

## ŞÜPHELİ DURUMA DÜŞMÜŞ MÜKELLEFLER HAKLARININ KORUNMASI İLKESİNİN OECD VE TÜRKİYE UYGULAMASI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Dr. Öğr. Üyesi Şennur ÖZTÜRK ALP<sup>1</sup>  
Öğr. Gör. Dr. Meltem İRTEŐ GÜLŐEN<sup>2</sup>

### ÖZET

Teknolojik ilerlemenin çok hızlı şekilde yol aldığı, ülkeler arasında ticari sınırların kalmadığı, ticaretin de hızlı bir şekilde e-ticarete dönüőtüğü günümüzde mükellefler kârlarını maksimize edebilmek adına mütemadiyen ödeyecekleri vergiyi azaltmanın yollarını aramaktadır. OECD ise vergi suçlarıyla mücadelede amacıyla sürekli olarak çalışmalar yapmakta, raporlar yayınlamakta ve bu suretle ülkelerin vergi sistemlerini olabildiğince uyumlaştırma çabasını sürdürmektedir. Bu çabalardan biri de “Vergi Suçlarıyla Mücadelede On Global İlke” raporuyla gündeme gelmiştir. OECD’nin raporunda belirlemiş olduğu ilkelere bakıldığında vergi suçlarıyla mücadelede iyi ve etkili bir vergilendirme sisteminin sahip olması gereken ilkelerin ortaya konulduğu ve söz konusu ilkelerin ülkelere birer tavsiye niteliğinde olduğu açıkça görülmektedir.

Bu çalışmada OECD tarafından ortaya konulan on ilke kısaca açıklandıktan sonra asıl inceleme konusu olan vergilendirmeye dair işlemler nedeniyle şüpheli duruma düşmüş mükellefler haklarının korunması ilkesi, OECD ve Türkiye uygulaması açısından değerlendirilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Mükellefler Hakları, Vergi Şüphelisi Hakları, Vergi Suçlarıyla Mücadele

## EVALUATION OF THE PRINCIPLE OF PROTECTION OF THE RIGHTS OF THE TAXPAYER WHO BECOMES SUSPICIOUS IN TERMS OF OECD AND TURKEY IMPLEMENTATION

### ABSTRACT

Nowadays, where technological progress is progressing rapidly, there are no trade boundaries between countries and trade is rapidly transforming into e-commerce, taxpayers are constantly looking for ways to reduce the taxes they will pay to maximize their profits. On the other hand, the OECD is continuously working on the fight against tax offenses, publishing reports and thus continuing efforts to harmonize the tax systems of the countries as much as possible. One of these efforts came up with the report “Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles”. When the principles set out in the OECD report are examined, it is clear that the principles that a good and effective taxation system should have in the fight against tax offenses have been put forward and that these principles are a recommendation to the countries.

In this study, after the ten principles laid down by the OECD were briefly explained, the principle of the protection of the rights of the taxpayer suspected of committing a tax crime due to taxation transactions, was evaluated in terms of OECD and Turkey practice as the main subject of the study.

**Keywords:** Taxpayer Rights, Tax Suspect Rights, Fighting Tax Crime

---

<sup>1</sup> Anadolu Üniversitesi, Açıköğretim Fakültesi, İktisadi ve İdari Programlar Bölümü, sennuro@anadolu.edu.tr, ORC ID: 0000-0003-1470-6381

<sup>2</sup> Anadolu Üniversitesi, Açıköğretim Fakültesi, İktisadi ve İdari Programlar Bölümü, mirtes@anadolu.edu.tr, ORC ID: 0000-0002-5068-053X

## GİRİŞ

OECD 2017’de düzenlenen Beşinci Vergi ve Suç Forumunda (OECD, 2017) vergi suçları ve diğer mali suçlarla mücadeleye yönelik “Vergi Suçlarıyla Mücadelede On Global İlke” raporunu (OECD, 2017) hazırlamış ve raporda vergilendirmenin hukuki, stratejik, idari ve operasyonel yönlerini kapsayan on küresel ilke belirlemiştir.

İlkeler ortaya konulmadan önce yirmi dördü OECD üyesi ülke olmak üzere toplam otuz bir ülkeye vergilendirme ve vergi suçlarını cezalandırma yöntemlerine yönelik bir anket uygulanmıştır. Anket sonuçları ve ankete katılan ülkelerdeki vergi ile ilgili kurumların bilgi ve deneyimleri de dikkate alınmış ve küresel ölçekte yol gösterici olabilecek on ilke belirlenmiştir.

İlkeler ortaya konulurken, vergi suçlarıyla etkin bir şekilde mücadele edebilmek için vergilendirme ve cezalandırma sisteminde tüm dünya ülkelerinde benzer niteliklere sahip ilkeler oluşturulması amaçlanmıştır, aynı zamanda söz konusu ilkelerin henüz vergilendirme ve cezalandırma sistemleri tam olarak olgunlaşmamış ülkelere uygulanma sürecinde yol gösterici olması hedeflenmiştir.

Raporda aynı zamanda sınır ötesi vergi suçlarına ilişkin bir strateji oluşturmak için işbirliğinin geliştirilmesi de amaçlanmıştır. Söz konusu rapor, ülkelerin kendilerini on küresel ilkenin her biriyle kıyaslamalarını tavsiye etmektedir.

Aslında OECD’nin belirlemiş olduğu ilkelere bakıldığında vergi suçlarıyla mücadelede iyi ve etkili bir vergilendirme sisteminin sahip olması gereken ilkeler olduğu açıkça görülebilir. Raporda belirtilen tavsiye niteliğindeki on ilke (kısa açıklamalarıyla birlikte) ana başlıklar halinde aşağıdaki gibidir:

### **İlke 1. Vergi suçlarının cezalandırıldığından emin olun**

Vergi suçları ve bu suçlara verilecek cezalar kanunda açıkça tanımlanmalı ve herhangi bir istisna ve muafiyete yer vermeksizin katı bir şekilde cezalandırılmalıdır.

### **İlke 2. Vergi suçlarına yönelik etkili bir strateji oluşturun**

Vergi suçlarıyla ilgili yasaların pratikte etkili olmasını sağlamak için yasanın uygulanmasına yönelik tutarlı bir strateji geliştirilmelidir.

### **İlke 3. Yeterli soruşturma yetkilerine sahip olun**

Vergi soruşturması yapmakla görevli olanlara, soruşturmayı tüm yönleriyle yapabilmesi için tam yetki verilmeli, gerektiğinde savcılar ve diğer kanun uygulayıcı kurumlarla çalışabilmesi için ek yetkiler sağlanmalıdır. Bu soruşturma yetkileri, geleneksel bilgi kaynaklarına ek olarak dijital dünyadaki bilgi ve kanıtlara erişime de izin vermelidir.

### **İlke 4. Varlıkların dondurulması, elde edilmesi ve el konulması için etkili yetkilere sahip olun**

Vergi suçlarının araştırılma sürecinde, araştırmanın başarılı bir şekilde yürütülebilmesi için araştırmayı yapanlara finansal varlıkların hareketini durdurabilme, varlıklara el koyabilme ve varlıkları dondurabilme yetkisi verilmelidir.

### **İlke 5. Sorumlulukları belirlenmiş bir organizasyon yapısı oluşturun**

Net bir organizasyon yapısı oluşturulmalıdır. Bu yapıda kişilerin ve kurumların sorumlulukları açıkça tanımlanmalıdır. Net bir organizasyon yapısı kaynakların kullanımı ve stratejilerin oluşturulması için şeffaflık ve hesap verebilirlik sağladığı için önemlidir. Örgütsel yapı, vergi suçlarının soruşturulmasından ve kovuşturulmasından sorumlu olan kurumun kişisel veya siyasi çıkarlardan bağımsız olmasını ve aynı zamanda işlevlerini adaletli ve dürüst bir şekilde yerine getirmekten sorumlu tutulmasını sağlamalıdır.

### **İlke 6. Vergi suçu araştırması için yeterli kaynak sağlayın**

Vergi suçları konusunda etkili bir soruşturma yapabilmek için yeterli kaynak tahsis edilmelidir. Kaynakların düzeyi ve türü, genel bütçe kısıtlamalarına ve diğer bütçe önceliklerine göre değişmekle birlikte öncelikle yasal ve fiziksel altyapı oluşturulmalı, yeterli sayıda ve donanımlı insan kaynağı sağlanmalı, daha sonra da gelişmiş analitik ve teknolojik araçlar edinilmelidir.

### **İlke 7. Vergi suçlarını kara para aklama suçunun belirtisi olarak kullanın**

Vergi suçlarını kara para aklama suçunun belirtisi olarak kullanmak için iki yöntem uygulanabilir. Birincisi; hangi vergi suçları işlendiğinde kara para aklamanın göstergesi olarak kabul edileceğini belirten bir vergi suçları listesi oluşturmak, ikincisi de belirli bir sürenin üzerinde hapis cezasını gerektiren vergi suçlarının işlenmesi durumunda kara para aklama suçunun işlendiğinden şüphelenmek.

### **İlke 8. Yerel kurumlar arasında etkili bir iş birliği ağı oluşturun**

Mali suçlarla mücadele; suçların önlenmesi, tespit edilmesi, soruşturulması ve kovuşturulması ve suç gelirlerinin geri kazanılması dahil olmak üzere bir dizi kilit aşamadan oluşur. Bu nedenle vergi idaresi, gümrük idaresi, polis ve özel kolluk kuvvetleri makamları, yolsuzlukla mücadele makamları ve savcılık dahil olmak üzere pek çok yerel kurumun iş birliği ve uyum içinde çalışması gerekir.

### **İlke 9. Uluslararası iş birliği mekanizmalarının oluşmasını sağlayın**

Vergi suçları uluslararası boyuta sahip suçlar olabildiği için bu tür suçların önlenmesinde ve soruşturulmasında ülkeler arasında bilgi alışverişi ve idari yardım anlaşmaları, ikili vergi anlaşmaları ve iş birliği anlaşmaları gibi iki taraflı veya çok taraflı anlaşmalar yapılmalıdır.

### **İlke 10. Şüphelilerin haklarını koruyun**

Bir ceza soruşturmasına tabi olan kişiler, vergi suçu dahil olmak üzere suç işlediğinden şüphelenilen veya suçlanan herkesin yararlanabileceği bazı usul ve temel haklara güvenebilmelidir. Bu hakların şüpheliye sağlanmış olması gerekir.

OECD, vergi suçlarıyla mücadelede uluslararası iş birliğini sağlamak ve özellikle de ortak sorunların üstesinden gelmek için çok taraflı işlemlerin gerekli olduğu konularda çalışmalarını sürdürmektedir.

Bu çalışmada; OECD tarafından toplam otuz bir ülkede vergilendirme ve vergi suçlarını cezalandırma yöntemlerine ilişkin olarak yapılan anket çalışması verilerinden yararlanarak Türkiye'deki uygulamalar ana başlıklar itibarıyla karşılaştırılmaktadır. Anket çalışmasında, ankete katılan yirmi dördü OECD ülkesi olmak üzere toplam otuz bir ülkedeki vergi ile ilgili kurumların bilgi ve deneyimleri dikkate alınmış ve küresel ölçekte yol gösterici olabilecek on ilke belirlenmiştir.

Çalışmanın amacı, OECD'nin "Vergi Suçlarıyla Mücadelede On Global İlke" raporunda belirtilen "Şüpheli Haklarının Korunması" ilkesi ile Türkiye'deki mevcut uygulamaların karşılaştırılmasıdır. Çalışmada öncelikle bu on ilkeye yer verildikten sonra, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde yer alan ve OECD'nin şüpheli duruma düşmüş mükelleflerin sahip olması ve korunması gereken haklarına ilişkin raporu kısaca ele alınmıştır. Daha sonra da OECD'nin adı geçen raporunda dokuz madde olarak belirtilen, vergi suçu işlediğinden şüphelenilen mükelleflerin sahip olması gereken haklarının ve Türkiye'deki uygulamaların söz konusu ilkeyi karşılayıp karşılamadığı genel çerçevede irdelenmiştir. Bu yolla söz konusu anket çalışmasına katılmamış olan Türkiye'nin, raporda belirtilen ilkeler doğrultusunda şüpheli duruma düşmüş olan mükelleflerine vergi kanunları çerçevesinde ne gibi haklar tanıdığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Mükellef hakları bakımından ilgili ülkelerin sahip olduğu vergi yapıları ile aralarındaki benzerlik ve farklılıkları karşılaştırılma kolaylığı sağlayarak, ilgili paydaşlara yön gösterici olması beklenmektedir.

## 1. ŞÜPHELİ DURUMA DÜŞMÜŞ MÜKELLEFLERİN HAKLARININ KORUNMASI İLKESİNİN GEREKÇESİ

OECD "Vergi Suçlarıyla Mücadelede On Global İlke" raporunda, şüpheli duruma düşmüş mükellef haklarının korunması ilkesinin gerekçesini şu şekilde açıklamıştır:

"Vergi suçu işlediğinden şüphelenilen veya suçlanan herkesin yararlanabileceği temel haklar olmalı ve şüpheli duruma düşmüş olanlar bu haklara güvenebilmelidir."

OECD, söz konusu haklara anayasada, ceza muhakemeleri yasasında veya temel hak ve özgürlüklerin belirlendiği (örneğin; Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Afrika Adil Yargılanma ve Hukuki Yardım Haklarına ilişkin beyanname ve bildirgeler gibi) bir bildirgede yer verilebileceğini belirtmiştir.

OECD, vergi suçu işlediğinden şüphelenilen veya suçlanan mükelleflerin sahip olması gereken hakları dokuz madde olarak belirlemiştir. Bunlar:

- a) Masumiyet karinesi hakkı
- b) Haklarından haberdar olma hakkı
- c) Suçun niteliği hakkında bilgi alma hakkı
- d) Sessiz kalma hakkı
- e) Bir avukata erişim ve ücretsiz yasal tavsiye alma hakkı
- f) Tercüme ve çeviri hakkı
- g) Tam açıklama hakkı (belgelere ve dava materyallerine erişme hakkı)
- h) Hızlı yargılanma hakkı

i) Çifte tehlikeden korunma hakkı (Aynı eylem nedeniyle iki defa yasal işlem başlatılamaması).

Vergi ceza soruşturması yapan kurum, yukarıda belirtilen temel hakların farkında olmalıdır. Aksi halde soruşturmaya tabi olan bireyin hakları olumsuz yönde etkilenecek, bireyin haklarının ihlal edilmesi durumunda da elde edilen kanıtlar kabul edilemez duruma gelecektir.

## **2. OECD-TÜRKİYE: ŞÜPHELİ DURUMA DÜŞMÜŞ MÜKELLEF HAKLARININ KORUNMASI İLKESİ KAPSAMINDA BELİRLENEN MADDELERİN İRDELENMESİ**

### **2.1. Masumiyet Karinesi Hakkı**

OECD raporunda masumiyet karinesi şu şekilde tanımlanmıştır: “Masumiyet karinesi, bir kişinin suçlu olduğu ispatlanana kadar masum sayılması ilkesidir ve adalet sisteminin kritik bir bileşenidir. Masumiyet varsayımında, ispat külfeti şüphelinin değil kovuşturmayı yapanındır.”

Masumiyet karinesinin belirli yönlerini güçlendirmek için 2016 yılında Avrupa Konseyi bir direktif kabul etmiştir (European Parliament, 2016). Bu direktif, üye devletlerin aşağıdaki yükümlülüğe uymalarını gerektirmektedir: “Karardan önce, şüpheli ve suçlanan kişilere, fiziksel kısıtlama önlemleri uygulayabilmek için suçluluğa ilişkin herhangi bir makul şüphenin bulunması ve şüphelinin bu durumdan yarar sağlaması gerekir”.

Bu direktife göre, suç işlendiğine dair makul bir şüphe yoksa veya ispat edilemiyorsa, suçlanan kişiye herhangi bir fiziksel kısıtlama uygulanması mümkün olmayacaktır. Aksi halde bireyin hakları ihlal edilmiş sayılacaktır.

Türkiye hukuk öğretisinde ceza yargılamasının bir ilkesi olan masumiyet karinesi; “suçsuzluk karinesi”, “doğruluk karinesi” ve “ilk görünüş” olarak da isimlendirilmektedir. Bu karine ile yargı organının şüphelinin yapmış olduğu eylemin suç olduğunun kesin olarak karara bağlanıncaya kadar şüphelinin suçlu olarak kabul edilmemesi esasına dayanmaktadır (Yaltı, s.135). Söz konusu karine Vergi Usul Kanun’unda 3/B İspat maddesinde karşılığını bulmaktadır (Candan, s:125). Kanun maddesinde “*İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.*” şeklinde tanımlayarak, iddia edenin iddiasını ispatla yükümlülüğü getirmektedir.

Masumiyet karinesi, vergi suçları kadar vergi kabahatleri için de geçerlidir ve vergi idaresinin mükellefin yaptığı fiilin kabahat olduğuna karar vererek idari ceza uygulamasında bulunması, onun bu karineden yararlanmasına engel teşkil etmemektedir. (Candan, s:125).

## 2.2. Şüphelinin ya da Suçlananın Haklarından Haberdar Olma Hakkı

OECD raporunda söz konusu hak aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

“Bu hak, soruşturma makamına şüpheliye haklarını bildirme yükümlülüğünü getirir. Bazı ülkelerde bu zorunluluk, sözlü olarak haklarını kişiye bildirmek veya bir “Hak Mektubu” vermek şeklinde yazılı olarak yerine getirilebilir. Bu haklar genellikle sessiz kalma hakkını, kişiye karşı yapılan suçlamalar hakkında bilgi alma hakkını ve bir avukata erişim hakkını veya bazı durumlarda ücretsiz yasal tavsiye alma hakkını içerir. Örneğin, Amerika Birleşik Devletleri’nde bu “Miranda Uyarısı” olarak bilinir ve diğer birçok ülkede benzeri uygulama söz konusudur. Bu hak, soruşturmanın farklı aşamalarında kullanılabilir.”

OECD raporunda “sessiz kalma hakkı, kişiye karşı yapılan suçlamalar hakkında bilgi alma hakkı ve bir avukata erişim hakkını veya bazı durumlarda ücretsiz yasal tavsiye alma hakkı” olarak belirtilen haklar Türk hukukunda savunma hakkı kapsamında değerlendirilmektedir. Söz konusu haklar, Ceza Muhakemeleri Kanun’unun 147.maddesinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir (Maddenin sadece ilgili kısımları alınmıştır):

*“-Kendisine yüklenen suç anlatılır.*

*-Müdafî seçme hakkının bulunduğu ve onun hukukî yardımından yararlanabileceği, müdafîin ifade veya sorgusunda hazır bulunabileceği, kendisine bildirilir. Müdafî seçecek durumda olmadığı ve bir müdafî yardımından faydalanmak istediği takdirde, kendisine baro tarafından bir müdafî görevlendirilir.*

*-Yüklenen suç hakkında açıklamada bulunmamasının kanunî hakkı olduğu söylenir.”*

Söz konusu haklar, kişi özgürlüğü bakımından temel hak ve özgürlükler kapsamında olduğundan şüpheli duruma düşmüş mükelleflerin de söz konusu haklardan yararlanması son derece doğaldır.

## 2.3. Suçun Niteliği Hakkında Bilgi Alma Hakkı

OECD raporunda suçun niteliği hakkında bilgi alma hakkı aşağıdaki şekilde yer almıştır:

*“Bu hak, şüphelinin aleyhindeki iddiaların niteliğini ve özünü bilmesini sağlar. Bu, genellikle suçun temel unsurları, suçlamaya neden olduğu iddia edilen davranış şekilleri ve vergi suçu durumunda ortaya konan iddialar gibi suç unsurlarını içerir. Genel olarak, şüphelinin mahkemeye itirazda bulunmasından önce ayrıntıları bilmesi gerekir.”*

OECD raporunda suçun niteliği hakkında bilgi alma hakkı olarak tanımlanan hak, CMK’nun 147.maddesinde şüpheli veya sanık işaret edilerek “kendisine yüklenen suç anlatılır.” şeklinde düzenlenmiştir. Bu hak şüpheli veya sanığın isnadı öğrenme hakkıdır.

## 2.4. Sessiz Kalma Hakkı

OECD raporuna göre sessiz kalma hakkı, “suçlanan bir kişinin, sorgulanırken yorum yapmayı veya cevap vermeyi reddetme hakkıdır.” Bu hak çoğu yasal sistem tarafından tanınır ve bir bireyin kendi kendini suçlu duruma düşürmesinden korur. Söz konusu hak genellikle yargılama öncesi ve sırasında geçerlidir.

Bu hak TC Anayasa'sının 38/5. Maddesinde; “hiç kimse kendisini suçlayan bir beyanda bulunmaya veya kendisini suçlayan delil göstermeye zorlanamaz” ve CMK'un 147/1. Maddesinde de “yüklenen suç hakkında açıklamada bulunmama hakkı” şeklinde kendisini göstermektedir. Zira ceza muhakemesinde şüphelinin, kendisini suçlu duruma düşürecek, kendi aleyhine açıklama yapmama ve delil sunmama hakkı bulunmaktadır (İnceoğlu, 271). Bu hakkın kullanılması şüpheli bakımından oldukça önemlidir (Şahin, Ceza Muhakemesi Hukuku I, s. 158). Söz konusu susma hakkı sadece kişinin ifade verip vermemesi ile ilgili değildir. Aynı zamanda kişinin hangi zamanda ve hangi şekilde ifade verebileceğinin kararını kendisinin vererek, avukat bulundurup bulundurmama kararını da serbestçe verebilmesi anlamında gelmektedir (Şahin, Ceza Muhakemesi Hukuku I, s. 159-161). Susma hakkı konusunda Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin de pek çok kararı bulunmakla birlikte bu kararlar ceza soruşturmaları veya yargılamaları açısından susma hakkının kullanılabilmesine dair kararlardır. Vergilendirme ile ilgili soruşturma ve yargılamalarda ise söz konusu hakkın özellikle defter tutma, saklama ve ibraz etme zorunluluğunu açıklayan Vergi Usul Kanununun 359. maddesi açısından geçerliliği bulunmamaktadır. Zira Anayasa Mahkemesi'nin 31.01.2007 tarih, E: 2004/31, K: 2007/11 kararında durum şu şekilde açıklanmıştır: “Kamu hizmetlerinin finansmanına, vergiler aracılığıyla katılmak bireylere yüklenen Anayasal bir ödevdir. Yasalar ile yükümlülerin ve onlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili kayıtlarının denetlenmesi amacıyla kimi defter, kayıt ve belgeleri tutmak, saklamak ve istenildiğinde yetkililere ibraz etmek zorunluluğuna uyulmamasının suç olarak kabul edilmesi ile suçla itham edilme birbirinden farklı durumlardır. Vergi ile ilgili defter tutma, saklama ve ibraz etme zorunluluğu yasalarla yükümlülere verilen bir görevdir. Bu görevler yerine getirilmediği takdirde suç oluşmaktadır. İtiraz konusu kural ile herkesin geliri oranında vergiye katılımının sağlanması ve ödenmesi gereken vergi miktarının tespiti için, Vergi Yasası'nda öngörülen defterlerin tutulmasının ve bu defterlerin istendiğinde ibraz edilmesinin zorunlu kılınması, mükellefin Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen, kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma olarak nitelendirilemez.” Bu karara göre Anayasa Mahkemesi defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmeme filinin, susma hakkı kapsamına girmediğine hükmetmiştir.

01/01/2019 tarihinden itibaren kayıtlarının elektronik ortamda tutulmasına, bu kayıtlardan mükelleflerin defterlerinin elektronik olarak oluşturulması ve saklanmasına imkân tanıyan Gelir İdaresi Başkanlığı Defter Beyan Sisteminin yaygın şekilde kullanılmaya başlanması ile birlikte bahsi geçen sorun kendiliğinden ortadan kalkacaktır.

## **2.5. Bir Avukata Erişim, Danışma ve Ücretsiz Yasal Tavsiye Alma Hakkı**

Bir avukata erişim, danışma ve ücretsiz yasal tavsiye alma hakkı OECD raporunda şu şekilde açıklanmıştır: “Vergi suçu işlemekle suçlanan birinin yasal tavsiye alma imkânı olması gerekir. Ayrıca, sanık yasal tavsiye veya yasal temsil alamazsa, devlet tarafından finanse edilen adli yardım alma hakkı olabilir. Bu temel hak, mahkûmiyetin potansiyel ciddi sonuçları göz önüne alındığında adil bir hukuk sistemi için esastır.

Bu hakkı kullandırma koşulları, ülkeden ülkeye değişmektedir. Yasal tavsiye alma hakkının ne zaman sağlanabileceği konusunda farklı uygulamalar mevcuttur. Örneğin, Kanada'da bu hak, gözaltına alınan veya tutuklanan birisi için de geçerlidir.

*Uygulamada ayrıca, sanığın belirli finansal kriterleri karşıladığı durumlarda devlet destekli yasal temsil hakkı konusunda farklı yaklaşımlar mevcuttur.”*

Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olarak bir avukata erişim ve danışma ile ücretsiz yasal tavsiye alma hakkına ilişkin belirli bir madde yoktur.

Şüphelinin ya da suçlananın haklarından haberdar olma hakkının Türk Hukukundaki karşılığını, adil yargılamanın genel kurallarını belirleyen savunma hakkı ilkesi oluşturmaktadır.

Şüpheli durumundaki kişinin ya da sanığın savunma hakkını ise;

- 1- “Müdafiden yararlanma hakkı,
- 2- Susma hakkı,
- 3- Kendini suçlamama hakkı,
- 4- Soru sorma hakkı,
- 5- Tercümandan yararlanma hakkı,
- 6- Delil toplama ve ibraz etme hakkı,
- 7- Delillerin toplanmasını isteme hakkı ve
- 8- Duruşmada hazır bulunma hakları oluşturmaktadır” (Ünver, Hakeri.

2009: 188).

Bu haklardan şüpheli veya sanığın yararlanması konusunda irdelendiğinde, vergi cezalarını idari usullerle idare tarafından verilen, vergi kabahatlerine ilişkin cezalar ile idari mahkemelerce verilecek cezaları ayrı ayrı ele almak gerekmektedir. Vergi kabahatlerine ilişkin cezaların idarece verilmesi aşamasını, soruşturma ve dava aşaması olarak iki başlık altında incelediğimizde; müdafiden yararlanma hakkı hem soruşturma hem de dava aşaması için kabul edilmiş mutlak bir haktır. Ancak VUK ve Gümrük Kanun’unda idari soruşturma aşamasına ilişkin net bir madde yoktur.

İdari soruşturma aşamasında mükelleften savunma alınmasına ilişkin olarak VUK ve Gümrük Kanun’unda net olarak bir maddeye yer verilmemiştir. İnceleme soruşturma kapsamında mükelleften görüş istenmesi ya da cevap alınması, savunma hakkının kullanıldığı anlamına gelmemektedir. Zira Danıştay’ın 4.D., 23.9.1997, E.1997/548 sayılı kararında olduğu gibi, kabahati işlediğinden şüphelenilen mükellefe soru sorulmasını, ifade alınmasını savunma hakkının kullanılması kapsamında değerlendirilmemektedir (Candan, 47).

Soruşturma aşaması tamamlanıp idari dava aşamasına geçilmesi durumunda ise, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu kapsamında şüpheli mükellefe savunma hakkı tanınmıştır. Adı geçen kanunun 3.m.16’da bu hak sadece şüpheliye değil, çekişmenin her iki tarafına da yani idareye de kanun yollarını kullanırken yeni edindikleri belge ve bilgileri, savunma haklarını kullanırken Danıştay’a kanıt olarak sunabilmektedir. Davanın görülmesi sırasında eğer duruşma olursa, taraflara verilen son söz, savunma hakkı olarak kabul edilmektedir.

Ceza hukukunun alanına giren vergi cezalarında savunma hakkının kullanılması ise Ceza Muhakemeleri Kanunu (CMK) kapsamında yapılan soruşturma ve kovuşturma neticesinde hükmedilecek cezanın hürriyeti bağlayıcı nitelikte olmasından dolayı, burada savunma hakkı daha da önemli konuma yerleşmektedir. Dolayısıyla savunma hakkının içeriğini oluşturan tüm unsurlara bu aşamanın her evresinde yer verilmektedir.



Özetle, savunma hakkına ülkemizde vergi kabahatleri açısından ağırlıklı olarak idari yargı aşamasında, ceza hukuku anlamındaki vergi cezaları bakımından ise yargılamanın her aşamasında yer verilmektedir.

## 2.6. Tercüme ve Çeviri Hakkı

OECD raporunda belirtildiği üzere bu hak, sanığın soruşturma ve yargılamayla ilgili bilgilerini kendi dilinde anlamasını sağlar. Bu hak, dil engelinin adil bir yargılama yapılmasının önündeki engelleri kaldırır. Bu hizmetlerle ilgili maliyetler genellikle savcılık makamı tarafından karşılanır.

Genel olarak söz konusu hak, sanığın sorgulanması, sanık ve avukatı arasındaki toplantılar ve tüm yargılama sürecinde geçerli olmalıdır.

Avrupa Birliği içerisinde bu haklar, bir kişiyi özgürlüğünden yoksun bırakma kararı dahil herhangi bir suçlama veya iddianame hükmü ile yasaya göre düzenlenmesi gereken temel belgelerin tercümesini kapsar.

Tercüme ve çeviri hakkı sanığın, duruşmada hazır bulunarak, savunma sırasında tanıklara ve iddia makamına soru yönelterek kendine savunma hakkının sağlanması yanında kendisini iyi bir şekilde anlatabilmesi gerekliliğinin de bir sonucudur. Aynı zamanda adil yargılanma hakkının bir diğer önemli maddesi olan hızlı yargılanma hakkı açısından da önemli bir haktır. Zira sanığın kendisine yöneltilen iddiayı anlayamaması, soru soramaması veya kendini anlatamaması durumunda yargılamanın hızlı yapılmasının bir önemi kalmayacaktır (Brown-Blake, s. 394).

Sanığın yargılama sırasında karşı karşıya kalabileceği dil sorununa ilişkin olarak; Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin “*Adil Yargılanma Hakkı*” başlıklı 6/3.e maddesinde, Medeni ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşmenin 14/3. Maddesinde ve Bölgesel Dillere ve Azınlık Dillerine İlişkin Avrupa Şartında düzenlemelere yer verilmiştir (Kılıç: 2016, 2101-2131).

Tercüme ve çeviri hakkı, ülkemizde savunma hakkı kapsamında yer alan haklardan biridir. CMK’ unun 202. Maddesinde “*Tercüman Bulundurulacak Haller*” başlığında “*sanık veya mağdurun, meramını anlatabilecek ölçüde Türkçe bilmemesi halinde; mahkeme tarafından atanan tercüman aracılığıyla duruşmadaki iddia ve savunmaya ilişkin esaslı noktaların kendisine tercüme edileceği*” hüküm altına alınmıştır. Söz konusu maddeye 6411 Sayılı Kanun ile, “*sanığın iddianamenin okunması ve esas hakkında mütalaanın verilmesi üzerine sözlü savunmasını, kendisini daha iyi ifade edebileceğini beyan ettiği başka bir dilde yapabileceği; bu durumda tercüme giderinin sanık tarafından karşılanacağı ve bu imkânın yargılamanın sürüncemede bırakılması amacına yönelik olarak kullanılmayacağına*” ilişkin bir madde daha eklenmiştir. Bu madde ile şüphelinin kendi dilinde savunma yapma imkânı sınırlı bir alanda gerçekleşmektedir (Şahin, 2015: 125).

## 2.7. Tam Açıklama Hakkı

OECD raporuna göre tam açıklama hakkı, sanığın savcının sunduğu deliller de dahil olmak üzere kendisine karşı açılan davanın ayrıntılarını bilme hakkına sahip olduğu anlamına gelir. Bu hak sanığın savunma hazırlamasına imkân verir, aynı zamanda sanığın suçu itiraf etmesi ve suçunu kabul etmesi gibi dava yoluna gidilmeden önce davanın çözümünü de teşvik edebilir.

Ülkelerin bu hakkı uygulama şekli değişiklik gösterebilir. Bazı ülkeler savcıya, sanığın lehine ve aleyhine olan tüm delilleri sanığa açıklanma görevini vermiştir. Ancak, bir muhbirin korunması gibi geçerli nedenler varsa bilgileri saklı tutmak savcının takdirine bağlı olabilir.

Şüpheli, suç niteliğindeki eylem ve işlemlerinden dolayı, suçun niteliği ve sebebi hakkında en kısa süre içinde ve anladığı dilde ayrıntılı olarak haberdar edilmelidir (Şahin, Ceza Muhakemesi Hukuku I, s. 155). Her olayın birbirinden farklı olması nedeniyle ayrıntı dereceleri de birbirinden farklıdır. Önemli olan şüpheliye verilecek bilginin hukuki hataya neden olmamasıdır. Bu kapsamda 5271 Sayılı CMK'un 145 ve 147/1b maddeleri gereğince sanık, savcının sunduğu deliller de dahil olmak üzere kendisine karşı açılan davanın ayrıntılarını bilme hakkına sahiptir.

Kanunun 170. Maddesinde “isnadın türü ve sebebi, suç delilleri, suçun işlendiği yer ve zamanın dikkate alındığı” iddianamenin unsurları yer almaktadır. Söz konusu maddenin 3-h bendinde “şüpheliye yüklenen suç ve uygulanması gereken kanun maddeleri”, 3-i bendinde “suçun delillerinin gösterilmesi” gerektiği hüküm altına alınmıştır (Çulha, ve ark. 2018: 185-186).

## 2.8. Hızlı Yargılanma Hakkı

OECD raporuna göre hızlı yargılanma hakkı, sanığın yargılandığı bir davada gereksiz bir gecikmeden korunmasını sağlar. Çünkü aşırı gecikme nedeniyle:

- Kanıtlar zamanla kullanılamaz hale gelebilir veya daha az güvenilir olabilir. Örneğin, bir tanığın hafızası zamanla zayıflayabilir veya tanıklar ölebilir.
- Eğer sanık tutuklu yargılanıyorsa ve yargılama sonucunda suçlu bulunmazsa veya sanığa verilen ceza, cezaevinde kaldığı süreden daha az ise sanık makul olmayan bir süre hapis cezasına çarptırılmış olur.

Hızlı bir yargılama yapıp yapılmadığının kesin bir ölçütü olmayabilir ve yargılama süresi çeşitli faktörlere bağlı olarak değişebilir. Hızlı yargılanma hakkının ihlal edilip edilmediğinin tespitinde, aşağıdaki faktörler etkili olabilir:

- Sanığın suçlandığı zamandan yargılanmasına kadar geçen sürenin makul olan süreden uzun olması,
- Dava duruşması için gerekli olan çalışmayı tamamlamanın karmaşıklığı, savunmanın yol açtığı gecikmeler, kovuşturmanın yol açtığı gecikmeler, ilgili mahkemede yargılama sürelerinin sınırlı olması gibi kurumsal gecikmeler ve diğer nedenler,
- Sanığın herhangi bir gecikmeden feragat edip etmediği,
- Kanıtların mevcudiyeti veya güvenilirliği açısından sanığın adil bir yargılama yapılmadığını düşünmesi.

CMK' nun 160. maddesinde hızlı yargılanma hakkına ilişkin makul süreyle ilgili önemli bir düzenleme hüküm altına alınmıştır. Maddeye göre, “öğrenir öğrenmez” ve “hemen” şeklinde belirtilen ifadeler ile yargılamanın hızlı bir şekilde yapılarak sonuçlandırılması gerektiğine dikkat çekilmektedir. Ayrıca kanunda, hızlı yargılamanın soruşturma ve kovuşturma aşamalarında gerçekleştirilememesi durumunda; CMK m. 141/1-d hükmü uyarınca, “Kanuna uygun olarak tutuklandığı halde makul sürede yargılama mercii huzuruna çıkarılmayan ve bu süre içinde hakkında hüküm verilmeyen” sanıkların her türlü maddi ve manevi zararlarını devletten talep edebileceğine yani hızlı yargılanmama durumunda uygulanacak yaptırıma da yer verilmiştir.

Her türlü uyuşmazlıkta olduğu gibi hızlı yargılanma hakkı vergi uyuşmazlıkları bakımından da geçerlidir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatlarına göre, eğer uyuşmazlık vergi aslına ilişkin ise konunun mükellefle devlet arasında gerçekleşen kamusal nitelikli uyuşmazlıklar olması, mükellefin medeni hak ve yükümlülükleri kapsamında bulunmaması nedeniyle cezai nitelik taşımadığı gerekçesiyle Sözleşme'nin 6'ncı maddesinin kapsamı dışında tutulması yönünde olduğu görülmektedir (Hayrulloğlu, 2016: 87). Yani vergi aslına ilişkin uyuşmazlıklar, söz konusu sözleşme maddesinde belirtilen medeni hak ve yükümlülükler kategorisinin dışında kaldığından, hızlı yargılanma hakkından yararlanamamaktadır (Arslan Öncü, 2015:154). Uyuşmazlığın vergi cezalarına ilişkin olması durumunda ise mükellefe suç isnat edilmesi nedeniyle hızlı yargılama hakkına sahiptir.

Hızlı yargılanma hakkı, TC Anayasa'sının 148/3 maddesi ile 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 45/1 maddesinde hüküm altına alınmıştır. Anayasa Mahkemesine yapılan bir bireysel başvurunun, kamu gücü tarafından müdahale edildiği iddia edilmesi durumunda mümkün olabilmektedir. (Tekbaş, Hayrulloğlu, 2018; 253-274) Yani Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinden farklı olarak Anayasa Mahkemesi vergi aslına ilişkin uyuşmazlıkları da hızlı yargılanma hakkı kapsamında değerlendirmektedir (Yamlı; 2016, 245-259).

Anayasa Mahkemesini 2013 tarihli bir kararında (Ana. Mah., 2013/596) “*Vergi aslına ilgilendiren uyuşmazlıklar dahil olmak üzere, her ne kadar kamusal niteliği ağır basan bir ilişki olsa da salt vergisel uyuşmazlıkların, başta mülkiyet hakkı olmak üzere medeni hak ve yükümlülükler alanında önemli yansımaları bulunan bir ilişki olduğu belirtilmiş ve belirtilen tespitler çerçevesinde, vergi uyuşmazlıklarının adil yargılanma hakkına ilişkin güvenceler kapsamında değerlendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Dolayısıyla somut başvuruda vergi uyuşmazlıklarının bir bütün olarak adil yargılanma hakkının kapsamına dâhil olduğuna*” dolayısıyla hızlı yargılanma hakkı kapsamında olduğuna karar verilmiştir (Ana. Mah. : 2015, 629)

## **2.9. Çifte Tehlikeden Korunma Hakkı**

OECD raporunda çifte tehlikeden korunma hakkı aşağıdaki şekilde yer almıştır:

“Bu hak, daha önce suçlu bulunan ve cezasını çeken veya beraat eden kişi hakkında aynı suç nedeniyle iki defa yasal işlem başlatılamamasını sağlar. Bununla birlikte bu hak, yeni kanıtlara dayanan bir soruşturma başlatılmasına da engel değildir.”

AİHS'nin 7 numaralı ek protokolünün 4.maddesinin çifte tehlikeden korunma hakkı yani Ne Bis In Idem göre; yargılama hukukunun temel ilkelerinden biridir. Bu ilke çerçevesinde kişi, yapmış olduğu bir fiil nedeniyle herhangi bir ceza alması ya da o fiilden dolayı beraat etmesi durumunda, aynı suçtan dolayı aynı ülkede iki kez yargılanamaz ve cezalandırılmaz. “Olağanüstü hallerde sözleşmeyi askıya alma” yı düzenleyen 15.maddeye rağmen bu hakkın kullanılmasından vazgeçilemez. Bu hak verilmiş olan kararı etkileyecek düzeyde muhakeme hatası olması durumunda yargılamanın yenilenebileceğini kabul etmiştir (Otaç, Keskin: 37).

Türkiye de AİHS'nin 7 numaralı ek protokole imza atan ülkelerden biridir. Böylece “Ne Bis In Idem” ilkesinin 1982 Anayasa ile güvence altına alınmadığına ilişkin noksanlık tartışmaları, kabul edilen bu protokol ve Anayasa'nın 90/5 maddesi gereğince; “*Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası anlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. (Ek cümle: 7/5/2004-5170/7 md.) Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası anlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası anlaşma hükümleri esas alınır.*” hukukun evrensel prensibi olarak bir üst norm ve teminatına kavuşmuştur.

Söz konusu ilke tek bir yargılama alanı için geçerlidir. Disiplin ve adli yargılama konusunda verilen cezalarda bu haktan söz edilemez. Aynı fiilden kaynaklanan ancak esaslı unsurlarının farklı olması durumunda, suç ve kabahate verilen ceza bu ilke kapsamında değildir (Yaltı: 2006, 159). Yani kabahat ile suçta verilen cezanın esaslı unsurları birbirinden farklıysa non bis in idem kapsamında değerlendirilmemelidir.

Çifte tehlikeden korunma hakkı ile ilgili VUK' unda net bir düzenleme yoktur. Ancak vergi suçları CMK'u 223/7 maddesi kapsamında olduğundan, söz konusu teklilik ilkesi mutlak olarak uygulanmaktadır. Diğer taraftan vergi ziyayı ve usulsüzlükleri ile vergi suçlarının esaslı unsurları birbirinden ayrılmaktadır. Birbirlerinin tamamlayıcısı konumunda değillerdir. Nitekim VUK' un 336/1. maddesinde “*Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesileceği*” hüküm altın alınmıştır.

Şüpheli durumuna düşmüş mükelleflerin sahip olması gereken haklar OECD'nin raporunda dokuz madde olarak sıralanmıştır. Söz konusu maddelerin benzerleri Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin “Adil Yargılanma Hakkı”nı düzenleyen altıncı maddesinde şu şekilde açıklanmıştır: “Adil Yargılanma Hakkı;

1. Herkes, gerek medenî hak ve yükümlülükleriyle ilgili nizâlar, gerek cezaî alanda kendisine yöneltilen suçlamalar konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının makul bir süre içinde, hakkaniyete uygun ve açık olarak görülmesini isteme hakkına sahiptir.

2. Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya dek masum sayılır.

3. Her sanık şu haklara sahiptir:

a. Kendisine yöneltilen suçlamanın niteliği ve nedeninden en kısa zamanda, anladığı bir dille ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek,

b. Savunmasını hazırlamak için gerekli zamana ve kolaylıklara sahip olmak;

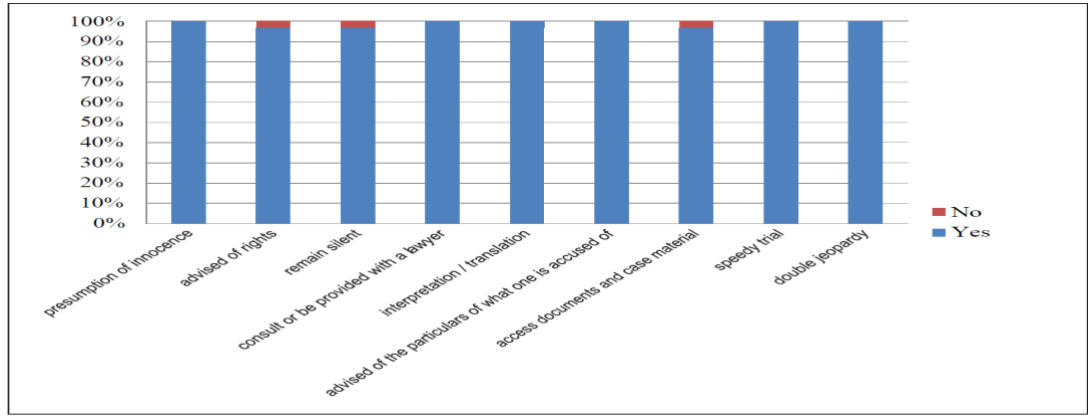
c. Kendi kendini savunmak veya kendi seçeceği bir avukatın yardımını almak, eğer avukat tutmak için yeterli maddi gücü yoksa mahkemece görevlendirilecek bir avuktan ücretsiz yardım almak,

d. Savunma tanıklarının iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında çağırılmasının ve dinlenmesinin sağlanmasını istemek,

e. Duruşmada kullanılan dili anlamadığı veya konuşamadığı durumda bir tercümanın yardımından ücretsiz yararlanmak.”

“Vergi Suçlarıyla Mücadelede On Global İlke” raporu hazırlanmadan önce OECD tarafından toplam 31 ülkeye uygulanan ankete göre; şüpheli durumuna düşmüş mükellef haklarının korunması ilkesinde belirtilen tüm hakların, ankete katılan bütün ülkeler tarafından neredeyse yüzde yüz oranında uygulandığı Tablo 1’de net olarak görülmektedir. Türkiye, ankete katılan ülkeler arasında yer almamaktadır.

**Tablo 1: Anket Sonuçları**



**Kaynak:** OECD Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles

## SONUÇ

Vergi Suçlarıyla Mücadelede On Global İlke raporunda onuncu sırada yer alan vergisel işlemler nedeniyle şüpheli duruma düşmüş mükellef haklarının korunması ilkesi, OECD tarafından açıklanırken genel olarak değerlendirme yapılmış ve ceza hukuku kuralları ile vergi hukuku kuralları ayrımı gözetilmemiştir. Bir anlamda ceza hukuku kuralları ile vergi hukuku kuralları bir bütün olarak değerlendirilmiş ve vergisel işlemler nedeniyle şüpheli duruma düşmüş mükellef haklarının korunması ilkesi konusu bu çerçevede açıklanmaya çalışılmıştır.

Türkiye uygulamaları incelendiğinde ceza hukuku kuralları ile vergi hukuku kurallarının aynı paralelde işledikleri ve acil düzenleme yapılmasını gerektirecek herhangi bir sorunun bulunmadığı tespit edilmiştir. Vergisel işlemler nedeniyle şüpheli duruma düşmüş mükellef haklarının korunması açısından Türkiye uygulamaları değerlendirildiğinde hem idari soruşturma hem de yargılama aşamasında OECD’nin belirlemiş olduğu maddeler ile neredeyse yüzde yüz uyum içinde olduğu görülmektedir. Türkiye uygulamaları aynı zamanda Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Adil Yargılanma Hakkı’nı düzenleyen altıncı maddesi ile de uyum içindedir. Her ne kadar Türkiye ankete katılan ülkeler arasında yer almasa da Tablo 1’de yer alan soruların tamamına evet yanıtını verecek düzeydedir.

## KAYNAKÇA

- Anayasa Mahkemesi. (2015). *Bireysel Başvuru Seçme Kararlar 2014*, 2013/596, 08.05.2014 tarihli Karar. Anayasa Mahkemesi Yayınları. 629.
- Anayasa Mahkemesi. (2008). Karar; 31.01.2007 tarih, E: 2004/31, K: 2007/11, Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi, Sayı: 44 Cilt: 2, 621-633.
- Anayasa Mahkemesi. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, 11. ve 14. Protokoller ile Değiştirilen Metin, Avrupa Antlaşmaları Serisi, No. 5. <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/aihs/>
- Arslan Öncü, M. (2015). “Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesini Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz”, TAAD (20), 139-190.
- Brown-Blake, C. (2016). “Fair Trial Language and Right to Interpretation”, International Journal of Minority and Group Rights. S. 13.
- Candan, T. (2010). *Vergi Suçları ve Cezaları*, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Çulha, R., Demirağ, F., Nuhoglu, A., Oktar, S. Tezcan, D. (2018). *Ceza Muhakemesi Hukuku Başvuru Kitabı*, Editör: Prof. Dr. Feridun Yenisey, 3. Baskı, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara.
- European Parliament and of the Council. (2016). Directive Of The European Parliament And Of The Council On The Strengthening Of Certain Aspects Of The Presumption Of Innocence And Of The Right To Be Present At The Trial In Criminal Proceedings-2016/343. <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2016/343/oj>.
- İnceoğlu, S. (2013). *İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı (4. Baskı)*. Beta Basım Yayım.
- Kılıç, A.Ş. (2016). “Tercümandan Faydalanma Hakkı Çerçevesinde Sanığın Seçtiği Dilde Savunma Yapması Üzerine Bir Değerlendirme” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 65, Sayı: 4, Aralık.
- OECD. (2017). Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles. <https://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles.htm>
- Otacı, C., Keskin, İ. (2010). *Türk Kabahatler Hukuku*, Ankara, Adalet Yayınları.
- Şahin, C. (2007). *Ceza Muhakemesi Hukuku- I*, Ankara.
- Tekbaş, A., Hayrulloğlu, B. (2018). Vergi Uyuşmazlıkları Bakımından Makul Sürede Yargılanma Hakkı. *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2018; 175:253-274
- Ünver, Y. Hakeri, H. (2009). *Ceza Muhakemesi Hukuku (1.Cilt)*, Ankara, Adalet, 2009.
- Yaltı, B. (2006). *Vergi Yükümlüsünün Hakları*. İstanbul. Beta Yayınları.
- Yurtcan E. (2016). *Yargıtay Kararları Işığında Kabahatler Kanunu Ve Yorumu (2. Bası)*, Türkiye Barolar Birliği, Nisan 2016.
- Yamlı, M.S. (2016). Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Sisteminin Desteklenmesi Ortak Projesi, Bireysel Başvuruda İdari Yargıya İlişkin İhlal Kararları, Mayıs 2016, 245-259.