁶ KURGAN yazıları, işlemlerin gerçekliğine odaklandığı için muhtemel bir denetimde işlemlerin gerçekliğini ispata yönelik delillerin toplanması kaçınılmazdır. Bu durumda 18.04.2025 tarihli Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanma İncelemeleri ile VUK'un 160/A maddesi Kapsamındaki İncelemeler Hakkında Genelge⁵⁷ uyarınca işlemler yapılacaktır. Bu yönüyle bakıldığında, KURGAN yazıları cebri nitelik arz eden yazılar olmayıp, mükellefler diledikleri şekilde davranmakta (serbestlik argümanı) özgür bırakılmıştır. KURGAN yazısı, mükellefin herhangi bir şekilde ve yöntemde düzeltme yapması veya beyanname vermesine yönelik bir talep içermemektedir. Sadece riskli işlem denetimde bahsedilip gelecekte gerçekleşmesi muhtemel denetimde yapılması gereken konularda mükelleflere bilgi verilmektedir. Buna karşın KURGAN yazıları bilgi isteme yazısı olduğundan, tebliğ tarihinden itibaren süresi içerisinde cevap verilmemesi veya eksik ya da yanıltıcı bilgi verilmesi durumunda VUK'un Mükerrer 355. maddesinde yer alan özel usulsüzlük cezasının uygulanması söz konusu olabilecektir. Bu, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının benzer bilgi isteme yazılarındaki uygulamasıdır.

Mükerrer 355. madde, VUK kapsamında mükelleflerin beyannamelerini, defter ve belgelerini düzenleme yükümlülüklerine uymaması durumunda uygulanacak özel usulsüzlük cezalarını düzenleyen bir hükümdür. Bu düzenleme, bir yandan vergi sisteminin düzenli işlemlerini sağlamak diğer yandan vergi kaybını önlemek amacıyla getirilmiştir. Amaç, hem beyanname, fatura, defter ve benzeri mali belgelerin doğru şekilde düzenlenmesi ve vergi idaresine zamanında bildirilmesini hem de vergisel disiplini güçlendirerek mali şeffaflığın korunması ve denetim süreçlerinin sağlıklı yürütülmesini sağlamaktır. Doğal olarak KURGAN yazısına cevap verilmemesi, hatalı veya eksik bilgi gönderilmesi bu madde kapsamında yaptırımla cezalandırılacaktır. Bu durumda nemo tenetur ilkesine aykırılığın en önemli ölçütü *zorlama* unsurunun gerçekleştiği ve KURGAN yazısına bu nedenle cevap verilmemesi durumunda ilkenin korunmasının söz konusu olduğu iddia edilebilir. Ancak zorlama unsuru, kişinin kendini suçlayıcı nitelikteki bilgiyi, baskı altında ve isteği dışında yetkililere vermesini sağlamak amacıyla iradesini etkilemeyi veya hürriyetinden mahrum bırakmayı içermektedir. KURGAN yazısı ile istenen bilgilerin ibraz edilmemesinin sonucunda hapis cezası olmamakla birlikte bir ceza tehdidinin bulunduğu açıktır. Ancak söz konusu ceza tehdidinin nemo tenetur ilkesine aykırılığın temel ölçütü olarak kabul edilen zorlama unsuru kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Çünkü kuralda öngörülen ceza tehdidi,

⁵⁵ KURGAN Rehberi (n 25) 19.

⁵⁶ KURGAN Rehberi (n 25) 19.

⁵⁷ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 17.4.2025 tarih ve Sayı: E-55935724-010.06-7361 sayılı ve "Genelge" konulu yazısı için bkz. <https://ankalex.com/wp-content/uploads/2025/11/18.04.2025-tarihli-SMYIB-Kullanma-ve-160_A-Incelemelerine-Yonelik-Genelge.pdf> Erişim Tarihi 10 Kasım 2025.

vergi mükellefi statüsü nedeniyle kendilerine yüklenen şekli ödevlerden birisi olan defter, kayıt ve belgeleri ibraz ödevinin yerine getirilmemesi fiilini cezalandırmak amacını taşımaktadır. KURGAN yazısı uyarınca bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde, bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi durumunda VUK'un ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır.

SONUÇ

Mali sistemin yapısal ve kronik hale gelmiş en önemli sorunlarından biri olan sahte belge sorununa çözüm getirmek adına yeni bir strateji olarak KURGAN 1 Ekim 2025 tarihinden itibaren devreye alınmıştır. Sistem riskli işlemleri tespit etmekte ve bu tespitler mükelleflere "KURGAN yazısı" ile bildirilmektedir. Bu yazı, 213 sayılı VUK'un 148. maddesi kapsamında bilgi isteme yazısı olup bir inceleme veya soruşturmanın habercisi değildir. KURGAN yazısı, gelecekte idari denetim yolunu açan bir bildirim olmadığı gibi soruşturma safhasına geçmeye yönelik bir belirti veya emarenin de işaretçisi olarak kabul edilmemektedir. Yazı ile bildirilen işlem, suça ilişkin basit şüphe içermemektedir. Bu kapsamda KURGAN yazısı suç şüphesi öncesi vergi idaresinin meşru yetkisini kullanarak yaptığı denetim faaliyeti safhasında yer almaktadır. Bu safhada istisnası olmakla birlikte KURGAN yazısı ile bilgi ve belge isteme talebine karşı nemo tenetur ilkesine sığınılmayacaktır.

KURGAN yazısını alan mükellefin riskli olduğu iddia edilen işlemlerini gözden geçirmesi ve kendi risk değerlendirmesini yapması gerekmektedir. Yazı kapsamına Vergi İdaresi ile hemfikir olan mükellefin kayıt veya beyanlarını düzeltmek için idareye cevabi bir yazı yazması yerinde olacaktır. Vergi idaresinin bildirdiği ile hemfikir olunmaması durumunda savunma yapacak bilgi ve belgeleri toplamak mükellefin faydasıdır. KURGAN sistemindeki yazılar, işlemlerin gerçekliğine odaklandığından muhtemel bir denetimde işlemlerin gerçekliğini ispata yönelik delillerin toplanması kaçınılmazdır. KURGAN yazısı, mükellefin herhangi bir şekilde ve yöntemde düzeltme yapması veya beyanname vermesine yönelik bir talep de değildir. Sadece riskli işlemde bahsedilip gelecekte gerçekleşmesi muhtemel denetimde yapılması gereken konulara ilişkin mükelleflere bilgi verilmektedir. Buna karşın KURGAN yazılarına cevap verilmemesi veya eksik ya da yanıltıcı bilgi verilmesi durumunda VUK'un Mükerrer 355'inci maddesinde yer alan özel usulsüzlük cezası uygulanacağı unutulmamalıdır. Vergi incelemesinde amacın vergilerin tam ve eksiksiz toplanmasına yönelik kamusal amaç olmasından dolayı mükelleflerin, mevzuatın düzenlediği şekilde denetim için hazır bulundurması ve saklamasını beklediği kayıtların sunulmasına karşı ilke olarak nemo tenetur ilkesine sığınması hukuken imkân dahilinde değildir. Ancak belirtmek gerekir ki KURGAN yazısına karşılık ibraz edilen bilgi ve belgelerin vergi suçuna ilişkin suç isnadı ile soruşturma veya kovuşturmada kullanılması durumunda nemo tenetur ilkesine sığınılabilecektir.

KAYNAKÇA

Alschuler A.W., “A Peculiar Privilege in Historical Perspective: The Right to Remain Silent”, (Ağustos 1996) 94/8 Michigan Law Review 2625-2672 <<https://www.jstor.org/stable/1289835>> Erişim Tarihi 10 Ağustos 2025.

Amar A.R. ve B. L. Renee, “Fifth Amendment First Principles: The Self-Incrimination Clause” (1995) 98 Michigan Law Review 857-928 <<https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3105&context=mlr>> Erişim Tarihi 11 Temmuz 2025.

Aydın Ç.K., “Adil Yargılanmanın Bir Unsuru Olarak Susma Hakkı” (Kasım-Aralık 2010) 91 Türkiye Barolar Birliği Dergisi 146-180.

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, 2008) 131-178.

Candan T., “Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler”, iç İlhan Ulusan/Funda Başaran Yavaşlar (Edr), İstanbul Kültür Üniversitesi İdari Ceza Hukuku Sempozyumu (Seçkin Yayınları, 2009) 245-284.

Nur Centel ve Hamide Zafer, *Ceza Muhakemesi Hukuku* (12. Bası, Beta, 2015).

Luis E. Chiesa, “Beyond Torture: The Nemo Tenetur Principle in Borderline Cases” (Pace Law Faculty Publications Paper, 2009) 35-66 <<http://digitalcommons.pace.edu/lawfaculty/642>> Erişim Tarihi 10 Ağustos 2025.

Çiçekli B., “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Türkiye Kararlarının Analizi (2002-2005) ve Ceza Muhakemesine Yansımaları” (2006) 1 Ceza Hukuku Dergisi 231-261.

Çamurcu Z.N., “Mükellefin Susma Hakkı: Anayasa Mahkemesi’nin 2019/80 E. 2022/31 K. Sayılı İçtihadına Yönelik Bir Değerlendirme” (Nisan 2023) 45/415 Vergi Sorunları Dergisi 81-92.

Fatih Çavdar, “Türkiye’de Vergi İnceleme Sürecinde İncelenecek Mükelleflerin Tespiti” (2022) Gümrük Ticaret Dergisi 9/30 46-57.

Dutertre G., Gilles Dutertre, *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarından Örnekler*, (Avrupa Konseyi Yayınları, 2007).

Donay S., *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları* (Beta Yayınları, 2008).

1 Ekim 2025 Sahte Belgeyle Mücadele Stratejisi - Kuruluş Gözetimli Analiz (KURGAN) Mükellef ve Meslek Mensupları Rehberi (KURGAN Rehberi) (2025) 10, <<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2025/10/Sahte-Belgeyle-Mucadele-Stratejisi-ve-KURGAN-Rehberi-29542a682ab0a437.pdf>> Erişim Tarihi 11 Ekim 2025.

Erem F., “Susma Hakkı” (1992) 18/3 Yargıtay Dergisi 296-299.

Erdem T., “Gizleme Suçu Mu, Susma Hakkı Mı?” (2007) 3/36 Mali Pusula 34-45.

Feyzioğlu M., “Suçsuzluk Karinesi: Kavram Hakkında Genel Bilgiler ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi” (1999) 48/1-4 Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 135-163.

Haydar N, *Susma Hakkı*, (Seçkin Yayıncılık, 2019).

Helmholz R.H., “Origins of the Privilege Against Self-Incrimination: The Role of the European Ius Commune” (1990) New York University Law Review 962-990 <https://chicagounbound.uchicago.edu/journal_articles/1493/> Erişim Tarihi 10 Eylül 2025.

Hesap Uzmanları Derneği Denetim İlke ve Esasları Cilt 1 (İstanbul, Yapım Tanıtım Yayıncılık, 2015).

İnce Tunçer A., “Susma Hakkı Bağlamında Birtakım Ceza Muhakemesi İşlemlerinin Değerlendirilmesi”, (2018) 4/2 Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 355-379.

İnceoğlu S., *Adil Yargılanma Hakkı Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-4* (2. Baskı, 2019).

İnceoğlu S., “Adil Yargılanma Hakkı”, iç Sibel İnceoğlu (edr) İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa (1. Baskı, Şen Matbaa, 2013) 209-287.

İnci Z. Ö., “Şüpheli ve Sanığa Rağmen Bir Ceza Muhakemesi Hukuku Mu? Şüpheli ve Sanığın Ceza Muhakemesi İşlemlerine Katılma Yükümlülüğü ve Bu Yükümlülüğün Sınırları Hakkında Düşünceler” (2017) 7/2 Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi 119-168.

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

Kağıtçıoğlu M., “Kurgudan Gerçekliğe Uzanan Bir Tartışma Alanı: Susma Hakkının İdare Hukukunda Yeri Var mıdır?” (2018) 134 Türkiye Barolar Birliği Dergisi 115-152.

Karakehya H., *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. Maddesi Bağlamında Ceza Muhakemesinde Duruşma* (Savaş, 2008).

Kocaoğlu S.S., “Susma Hakkı” (2011) 2011/1 Ankara Barosu Dergisi 29-58.

Laloğlu A., *Vergi Kaçakçılığında Defter, Kayıt ve Belge İbraz Yükümlülüğü ve Nemo Tenetur İlkesi* (Seçkin Yayıncılık, 2024).

Laloğlu A., “Vergi İncelemesi Bakımından Nemo Tenetur İlkesi (Susma Hakkı)” (2024) 32/4 Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 2309-2363.

Laloğlu, A., “Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu Bağlamında Nemo Tenetur İlkesinin Yaptırımın Türü Açısından İncelenmesi” (2024) 28/2 Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 431-474.

Özdemir D., “Türk Ceza Muhakemesi Hukukunda Susma Hakkı”, (2017) 2017/2 Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 149-188.

Özen M., *Ceza Muhakemesi Hukuku Dersleri*, (2. Baskı, Adalet Yayınevi, 2017).

Saban N., *Vergi Hukuku*, (11. Baskı, Beta Yayınları 2021).

Sarısoy T. ve Gözcü H., “Vergi İncelemelerinde Karşıt Tespit/İnceleme Kavramı ve Uygulama Örnekleri” (2019) 233 Vergi Raporu Dergisi 11-20.

Şahin C. ve Göktürk N., *Ceza Muhakemesi Hukuku -I-* (12.Bası, Seçkin, 2021).

Şeker S., “Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme” (1993) Yaklaşım Dergisi (5) 40-55.

Şenyüz D., Susma Hakkı Karşısında VUK'daki Defter ve Belgeler Gizleme (Kaçakçılık) Suçu” (2013) 15/1 Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi s. 29-40.

Tekin F. ve Çelikkaya A., *Vergi Denetimi* (7. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2016).

Topçu K.M., *Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru* (Seçkin Yayıncılık, 2020).

Üstün Ü.S., “Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu” (2011)15/3 Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 363-390.

Yaltı B., *Vergi Yükümlüsünün Hakları* (Beta Yayınları, 2006).

Yasin M., *İdari Yargılama Usulünde İspat* (On İki Levha Yayınları, 2015).

Yenisey F. ve Nuhoğlu A., *Ceza Muhakemesi Hukuku* (8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Eylül 2020).

Yılmaz Coşkun S., *Anayasal Hakların Çatışması* (Adalet Yayınevi, 2023).

Yoruldu M., "Vergilendirmenin Güvenliği Açısından Karşıt İnceleme Kurumu: Mahiyeti, Hüküm ve Sonuçları" (2019) Balkan Sosyal Bilimler Dergisi (EUREFE' 19) 415–419.

KARARLAR

AİHM, Funke/Fransa, 25.2.1993, Başvuru No: 10828/84, <[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{\"itemid\":\[\"001-57809\"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{\)>, Erişim Tarihi 11 Ekim 2025.

AİHM, Saunders/Birleşik Krallık, 17.12.1996, Başvuru No. 19187/91, <[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{\"itemid\":\[\"002-9062\"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{\)>, Erişim Tarihi 11 Ekim 2025.

AİHM, Abas/Hollanda, 26.02.1997, Başvuru No. 27943/95, <[https://hudoc.echr.coe.int/tur#{\"itemid\":\[\"001-3507\"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{\)>, Erişim Tarihi 10 Kasım 2025.

AİHM, J.B./İsviçre, 03.03.2001, Başvuru No. 31827/96, <[https://hudoc.echr.coe.int/tur#{\"itemid\":\[\"001-59449\"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{\)>, Erişim Tarihi 10 Kasım 2025.

AİHM, Dağdelen ve Diğerleri/Türkiye, 25.11.2008 Başvuru no: 1767/03, 14246/04 ve 16584/04, [https://hudoc.echr.coe.int/fre#{\"itemid\":\[\"001-207314\"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/fre#{\), Erişim Tarihi 17 Eylül 2025.

AİHM, M. Allen/Birleşik Krallık (Kabul edilebilirlik kararı), 10.09.2002, Başvuru No. 76574/01, <[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{\"itemid\":\[\"001-22690\"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{\)>, Erişim Tarihi 10 Kasım 2025.

AİHM, Bykov/Rusya, 10.03.2009, Başvuru No: 4378/02, <[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{\"itemid\":\[\"001-91704\"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{\)>, Erişim Tarihi 10 Eylül 2025.

AİHM, Gäfgen/Almanya, 01.06.2010, Başvuru No: 22978/05, <[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{\"itemid\":\[\"001-111106\"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{\)>, Erişim Tarihi 10 Kasım 2025.

AYM, 31.01.2007, E. 2004/31, K. 2007/11, Resmi Gazete Tarih: 18.05.2007, Sayı: 26526, <<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2007-11-nrm.pdf>>, Erişim Tarihi 10 Kasım 2025.

AYM, 24.03.2022, E. 2019/80, K. 2022/31, Resmî Gazete Tarih: 22.6.2022, Sayı: 26526, <<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2022-31-nrm.pdf>>, Erişim Tarihi 10 Kasım 2025.