

YARGI KARARLARI IŞIĞINDA DEFTER ve BELGELERİN İBRAZI MESELESİ¹

PROBLEM OF THE BOOKS AND DOCUMENTS IN THE LIGHT OF JUDICIARY DECISIONS



Mehmet BAYRAM*

ÖZ

Ödenmesi gereken vergilerin en doğru şekilde araştırılıp, tespit edilip, sağlanması için vergi inceleme sürecinde mükellefin en önemli ödevlerinden birisi defter ve belge ibraz etmektir. Vergi inceleme sürecinde mükelleften usulüne uygun olarak istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda ise mevzuatta çeşitli yaptırımlar öngörülmüştür. Söz konusu yaptırımlar gerek idarenin bakış açısına göre ve gerekse de yargı organlarının yorumuna göre şekillenmektedir. Defter ve belgelerin hangi usul ile istenileceği ve nerede ne şekilde teslim alınacağı, ibraz için ne kadar zaman verileceği, hangi hallerde ek süre verileceği ve ibraz edilmemesi durumunda ne gibi yaptırımların uygulanacağı Vergi Usul Kanunu² ile tali mevzuatlarda belirlenmiştir.

ABSTRACT

One of the most important duties of the taxpayer in the tax review process is to submit books and documents in order to investigate, determine and provide the taxes to be paid in the most correct way. In the case of not being able to submit the required books and documents duly from the taxpayer during the tax inspection process, various sanctions are stipulated in the legislation. These sanctions are shaped both from the perspective of the administration and according to the interpretation of the judicial bodies. With the Tax Procedure Law and secondary regulations, it is determined by which procedure the books and documents will be requested and where and how they will be delivered, how much time will be given for the submission, in which cases additional time will

* Konya 2. Vergi Mahkemesi Hakimi, E. Vergi Müfettişi, mehmet.bayram48@hotmail.com, ORC-ID: 0000-0001-9020-9489. Bayram, M. (Haziran 2020). Yargı Kararları Işığında Defter ve Belgelerin İbrazi Meselesi, *Vergi Raporu*, 249, (111-121).

¹ Bu çalışma, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü tarafından 30.01.2020 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak kabul edilen Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi adlı yüksek lisans tezinin 97 ila 104. sayfalarında yapılan açıklamaların genişletilmiş halidir.

² İlerleyen bölümlerde VUK olarak ifade edilecektir.

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 31.03.2020 / M.K.T.: 22.05.2020

Anahtar Kelimeler: Vergi Denetimi, Vergi İncelemesi, Defter ve Belge, İbraz Etmek

Jel Sınıflandırma Kodları: K34, M42.

GİRİŞ

Anayasa'nın 73. maddesinden dayanağını alan vergilendirme yetkisi, yürütme organı içerisinde yer alan vergi idaresi aracılığıyla ve belirli usul ve esaslara göre kullanılmaktadır. Devlete verilen vergilendirme ve vergi toplama yetkisi, vergi sisteminin sağlıklı işleyip işlemediğini denetleme ile ödenecek vergilerin doğruluğunu denetleme yetkisini de içermektedir. Günümüz vergi sisteminin esasları olan beyan sisteminin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için ödenecek vergilerin doğruluğunun araştırılıp tespit edilmesinde etkin olan vergi incelemesidir. Vergi inceleme sürecinde ise mükellefin en önemli ödevlerinden birisi de defter ve belge ibraz etmektir. Usulüne göre istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda ise mükellef çeşitli yaptırımlar ile karşı karşıya kalabilmektedir.

Çalışmanın ilk bölümünde VUK'a göre defter ve belgelerin ibrazı ödevi incelenecek; çalışmanın ikinci bölümünde defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda karşılaşılabilecek yaptırımlar irdelenerek yargı makamlarının konuya ilişkin yorumları incelenecek ve çalışmanın sonuç kısmında ise yapılan incelemelere ilişkin değerlendirme ve tavsiyeler yer alacaktır.

1- MÜKELLEFİN ÖDEVİ OLARAK DEFTER ve BELGELERİN İBRAZI

Defter ve belge ibraz etmek vergi incelemesinin yürütülmesi aşamasında mükellefin en önemli ödevlerinden birisidir. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 12. maddesinde mükelleflerin defter ve belgelerinin yazılı olarak isteneceği ve tutanakla teslim alınacağı, yazıda, ibraz edilecek defter ve

belgeler ile on beş günden az olmamak üzere ibraz süresine, ibraz yerine ve ibraz edilmemesi halinde uygulanacak müeyyidelere yer verileceği, mükellefin yazıya gerek kalmaksızın defter ve belgelerini ibrazı üzerine defter ve belgelerin, tutanak düzenlenmek suretiyle alınacağı, tutanakta, teslim alınan defter ve belgelerin mahiyeti ile teslim eden ve alan kişilerin kimlik bilgileri ve imzalarına yer verileceği belirtilmiş ayrıca mükelleflerin Bakanlığın elektronik olarak tutulmasına izin verdiği defter ve belgeleri elektronik ortamda ibraz edebilecekleri de hüküm altına alınmıştır. VUK'un 139. maddesinde de incelemenin dairede yapılması halinde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesinin kendisinden yazılı olarak istenileceği, incelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenlerin, bunları ibraz etmemiş sayılacakları ve haklı bir mazeret gösterenlere ise defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verileceği de belirtilmiştir.

Keywords: Tax Audit, Tax Inspection, Book and Document, Presentation

JEL Classification Codes: K34, M42.

belgeler ile on beş günden az olmamak üzere ibraz süresine, ibraz yerine ve ibraz edilmemesi halinde uygulanacak müeyyidelere yer verileceği, mükellefin yazıya gerek kalmaksızın defter ve belgelerini ibrazı üzerine defter ve belgelerin, tutanak düzenlenmek suretiyle alınacağı, tutanakta, teslim alınan defter ve belgelerin mahiyeti ile teslim eden ve alan kişilerin kimlik bilgileri ve imzalarına yer verileceği belirtilmiş ayrıca mükelleflerin Bakanlığın elektronik olarak tutulmasına izin verdiği defter ve belgeleri elektronik ortamda ibraz edebilecekleri de hüküm altına alınmıştır. VUK'un 139. maddesinde de incelemenin dairede yapılması halinde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesinin kendisinden yazılı olarak istenileceği, incelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenlerin, bunları ibraz etmemiş sayılacakları ve haklı bir mazeret gösterenlere ise defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verileceği de belirtilmiştir.

VUK'un 139. maddesindeki "... istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenlerin..." hükmünden defter ve belgelerin daireye getirilmesi için inceleme elemanı tarafından, nezdinde inceleme yapılacak kişiye belli bir süre verilmesi gerektiği anlaşılmakta olup verilecek sürenin ilgili kişiye defter ve belgeleri hazırlayıp teslim etmesine imkan sağlayacak nitelikte olması gerekmektedir. Kanun'un ilgili maddesinde bu sürenin miktarı gösterilmemiş olup VUK'un 14. maddesindeki vergi muamelelerinde sürelerin vergi kanunları ile belli edileceği ve Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği

yapacak olan idarenin belirleyerek ilgiliye tebliğ edeceğine yönelik genel hüküm dikkate alındığında bu sürenin on beş günden aşağı olmaması gerekmektedir.³ Uygulamada defter ve belge isteme yazılarında yazının tebliğinden itibaren on beş gün süre verilmektedir. Öte yandan VUK'un 139. maddesinde haklı bir mazeret gösterenlere defter ve vesikalarını daireye getirmesi için uygun bir süre verileceği de belirtilmiş ancak haklı mazeretin ne olduğu ve verilecek ek sürenin ne kadar olacağı hakkında da herhangi bir belirleme yapılmamıştır. VUK'un 13. maddesindeki mücbir sebepler, 15. maddedeki mücbir sebeplerde gecikme hali, 16. maddedeki ölüm halinde sürenin uzaması ve 17. maddedeki zor durumda mühlet verme ile ilgili hükümlerin bütün vergi ödevleri için geçerli olduğu dikkate alındığında Kanun'daki mücbir sebep halleri ve bu halde sürenin uzaması, ölüm halinde sürenin uzaması ve zor durumda kalma durumunda defter ve belge ibrazının mümkün olmaması halleri incelemeyi yapan inceleme elemanı tarafından (uyuşmazlık halinde de yargı organı tarafından) değerlendirilerek haklı mazeret ve ek süre bakımından karar verilecektir. Ayrıca yukarıda belirtilenlerden başka bir haklı mazeret de defter ve belge ibrazına engel teşkil edebilecek olup nezdinde inceleme yapılacak tarafından ileri sürülecek mazeretin haklılığı da incelemeyi yapan inceleme elemanı tarafından (uyuşmazlık halinde de yargı organı tarafından) değerlendirilecektir.⁴ VUK'un 253. ve 256. maddeleri doğrultusunda incelemenin iş yerinde yapıldığı durumlarda da nezdinde inceleme yapılacaklara defter ve belgeleri hazırlayıp ibraz etmeleri için belli bir süre verilmesi gerekmektedir.⁵

Defter ve belgelerin daireye ibrazı için mükellefe süre verilmesi, işin doğası gereğidir. Çünkü

inceleme elemanı incelemeye başlamadan önce birtakım hazırlıklar yapıyorsa incelemeye alınan mükellefe de belirli bir hazırlık süresi verilmesi gerekmektedir. Bu süre içinde mükellef, mali müşaviri ve/veya avukatından çeşitli hukuki ve mali konularda bilgi edinecek, gerekli olması halinde bunları inceleme sürecinde temsilcisi/ vekili olarak görevlendirecek, yapılması gereken defter kayıtlarını yapacak veya yaptıracak, defter ve belgelerini inceleme elemanına tevdi edilmek üzere hazırlayacak olup kısaca mükellef bu süreçte kendisini ifade edebilmek ve gerekirse savunabilmek için hazırlanacaktır.⁶ İncelemenin iş yerinde yapılacağı durumlarda da incelemeye alınacakların birtakım hazırlıklar yapmasının beklenebileceği dikkate alındığında defter ve belgelerin daireye ibrazı için yapılan açıklamaların, incelemenin iş yerinde yapıldığı durumlar için de geçerli olduğu düşünülmektedir.

VUK'un 253. maddesinde bu Kanun'a göre defter tutmak mecburiyetinde olanların, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecbur oldukları, 256. maddesinde de geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257. madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanların, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorunda oldukları belirtilmiştir. VUK'un 256. maddesi; defter tutma

³ Turgut CANDAN. *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*. Maliye ve Hukuk Yayınları. Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. baskı. Ankara. Temmuz 2006. s. 166.

⁴ Başar SOYDAN. *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*. XII Levha Yayınevi. İstanbul. 2015. s. 494-495.

⁵ Tahir ERDEM. *Vergi İncelemesi*. Yaklaşım Yayıncılık. Ankara. Mart 2011. s. 98-99.

⁶ Başar SOYDAN. *a.g.e.* s. 493.

zorunluluğu bulunsun ya da bulunmasın bütün gerçek ve tüzel kişilere muhafaza zorunluluğu olan tüm defter, belge ve karneler ile vermek zorunda oldukları bilgilere ait elektronik kayıtları ve kayıtların okunmasına olanak sağlayan şifreleri ilgililere ibraz etme zorunluluğu getirmiştir.⁷ Bu itibarla ibraz etme mecburiyeti VUK'ta sayılan defter, belge ve karnelerle sınırlı olmayıp VUK'un 257. maddesine göre Maliye Bakanlığı tarafından tutma, düzenleme ve saklama mecburiyeti getirilecek olan defter, belge ve elektronik kayıtları da kapsamaktadır.⁸

VUK'un 139. maddesinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenlerin bunları ibraz etmemiş sayılacakları belirtilerek vergilerin daha etkin şekilde toplanabilmesi amaçlanmış olup mazeretsiz olarak defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda çeşitli yaptırımlar öngörülmüştür. Söz konusu yaptırımlar şöyledir; (VUK'un 30. maddesine göre) re'sen takdir sebebi oluşarak re'sen tarhiyat yapılması, (VUK'un mükerrer 355. maddesine göre) özel usulsüzlük cezası kesilmesi, (VUK'un 359. maddesine göre) gizleme suçunu oluşturarak on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası ve buna bağlı olarak (VUK'un 344. maddesine göre) üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi ayrıca (Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29, 34 ve 54. maddelerine göre) katma değer vergisi yönünden yasal defter ve belgelerin ait olduğu yıl veya yıllara ait katma değer vergisi indirimlerinin reddedilmesi.

Kanuni defter ve belgelerini elinde olmayan sebeplerle incelemeye ibraz edemeyenlerin idari ve adli yaptırımlarla karşı karşıya kalmamaları için defter ve belgelerin ibrazını engelleyen ve mükelleften kaynaklanmayan bir sebep olması gerekmekte yani defter ve belgelerin ibraz edilmemesinde kasıt olmaması (mücbir sebep) ve bu kastın olmadığı hususunun mükellef tarafından da ispat edilmiş olması gerekmektedir.⁹

Öte yandan inceleme sürecinde mükellefi temsil eden serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir ve avukat gibi kişilerin defter belgeleri ibraz edebilmesi ve iade alabilmesi için noter nezdinde düzenlenecek vekâlet sözleşmesi ile özel olarak yetkilendirilmiş olması gerekmektedir.¹⁰

2- DEFTER ve BELGELERİN İBRAZ EDİLMEMESİ HALİNDE ÖNGÖRÜLEN YAPTIRIMLAR

2.1- Defter ve Belgelerin ibraz Edilmemesinin Adli Yaptırımları

Noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle varlığı belirlenen defter, kayıt ve belgelerin VUK'un 253. maddesinde belirtilen beş yıllık saklama süresi içinde, vergi incelemesine yetkililer tarafından vergi incelemesi için usulünce istenmesi halinde ve geçerli bir mazeret olmaksızın belirlenen süre içinde getirilmemesi durumunda gizleme suçu meydana gelir.¹¹ Defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin sonuçlarına vergi kaçakçılığı suçu ve hapis cezası bağlanan gizleme hali için

⁷ Mehmet Ali ÖZYER. *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. Maliye Hesap Uzmanları Derneği. Ankara. Temmuz 2018. s. 579-580.

⁸ Mehmet Ali ÖZYER. *a.g.e.* s. 580.

⁹ Mehmet YÜCE. "Yargı Kararı Çerçevesinde Defter ve Belgelerin İbraZ Zorunluluğu". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 421. 2016. s. 14-15.

¹⁰ Onur GÖK ve Coşkun ÇEKİCİLER. "Vergi İncelemelerinde Dinlenme Hakkı". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 449. 2019. s. 114.

¹¹ Mehmet TAŞTAN. "Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek Suçu (VUK 359/ A-2. madde)". Adalet Dergisi. Sayı 145. 2013. s. 177.

Yargıtay, dairede inceleme koşullarının oluşması ile mücbir sebep halinin bulunmamasını¹² ve ibraz istenen defter ve belgelerin varlığının noter tasdik kayıtları ve sair suretlerle sabit olması¹³ şartlarını aramaktadır.

VUK'un 359/a-2 maddesindeki defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmeme fiiline karşı hapis cezası uygulanmasına ilişkin hükmün iptal edilmesi için konu Anayasa Mahkemesi'nin önüne gelmiş ve Yüksek Mahkeme "... Vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı irade ile herhangi bir karşılığa bağlı olmadan belirli kurallara göre kişi ve kurumlardan aldığı iktisadi değerlerdir. Anayasa ve yasalarla kamu giderlerinin karşılanabilmesi için herkese ödev olarak öngörülen vergi ödeme yükümlülüğünün, zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi durumunda kanunlarla idareye yüklenen kamu hizmetlerinin aksatılmadan sürdürülmesi mümkün olacaktır. Bunun sağlanması için de Anayasa'nın 38. maddesi ve ceza hukukunun genel ilkeleri gözetilerek para cezaları yanında özgürlüğü bağlayıcı cezalar konulmasında hukuk devleti ilkesine aykırılık yoktur.¹⁴", "... İtiraz konusu kural ile herkesin geliri oranında vergiye katılımının sağlanması ve ödemesi gereken vergi miktarının tespiti için, Vergi Yasası'nda öngörülen defterlerin tutulmasının ve bu defterlerin istendiğinde ibraz edilmesinin zo-

runlu kılınması, mükellefin Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen, kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma olarak nitelendirilemez.¹⁵" gerekçeleri ile söz konusu hükmü Anayasa'ya aykırı görmeyerek iptal isteminin reddine karar vermiştir.

Defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmeme fiiline karşı hapis cezası uygulanması tartışmalı bir konudur. Nitekim konu iki defa Anayasa Mahkemesi'ne taşınmış, fakat Yüksek Mahkeme ilgili hükmü Anayasa'ya aykırı bulmamıştır.

Hiç defter, belge tutmayanların idarî yaptırım dışında hapis cezasına çarptırılmayacakları dikkate alındığında, defter ve belge tutan fakat bunları ibraz etmeyenlerin hapis cezasına çarptırılmaları hakkaniyete aykırı bir durum meydana getirmekte olup bu hükmün yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.¹⁶

2.2- Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesinin İdari Yaptırımları

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesinde mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak, düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri, 34. maddesinde

¹² Yargıtay 11. Ceza Dairesi 24/12/2019, E. 2017/1832, K. 2019/9956; 17/12/2019, E. 2017/8214, K. 2019/9541; 10/12/2019, E. 2017/7953, K. 2019/9089; 10/12/2019, E. 2017/8107, K. 2019/9074; 10/04/2019, E. 2017/8180, K. 2019/3704; Yargıtay 11. Ceza Dairesi 03/04/2019, E. 2017/474, K. 2019/3470; Yargıtay 11. Ceza Dairesi 07/06/2012, E. 2012/7687, K. 2012/10989 sayılı yayımlanmamış kararlar. (www.uyap.gov.tr). Erişim tarihi: 27 Mart 2020.

¹³ Yargıtay 11. Ceza Dairesi 06/11/2019, E. 2016/9165, K. 2019/7609; 03/04/2019, E. 2017/474, K. 2019/3470; Yargıtay 11. Ceza Dairesi 04/02/2013, E. 2010/12328, K. 2013/1505; Yargıtay 11. Ceza Dairesi 07/06/2012, E. 2012/7687, K. 2012/10989 sayılı yayımlanmamış kararlar. (www.uyap.gov.tr). Erişim tarihi: 27 Mart 2020.

¹⁴ Anayasa Mahkemesi 11/03/2003, E. 2002/55, K. 2003/8 sayılı yayımlanmış karar. (www.anayasa.gov.tr). Erişim tarihi: 25 Haziran 2019.

¹⁵ Anayasa Mahkemesi 31/01/2007, E. 2004/31, K. 2007/11 sayılı yayımlanmış karar. (www.anayasa.gov.tr). Erişim tarihi: 25 Haziran 2019.

¹⁶ Anayasa Mahkemesi'nin 31/01/2007, E. 2004/31, K. 2007/11 sayılı kararına karşı oy. (www.anayasa.gov.tr). Erişim tarihi: 25 Haziran 2019; Ümit Süleyman ÜSTÜN. "Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu". Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 15. Sayı 3. 2011. s. 386; Başar SOYDAN. a.g.e. s. 336; Burak PINAR. "Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlaline İlişkin Tespitler". Uluslararası Kamu Maliyesi Dergisi. Cilt 1. Sayı 1-2016. 2016. s. 55.

de yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebileceği kuralı getirilmiştir. Mükelleflerin, VUK'un 256. maddesindeki ibraz yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde, katma değer vergisi beyannamelerinde indirim konusu yaptıkları vergileri gerçekten yüklenip yüklenmedikleri ya da ilgili vesikaları kanuni defterlerine kaydedip etmedikleri de tespit edilemeyecektir. Bu durumda indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29. ve 34. maddelerine istinaden indirimlerinin reddedilmesi gerekecektir.¹⁷ Ayrıca gizleme suçuna bağlı olarak VUK'un 344. maddesine göre üç kat vergi ziyaı cezası ile özel usulsüzlük cezası da kesilmesi de gerekecektir.

Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi sebebiyle vergi ziyaı cezalı tarhiyat (katma değer vergisi indirimlerinin reddi sebebiyle de tarhiyat çıkabilir) yapılabilmesi ve özel usulsüzlük cezası

kesilebilmesi için de vergi yargısı; yasal defter ve belgelerin ibraz edilmesi için usulüne uygun tebligat yapılması, bu tebligatla uygun bir süre verilmesi, verilen sürenin sonunda kabul edilebilir bir mücbir sebep hali ileri sürülemeden söz konusu defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi ve incelemeye ibraz edilmeyen defter ve belgelerin varlığının noter tasdik kayıtları vesair suretlerle sabit olması şartlarını aramaktadır.¹⁸

2.3- Defter ve Belgelerin Yargısal Makamlara İbrazi

Defter ve belgelerin inceleme sürecinde ibraz edilmediği durumlara ilişkin yargıya intikal eden bir kısım uyuşmazlıklarda dava dilekçelerinde ya da istinaf/temyiz dilekçelerinde davacılar tarafından defter ve belgelerin Mahkemeye ibraz edilmeye hazır olunduğunun belirtildiği durumlarda Danıştay 9. Dairesi'nin defter ve belgelerin mahkemeye ibrazının sağlanarak gerekirse bu defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi de yaptırılmak suretiyle uyuşmazlığın esası hakkında karar verilmesi gerektiği yönünde kararları

¹⁷ Serbülen BAYRAK. "Defter ve Belge İbrazi". Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 113. 1998. Erişim tarihi: 29 Mart 2020.

¹⁸ Danıştay 4. Dairesi 13/02/2020, E. 2017/4387, K. 2020/698; Danıştay 3. Dairesi 25/12/2018, E. 2016/2574, K. 2018/8083; Danıştay 3. Dairesi 18/12/2018, E. 2016/2480, K. 2018/7752; Danıştay 4. Dairesi 03/12/2018, E. 2017/4312, K. 2018/12334; Danıştay 4. Dairesi 27/11/2018, E. 2016/3230, K. 2018/12104; Konya 2. Vergi Mahkemesi 28/03/2018, E. 2017/540, K. 2018/198; Konya 2. Vergi Mahkemesi 28/03/2018, E. 2017/539, K. 2018/194; Konya 2. Vergi Mahkemesi 08/03/2017, E. 2016/1061, K. 2017/198; Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 20/05/2019, E. 2019/290, K. 2019/764; Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 15/03/2018, E. 2017/901, K. 2018/585; Konya 2. Vergi Mahkemesi 28/02/2020, E. 2019/767, K. 2020/135; Konya 2. Vergi Mahkemesi 08/03/2017, E. 2016/1062, K. 2017/199; Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 15/03/2018, E. 2017/902, K. 2018/584; Konya 2. Vergi Mahkemesi 10/10/2018, E. 2018/428, K. 2018/699; Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 10/05/2019, E. 2019/3, K. 2019/555; Aydın Vergi Mahkemesi 04/05/2016, E. 2016/22, K. 2016/331; Aydın Vergi Mahkemesi 04/05/2016, E. 2016/4, K. 2016/329; Samsun Vergi Mahkemesi 20/10/2012, E. 2012/46, K. 2012/803; Kocaeli 1. Vergi Mahkemesi 24/12/2015, E. 2015/611, K. 2015/1001; Bursa 1. Vergi Mahkemesi 22/04/2016, E. 2015/186, K. 2016/578; Danıştay 9. Dairesi 18/03/2019, E. 2016/18939, K. 2019/952; Zonguldak Vergi Mahkemesi 19/09/2013, E. 2012/732, K. 2013/835; İstanbul 1. Vergi Mahkemesi 05/01/2012, E. 2011/504, K. 2012/2; İstanbul 1. Vergi Mahkemesi 30/11/2016, E. 2016/1771, K. 2016/2443; İstanbul 1. Vergi Mahkemesi 05/01/2012, E. 2011/505, K. 2012/3; İstanbul 1. Vergi Mahkemesi 30/11/2016, E. 2016/2721, K. 2016/2446; İstanbul 1. Vergi Mahkemesi 15/11/2016, E. 2016/2250, K. 2016/2273; İstanbul 8. Vergi Mahkemesi 26/05/2016, E. 2016/1486, K. 2016/1384; İstanbul 8. Vergi Mahkemesi 26/05/2016, E. 2016/1486, K. 2016/1384; İstanbul 8. Vergi Mahkemesi 30/05/2012, E. 2012/314, K. 2012/1894; Danıştay VDDK 05/07/2017, E. 2017/281, K. 2017/362; Danıştay VDDK 05/07/2017, E. 2017/323, K. 2017/363; Danıştay VDDK 24/05/2017, E. 2017/239, K. 2017/273; Danıştay VDDK 26/12/2012, E. 2010/707, K. 2012/618 sayılı yayımlanmamış kararlar. (www.uyap.gov.tr). Erişim tarihi: 27 Mart 2020.

bulunmaktadır.¹⁹ Bu konuda verilen en güncel ve bağlayıcı karar ise Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu'nun 08.02.2019 tarih E. 2013/3, K. 2019/1 sayılı kararı olup anılan karar "... mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerini, incelemeye yetkili olan inceleme elemanlarına ibraz etmeyen katma değer vergisi mükellefleri adına yapılan cezalı tarhiyatlara karşı açılan davalarda; davacılar tarafından, vergilendirme dönemine ilişkin yasal defterler ve belgelerin mahkemeye sunulabileceğinin ileri sürülmesi halinde, bu defter ve belgeler davacıdan istenilip, defterlerdeki kayıtlar incelenip, bu kayıt ve belgeler hakkında davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüşü ve saptamaları da alınarak yapılacak hukuki değerlendirilmeye göre karar verilmesi gerektiği"²⁰... yönündedir.

"Belge düzenlemek ve defter tutmaktan beklenen amacın gerçekleşebilmesi için belge ve kayıtlarda yer alan işlemin gerçek durumu yansıtır olması da gerekir. Belge ve defterlerin gerçeği yansıtır yansıtmadığı da ancak denetim sonucu tespit edilebilir. Denetim işleminin sağlıklı yürüyebilmesi için de vergilendirme işlemine dayanak teşkil eden belge ve defterlerin incelenmesi gerekir. Bunun doğal sonucu olarak da belge ve defterlerin zamanında ve usulüne uygun şekilde vergi idaresine veya karşıt incelemeye yetkili elemanına ibraz edilmesi şarttır. Dolayısıyla belge ve defterin ibraz yeri yargı organı değil vergi idaresidir. Bu nedenle mükellefin mücbir bir sebep olmadıkça belge ve defterleri

inceleme yetkisine ibraz etmesi gerekir. Diğer taraftan belge ve defterin idare yerine mahkemeye ibraz edilmesi erkler ayrılığı ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir. Çünkü belge ve defterin usulüne uygun tutulup tutulmadığı ve maddi gerçeği yansıtır yansıtmadığının tespiti idarenin yetki alanı içindedir. Yargı organları sadece idari işleme dayanak teşkil edecek defter ve belgeleri bir delil olarak görür ve bu çerçevede inceler.²¹" Bu açıklamalar doğrultusunda mücbir bir sebep olmadan inceleme yetkisine ibraz edilmeyen belge ve defterlerin Mahkemeye ibraz edilmemesi halinde Mahkemece bunun değerlendirmeye alınmaması gerekir. Öte yandan defter ve belgelerin idare yerine mahkemeye ibraz edilmesinin yargı aracılığıyla meşru bir yol haline getirilmesi idarenin denetim fonksiyonunu kaybetmesine de sebep olacaktır.²²

Defter ve belgelerin Mahkeme aşamasında kabul edilip bilirkişiye incelettirilmesi, idarenin yetki ve görevinde olan vergi incelemesinin bir başka erk olan yargı yerlerine geçmesi anlamına gelecek, yapılan bu işlemle idareye karşı mükellefin bir ödevi olan ibraz görevi yargılama aşamasıyla bertaraf edilecektir. Zira vergi incelemesi ve karşıt inceleme yetkisi kanunları uyarınca vergi idaresine tanınmış bir yetkidir.²³ Defter ve belgelerin inceleme elemanlarına ibraz edilmeyerek daha sonra dava aşamasında Vergi Mahkemesi'ne ibraz edilmesi durumunda dahi re'sen takdir sebebi ortadan kalkmamaktadır.²⁴ Ayrıca mücbir sebep olmaksızın defterlerini incelemeye yetkili

¹⁹ Danıştay 9. Dairesi 01/04/2019, E. 2016/16761, K. 2019/1326; Danıştay 9. Dairesi 01/04/2019, E. 2016/16764, K. 2019/1325; Danıştay 9. Dairesi 01/04/2019, E. 2016/16766, K. 2019/1322; Danıştay 9. Dairesi 18/03/2019, E. 2016/12395, K. 2019/954 sayılı yayımlanmamış kararlar. (www.uyap.gov.tr). Erişim tarihi: 25 Haziran 2019.

²⁰ Resmi Gazete. 25.07.2019. Sayı 30842.

²¹ Mehmet YÜCE. a.g.e. s. 17.

²² Mehmet YÜCE. a.g.e. s. 18.

²³ Nadir GÜLHAN. "Defter ve/veya Belgelerin İbraz Edilmemesine İlişkin Yargı Kararlarının İncelenmesi". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 410. 2015. s. 78; Bünyamin ÇİTİL. "Türk İdari Yargı Sisteminde Yerindelik Denetimi Yasağı ve Vergi Uyuşmazlıklarındaki Yansımaları". Adalet Dergisi. Sayı 60. 2018. s. 68.

²⁴ Mehmet Ali ÖZYER. a.g.e. s. 144.

olan inceleme elemanlarına ibraz etmeyen katma değer vergisi mükellefleri adına yapılan tarhiyatlar, 213 sayılı VUK'un 30/3. maddesine (bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmezse) istinaden re'sen takdir sebebi sayılmak suretiyle yapılmakta olup İçtihatı Birleştirme Kurulu'nun kararı doğrultusunda defter ve belgeler davacıdan istenilip, defterlerdeki kayıtlar incelenip, bu kayıt ve belgeler hakkında davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüşü ve saptamaları da alınarak yapılacak hukuki değerlendirme sonucunda yargı organı aracılığıyla tarh işleminin sebep unsuru da değiştirilmiş olacaktır.

Yapılan açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde bize göre (her ne kadar 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 40/4. maddesine göre Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare açısından bağlayıcı olsa da) Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu'nun ve Danıştay 9. Dairesi'nin defter ve belgelerin mahkemeye ibrazının sağlanarak bu kayıt ve belgeler hakkında davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüşü ve saptamaları da alınarak gerekirse bu defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi de yaptırılmak suretiyle uyuşmazlığın çözülmesine ilişkin kararlarına katılmak mümkün değildir. Nitekim Danıştay'ın diğer dairelerinin önceki tarihli kararları İçtihadı Birleştirme Kurulu'nun ve 9. Daire'nin kararlarının aksi yönündedir.²⁵ Her ne kadar Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu'nun anılan kararına

katılmasak da 2575 sayılı Danıştay Kanununun 40/4. maddesine göre yeni bir içtihatı birleştirme kararı çıkmadan ya da yasal bir düzenleme yapılmadan bu karar Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare açısından bağlayıcıdır ve bu karara uyulması zorunludur.

Verilen kararlardaki farklı yorumlamalar, mücbir sebep olmadan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda karşı karşıya kalınacak zorunlu hukuki yaptırımların eksikliğinden kaynaklanmaktadır. İyi niyetli olmadan ibrazdan kaçınan yani defter ve belgelerini vergi inceleme elemanından gizleyen mükellefin, bu fiilinin hukuki sonuçlarına da katlanması gerekmekte olup vergi idaresinden gizlenen bilgi ve belgelerin mahkemeye sunulmasıyla gizlemeye bağlanan hukuki ve cezai yaptırımlardan kurtulunabileceğinin kabulü VUK'ta yer alan inceleme ve vergilendirme ilke ve kurallarının yaptırımsız kalmasına sebep olacaktır. Bundan dolayı; 213 sayılı VUK'un 256. maddesine; "Herhangi bir mücbir sebep olmaksızın ibrazından kaçınılan defter ve belgeler, bu sebeple yapılacak re'sen veya ikmalen tarh işlemlerinin uyuşmazlık konusu edildiği davalarda yargı mercileri nezdinde kanıt olma niteliği taşımaz" hükmünün eklenmesi gerekmekte olup bu kanun değişikliği konuya ilişkin oluşması muhtemel uyuşmazlıkları sonlandıracak ve artık defter ve belgelerinin gizlenmesinin mükellefler lehine hiçbir faydası olmayacak ve bu değişiklik vergi incelemeleri ile vergilendirme işlemlerinin de daha sağlıklı yürütülmesine katkı sağlayacaktır.²⁶

²⁵ Danıştay VDDK 26/12/2012, E. 2010/707, K. 2012/618 sayılı yayımlanmamış karar; benzer nitelikte Danıştay 4. Dairesi 31/10/2017, E. 2016/1588, K. 2017/7208; Danıştay 3. Dairesi 04/10/2018, E. 2016/4069, K. 2018/4874; Danıştay 3. Dairesi 28/06/2018, E. 2013/11717, K. 2018/3073; Danıştay 3. Dairesi 28/11/2017, E. 2016/1823, K. 2017/8435; Danıştay 3. Dairesi 04/07/2017, E. 2013/11918, K. 2017/5642; Danıştay 3. Dairesi 19/01/2017, E. 2016/8045, K. 2017/169; Danıştay 3. Dairesi 10/12/2018, E. 2016/4055, K. 2018/7539 sayılı yayımlanmamış kararlar. (www.uyap.gov.tr). Erişim tarihi: 25 Haziran 2019.

²⁶ Semi OKUMUŞ ve Mustafa Kemal GÖZE. "Vergi İnceleme Elemanına İbrazardan Kaçınılan Yasal Defter ve Belgelerin Tarhiyat Sonrasında Mahkemeye İbraz Edilmesi". Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 280. 2012. s. 51.

2.4- Defter ve Belge İbraz Etmeme/ Gizleme Fiillerinin Susma Hakkı Kapsamında İncelenmesi

AHİM kararlarında susma hakkı; hem yargılama öncesindeki araştırma safhası ile ceza riski taşıyan vergi inceleme sürecini ve hem de ceza davasını kapsamaktadır. Kendi aleyhine delil vermeyi reddedip susan vergi yükümlüsünün para veya hapis cezasına çarptırılması, susma hakkının ihlali anlamına gelir.²⁷ Vergi yükümlüsünün susma hakkı, hem ifade vermeyi reddetme hem de defter ve belgeleri vermeyi reddetmeye ilişkin bir koruma alanı oluşturur.²⁸

Defter ve belge ibraz etmeme fiilleri, kamusal ödevden kaynaklanan ve vergi ödevinin niteliğine de bağlı olan bir yükümlülük olduğundan bu fiiller susma hakkı kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.²⁹ Nitekim Anayasa Mahkemesi'nin 31.01.2007, E. 2004/31, K. 2007/11 sayılı kararı da bu yöndedir.

Defter ve belgelerini ibraz etmeyenlere sadece parasal yaptırıma maruz kaldıklarında bile bunlara susma hakkının tanınması halinde, defter belge ibraz etme ödevinin yerine getirilememesi durumu ortaya çıkabilecek, bu durumda mükellefler susma hakkını kullanarak ibrazdan kaçınabilecek ve herhangi bir yaptırımla da karşılaşmayacaklardır. Böylece mükellefin beyanına dayanan vergi sisteminin özüne aykırı bir durum oluşacaktır. Öte yandan mükellef yaptırımla karşılaşmayacağı için defter tutma, saklama gibi diğer ödevleri de yerine getirmeyebilecek ve bu da daha karmaşık sorunlara neden olacaktır. Mükelleften istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda sadece idarî yaptırıma

muhatap olunması, hapis cezasına muhatap tutulmaması gerekmektedir. Ancak AİHM, kararlarında para cezasına çarptırılacak olunması halinde bile kişinin susma hakkının bulunduğu belirtmektedir. Anılan görüşün içtihat haline gelmesi durumunda ibraz etmeme fiili tamamen yaptırım dışı kalacak ve buna bağlı başka olumsuzluklar da meydana gelecektir. Vergi idaresinin denetimlerinin artması, alt yapısının güçlenip teknolojiye (e-fatura gibi işlemlerin genişleyerek defterlerin de elektronik ortamda düzenlenmesi gibi) daha fazla yararlanılmasıyla ilerleyen süreçte bu sorunlar azalacaktır.³⁰

2.5- Defter ve Belge İbraz Etmeyen Kişi ile İlgili Dönem Temsilcinin Farklı Olması Durumunda Sorumluluk

Konuya ilişkin sermaye şirketlerinde karşılaşılan en büyük problem, defter ve/veya belgeleri istenilen dönem ile ibraz edilmeme fiilinin işlendiği dönemlerin kanuni temsilcilerinin farklı olması halinde ortaya çıkmaktadır. Hürriyeti bağlayıcı ceza açısından sorun yoktur. Çünkü ceza, ibraz etmeme fiilini işleyenler dolayısıyla ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmediği tarihteki kanuni temsilciler hakkında hükümlenacaktır. Ancak vergi ve vergi cezaları için kanuni temsilciye müracaat bakımından, vergi idaresi ile yargı organları arasında görüş ayrılığı bulunmaktadır. Bu gibi durumlarda vergi idaresi, ibraz yükümlülüğünü yerine getirmeyen dönemin değil, tarihyata konu dönemin kanuni temsilcileri aleyhine takibe geçmektedir. VUK'un 10. maddesi uyarınca kanuni temsilcilerin sorumlu olabilmesi, vergi alacağının onların vergisel ödevlerini yeri-

²⁷ Billur YALTI. "Vergi Hukukunda Susma Hakkı (vuk, 359) (a) (2)'nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu". Vergi Dünyası Dergisi. 2005. (<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3576>). Erişim tarihi: 25 Haziran 2019.

²⁸ Billur YALTI. "Vergi Hukukunda Susma Hakkı (vuk, 359) (a) (2)'nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu"; Ümit Süleyman ÜSTÜN. a.g.e. s. 384.

²⁹ Burak PINAR. a.g.e. s. 54.

³⁰ Ümit Süleyman ÜSTÜN. a.g.e. s. 387.

ne getirmemeleri yüzünden tahsil edilememiş olmasına bağlanmıştır. Vergisel bir ödev olan saklama ve ibraz etme yükümlülüğü, ibraz talep edilen tarihteki kanuni temsilciler tarafından yerine getirilmediğinde onların bu yükümlülüğünü yerine getirmemesinden doğan hazinenin vergi alacağından, yine kendilerinin sorumlu olması gerekmektedir. Pek çok olayda, defter ve belgelerin ibrazının istendiği tarihte, ibrazı talep edilen dönemin kanuni temsilcileri çoktan görevden ayrılmış, hatta hisselerini devredip şirketten dahi ayrılmış olmaktadır. Böyle bir durumda, ibraz etmeme fiiline herhangi bir katılım durumu söz konusu olmayacak olup eski kanuni temsilcinin, ibraz etmemenin sonuçlarından sorumlu tutulması hakkaniyetle bağdaşmaz.³¹ Nitekim Danıştay'ın ve derece mahkemelerinin kararları da bu yöndedir.³²

SONUÇ

Mevzuata göre hiç defter ve belge tutmayanların idarî yaptırım dışında hapis cezasına çarptırılmayacakları dikkate alındığında defter ve belge tutan fakat bunları ibraz etmeyenlerin hapis cezasına çarptırılmaları hakkaniyete aykırı bir durum meydana getirmekte olup bu hükmün yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

Yargı kararlarında da belirtildiği üzere genel olarak varlığı sair suretlerle sabit olan defter ve belgelerini incelemeye ibraz edemeyenlerin çeşitli yaptırımlarla karşı karşıya kalmamaları için defter ve belgelerin ibraz edilmemesinde kasıt olmaması gerekmekte ve bu kastın olmadığı hu-

susu da mükellef tarafından ispat edilmiş olması gerekmektedir. Konuya ilişkin olarak Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu tarafından verilen karar doğrultusunda yapılacak işlemler sonucunda tarh işleminin sebebi yargı organı aracılığıyla değiştirilecek ve hukuka aykırı bir durum meydana gelecektir. Öte yandan 2575 sayılı Kanunun 40/4. maddesine göre yeni bir içtihatı birleştirme kurulu kararı çıkmadan ya da yasal bir düzenleme yapılmadan Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare açısından söz konusu karar bağlayıcıdır. Bu konuda yapılacak yasal düzenleme ile 213 sayılı VUK'un 256. maddesine; "Herhangi bir mücbir sebep olmaksızın ibrazından kaçınılan defter ve belgeler, bu sebeple yapılacak re'sen veya ikmalen tarh işlemlerinin uyumsuzluk konusu edildiği davalarda yargı mercileri nezdinde kanıt olma niteliği taşımaz" hükmünün eklenmesi konuya ilişkin oluşması muhtemel uyumsuzlukları sonlandırılacaktır.

Anayasa Mahkemesi'nin kararında da belirtildiği üzere defter ve belge ibraz etmek, kamusal ödevden kaynaklanan ve vergi ödevinin niteliğine de bağlı olan bir yükümlülük olduğundan bu fiiller susma hakkı kapsamında değerlendirilmemesi gerekmektedir.

Yargı kararlarında da belirtildiği üzere vergisel bir ödev olan saklama ve ibraz etme yükümlülüğü, ibraz talep edilen tarihteki kanuni temsilciler tarafından yerine getirilmediğinde onların bu yükümlülüğünü yerine getirmemesinden doğan hazinenin vergi alacağından, yine kendilerinin sorumlu olması gerekmektedir.

³¹ Bumin DOĞRUSÖZ. "Defterlerin İbraz Edilmemesinin Sorumluluğu". Referans Gazetesi. 18.06.2009.

³² Danıştay 9. Dairesi 29/09/2005, E. 2004/692, K. 2005/2538; Danıştay 9. Dairesi 29/09/2005, E. 2004/828, K. 2005/2536; Danıştay 9. Dairesi 05/05/2005, E. 2004/1185, K. 2005/1224; Danıştay 9. Dairesi 27/04/2005, E. 2004/2235, K. 2005/1062; Danıştay 9. Dairesi 27/04/2005, E. 2004/2234, K. 2005/1061; Danıştay VDDK 26/11/1999, E. 1999/131, K. 1999/505; Ankara Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi 06/02/2019, E. 2018/201, K. 2019/112; Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 25/06/2018, E. 2018/545, K. 2018/607; Konya 2. Vergi Mahkemesi 05/03/2020, E. 2019/801, K. 2020/160; Gaziantep 2. Vergi Mahkemesi 07/03/2018, E. 2017/632, K. 2018/132 sayılı yayımlanmamış kararlar. (www.uyap.gov.tr). Erişim tarihi: 29 Mart 2020.

KAYNAKÇA

- BAYRAK, S. (1998). “Defter ve Belge İbrazı”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 113. Erişim tarihi: 29 Mart 2020.
- CANDAN, T. (2006). *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*. Maliye ve Hukuk Yayınları. Ankara.
- ÇİTİL, B. (2018). “Türk İdari Yargı Sisteminde Yerindelik Denetimi Yasağı ve Vergi Uyuşmazlıklarındaki Yansımaları”. Adalet Dergisi. Sayı 60.
- DOĞRUSÖZ, B. “Defterlerin ibraz edilmemesinin sorumluluğu”. Referans Gazetesi. 18.06.2009.
- ERDEM, T. (2011). *Vergi İncelemesi*. Yaklaşım Yayıncılık. Ankara.
- GÖK, O. ve ÇEKİCİLER, C. (2019). “Vergi İncelemelerinde Dinlenme Hakkı”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 449.
- GÜLHAN, N. (2015). “Defter Ve/Veya Belgelerin İbraz Edilmemesine İlişkin Yargı Kararlarının İncelenmesi”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 410.
- OKUMUŞ, S. ve GÖZE, M.K. (2012). “Vergi İnceleme Elemanına İbrazdan Kaçınılan Yasal Defter ve Belgelerin Tarhiyat Sonrasında Mahkemeye İbraz Edilmesi”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 280.
- ÖZYER, M.A. (2018). *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. Maliye Hesap Uzmanları Derneği. Ankara.
- PINAR, B. (2016). “Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlâline İlişkin Tespitler”. Uluslararası Kamu Maliyesi Dergisi. Cilt 1. Sayı 1-2016.
- SOYDAN, B. (2015). *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*. XII Levha Yayınevi. İstanbul.
- TAŞTAN, M. (2013). “Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek Suçu (VUK 359/ A-2. madde)”. Adalet Dergisi. Sayı 145.
- ÜSTÜN, Ü.S. (2011). “Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu”. Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 15. Sayı 3.
- YALTI, B. (2005). “Vergi Hukukunda Susma Hakkı (vuk, 359) (a) (2)'nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu”. Vergi Dünyası Dergisi. (<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3576>). Erişim tarihi: 25 Haziran 2019.
- YÜCE, M. (2016), “Yargı Kararı Çerçevesinde Defter ve Belgelerin İbraz Zorunluluğu”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 421.
- www.anayasa.gov.tr
- www.uyap.gov.tr