T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

# VERGİ MÜKELLEFLERİNİN DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ

**(Vergi Mevzuatı ve Türk Ticaret Kanunu Açısından Değerlendirilmesi )**

Hazırlayan
**Başak DOĞRU**

Danışman
**Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ**

İZMİR-2007

**YEMİN METNİ**

Doktora Tezi olarak sunduğum, **"Vergi Mükelleflerinin Defter Tutma Yükümlülüğü (Vergi Mevzuatı ve Türk Ticaret Kanunu Açısından Değerlendirilmesi)"** adlı çalışmamın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.../…/2007

Başak DOĞRU

# YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI

**Öğrencinin**
**Adı ve Soyadı : Başak DOĞRU**
**Anabilim Dalı : Kamu Hukuku Anabilim Dalı**
**Programı : Kamu Hukuku Yüksek Lisans Programı**
**Tez Konusu : Vergi Mükelleflerinin Defter Tutma Yükümlülüğü (Vergi Mevzuatı ve Türk Ticaret Kanunu Açısından Değerlendirilmesi)**
**Sınav Tarihi ve Saati :**

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün …….. tarih ve ……. Sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliğinin 18.maddesi gereğince doktora tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini …. dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

| | | | |
|---|---|---|---|
| BAŞARILI | O | OY BİRLİĞİ ile | O |
| DÜZELTME | O* | OY ÇOKLUĞU | O |
| RED edilmesine | O** | ile karar verilmiştir. | |

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır. O***
Öğrenci sınava gelmemiştir. O**
* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.
** Bu halde adayın kaydı silinir.
*** Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

| | Evet |
|---|---|
| Tez, burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fullbrightht vb.) aday olabilir. | O |
| Tez, mevcut hali ile basılabilir. | O |
| Tez, gözden geçirildikten sonra basılabilir. | O |
| Tezin, basımı gerekliliği yoktur. | O |

| JÜRİ ÜYELERİ | | | | İMZA |
|---|---|---|---|---|
| …… | □ Başarılı | □ Düzeltme | □ Red | …….. |
| …… | □ Başarılı | □ Düzeltme | □ Red | ……..... |
| …… | □ Başarılı | □ Düzeltme | □ Red | ……..…… |
| …… | □ Başarılı | □ Düzeltme | □ Red | ……..... |
| …… | □ Başarılı | □ Düzeltme | □ Red | ……..…… |

**ÖZET**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Vergi Mükelleflerinin Defter Tutma Yükümlülüğü**

**(Vergi Mevzuatı ve Türk Ticaret Kanunu Açısından Değerlendirilmesi)**

**Başak DOĞRU**

**Dokuz Eylül Üniversitesi**

**Sosyal Bilimleri Enstitüsü**
**Kamu Hukuku Anabilim Dalı**

**Ticari hayat ve ticari ilişkiler en çok defter ve belgeler üzerinden gerçekleşmektedir. Ekonomik olay ve işlemlere ilişkin bilgilerin kayıt altına alınması olan defter tutma, vergi hukukunda mükellef için bilgi, devlet içinse hem bir bilgi hem de bir denetim aracı olmaktadır.**

**Devletin vergi gelirlerini elde edebilmesi, mükelleflerin de gelirlerini ve giderlerini ispat edebilmeleri açısından, defter ve defterlerdeki kayıtların önemi oldukça büyüktür. Bu bağlamda, vergi mükelleflerinin defter ve belgelerle ilgili olan mevzuat hükümlerini bilmesi ve uygulaması zaruridir. Aksi takdirde, defter tutma yükümlülüğüne uyulmamış olacağından bu durum çeşitli yaptırımlarla karşılaşılmasını sonuçlayacaktır.Vergi hukukunda vergileme ve yargılama aşamasında, ticaret hukukunda ise tacirler arasındaki ticari ilişkiler ve ticari davalarda son derece önemli olan defterler ve bu defterlerdeki kayıtlara itibar edilmesi için, defter tutma yükümlülüğünün kanunlarda belirtilen şekil ve esaslara uyularak yerine getirilmesi gerekir.**

**Bu çalışmada, öncelikle defter tutma yükümlülüğüne ilişkin genel esaslar incelenmiştir. Daha sonra, yükümlülüğünün yerine getirilmesinde uyulması gereken kurallar ele alınmıştır. Son olarak defter tutma yükümlülüğüne aykırılık halleri ve sonuçları belirtilmiştir.**



**Anahtar Kelimeler: 1)** Mükellefin Ödevleri, **2)** Defter Tutma Yükümlülüğü, **3)** Defterlerin İbrazı ve Muhafazası, **4)** Defter Tutma Yükümlülüğüne Aykırılık Halleri

**ABSTRACT**

**Master Thesis**

**Book Keeping Charge of Tax Payers**

**(Evaluation In The Context Of Tax Regulations and Turkish Commercial Act)**

**Başak DOĞRU**

**Dokuz Eylul University**

**Institute Of Social Sciences**
**Department Of Public Law**

**Commercial life and connections were came true mostly about the commercial paper and notebooks. Keep books, which means to chain the information about economic events and treatments, is a debriefing tool for taxpayer and the government. And it is also a control tool for the government.**

**It is very important to chain the archives on books for taking the revenue of taxes and prove the revenue and expenses. In this regard, the taxpayers should know and obey the regulation's rules. Otherwise, they will have to bear the results of disobeying the keep book charge.**

**To consider the books and the registrations in these books, which are very important for taxation and judgment in point of tax law and also important for the commercial relationships and trials among the trader in point of mercantile law, the charge of the keep book must observed with obeying the legal rules which are related wise and substance.**

**In this study, firstly the general sums of the charge of book keeping has been examined. Later, the rules of the charge has been under debated. And eventually the situations and results of anomaly to bookkeeping charge has been pointed out.**

**Key Words: 1)** Charges of Tax Payers, **2)** The Charge Of The Keep Book, **3)** To Chain The Archives On Books, **4)** Anomaly To Book Keeping Charge

# VERGİ MÜKELLEFLERİNİN DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ

**(Vergi Mevzuatı ve Türk Ticaret Kanunu Açısından Değerlendirilmesi)**

YEMİN METNİ……ii
TUTANAK……...iii
ÖZET……iv
ABSTRACT……...v
İÇİNDEKİLER……vi
KISALTMALAR……xvi
GİRİŞ……xvii
I. KONUNUN TANITILMASI……xvii
II. YÖNTEM……...xxi

## BİRİNCİ BÖLÜM
## DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN GENEL ESASLARI

I. GENEL ÇERÇEVE .....1
II. DEFTER TUTMA KAVRAMI .....1
A. Muhasebe Teorisinde Defter Tutma Kavramı.....1
B. Vergi Hukukunda Defter Tutma Kavramı.....3
C. Ticaret Hukukunda Defter Tutma Kavramı .....5
III. DEFTER TUTMANIN AMACI.....7
A.Genel Açıklama.....7
B.Vergi Hukuku Açısından Defter Tutmanın Amacı .....7
C.Ticaret Hukuku Açısından Defter Tutmanın Amacı ..... 11
IV. DEFTER TUTMAKLA YÜKÜMLÜ OLANLAR
ve YÜKÜMLÜLÜKTEN MUAF TUTULANLAR……14
A. Vergi Usul Kanunu'na Göre Defter Tutmakla
Yükümlü Olan Mükellefler …….....14

1. Ticaret ve Sanat Erbabı .....14
2. Ticaret Şirketleri.....16
3. İktisadi Kamu Müesseseleri .....17
4. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler.....18
5. Serbest Meslek Erbabı.....19
6. Çiftçiler .....20
B. Türk Ticaret Kanunu'na Göre Defter Tutmakla Yükümlü Olanlar.....22
1. Genel Olarak .....22
2. Gerçek Kişi Tacirler.....22
3. Tüzel Kişi Tacirler .....24
C. Defter Tutma Yükümlülüğünden Muaf Tutulanlar .....25
1. Genel Olarak .....25
2. Gelir Vergisinden Muaf Olan Esnaf ve Gerçek Usulde Vergiye Tabi Olmayan Esnaf ve Çiftçiler.....25
3. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Kazançları Basit Usulde Tespit Edilenler.....26
4. Kurumlar Vergisinden Muaf Olan İktisadi Kamu Müesseseleri ile Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler.....26
a. İktisadi Kamu Müesseseleri .....26
b. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler.....26
Ç. Defter Tutmakla Yükümlü Olanlar Kapsamında Bazı Özel Durumlar.27
1. Tam Mükellefiyet-Dar Mükellefiyet Ayırımı .....27
2. Birden Fazla Gelir Unsuruna Sahip Olma .....29
3. Menkul Kıymetler Yatırım Fonları, Âdi Ortaklıklar ve İş Ortaklıkları .....30
V. DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ BAKIMINDAN TACİRLER ve TUTACAKLARI DEFTER TÜRLERİ.....31
A. Genel Açıklama .....31
B. Vergi Usul Kanunu'na Göre Tacir Sınıfları .....35
1. Birinci Sınıf Tacirler .....35
a. Statüleri Gereği Birinci Sınıf Sayılan Tacirler.....36

aa. Ticaret Şirketleri .....36
bb. Kurumlar Vergisine Tabi Diğer Tüzel Kişiler .....36
b. İş Hacimleri Gereği Birinci Sınıf Sayılan Tacirler .....37
aa. Alım-Satım ve İmalat İşleriyle Uğraşan Tacirler .....38
bb. Hizmet İşletmesi Çalıştıran Tacirler .....38
cc. Alım-Satım ve Hizmet İşlerini birarada Yapan Tacirler ...39
c. İhtiyari Olarak Bilanço Esasına Göre Defter Tutanlar .....39
2. İkinci Sınıf Tacirler .....40
3. Sınıf .....41
4. Tacir Sınıflarının Tayininde Özellikli Durumlar .....42
a. Tacir Sınıflarının Tayininde Mükellefin Şahsının Esas Alınması .....42
b. Kendi İsteği ile Bilanço Esasında Defter Tutanların Ayrı Bir İş Yapması .....43
c. Eşlerin Ayrı Ticari Faaliyette Bulunmaları .....43
ç. Aynı Hesap Dönemi İçinde İşin Bırakılması ve Tekrar Başlanılması .....43
d. Kollektif ve Komandit Şirket Ortaklarının Durumu .....44
e. Adi Ortaklıkların Durumu .....45
f. İş Hacminin Belirlenmesinde Bazı Özel Haller.....45
C. Bilanço Esasına Göre Tacirlerin Tutması Gereken Defter Türleri.....46
1. Genel Olarak .....46
2. Yevmiye Defteri.....47
3. Defteri Kebir .....49
4. Envanter Defteri .....49
5. Bilanço Esasına Göre Defter Tutmada Envanter ve Bilanço .....50
a. Envanter Çıkarmak.....50
aa. Bina ve Arazinin Envantere Alınması .....51
bb. Amortisman Kayıtlarının Envantere Alınması .....53
cc. Büyük Mağaza ve Eczanelerde Envanter .....54
çç. Envantere Alınan Kıymetlerin Değerlenmesi.....55
b. Bilanço .....55

Ç. İşletme Hesabı Esasına Göre Tacirlerin Tutması Gereken
Defter Türleri .....56
1. Genel Olarak .....56
2. İşletme Hesabı Defteri.....57
3. Envanter Defteri .....58
4. Envanter ve Amortisman Kayıtları .....59
VI. VERGİ USUL KANUNU'NDA ÖZEL OLARAK ÖNGÖRÜLEN
DEFTER TÜRLERİ.....60
A. Genel Açıklama.....60
B. Sınai Müesseselerin Tutacakları Özel Defter Türleri.....60
1. Basit İmalatta İmalat Defteri.....60
2. Kombine İmalatta İmalat Defteri…….. .....61
3. Bitim İşleri Defteri……..61
4. Müşterek Hükümler……. ..62
C. Diğer Müesseselerin Tutacakları Özel Kayıt Türleri……. ...63
1. Banka, Banker Ve Sigorta Şirketlerinin
Gider Vergisine Ait Kayıtları.....63
2. Damga Vergisi Kayıtları .....63
3. Yabancı Nakliyat Kurumlarının Hasılat Defteri…….64
4. Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratlarına Ait Kayıtlar.....64
5. Ambar Defteri .....64
Ç. Serbest Mesleklerde Tutulacak Defter Türleri .....65
1. Serbest Meslek Kazancı Defteri.....65
2. Amortisman Kayıtları.....65
3. Özel Durumlar.....66
a. Hekimler İçin Serbesti.....66
b. Noterler ve Borsa Acentalarının Resmi Defterleri.....66
D. Zirai Kazançlarda Tutulacak Defter Türleri.....67
1. Çiftçi İşletme Defteri.....67
2. Envanter ve Amortisman Kayıtları .....67

## İKİNCİ BÖLÜM
## DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNE İLİŞKİN KURALLAR ve ÖDEVLER


I. GENEL ÇERÇEVE ..... 69
II. DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN BAŞLAMASI ve SONA ERMESİ ..... 70
A. Defter Tutma Yükümlülüğünün Başlaması ..... 70
B. Defter Tutma Yükümlülüğünün Sona Ermesi ..... 73
III. DEFTER TUTMADA HESAP DÖNEMİ ESASI ..... 75
A.Genel Açıklama ..... 75
B. Hesap Dönemi Türleri ..... 76
1. Normal Hesap Dönemi ..... 76
2. Özel Hesap Dönemi ..... 77
3. Kıst Hesap Dönemi ..... 78
C. Hesap Dönemine İlişkin Bazı Özel Durumlar ..... 79
1. İşletmelerde Faaliyetin Durdurulması ..... 79
2. Adi Ortaklıkta Ortak Değişikliği ..... 79
3. Kollektif ve Komandit Ortaklıkta Ortak Değişikliği ..... 81
4. Hesap Dönemi İçinde İkinci Bir İşe başlanması ..... 83
IV. DEFTER TUTMADA KAYIT DÜZENİ ..... 83
A. Muhasebe Usulünü Seçmede Serbestlik ..... 83
B. Maliye Bakanlığı'nın Yetkisi ..... 85
C. Kayıt Düzenine İlişkin Emredici Hükümler ..... 89
1. Kayıtları Türkçe Tutma ve Türk Parası Kullanma ..... 90
2. Defterlerin Mürekkeple Yazılması ..... 91
3. Yanlış Kayıtların Düzeltilmesi ..... 91
4. Boş Satır Bırakılamaması ve Sayfaların Yok Edilememesi ..... 92
5. Kayıt Zamanı ..... 93
a. Süreler ..... 93
b. Kayıt Zamanını Etkileyen Haller ..... 94

aa. Mücbir Sebep Halleri.....94
bb. Zor Durumda Bulunma.....95
cc. İnceleme ve Arama Sebebiyle Defterlere El Konulması.....95
çç. Defterlerin İşlenmediği Aylarda KDV Beyannamesinde Beyan Edilerek İndirilen KDV'nin Kabul Edilip Edilmeyeceği .....96
V. DEFTER TUTMADA TASDİK DÜZENİ .....99
A. Genel Açıklama.....99
B. Tasdik Ettirilmesi Zorunlu Olan Defterler .....101
C.Tasdik Zamanı.....102
1. Öteden Beri İşe Devam Edenlerde Tasdik Zamanı.....104
2. Yeniden İşe Başlayanlarda Tasdik Zamanı.....104
3. Öteden Beri İşe Devam Edenlerin Hesap Dönemi İçinde Yeni Bir İşe Başlaması Halinde Tasdik Zamanı.....105
4. Sınıf Değiştirenlerde, Muaflığı Kalkanlarda ve Yeni Bir Mükellefiyete Girenlerde Tasdik Zamanı.....105
5. Defterlerin Dolması Dolayısıyla Kullanılacak Yeni Defterlerin Tasdik Zamanı .....106
6. Ara Tasdikte Tasdik Zamanı.....107
Ç. Tasdik Makamı, Tasdik Şerhi, Tasdik Şekli ve Tasdike Ait Bordrolar.....107

VI. DEFTERLERİN MUHAFAZASI ve İBRAZI……... ...111
A. Genel Açıklama……111
B. Defterlerin Muhafazası Ödevi……..112
1. Muhafaza Edilecek Defterler ve Muhafaza ile Yükümlü Olanlar……112
2. Muhafaza Süresi……115

C. Defterlerin İbrazı Ödevi…… ..119
1. İbraz Edilecek Defterler ve İbraz ile Yükümlü Olanlar….119

2. İbraz Yeri ve Süresi……120
Ç. Defterlerin Ziyaı ve Mücbir Sebeplerin Muhafaza ve İbraz Ödevleri Açısından Değerlendirilmesi..... 123
1. Genel Olarak ..... 123
2. Mücbir Sebepler..... 124
3. Zayi Belgesi Alınması..... 126
4. Mücbir Sebep ve Zayi Olma Halleri Nedeniyle Defter ve Belgelerin İbraz Edilememesinde KDV İndirimi ..... 129

**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**
**DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNE AYKIRILIK HALLERİ ve SONUÇLARI**

I. GENEL ÇERÇEVE .....…….134
II. VERGİ USUL KANUNA GÖRE DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNE AYKIRILIK HALLERİ ve SONUÇLARI .....135
A. İkmalen ve Resen Vergi Tarhiyatını Gerektiren Aykırılık Halleri .....135
1. İkmalen Tarhiyat .....135
2. Re'sen Tarhiyat .....……..138
a. Genel Olarak.....138
b. Kanuni Defterlerin Tutulmaması, Tasdik Ettirilmemesi, İbraz Edilmemesi.....140
c. Defter ve Belgelerin İhticaca Salih Bulunmaması .....144
aa. İhticaca Salih Bulunmama.....145
bb. Defter Kayıtları ve Bunlarla İlgili Belgelerin Noksan, Usulsüz ve Karışık Olması.....145
cc. Noksanlık, Usulsüzlük ve Karışıklığın Vergi Matrahının Doğru ve Kesin Olarak Tespitine İmkân Vermeyecek Derecede Olması.....146
ç. Vergi Usul Kanunu'na Göre Tutulması Zorunlu Olan Defterlerin Gerçek Durumu Yansıtmadığına Dair Delil Bulunması .....148

B. Suç Teşkil Eden Aykırılık Halleri .....149
1. Vergi Ziyaı Suçu Oluşturan Aykırılık Halleri .....149
2. Usulsüzlük Suçu Oluşturan Aykırılık Halleri .....151
a. Genel Olarak.....151
b. I. Derece Usulsüzlük Suçu Oluşturan Aykırılıklar ...152
c. II. Derece Usulsüzlük Suçu Oluşturan Aykırılıklar ..154
ç. Özel Usulsüzlük Suçu Oluşturan Aykırılıklar .....155
3. Kaçakçılık Suçu Oluşturan Aykırılık Halleri.....158
a. Genel Olarak.....158
b. Defter ve Belgelerle İlgili Kaçakçılık Suçu Oluşturan Aykırılıklar.....160
aa. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapmak .....160
bb. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahını Azaltacak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defterlere, Belgelere veya Kayıt Ortamlarına Aktarmak.....162
cc. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek veya Gizlemek .....164
a. Tahrif Etmek .....164
b. Gizlemek .....165
çç. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek, Defter Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak .....166
III. TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNE AYKIRILIK HALLERİ ve SONUÇLARI .....168
A. Genel Olarak .....168
B. Sorumluluğu Doğuran Aykırılık Halleri .....169
1. Ticari Defterlerin Kısmen veya Tamamen Mevcut Olmaması 169
2. Ticari Defterlerin Kanuna Uygun Şekilde Tutulmaması .....170
3. Muhafazası Zorunlu Olan Defter ve Kağıtların Gerektiği Gibi Muhafaza Edilememesi.....170

C. Sorumluluğa Muhatap Olanlar .....171
D. Sorumluluğun Sonuçları.....171
1. Sorumluluğun Doğrudan Sonuçları .....171
2. Sorumluluğun Dolaylı Sonuçları.....172
IV. DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNE AYKIRILIK HALLERİNİN DEFTERLERİN DELİL OLARAK KULLANILMASI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ .....173
A. Vergi Hukukunda Defter Tutma Yükümlülüğüne Aykırılığın Defterlerin Delil Olarak Kullanılması Açısından Değerlendirilmesi.173
1. Vergi Hukukunda Defterlerin Delil Olması.....173
2. İlk Görünüş Karinesi.....177
3. Defter Tutma Yükümlülüğüne Aykırılık Halinde İlk Görünüş Karinesinden Yararlanılamaması ve Defterlerin Aleyhe Delil Olarak Kullanılması.....178
a. İlk Görünüş Karinesinden Yararlanamama.....178
aa. Genel Olarak.....178
bb. Ekonomik, Ticarî, Teknik Gerekler ve Olayın Özelliğine Göre Normal ve Mutad Durumun Ortaya Koyulması ile Karinenin Çürütülmesi .....181
b. Defterlerin Mükellef Aleyhine Delil Olması .....183
B. Ticaret Hukukunda Defter Tutma Yükümlülüğüne Aykırılığın Defterlerin Delil Olarak Kullanılması Açısından Değerlendirilmesi..187
1. Ticaret Hukukunda Defterlerin Delil Olması.....187
2. Ticarî Defterlerin Sahibi Lehine Kesin Delil Olması .....192
3. Ticarî Defterlerin Sahibi Aleyhinde Delil Olması .....194

**SONUÇ…….196**
**KAYNAKÇA……...200**

**KISALTMALAR**

**AİTİA .** : Ankara İktisadi Ticari İlimler Akademisi
**AKÜ.** : Afyon Kocatepe Üniversitesi
**AÜHFD.** : Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
**AÜHFY.** : Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları
**BATİDER.** : Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi
**Bkz./bkz.** : Bakınız
**CD.** : Ceza Dairesi
**D.** : Daire
**DEÜHF.** : Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi
**Dp.** : Dipnot
**Dş.** : Danıştay
**DVKGT** : Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği
**E.** : Esas
**EİTİA.** : Eskişehir İktisadi Ticari İlimler Akademisi
**E.T.** : Erişim Tarihi
**GVK.** : Gelir Vergisi Kanunu
**GVKGT.** : Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği
**HD.** : Hukuk Dairesi
**HGK.** : Hukuk Genel Kurulu
**İBD** : İzmir Barosu Dergisi
**İİBF.** : İktisadi İdari Bilimler Fakültesi
**İİK.** : İcra İflas Kanunu
**İÜHF.** : İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi
**K.** : Karar
**KDV.** : Katma Değer Vergisi Kanunu
**KDVGT.** : Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği
**KVK**. : Kurumlar Vergisi Kanunu
**RG.** : Resmî Gazete
**s.** : sayfa
**S.** : Sayı
**TMSK.** : Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

**TTK.** : Türk Ticaret Kanunu

**TTKT.** : Türk Ticaret Kanunu Tasarısı

**vd.** : ve devamı

**VDDK.** : Vergi Dava Daireleri Kurulu

**VUK.** : Vergi Usul Kanunu

**VUKGT.** : Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

**Y.** : Yıl

**Yrg.** : Yargıtay

**Yrg.KD**. : Yargıtay Kararları Dergisi

**YTL.** : Yeni Türk Lirası

# GİRİŞ

## I. KONUNUN TANITILMASI

Vergi, kamu giderlerinin karşılanması amacıyla hukukî zora dayalı olarak vatandaşlardan sağlanan parasal bir kaynaktır. Verginin dayanağını ekonomik değeri olan olay ve işlemler oluşturmaktadır. Devletin vergileri gerektiği gibi toplayabilmesi pek çok zorluğu da beraberinde getirmektedir. Zira, vergi mükellefleri vergiye karşı doğrudan veya dolaylı olarak direnç gösterebilmekte; vergileme sürecinin doğru ve tam bir şekilde sonuçlanmasını engelleyebilmektedirler. Bu durumun önüne geçilebilmesi ve sonuçlarının bertaraf edilebilmesi için, ekonomik değeri olan olay ve işlemlerin kayıt altına alınmaları icap eder. Bir başka ifadeyle, âdil vergilendirme için kayıt ortamının yaratılması zorunludur.

Kayıt ortamının oluşturulması ve işleyebilmesi bakımından, işletmelerin işlemlerine ilişkin gerçek ve tam bilgi edinilmesini ve bu bilgiler ışığında vergileme sürecinin baştan sona olması gerektiği gibi işleyebilmesinin sağlanması amacıyla vergi mükelleflerinin yerine getirmesi zorunlu olan yükümlülükleri bulunmaktadır. Söz konusu yükümlülüklerden biri de "defter tutma yükümlülüğü"dür.

Ekonomik olay ve işlemlere ilişkin bilgilerin, ilgililerin yararlanılmasına sunulmak üzere kaydedilmesi, sınıflandırılması ve özetlenmesine ilişkin bir basamak olan defter tutma, vergi hukukunda mükellef için bilgi, devlet içinse hem bir bilgi hem de bir denetim aracı olmaktadır.

Türkiye'de defter tutma yükümlülüğü ilk kez 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret ile bir düzene bağlanmıştır. Öte yandan, 1926 ve 1956 tarihli Ticaret Kanunları'nda da defter tutmaya ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Vergi hukukunda ise, ilk olarak 1926 tarihli Kazanç Vergisi Kanunu'nda " kazanç vergisi defteri" ne yer verilmiş, 1950 tarihli genel vergi reformu çerçevesinde çıkarılan Vergi Usul Kanunu ile de şu anda yürürlükte bulunan 1961 tarihli 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda konuya ilişkin geniş ve detaylı hükümler getirilmiştir.

Türk Ticaret Kanunu'nda defter tutmanın amaçları, ticarî işletmenin iktisadî ve malî durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her iş yılı içinde elde edilen sonuçlarını tespit etmek olarak gösterilmiştir (TTK.m.66/I). Vergi Usul Kanunu'nda ise defter tutmanın amacı, sağlıklı ve âdil bir vergileme açısından ele alınmıştır. Bu bağlamda defter tutmak mükelleflere yüklenmiş bir ödev olup, mükelleflerin vergi karşısındaki durumlarını, hesaplarını, faaliyet sonuçlarını, vergi ile ilgili işlemlerini tespit etmeye elverişli bir şekilde yerine getirilmelidir. Vergileme sürecinin eksiksiz ve doğru bir şekilde sonuçlanabilmesi için mükellefler bu amaçları sağlayacak şekilde defter tutmalıdırlar.

Türk Ticaret Kanunu'nda defter tutma yükümlülüğü sadece tâcirlere yüklenmiştir. Tâcir olmayan bir kimsenin defter tutma yükümlülüğü bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu ise, içine tâcirleri de alan bir kapsamda geniş bir mükellef kitlesine defter tutma yükümlülüğünü yüklemiştir. Kazancın gerçek usulde sağlanmasından hareket edilerek, genel olarak gerçek usulde kazanç sağlayan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri defter tutma zorunluluğu olan mükelleflerdir. Bu bağlamda yine Türk Ticaret Kanunu'ndan farklı olarak, Vergi Usul Kanunu bazı mükellefleri defter tutma yükümlülüğünden muaf tutmuştur. Defter tutma ödevi ve tutulması gereken defterler açısından da, Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu'nun tâciri tek bir bütün halinde ele alan düzenlemelerinden farklı olarak, iş hacmi ve sahip olunan statü kriterlerini esas almak suretiyle birinci ve ikinci sınıf tâcir olmak üzere ikiye ayırmıştır. Bu ayırıma göre, birinci sınıf tâcirler iş hacimleri daha kapsamlı ve karışık olduğundan bilânço esasına göre defter tutmak zorundadırlar. İş hacimleri bilânço esasına göre defter tutmayı zorunlu kılmayacak nitelik ve nicelikte olan tâcirler ise, işletme hesabı esasına göre defter tutacaklardır. Tâcirlerden başka, serbest meslek kazanç sahipleri, ziraî kazanç sahipleri ve bazı faaliyetleri dolayısıyla belirli ve özellikli defterleri tutmak zorunda olan mükellefler de, Vergi Usul Kanunu'nda ayrıca belirtilmişlerdir.

Defter tutma yükümlülüğü, şeklen kanunun öngördüğü önemli ve bağlayıcı kurallara göre yerine getirilmesi gereken bir yükümlülüktür. Bu itibarla, gerek Vergi Usul Kanunu'nda gerekse Türk Ticaret Kanunu'nda defter tutmada kayıt ve tasdik

düzenine ilişkin pek çok bağlayıcı hüküm bulunmaktadır. Mükellefler, bu düzenlemelerdeki esaslara ve usullere uymadan defter tutma yükümlülüğünü yerine getirmemiş sayılmaktadırlar. Nitekim, defter tutma yükümlülüğüne aykırılık hallerinde hem malî hem de cezaî olmak üzere çeşitli yaptırımlarla karşılaşmaktadırlar. Her ne kadar Vergi Usul Kanunu mükelleflerin defter tutmada muhasebe usulü açısından bir serbestiye sahip olduklarını belirtse de, defter tutma ödevi ve belge düzeni hakkında Maliye Bakanlığı'na verilen yetkinin kullanılması suretiyle getirilen düzenlemelerdeki esas ve usuller de kuşkusuz mükellefler açısından bağlayıcı olmaktadır.

Defter tutma yükümlülüğü, vergi mevzuatında belirtilen esas ve usullere göre yerine getirilmekle sona eren bir yükümlülük değildir. Zira, vergi idaresinin mükellefin işlem ve faaliyetleri üzerinde inceleme yapabilmesi için, bu defter belge ve kayıtların belirli bir süre boyunca muhafaza edilmesi ve yetkili kişiler tarafından talep edildiğinde ibraz edilmesi de gerekmektedir. Uygulamada, muhafaza ve ibraz ödevleri, vergi ödemekten kaçınmak amacıyla yerine getirilmediği gibi, bazı mücbir sebep sayılabilecek yangın, deprem, sel gibi doğal afetler sonucu defterlerin zayi olması sebebiyle de yerine getirilememektedir. Bu hallere ilişkin olarak, Vergi Usul Kanunu defterlerin muhafazası ve ibrazına ilişkin özel hükümler getirdiği gibi, bu ödevlerin yerine getirilmemesi halinde uygulanacak yaptırımları da belirtmiştir. Keza, Maliye Bakanlığı'nın konuya ilişkin genelgeleri ve tebliğleri ile yargı kararları da uygulama açısından önem arz etmektedir.

Ticarî defterlerin hem ticaret hem de vergi hukuku açısından önemli bir fonksiyonu da, delil olma nitelikleridir. Bir ticarî defterin, sahibi lehine de aleyhine de delil olma fonksiyonu vardır. Defterlerin sahipleri lehine delil olarak kullanılabilmesi için, kanunda belirtilen usul ve esaslara uygun olarak tutulmuş olmaları gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu bu şartı, "defterlerin ihticaca salih olması" şeklinde ifade etmektedir. Defterlerin gerektiği gibi tutulmuş olup olmamasının, ispat hukuku ve ispat külfeti açısından da çok önemli etkileri vardır.

Genel olarak ifade ettiğimiz tüm bu defter tutma yükümlülüğünde esasa ve şekle ilişkin düzenlemelere, hiç veya gereği gibi uyulmaması, bazı hallerde Vergi Usul Kanunu açısından cezaî anlamda suç teşkil eden aykırılıkları oluşturmaktadır. Bu fiiller, malî nitelikteki vergi suçlarından vergi ziyaı suçu ve usulsüzlük suçu ile cezaî nitelikteki kaçakçılık suçunu teşkil etmektedirler.

## II. YÖNTEM

Defter tutma yükümlülüğü, hem vergi hukukuna hem de ticaret hukukuna ilişkin bir konudur. Nitekim, gerek Vergi Usul Kanunu'nda ve diğer bazı vergi kanunlarında, gerekse de Türk Ticaret Kanunu'nda kanun kapsamına girenler açısından defter tutma yükümlülüğü ayrı ayrı düzenlenmiştir.

Çalışmanın konuyu incelerken esas aldığı hukuk, vergi hukukudur. Zira, çalışma ile ortaya konulmak istenen amaç, vergi hukukunda mükelleflerin defter tutma yükümlülüklerine ilişkin düzenlemelerin ve uygulamaya ilişkin durumların ortaya konmasıdır. Kuşkusuz, Türk Ticaret Kanunu'ndaki düzenlemeler de, benzerliklerin ve farklılıkların belirtilmesi amacıyla çalışmada ele alınmıştır. Bundan başka, çalışmanın tamamında, incelenen konulara ilişkin Danıştay ve Yargıtay kararlarına yer verilerek, uygulamadaki durumlarla konunun daha iyi anlaşılması sağlanmak istenmiştir.

Çalışma, giriş, üç bölüm ve bir sonuç kısmından oluşmaktadır. Birinci bölümde, ilk olarak defter tutma yükümlülüğünün kavram olarak incelenmesi ve bu yükümlülük ile ulaşılmak istenen amaç incelenmiştir. Daha sonra, defter tutma yükümlülüğü olan mükellefler ile bu mükelleflerin tutmaları gereken defter türleri ve bu defterlerin içerik ve şekil açısından özellikleri, Vergi Usul Kanunu esas olmak üzere, Türk Ticaret Kanunu'nun ilgili maddeleri de ele alınarak incelenmiştir.
İkinci bölümde, defter tutma yükümlülüğünün yerine getirilmesinde uyulması gereken kurallar ve şekil esasları incelenmiştir. Defter tutmada, hesap dönemi esası, kayıt düzeni, tasdik düzeni konuları ilgili mevzuat çerçevesinde açıklanmaya

çalışılmıştır. Yine, defter tutma yükümlülüğüne ilişkin ödevler olan defterleri muhafaza ve ibraz ödevleri de ikinci bölümde ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde, diğer üç bölümde esas ve usulleri ortaya konulan defter tutma yükümlülüğüne aykırılık halleri ile bu hallerde uygulanacak yaptırımlar incelenmiştir. Bu aykırılıklar bağlamında, defterlerin delil olarak kullanılması da genel bir değerlendirme ile sınırlı kalınarak ele alınmıştır.

Çalışma, defter tutma yükümlülüğüne ilişkin çıkarılan sonuçların ve kişisel kanaatin belirtildiği genel değerlendirme kısmı ile bitirilmiştir.

# BİRİNCİ BÖLÜM
# DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN GENEL ESASLARI

## I. GENEL ÇERÇEVE

Defter tutma yükümlülüğü, vergi sürecine ilişkin bir yükümlülüktür ancak vergi ödevi bulunan her vatandaşın, defter tutma yükümlülüğü bulunmamaktadır. Kanun koyucu defter tutma ile ulaşmak istenilen amaç doğrultusunda, belirli mükellefleri ve mükellef gruplarını defter tutmakla yükümlendirmiş, bazılarını ise bu yükümlülükten muaf tutmuştur.

Defter tutma yükümlülüğü bulunan mükelleflerin hangi defterleri, hangi esaslara göre tutacağı mükellefin faaliyet alan ve hacmi ile kazancının niteliklerine göre belirlenmektedir. Bazı mükellef grupları ise iş hacimlerine bakılmaksızın statüleri gereği belirli bazı defterleri tutmak zorundadırlar.

Çalışmanın bu bölümünde, öncelikle defter tutma kavramı ve amacı incelenmiştir. Zira, defter tutmayı ve yasal düzenlemelerle esasa ve şekle ilişkin kurallarının belirlenmesini zorunlu kılan çıkış noktası, defter tutma ile sağlanılmak istenen amaçtır. Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku açısından bu amaç irdelendikten sonra, bu amaç çerçevesinde defter tutma yükümlülüğü olanlar, yükümlülükten muaf tutulanlar ve tutulması gereken defter türleri yine yasal mevzuat ışığında tek tek ele alınmıştır**.**

## II. DEFTER TUTMA KAVRAMI

### *A. Muhasebe Teorisinde Defter Tutma Kavramı*

Ekonomik bir bütün olan işletmelerde, meydana gelen işlemlerin çoğunluğu, değer hareketlerine neden olur. Genel olarak, işletme iktisadında faaliyetlerin üç grup teşkil ettikleri kabul olunur. Bunlar; tedarik, üretim ve pazarlama safhalarıdır. Bu

faaliyetlerin, işletmenin kaynakları ve değerleri üzerinde değiştirici etkileri söz konusudur. Sürekli olarak tekrarlanan bu faaliyetlerin meydana getirdiği değer hareketlenmelerinin ve değişikliklerinin ise tespiti gerekmektedir. Bu şekilde toplanan ve tespit edilen bilgilerin, ilgili kişilerin yararına sunulmak üzere kaydedilmesi, sınıflanması ve özetlenmesine ilişkin organizasyona "muhasebe" denmektedir[1].

Muhasebe organizasyonu içindeki "kaydetme" aşaması, defter tutma kavramına tekabül etmektedir. Esasında, defter tutma ekonomik gelişmelerin ve işletme faaliyetlerinin artmasından önce, bir kademe olarak değil, muhasebenin tamamı anlamına gelmekteydi. Bir başka ifadeyle, defter tutma kavramı ile muhasebe kavramı özdeşleşmiş durumdaydı. Zamanla işletme bilimindeki gelişmeler, ekonomik büyümeler ve diğer etkenler sonucunda, bugün artık defter tutma, muhasebenin aşamalarından sadece biri olarak kabul edilmektedir. Benzer şekilde bazı görüşler ise, muhasebenin sadece kaydetme, sınıflama ve özetleme değil, aynı zamanda bilgilerin yorumlanmasını ve denetimini de içerdiğini benimsemektedirler[2].

Defter tutmanın muhasebede bir kademe olarak yahut muhasebenin kendisi olarak algılanması, defter tutmanın muhasebenin temeli olduğu sonucunu değiştirmemektedir. Zira, muhasebeye ilişkin diğer bütün kademe ve unsurlar, tutulan defter kayıtları üzerinde cereyan etmektedir. Muhasebe teorisine göre defter tutma, işletmenin faaliyetlerinden ve işlemlerinden parasal ve malî nitelikte olanlar hakkındaki bilgilerin bir araya getirilip, toplanıp, belli bir sistematik ile defterlere işlenmesidir[3].

Muhasebe teorisi içinde defter tutma ile sağlanılmak istenen amaç, muhasebenin genel fonksiyonu denilebilecek bilgi sağlama ve denetim amacıdır. Defter tutma ile işletmenin bünyesine dahil geçmiş işlemler kayıt altına alınır ve

[1] **Özgür**, s. 8-9.

[2] **Karayalçın**, s. 7.

[3] **Özaslan**, s. 2; **Sevilengül**, s. 2.

böylece toplu halde bir bilgi deposu sağlanmış olunur. İkinci olarak, yetkili ve ilgililerce yapılacak bir denetim, bu defter kayıtları üzerinden yapılır. Bilgi sağlama ve denetim amaçlarından başka son bir amaç da, defter tutma ile öngörme ya da tahmin etme amacına ulaşılmasıdır. Defterlerde toplanan geçmişe ve bugüne ait kayıtlar sayesinde, işletmenin gelecekteki değer hareketlenmeleri ve politikası gibi hususlar hakkında öngörü sahibi olunması sağlanabilmektedir[4].

### *B. Vergi Hukukunda Defter Tutma Kavramı*

Devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin, kamu hizmetlerinin yürütülmesini sağlamak üzere gelire ihtiyaçları vardır. Bu gelirler çeşitli kaynaklardan sağlanmaktadır. Kaynakların başında, vergiler, harçlar, resimler ve benzeri malî yükümlülükler gelmektedir. Bunların tamamı geniş anlamıyla "vergilendirme" kapsamı içinde yer almaktadır[5]. Nitekim, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin ilk fıkrasında " *Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür* " denilmek suretiyle, bu husus anayasal bir ilke olarak da kabul edilmiştir. Esasında, vergilendirme, gerçek ve tüzel kişilerle devlet arasında karşılıklı bir alacak ve borç ilişkisi doğurmaktadır. Bu ilişkide alacaklı taraf devlet, borçlu taraf ise vergi mükellefidir. Mükellef, Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinde " *vergi kanunlarına göre, kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişi* " olarak tanımlanmıştır.

Türk vergi sisteminde, gelir, kurumlar, veraset ve intikal, emlâk, katma değer vergileri gibi belli başlı vergilerde beyan usulü esas alınmış olduğundan, Türk Vergi Sistemi'nin temelini beyana dayanan tarhiyat oluşturmaktadır[6]. Tarhiyatta beyanın esas alınması sebebiyle, devletle mükellefler arasındaki ilişkinin düzgün bir şekilde işleyebilmesi için, vergi kanunlarında mükelleflerin vergi borçlarını ödemeleri dışında çeşitli ödevleri de yerine getirmeleri zorunlu hale getirilmiştir.

---

[4] **Özaslan**, s. 8-9.; **Sevilengül**; s. 4.

[5] **Atlı/Çevik**, s.148.

[6] **Dumlu**, s. 369; **Kaneti**, s.112; **Taşdelen**, s. 141; **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 87.

Maddî yükümlülük olarak nitelendiren vergi borcunu kanunlarda belirtilen zamanda, tutarda ve biçimde ödeme ödevinden başka, mükelleflerin vergi kanunları karşısındaki diğer ödevlerini; bildirimde bulunma, beyanname verme, defter tutma, belge düzenine uyma, defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz şeklinde gruplandırmak mümkündür. Şeklî (biçimsel) yükümlülük denilen bu ödevler, kanunda belirtilen şekil ve usullere uyulmaksızın hiç veya gereği gibi yerine getirilmediği takdirde, maddî yükümlülük açısından sorunlar ortaya çıkabilmekte, vergi idaresi ve mükellefler ile üçüncü kişiler zarara uğrayabilmektedir[7].

Defter tutma, Vergi Usul Kanunu ile mükelleflere yüklenmiş ödevlerden birisidir. Mükelleflere yüklenen defter tutma ödevi, beyana dayalı tarhiyatın niteliği gereği, öncelikle vergilemede bir ***bilgi aracı*** ve daha sonra da söz konusu bilgilerin gerçekliğinin ve doğruluğunun tespiti amacıyla bir ***denetim aracı*** olmaktadır. Zira, Vergi Usul Kanunu çerçevesinde düzenlenmekle birlikte, diğer vergi kanunlarında da yer yer rastlanmakta olan defter tutma yükümlülüğü, vergi idarelerinin "doğru" vergileme yapmasına yardım etmekten başka, işletmelerle ilgili sağlam bilgiler edinilmesine yardım, firmaların işletme ve muhasebe yöntemlerini geliştirme, ilgili kamu ve özel kuruluşlara doğru bilgi sağlama gibi amaçlara da hizmet etmektedir[8]. Elde edilen bilgilerin dayanağının söz konusu defter kayıtları olması, kayıtlar üzerindeki denetimin de defterler üzerinden gerçekleştirilmesini sonuçlamaktadır. Belirtmek gerekir ki; yapılan denetim hem mükellef açısından söz konusu olmakta hem de mükellefin ilişki içinde olduğu üçüncü kişileri de kapsamaktadır. Nitekim, Vergi Usul Kanunu'nun defter tutmanın amacını gösteren 171'inci maddesinin beşinci bendinde "*Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (Emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek* " denilmek suretiyle bu noktaya işaret edilmiştir. Öte yandan, vergi hukuku açısından, tâcirin ticarî defterleri, vergiye esas matrahın saptanmasında önemli bir rol oynamaktadır. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu'nda tâcirlerin tutmak zorunda oldukları defterler ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir.

[7] **Taşdelen**, s. 146; **Karakoç**, Genel, s.343.

[8] **Dumlu**, s. 369; **Eroğlu**, s. 243; **Uluatam/Methibay**, s.183; **Karakoç**, Genel, s.343.

Görüldüğü gibi, vergi hukukunda defter tutma ödevi ve bu kapsamda değerlendirilmesi gereken defterlerin muhafazası ve ibrazı ödevleri, mükellefin yerine getirmek zorunda olduğu, kanunlarda belirtilen usul ve şekillere uyulmadan hiç veya gereği gibi yerine getirilmediği takdirde çeşitli yaptırımlara bağlanmış şeklî ödevlerinden birisidir. Vergi hukuku, defter tutmayı bir ödev haline sokarken, defterlerin bilgi ve denetim aracı olmalarından hareket etmiştir. Bu noktada vergi hukukunun, muhasebe teorisinin bir takım kavramlarını alarak vergi hukuku kavramı haline getirdiğini söylemek yanlış olmaz.

Defter tutma yükümlülüğü, Vergi Usul Kanunu'nun **"**Mükellefin Ödevleri**"** başlıklı İkinci Kitabı'nın İkinci Kısmı'nda düzenlenmiştir. Vergi mükellefleri, hesap dönemi içindeki işlemlerinin takibi, vergisel yükümlülüklerinin tespiti, denetimi ve hatta kendi hesap ve kayıtları üzerinden yapılacak incelemelerle üçüncü kişilerin vergisel işlemlerinin kontrolü bakımından, Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde çeşitli defterleri tutmak, bunları muhafaza etmek ve gerektiğinde yetkili mercilere ibraz etmek zorundadırlar.

### *C. Ticaret Hukukunda Defter Tutma Kavramı*

Gelir elde etmek üzere faaliyette bulunan ticarî, sınaî, ziraî ve meslekî nitelikteki işletmelerin, nasıl kurulmuş olurlarsa olsunlar yaptıkları işlemleri belli kurallara göre yapmaları zorunludur. Bu, hem kendi gidişatlarının bilinmesi açısından gerekli hem de toplumu oluşturan devletin koymuş olduğu kuralların bir gereğidir. Her tâcir, işletmesinin durumunu ve gidiş yönünü bilmek zorundadır. İşletmenin varlığı, borçları ve alacakları açıkça bilinmelidir. Bu nedenlerle defter tutmak, tâcirler için her şeyden önce bir ihtiyaçtır. İhtiyaç olmasının yanında, toplum hayatında, bir faaliyet türü olan ticarî faaliyetlerin ve işlerin belli bir şekil ve düzen içerisinde yapılması gereğine bağlı olarak, vergi hukukundan başka, ticaret hukukunda da, tâcirlere defter tutma ödevi ve bu ödevle ilgili başka ödevler yüklenmiştir.

Ticaret hukuku açısından, tâcirlerin tutmakla yükümlü oldukları defterlerin usulüne uygun tutulup tutulmamasının önemli sonuçları vardır. Öncelikle, tâcir düzgün şekilde tutacağı defterler aracılığıyla işletmenin gerçek durumunu anlamak, devam eden işlerin seyrini tâkip etmek ve geçmişteki işlerini tespit etmek imkânından yararlanabilir. Defter tutma, tüzel kişi ortaklar bakımından da büyük öneme sahiptir. Şirket tarafından tutulan defterler ve bu defterlere uygun şekilde çıkarılan bilânço, ortakların, şirketin gerçek durumunu, kâr mı zarar mı ettiğini anlamalarını sağlar[9]. Bunlardan başka, ticaret hukuku açısından defterlerin delil niteliği çok önemli olmakla birlikte, tâcirin iflâsı halinde de defterlerin iflâsın hileli veya taksirli olup olmadığının tespitinde rolü bulunmaktadır[10].

Ticarî defterler, Türk Ticaret Kanunu'nun 66'ncı vd. maddelerinde, ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemelerle, esasında Vergi Usul Kanunu'na uyum sağlanmak istenmişse de, bu uyum sağlanamamıştır. Zira, tâcirlerin defter tutma yükümlülüğüne temelde benzer olmakla beraber, bazı konularda Vergi Usul Kanunu'ndan farklı şekilde yaklaşılmıştır.

Mevcut Türk Ticaret Kanunu'ndan başka, üzerinde durulması gereken bir diğer husus da Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'dır. İncelememize esas olan 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu 1 Ocak 1957 tarihinden beri yürürlüktedir. Gelişen ve yoğunlaşan ticarî hayat, uluslararası ticaret, Dünya Ticaret Örgütü faaliyetleri, Avrupa Birliği'ne uyum süreci ve bilişim teknolojisinde meydana gelen gelişmeler gibi etkenler sonucu, mevcut kanundaki pek çok düzenleme yetersiz kalmakta ve ihtiyaca cevap vermemektedir. Bu sebeplerle Türk Ticaret Kanunu Tasarısı söz konusu boşlukları kapatacak hükümleri ihtiva etmek maksadıyla yoğun ve uzun süren bir çalışma neticesinde şu anda meclis komisyonundadır. Tasarıda ticarî defterler, Beşinci Kısımda, "ticarî defterler" başlığı altında, 64'üncü ve 88'inci maddeler arasında düzenlenmiştir.

[9] **Doğanay**, Ticarî Defterler, s. 735; **Arkan**, s.308.

[10] **İmregün**, Ticaret, s. 91.

## III. DEFTER TUTMANIN AMACI

### *A. Genel Açıklama*

Defter tutmak ve bir takım hesapları kayıt altına almak, hukukun birçok dalında, emredici hükümler vasıtasıyla düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemeler, her hukuk dalının varolma sebebine göre farklı amaçlar ve hedefler doğrultusunda getirilmiştir. Bundan başka, kanunî zorunluluklar dışında, işletmeler ve kişiler, kişi ve mal toplulukları da kendi düzenlerini sağlama ihtiyacıyla defter tutmak zorunda kalmaktadırlar. Örneğin, Kat Mülkiyeti Kanunu'na göre, kat malikleri kurulu karar defterinin tutulmasındaki amaç, alınan kararların yazılı belge haline getirmek ve sonradan çıkabilecek ihtilaflarda bu belgelerdeki bilgilerden yararlanmaktır (KMK. m.32, 36).Yine İş Kanunu gereği tutulan yıllık ücretli izin defteri ile işçilerin izin durumunun belirtilmesi ve gerektiğinde inceleme imkânının sağlanılmak istenmesi amacı söz konusudur. Keza, 5253 Sayılı Dernekler Kanunu'nun uygulama şekil ve esaslarına ilişkin Dernekler Yönetmeliği'nde de derneklerin hangi defterleri tutacakları, defter tutmada izleyecekleri esaslar, kayıt ve hesap düzenine ilişkin kurallar ayrıca belirtilmiş bulunmaktadır.

Hukuk dallarının ayrı ayrı öngördüğü amaçların yanı sıra, defter tutmaktaki ortak ve temel amacın, bilgi toplama, bilgi sağlama ve bilgi üretme olduğu söylenebilir. Böylece ilgili açısından ilgilisi olduğu hukukî durum ve olaylar dahilinde yarar sağlanması mümkün olmakta, inceleme ve denetim açısından da defterlerdeki kayıtlar incelemenin ve denetimin konusu olabilmektedir.

### *B. Vergi Hukuku Açısından Defter Tutmanın Amacı*

Vergi sisteminin beyan esasına dayandırılmasının temelinde, vergiyi doğuran olayları mükelleflerin kayıtlarından izleyebilmek yatar[11]. Kayıtlarla sağlanması gereken amaçlar, Vergi Usul Kanunu'nun 171'inci maddesinde belirtilmiştir. Buna

[11] Vergi matrahlarının tespitinin dayanaklarını, vergi dairelerinde tutulan kayıtlardan yükümlülerin tuttukları kayıtlara doğru kaydırmak, ileri bir vergilemenin ön şartıdır, (**Bulutoğlu**, Cilt I, s. 408).

göre, mükellefler tutacakları defterleri, vergi uygulaması bakımından aşağıdaki şartları gerçekleştirecek şekilde tutarlar.

1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek:

Bu amaca göre, vergi kanunlarıyla ilgili olan servet, sermaye ve hesap durumu tutulan defterlerden tam olarak anlaşılabilmelidir. Bunlardaki artış ve eksilmeler de defterlere geçirilmelidir. Aksi takdirde vergisel amaca uyulmamış olunur. Defter kayıtlarına dayanılarak, işletmenin belli bir andaki alacakları, borçları, mevcutları ve sermayesi tespit olunabilmelidir[12].

2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek:

Verginin tam olarak tespit edilebilmesi için, mükellefin dönem içinde elde ettiği faaliyet sonuçlarının defterlerde yer alması gerekir. Başka bir ifadeyle, tutulacak defterler, belli bir dönemde yapılmış olan mal alım ve satımını, borç verme, ödeme gibi çeşitli ticarî işlemlere ait hareketleri tâkip etmek ve bu hareketler sonucunda işletmede hasıl olan neticeleri belirlemek imkânını sağlamalıdır[13]. Mükellef bilânço çıkarmalı, kâr-zarar hesaplarını yapmalı, dönem kazancını belirtmelidir. Bu şekilde, tarh edilen verginin tam ve doğru olması sağlanabilmelidir.

3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek:

Defterler vergi ile ilgili işlemleri tespit edecek şekilde tutulmalıdır. Örneğin, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 54'üncü maddesinde katma değer vergisi açısından bu verginin mükelleflerinin, muhasebelerini verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkân tanıyacak şekilde tutmaları gereğine işaret edilmektedir. Yine, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi gereği, vergi tevkifatı da defterlerde gösterilmelidir. Kesilen vergi, kesenin kayıt ve hesaplarında da ayrıca yer almalıdır. Mükellefin ödediği veya ödeyeceği vergilerin de kayıtlarda yer alması gerekir[14].

[12] **Eroğlu**, s. 243.

[13] **Eroğlu**, s. 244.

[14]Bu noktada vergi muhasebesi dalı devreye girmektedir. Gerçek ve tüzel kişi mükelleflerin devlete, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, çeşitli kurumlara ödedikleri veya ödeyecekleri vergi, resim ve harçları kayda konu alan muhasebe dalına vergi muhasebesi denilmektedir. Vergi muhasebesinde yer alan, gider veya hasılattan indirim niteliği taşıyan vergi hesapları, tahakkuk hesapları, yatırım

4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek[15]:

Mükellefin vergi karşısındaki durumu ile mükellefin istisna kapsamında olup olmadığı, vergiden muaf tutulup tutulmadığı, bulunduğu tacir grubu, bu grubun değişip değişemeyeceği gibi mükellefin vergi süreci açısından sahip olduğu niteliklere işaret edilmektedir. Bu bağlamda, defter tutma yükümlülüğü bulunan bir mükellefin bu niteliklerinin tutmuş olduğu defter kayıtlarında yer alan hesaplar ve bilgiler üzerinden anlaşılması gerekmektedir[16].

5. Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek:

Defter tutma ile sağlanılmak istenen amaçlardan bu sonuncusu dışında diğerleri mükellefe yönelik olup, bu son amaç mükelleften başka, mükellef ile ilişki içinde bulunan üçüncü kişilerin vergi karşısındaki durumlarını tespit etmeye yöneliktir. Bu şekilde, vergilendirme sürecinde ve daha sonraki denetim aşamasında bir işlemin hem mükellef hem de üçüncü şahıslar açısından ele alınıp, incelenmesine "karşı inceleme" denmektedir. Defter tutma yükümlülüğünde de, mükellefin kayıtları ve hesapları incelenirken, diğer mükelleflerle olan işlemleri ve onların kayıt ve hesapları da incelenmekte; yani karşı inceleme söz konusu olmaktadır[17]. Bazı hallerde mükellefin kayıt ve hesaplarının yardımı ile üçüncü şahısların herhangi bir vergiye tâbi olup olmadıkları, bunların tâbi oldukları vergi matrahlarının kendi defterlerine doğru kaydedilip kaydedilmediği kontrol edilmektedir[18]. Böylece vergi güvenliği tam olarak sağlanılmaktadır. Kanun koyucu üçüncü şahısların vergi

---

harcamalarına dahil vergi hesapları, vergilerin kaynakta kesilmesine, mahsubuna veya iadesine ilişkin hesaplar, mükellefin vergi ile ilgili işlemleri olup, bu işlemler defter kayıtlarında yer almalıdır, (**Canoğlu**, s.17; **Canoğlu/Hacırüstemoğlu**, s. 287-288).

[15] Bu amaç, muhasebe uygulamaları ile vergi incelemeleri ilişkisinin yasal bir ifadesidir, (**Şeker**, s.343 vd.).

[16] İkinci sınıfa dahil bir tâcirin birinci sınıfa geçip geçemeyeceği konusu defter kayıtlarından tespit edilmektedir, (**Eroğlu**, s. 244).

[17] **Kaneti**, s.179; **Özyer**, s.258; **Karakoç**, Genel, s.360; **Arslan**, s. 127.

[18] **Eroğlu**, s. 244.

karşısındaki durumlarının kontrol edilmesini de defter tutma yükümlülüğünün bir amacı olarak öngörürken, özellikle emanet niteliğindeki değerlerin tespitini de amaçlamıştır. Zira, aksi halde, faturasız satılan emtia ve sabit kıymetlerin emanet olduğu iddia edilebileceğinden, giriş-çıkış zincirinde aksamalara sebebiyet verilmesi ve yanlış veya eksik bir takım sonuçlara ulaşılması söz konusu olurdu[19].

Sayılan tüm bu amaçlar, mükellefler açısından bağlayıcı niteliktedir[20]. Nitekim Vergi Usul Kanunu'na göre, tutulması gereken defterlerin ve belgelerin bu amaç unsurlarından herhangi birini karşılamaması ve sıhhatli bir vergi incelemesine imkân vermemesi, kazancın tümü ile veya kısmî olarak takdirini gerektirir (VUK.m.30/4). Örneğin, ticarî işletmeye dahil emtia mevcudunun defterlerde yanlış gösterilmesi ve inceleme sırasında tam olarak tespit edilememesi halinde, mükellefin vergi ile servet, hesap ve muamele durumları bakımından kayıtları yetersiz sayılarak, kazanç re'sen takdir edilerek belirlenir[21]. Buradan hareketle defter tutmanın, mükellefin beyanının dayanağını teşkil etme ve vergi denetimine esas alınma olmak üzere ikili bir fonksiyonu olduğu söylenebilir[22].

Konuya ilişkin Danıştay'ın eski tarihli bir kararında, aynı mükellefe ait iki ayrı işyeri için mükellefin tek bir defter kullanması halinde Vergi Usul Kanunu'nun 171'inci maddesindeki amaçların zedelenmediği belirtilmiştir[23]. İki ayrı işletmenin iştigal konularının aynı olması halinde Danıştay'ın bu görüşü yerinde olabilirse de, farklı konularla iştigal eden işletmeler açısından, tutulacak defter kayıtlarının gerek mükellefin hesap, işlem ve faaliyetlerinin tam ve doğru olarak aktarımını, gerekse de yapılacak bir inceleme ve denetimi zorlaştıracağı açıktır. Bu sebeple her bir işletme için ayrı ayrı defter tutulması ve kazancın bu suretle tespit edilmesi daha makûldür.

---

[19] **Saygılıoğlu/Göker**, s. 19.

[20] Vergi hukuku açısından defter tutmanın amaçları oldukça belirgin olup, kuralları, yaptırımı ve işleyişi açık ve kesindir, (**Kanat**, s. 34).

[21] **Ulusoy**, s.3; **Kanat**, s. 34; **Yarbaş**, s.15; **Koçak**, s. 25; **Ürel,** s. 281; **Özbalcı**, s.480.

[22] **Koçak**, s. 25.

[23] Dş. 4.D., 24.11.1969 gün ve E.1968/5396, K.1969/5228, (**Turgay**, s. 673 ).

Tüzel kişiliği olmayan âdi ortaklıklarda ise, vergi mükellefi tek tek ortaklar olmaktadır. Defterler ortaklar adına fakat âdi ortaklık işletmesi için tutulur. Başka bir ifadeyle, her ortağın ayrı ayrı defter tutması gerekmez. Defterlerin tutulmasıyla sağlanılmak istenen amaçların gerçekleşmesi için böyle olması gerekmektedir. Nitekim Danıştay'a göre de defterlerin bir ortak adına tasdik ettirilmesi ve işlemlerin bu deftere kaydedilmesi, re'sen tarhiyat sebebi sayılmamaktadır[24]. Buna karşılık ortaklık adına defter tutulmayıp, her bir ortağın ayrı ayrı defter tutması re'sen takdiri gerektirmektedir[25].

### *C. Ticaret Hukuku Açısından Defter Tutmanın Amacı*

Faaliyet konusu ne olursa olsun, her tâcir ticarî işletmesinin genişlik, mahiyet ve sonuçlarını yakından bilmek zorundadır. Zira, düzenli bir muhasebe organizasyonuna sahip bir işletmede tutulan ticarî defterler sayesinde, o ticarî işletmenin sevk ve idaresi kolaylaştığı gibi, kazanç oranı da hiç defter tutmayan bir işletmeye nazaran daha farklı olmaktadır[26]. Bu ihtiyari duruma karşın, kuşkusuz ticarî hayatın işlemesi bazı bağlayıcı kuralların konulmasıyla sağlanabilir.

Şeklî bir zorunluluk olan defter tutma aslında bir amaç olduğu kadar, amaçlara ulaşmak için kullanılan bir araç da olmaktadır[27]. Araç olan defter tutma yükümlülüğü ile sağlanılmak istenen amaçlar, Türk Ticaret Kanunu'nun 66'ncı maddesinde belirtilmiştir. Buna göre defter tutmanın amacı;

1.Ticarî işletmenin iktisadî ve malî durumunu[28],

2.Borç ve alacak münasebetlerini[29],

---

[24] Dş. 4.D., 19.10.1976 gün ve E.1976/23, K.1976/ 2335, (**Turgay**, s. 673); "Adi ortaklıkta ortaklardan biri adına tutulan onaylı deftere, ortaklığın bütün faaliyeti kaydedilmişse yeterlidir", Dş. 4.D., 26.01.1970 gün ve E. 68/1082, K.70/255, (**Karagözoğlu,** s. 255).

[25] Dş. 4.D., 19.01.1982 gün ve E.1981/329, K. 1982/99, (**Kızılot**, Kararlar 1983, s. 535).

[26] **Doğanay**, Şerh, s. 288.

[27] **Saygılıoğlu/Göker**, s.17; **Sevilengül**, s. 3-4.

[28]Amacı gösteren ibarelerin seçilmesinde "iktisadi" kelimesi bir işletmenin defter tutmasıyla ilgili açıklamada tutarsız kalmaktadır. Bunun yanında "işletmenin mali durumu"nun yansıtılması, defter tutmakla ilgili amacı en yeterli şekilde gösteren bir ibaredir, (**Ulusoy**, s. 2).

3.Her iş yılı içinde elde edilen neticeleri tespit etmek olarak zikredilmiştir.

Ticaret hukukunda defter tutma ile sağlanılmak istenen amaç, genel bir ifadeyle, tâcirin iş durumunu, kâr-zarar durumunu, borçlarını ve alacaklarını tespit etmesini mümkün kılmaktır. Kullanılan aktifin ve sermayesinin durumunu, idare ve sonuçları ile birlikte devamlı bir şekilde göz önünde bulundurabilmek için, işlemlerin en önemsizi de dahil olmak üzere tamamının veya bir kısmının defterlere kaydedilmesi, tâcir açısından kesin sonuçlara varılmasını sağlamak için bir çözüm olarak kabul edilmiştir[30].

Ticarî işletmenin malvarlığını ilgilendiren bütün kıymet hareketlerinin defterlere kaydı gerekir. Malvarlığı unsurlarına ilişkin tüm değişimler, azalış ve artışlar, kayıtlarda gösterilmelidir. Kanaatimizce, malvarlığı değerleri gerçek rakamlarıyla ve rayiç değerleri üzerinden gösterilmek zorunda olmakla beraber, malvarlığı değerlerinin tespitine imkân verecek tarzda tutulan defter kayıtlarıyla da amaca aykırılık oluşmuş sayılmamalıdır.

Malvarlığı değerlerinin gösterilmesinden başka, tâcirler ve ilgililer, işletmelerinin belirli dönemler itibariyle faaliyet sonuçlarını öğrenmek isterler. Bu sonuçlar, bilânço ve kâr-zarar tablosunda özet olarak ortaya çıkar. Zira tâcir, belirli bir dönem sonunda kâr mı yoksa zarar mı ettiğini tespit etmeye, bu tespit neticesinde de gelecek dönem plânları yapmaya, kararlar alıp uygulamaya ihtiyaç duyar. Bu ihtiyaç ise, başından beri tutulan defter kayıtlarından edinilecek faaliyet sonuçları ile giderilebilir. Bundan başka, tâcirin işletmesi için banka veya diğer kredi kurumlarından kredi almak istemesi halinde de, tutmuş olduğu defter kayıtları kredi verecek olan kurumun insiyatifi üzerinde de etkili olacaktır. Hiç defter tutmayan bir tâcire kredi verilemeyeceği gibi, defterleri gereği gibi ve kanuna uygun olarak tutmamış olan tâcirlere de kredi verilmemesi söz konusudur.

---

[29] Amaç olarak, işletmenin iktisadi ve mali durumu gösterildikten sonra, borç ve alacak ilişkilerinin ayrıca zikredilmesi gereksizdir. Zira işletmenin iktisadi ve mali durumu, borç ve alacak ilişkilerini de içine alır, (**Karayalçın**, s. 62).

[30] **Atlı/Çevik**, s. 2.

Ticarî defterlerin ispat hukuku açısından da fonksiyonu vardır. Tâcirler belirli şartlarda tutmuş oldukları defterleri aralarında çıkan hukukî uyuşmazlıklarda delil olarak kullanabilmektedirler (TTK.m.82 vd.).

İncelemiş olduğumuz amaçlar ve sebeplerle defter tutmanın her şeyden önce tâcirin yararına olduğu açıktır. Kanunî zorunlulukların bulunmadığı devirlerde de tâcirler bu yararın bilincinde olduklarından defter tutmuş ve çeşitli muhasebe usullerini tatbik etmişlerdir[31].

Son olarak, defter tutma amacının Türk Ticaret Kanunu Tasarısı açısından da, mevcut kanun ile aynı doğrultuda olduğunu söylemek mümkündür. Zira, amaca işaret eden madde 64/1'de "*Her tâcir, ticarî defterleri tutmak ve defterlerinde, ticarî işlemleriyle malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve 88 inci madde[32] hükümleri başta olmak üzere bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde*

[31] **Karayalçın,** s. 4.

[32] VII -Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun yetkisi:
Madde 88 - (1) 64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tâbi gerçek ve tüzel kişiler gerek ticarî defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. 514 ilâ 528 inci maddeler ile Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır.
(2) Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara uluslararası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına tam uyumlu olacak şekilde, yalnız Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenir ve yayımlanır.
(3) Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hâllerde özel ve istisnaî standartlar konulabilir; bunları uygulayanlar, söz konusu durumu finansal tablo dipnotlarında açıklarlar.
(4) Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun onayını almak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin, sınırlı düzenlemeleri yapabilirler.
(5) Uygulamada, Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hâllerde, ilgili oldukları alanlar itibarıyla dördüncü fıkrada belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenlemelere, anılan düzenlemelerde de

*ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, akla yatkın bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir*" denilmek suretiyle defter tutmanın işletmelerin faaliyetleri, ekonomik durumları ve gidişatları hakkında fikir verebilecek açıklıkta olması gerektiği vurgulanmıştır.

## V. DEFTER TUTMAKLA YÜKÜMLÜ OLANLAR ve YÜKÜMLÜLÜKTEN MUAF TUTULANLAR

### *A. Vergi Usul Kanunu'na Göre Defter Tutmakla Yükümlü Olan Mükellefler*

#### *1. Ticaret ve Sanat Erbabı*

Vergi Usul Kanunu'nda defter tutma yükümlüsü olarak belirtilen "ticaret ve sanat erbabı", aslında "tüccar" ifadesi altında kullanılmaktadır[33].

Ticaret ve sanat erbabı, yıllık ticarî kazançları üzerinden gelir vergisi beyannamesi vermekle yükümlü olan, tâcir sıfatını haiz gerçek kişilerdir[34]. Ticaret ve sanat erbabı ve gelir vergisi yükümlüsü her gerçek kişi tâcir, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre defter tutmakla yükümlü olmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesinde; ticarî kazanç, her türlü ticarî ve sınaî faaliyetten doğan kazanç olarak belirtildikten sonra, maddenin devamında,

---

hüküm bulunmadığı hâllerde dünyada yaygın uygulaması bulunan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uygulanır.

[33] "Tüccar" kelimesi tâcirin çoğuludur. Vergi Usul Kanunu'nda tüccar kelimesi, ticaret ve sanat erbabını kapsayacak şekilde daha geniş anlamda kullanılmıştır. Ticaret Kanununda ise, tâcir kelimesi kullanılmıştır, (**Ulusoy**, s. 3).

[34] Ticaret ve sanat erbabı ifadesi bütün olarak düşünüldüğünde hukukî bir tâbirden uzak kalmaktadır. Buradaki ifadeyi ticarî kazancı olan gerçek kişiler şeklinde algılamak gerekmektedir, (**Ulusoy**, s. 28; **Yarbaş**, s. 53).

hangi kazançların ticarî kazanç sayıldığı tek tek sayılmıştır[35]. Buna göre, maden, taş ve kireç ocaklarının işletilmesi, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesi hallerinden elde edilen kazançlar ticarî kazanç sayılmaktadır. Devamlı surette gayrimenkul alım, satım ve inşa işiyle uğraşanların kazançları, özel okul ve hastahane gibi benzer yerlerin işletilmesinden elde edilen kazançlar ve diş protezciliğinden elde edilen kazançlar da ticarî kazanç sayılmaktadır. Sayılan bu tür kazançları elde eden mükelleflerin, Vergi Usul Kanunu'nun 172/1'inci maddesi gereği defter tutmaları gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37/5'inci maddesinde bir diğer ticarî kazanç sahibi olarak, kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı surette uğraşanlar sayılmaktadır. Bu kişilerin bu faaliyetlerinden dolayı elde ettikleri kazanç da ticarî kazançtır ve dolayısıyla defter tutma yükümlülüğünü doğurmaktadır. Bu maddede aranan devamlılık unsuru, gayrımenkul alım-satım ve inşası işleri için de aranmaktadır. Bu iki faaliyet münferit ve arızî olarak yapılabileceği gibi, meslek halinde de icra edilebilmektedir. İşte bu işlerin devamlı surette yapılması, meslek haline geldiğini ve dolayısıyla defter tutulması gereken işlerden olduğunu göstermektedir[36].

Yine, Gelir Vergisi Kanunu madde 37/6'da, satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin beş yıl içinde parsellenerek, bu süre içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazancın da ticarî kazanç sayılacağı belirtildiğinden, bu halde de defter tutma yükümlülüğü söz konusu olmaktadır.

---

[35] Gelir Vergisi Kanunu'nda genel ve geniş bir ifade kullanılmak suretiyle, ticarî kazancın "her türlü ticarî ve sınai faaliyetten doğan kazanç" olarak belirlenmesinin ardından, hangi tür iş ve faaliyetler sonucu elde edilen kazancın ticarî kazanç sayılacağının bu şekilde sınırlı sayıda gösterilmesindeki maksat, uygulamada niteliği itibariyle ticarî sayılıp sayılmayacağı tartışmalı olabilecek bir kısım faaliyetlerin, kanunun açık hükmü ile kanun kapsamına alınmasını sağlamaktır, (**Edizdoğan/Özker**, s. 42).

[36] **Uysal/Eroğlu**, s. 179-181.

Kollektif ortaklıklarda ortakların âdi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandit ortakların, ortaklık kârından aldıkları paylar da şahsî ticarî kazanç hükmünde sayılmaktadır (GVK.m.37/II).

Âdi ortaklıklarda, ortakların her biri ayrı ayrı vergilendirilir. Ortaklardan birinin şirket dışı gelirinin bulunması dolayısıyla gerçek usulde vergilendirilmesi söz konusuysa, diğer ortakların da kazancı gerçek usulde tespit edilir (GVK.m.46/IV). Bu halde, ortakların tamamı gerçek usulde vergilendiriliyor olacağından, âdi ortaklıkta defter tutulması zorunlu olur[37].

*2. Ticaret Şirketleri*

Türk Ticaret Kanunu'nun 136'ncı maddesinde sayılan tüm ticaret şirketleri, Vergi Usul Kanunu gereğince de defter tutma yükümlülüğü bulunan tüzel kişi tâcirlerdir. Dolayısıyla kollektif, âdi, eshamlı komandit, limited ve anonim şirketler defter tutma yükümlülüğü bulunan ticari şirketlerdir. Bunlardan başka, halen maddede sayılmakla birlikte 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu ile kooperatifler ayrı bir kanunda düzenlenerek ticaret şirketi olmaktan çıkarılmışlardır.

Kooperatifler Kanunu'nda kooperatiflerin tutacakları defterler olarak, biri "ortaklar defteri" diğeri de "müfredat defteri" olmak üzere, sadece iki defter ismen belirtilmiştir (KK.m.16,66). Diğer defterlerden ise hiç bahsedilmeyerek 89'uncu maddede "*Kooperatiflerin, kooperatif birliklerinin, kooperatif merkez birliklerinin ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin muhasebe usulleri ve mecbur olarak tutacakları defterler Ticaret Bakanlığınca belirtilebilir. Vergi Usul Kanununun bu hususlarla ilgili hükümleri saklıdır*." hükmüne yer verilmek suretiyle, kooperatiflerin ve üst kuruluşların tutacakları defterlerin Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanacak bir yönetmelikle belirlenmesi öngörülmüştür.

Kanunun verdiği bu yetkiye istinaden Ticaret Bakanlığınca "Kooperatifler, Kooperatif Birlikleri, Kooperatif Merkez Birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler

[37] **Uysal/Eroğlu**, s. 204-205.

Birliği Muhasebe Yönetmeliği[38]"hazırlanmış ve yayımlanarak yürürlüğe konulmuştur. Yönetmelikte açıklık bulunmayan hususlarda, Kooperatifler Kanunu'nun 98'inci maddesi yollamasıyla Türk Ticaret Kanunu'nun anonim şirketlere ait hükümlerine gidilmektedir. Keza, Yönetmeliğin 2/A maddesinde kooperatiflerin tutacakları kanuni defterlerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 182 ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 66'ıncı maddeleri gereğince tutulması zorunlu olan defterler olduğu açıklanmıştır.

Ticaret şirketleri ve kooperatifler tarafından tutulacak olan defterler, şirket tüzel kişiliği adına tasdik ettirilir ve tutulur. Âdi ortaklıkta ise, şirketin tüzel kişiliği bulunmadığından defterler tüm ortaklar adına tasdik ettirilir ve tutulur[39].

*3. İktisâdi Kamu Müesseseleri*

İktisâdi kamu müesseseleri kavramı, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda açıklanmıştır[40]. Buna göre, devlete, özel idarelere, belediyelere ve diğer kamu idare ve müesseselerine ait veya tâbi olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalan, ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler iktisâdi kamu müesseselerini oluşturur (KVK.m.2/3).

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ilgili tanımı ışığında, devlet bütçesi içerisinde yer alan, genel, katma ve döner sermayeli idareler ile devlet bütçesi dışında özel ve özerk bütçeli idareler, kurumlar vergisi mükellefi olan iktisâdi kamu müesseseleri olup, defter tutma yükümlülükleri bulunmaktadır[41]. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesi gereği, muafiyete tâbi olan iktisâdi kamu müesseseleri ise, defter tutmak zorunda değildirler. Söz konusu iktisâdi kamu müesseselerinin kurumlar

[38] 28.11.1973 -14726 sayılı RG.

[39] **Eroğlu**, s. 245.

[40] İktisadi kamu müessesesi kavramı, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda kurumlar vergisi mükellefini belirlemek için getirilmekle birlikte, Vergi Usul Kanunu defter tutacaklar açısından aynı mükellef grubuna yollamada bulunmuş olduğundan, söz konusu kurumlar vergisi mükelleflerinin de defter tutması gereği bu şekilde belirtilmiştir, (**Ulusoy**, s.30; **Yarbaş**, s. 54).

[41] **Ulusoy**, s. 30; **Yarbaş**, s. 54; **Ürel**, s. 283.

vergisi dışında muaf olmadıkları vergiler açısından ise, defter tutma yükümleri bulunmaktadır (VUK.m.173/2).

Defter tutma yükümlülüğü bulunan iktisâdi kamu müesseseleri, 233 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede[42] tanımlanan kamu iktisâdi teşebbüslerinden daha geniştir. Zira, Kararnamede tanımlanan kamu iktisâdi teşebbüsü, iktisâdi devlet teşekkülü ile kamu iktisâdi kuruluşlarından oluşmakta ve her ikisinin de sermayesinin tamamının devlete ait olması gerekmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre ise, kamu iktisâdi müesseseleri devletin yanı sıra belediye ve özel idarelere ait olabilmekte ve bir sermaye sınırı bulunmamaktadır[43].

*4. Dernek ve Vakıflara Ait İktisâdi İşletmeler*

Dernek ve vakıflara ait iktisâdi işletmeler, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun düzenlemelerinde doğrudan vergi mükellefi olarak sayılmamaktadırlar. Söz konusu işletmeler, amaçlarını gerçekleştirmek için iktisâdi faaliyette bulunurlarsa mükellef niteliğini kazanmakta ve dolayısıyla defter tutma yükümlülükleri doğmaktadır[44].

Nitekim, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda dernek ve vakıflara ait iktisâdi işletmeler; dernek ve vakıflara ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı olan, sermaye şirketleri ve kooperatif statüsünde olmayan, ticarî, sınaî ve ziraî faaliyetle uğraşan iktisâdi işletmeler ve benzer nitelikteki yabancı işletmeler olarak açıklanmıştır (KVK.m.2/5). Açıktır ki, burada vergiye tâbi olan dernek veya vakıf değil, bunlara tâbi olan iktisâdi işletmelerdir.

İktisâdi kamu müesseselerinde olduğu gibi, söz konusu iktisâdi işletmeler şayet Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinde sayılan ve vergiden muaf kurumlar arasında iseler, Vergi Usul Kanunu'nun 173/2'nci maddesi gereğince, defter tutmaktan da muaf olacaklardır. Ancak, söz konusu iktisâdi işletmelerin

[42] 18.06.1984 -18435 sayılı RG.

[43] **Özyer**, s. 263.

[44] **Eroğlu**, s. 246; **Ulusoy**, s. 30; **Yarbaş**, s. 54.

kurumlar vergisi dışında muaf olmadıkları vergiler açısından ise, defter tutma yükümleri söz konusu olacaktır (VUK. m. 173/2).

*5. Serbest Meslek Erbabı*

Gelir Vergisi Kanunu'nda serbest meslek faaliyeti, sermayeden ziyade şahsî mesaiye, ilmi veya meslekî bilgiye ve ihtisasa dayanan ve ticarî mahiyette olmayan işlerin işverene tâbi olmaksızın şahsî sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması olarak belirtilmiştir (GVK.m.65/II). Ayrıca, tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kolektif, âdi komandit ve âdi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyetleri neticesinde doğan kazançlar da serbest meslek kazancı olarak sayılmaktadır(GVK.m.65/III).

Serbest meslek faaliyetinde bulunanların, serbest meslek erbabı sayılabilmesi için meslekî faaliyetini mutad meslek halinde ifa etmesi gerekmektedir. Bu şart gerçekleşmekle beraber, serbest meslek erbabının başka iş veya görevle devamlı olarak uğraşması ise, serbest meslek erbabı vasfını etkilemez[45]. Dolayısıyla bu halde dahi, defter tutma yükümlülüğü devam eder.

Gelir Vergisi Kanunu, belirli bazı işleri yapanları da, serbest meslek erbabı olarak saymaktadır. Yukarıda belirtilen genel tanımın, bazı kazançlar açısından yetersiz kalabileceği ve karışıklıklara sebebiyet vereceğini gözeten kanun koyucu, gümrük komisyoncularını, bütün borsa ve acentaları, noterleri, noterlik görevini ifa ile mükellef olanları, serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kuranları ve bunlara sermaye temin ederek veya başka surette kazançtan pay alanları, serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve âdi şirketlerde ortakları, âdi komandit şirketlerde komanditeleri, dava vekillerini, müşavirleri, kurumlar ve tâcirlerle serbest meslek erbabının ticarî ve meslekî işlerini tâkip edenleri, konser veren müzik sanatçılarını, Vergi Usul Kanunu'nun 155'inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci ve rehber gibi meslekî

[45] **Ulusoy**, s.31; **Yarbaş**, s.55; **Ürel**, s. 282.

faaliyette bulunanları, bu işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı saymıştır (GVK.m.66/).

Öte yandan, bazı serbest meslek faaliyetleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesine göre gelir vergisinden istisna edilmişlerdir. Bu şekilde, bu madde kapsamında faaliyette bulunup, eserlerini aynı Kanunun 94'üncü maddesinde sayılanlara teslim eden serbest meslek erbabının defter tutmak zorunda olmadığı, 224 Seri No'lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği[46] ile de duyurulmuştur. Bu itibarla, bu kişilerin defter tutma yükümlülükleri olmayacaktır. Eserlerini hem Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde sayılanlara hem de bu maddede sayılmayanlara teslim edenlerin ise, defter tutma zorunlulukları bulunmaktadır[47].

*6. Çiftçiler*

Gelir Vergisi Kanunu, bir çiftçi tanımı yapmamakla birlikte, bir ziraî işletmeyi işletenleri çiftçi olarak belirtmektedir. Kanunun 52'nci maddesinde zirai faaliyet ise, arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsali, avlanması, avcıları ve yetiştiricileri tarafından muhafazası, taşınması, satılması veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılması olarak belirtilmektedir. Yine aşım yaptırmak maksadıyla erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin ziraî istihsal işlerinde çalıştırılması da ziraî faaliyetlerden sayılmaktadır (GVK.m. 52/IV).

Bundan başka, mahsullerin değerlendirilmeleri maksadıyla ve ziraî istihsale müteferri olarak işlenmesi de ziraî faaliyete girmektedir. Ancak, bu ameliye, aynı teşebbüsün cüzünü teşkil eden bir işletmede vukua geliyorsa, bu ameliyenin ziraî faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sınaî bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde

[46] 07.04.1999-23659 sayılı RG.

[47] **Ürel**, s. 283.

olmaması ve faaliyetini, cüz'ün teşkil ettiği teşebbüsün mahsullerine hasretmesi şarttır(GVK.m.52/V).

Satışların dükkân ve mağaza açılarak yapılması halinde, mahsullerin dükkân ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar ziraî faaliyet sahasında kalır. Çiftçiler tarafından doğrudan doğruya ziraî faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin tedviri için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu mevzua münhasır kalmak şartıyla dükkân ve mağaza sayılmaz (GVK.m.52/VI). Tüm bu sayılan faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmeler "ziraî işletme", bu işletmeleri işleten gerçek kişiler "çiftçi" dir (GVK.m. 52/VII).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 53'üncü maddesine göre, ziraî faaliyet sonucunda elde edilen kazançlar, yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi gereği hasılatlar üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilmektedir. Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 54'üncü maddesinde yazılı işletme büyüklüğünü aşan ve bir biçerdövere veya bu içerikli bir motorlu araca veya 10 yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançlarının gerçek usulde (ziraî işletme esası veya dilerlerse bilânço esasına göre) vergilendirileceği belirtilmektedir.

Kanunda belirtilen şartları taşıyan çiftçilerin kazançları gerçek usulde tespit edileceğinden, bu çiftçilerin defter tutma yükümlülüğü bulunmaktadır. Ticarî kazançtan farklı olarak, çiftçiler için bilânço esasına göre defter tutulması şartı öngörülmemiş olup, bu durum çiftçilerin takdirine bırakılmıştır[48]. Bilânço esasına göre defter tutmak isteyen çiftçiler Gelir Vergisi Kanunu'nun 59'uncu maddesi gereğince yazı ile talep ettikleri takdirde, izleyen dönem başından itibaren; yeni işe başlayanlarda ise, işe başlama tarihinden itibaren bilânço esasına göre defter tutarlar. Bu suretle bilânço esasını kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler. Ziraî kazancın bilânço esasına göre tespitinde, 56, 57 ve 58'inci maddeler hükmü de göz önünde tutularak, ticarî kazancın bu hususstaki hükümleri uygulanır (GVK. m. 59).

[48] **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s.121; **Edizdoğan/Özker**, s. 75.

### *B. Türk Ticaret Kanunu'na Göre Defter Tutmakla Yükümlü Olanlar*

#### *1. Genel Olarak*

Türk Ticaret Kanunu'na göre, defter tutma tâcirlik sıfatına bağlı bir yükümlülük olup, genel olarak tâcir sıfatını haiz kişiler defter tutmakla yükümlüdürler (TTK.m.20, m.66). Esnaf ise, bu yükümlülük dışında bırakılmıştır ( TTK m. 17).

Türk Ticaret Kanunu'nun 66'ncı maddesinde tutulacak defterler açısından yükümlüler üçe ayrılmışlardır[49]. Bu ayırıma göre;

-Tüzel kişi tâcirlerin,

-Kamu tüzel kişileri tarafından kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan ticarî işletmeler ile dernekler tarafından kurulan ticarî işletmeler ve bunlara benzeyen tüzel kişilikleri bulunmayan diğer ticarî kuruluşların,

-Gerçek kişi tâcirlerin, defter tutma yükümlülüğü bulunmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu, çeşitli durumlardaki kişileri tâcir kabul etmekle birlikte, bazı durumlarda özellikle yükümlülük açısından tâcir gibi sorumlu olma hallerine işaret etmiştir[50]. Defter tutma da esasında tâcirlik sıfatına bağlı bir yükümlülük olduğu için, aşağıda Türk Ticaret Kanunu'nun ilgili maddeleri doğrultusunda tâcir kavramının ortaya konmasında fayda görmekteyiz.

#### *2. Gerçek Kişi Tâcirler*

[49] Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda, defter tutma yükümlülüğü olanlar açısından bu şekilde bir ayırıma gidilmeyerek, her tâcirin defter tutmak zorunda olduğu belirtilmiştir (TTKT.m.64/1).

[50] **Tekinalp/Çamoğlu**, s. 9.

Gerçek kişi tâcirler, belirli şartlarla bir faaliyet icra etme sonucunda tâcir sıfatına haiz olurlar.

Öncelikle, Türk Ticaret Kanunu 'nun 14/I'inci maddesine göre bir ticarî işletmeyi kısmen dahi olsa kendi adlarına işletenler gerçek kişi tâcirdirler. Bundan başka, Türk Ticaret Kanunu'nun 14/II maddesi gereği, bu faaliyeti belirli şekilde bildirenler de gerçek kişi tâcir sayılırlar. Maddeye göre, bir ticarî işletmeyi kurup açtığını, sirküler, gazete, radyo ve diğer ilân vasıtalarıyla halka bildirmiş veya işletmesini ticaret siciline kaydettirerek keyfiyeti ilân etmiş olan kimse fiilen işletmeye başlamamış olsa bile tâcir sayılır[51].

Bu bilgiler ışığında, bir ticarî işletmeyi kısmen dahi olsa kendi adına işleten tâcir veya kanunun belirttiği şartlar dahilinde tâcir sayılan gerçek kişiler, tâcir sıfatının yükümlülüklerini de yerine getirmek zorundadırlar. Dolayısıyla bu kişilerin defter tutma yükümlülükleri bulunmaktadır [52].

Türk Ticaret Kanunu'nun 14/III'üncü maddesinde ise, bir ticarî işletme açmış gibi muamelelerde bulunan kimsenin iyi niyetli üçüncü kişiler karşısında tâcir gibi sorumlu olacağı belirtilmiştir. Tâcir gibi sorumlu olan kişi, sadece tâcir olmanın külfetlerine katlanır; tâcirin sahip olduğu haklardan yararlanması söz konusu değildir. Defter tutma da tâcirlere yüklenen bir yükümlülüktür. Bu nedenle, tâcir gibi sorumlu olanlar da defter tutmak zorundadırlar[53]. Bir başka görüşe göre ise, böyle bir durumda ortada ticarî bir işletme bulunmadığı için, defter tutma yükümlülüğünden de söz edilemez[54]. Doğanay ise, tâcir sıfatını haiz olmayan esnafın defter tutmakla

[51] Ticaret siciline, Ticaret Odası'na kaydolma, tâcire kanunla yüklenmiş olan mükellefiyetlerdir. Fakat Türk Ticaret Kanunu'nun 14/2'nci maddesindeki özel hal dışında ticaret siciline kaydolma tâcir sıfatının iktisabı için şart olmadığı gibi, tek başına da bu sıfatı kazandırmaz, (**Poroy/Yasaman**, s. 104).

[52] **Ülgen**, s. 87; **Atlı/Çevik**, s. 15

[53] **Atlı/Çevik**, s.15; **Arkan** s.310.

[54] **Ülgen**, s.87.

yükümlü olmadığını ancak tâcir gibi sorumlu olanların bu yükümlülüğe tâbi olduklarını belirtmektedir[55].

Sonuç olarak, Türk Ticaret Kanunu'na göre; gerçek kişi tâcirlerin yani bir ticarî işletmeyi kısmen dahi olsa kendi adına işletenlerin, tâcir sayılanların ve tâcir gibi sorumlu olanların hepsinin defter tutma yükümlülüğünün bulunduğunu kabul etmek yerinde olacaktır.

*3. Tüzel Kişi Tâcirler*

Tüzel kişilerin tâcir sıfatını düzenleyen Türk Ticaret Kanunu'nun 18'inci maddesi, ticaret şirketlerini şekil bakımından tâcir saymış, diğer tüzel kişilerde ise gerçek kişilere benzer olarak "bir ticarî işletme işletmek" veya "ticarî şekilde işletilmek" gibi şartlar aramıştır. Bu sebeple ticaret şirketlerinin hukuka uygun olarak teşekkül etmeleriyle, diğer tüzel kişilerin ise kendi açılarından aranan şartların tahakkuk etmesiyle tâcir sıfatı kazanılmaktadır[56].

Türk Ticaret Kanunu'nun 18'inci maddesine göre tüzel kişi tâcirler;

-Ticaret şirketleri,

-Gayesine varmak için ticarî işletme işleten dernekler,

-Kuruluş kanunları gereğince özel hukuk hükümleri dairesinde idare edilmek veya ticarî şekilde işletilmek üzere, devlet, vilayet, belediye gibi kamu tüzel kişileri tarafından kurulan müessese ve teşekküllerdir.

Devlet, vilayet ve belediye gibi kamu tüzel kişileri ile umumi menfaate hâdim cemiyetler, bir ticarî işletmeyi ister doğrudan doğruya ister amme hukuku hükümlerine göre idare edilen ve işletilen bir hükmi şahıs eliyle işletsinler, kendileri tâcir sayılmazlar (TTK.m. 18/2).

---

[55] **Doğanay,** Şerh, s. 288.

[56] **Poroy/Yasaman**, s.108.

Yine Türk Ticaret Kanunu'nun 19'uncu maddesi uyarınca, tâcirlere dair hükümler donatma iştiraki için de uygulanacağından, donatma iştirakinin de defter tutma yükümlülüğü bulunmaktadır.

### *C. Defter Tutma Yükümlülüğünden Muaf Tutulanlar*

#### *1. Genel Olarak*

Defter tutma yükümlülüğü olanlar açısından Vergi Usul Kanunu'nda ve Türk Ticaret Kanunu'nda farklı düzenlenen bir konu da, yükümlülükten muafiyet durumudur. Türk Ticaret Kanunu'nda defter tutma yükümlülüğü bakımından esas alınan tâcir olma kriteri olup, defter tutmak zorunda olanlar ve olmayanlar şeklinde bir ayırıma gidilmemiştir. Sadece defter tutmakla yükümlü olanlar; gerçek kişi tâcir, tüzel kişi tâcir ve tüzel kişi olmayan işletmeler şeklinde bir ayırıma tâbi tutulmuştur[57]. Bu bağlamda esnaflar, defter tutma yükümlülüğüne tâbi değillerdir. Nitekim, esnaflara uygulanacak Türk Ticaret Kanunu hükümlerini gösteren 17'nci maddede ticarî defterlerle ilgili maddelere de bir atıf yapılmamıştır.

Vergi Usul Kanunu ise, defter tutma amacını vergilendirme ve mükellefin niteliği açısından ele almış ve bu amaç ortadan kalktığı takdirde, defter tutulmasının gerekli olmadığından hareket ederek, defter tutmaya muafiyetler getirmiştir[58].

Vergi Usul Kanunu'nun 173'üncü maddesinde defter tutma yükümlülüğünden muaf olan gerçek ve tüzel kişiler aşağıda tek tek ele alınarak incelenmektedir.

#### *2. Gelir Vergisinden Muaf Olan Esnaf ve Gerçek Usulde Vergiye Tâbi Olmayan Esnaf ve Çiftçiler*

[57] **Ulusoy**, s. 32; **Yarbaş**, s.56.

[58] **Ulusoy**, s. 43; **Yarbaş**,s. 56.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinde esnaf muaflığı düzenlenmiştir. Bu maddeye göre muafiyet şartlarını taşıyan esnaf, defter tutmaya mecbur değildir. Madde 4369 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önce "*vergiden muaf esnaf ve çiftçiler*" şeklindeydi. Fakat söz konusu Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan çiftçi muafiyeti kaldırılarak, çiftçilerin belli bir işletme büyüklüğünün altında işletmeye sahip olmaları halinde stopaj yoluyla vergilendirilmeleri düzenlenmesi getirildiğinden, bu durum " vergiden muaf çiftçi " ifadesinin de değişmesini sonuçlamıştır. Dolayısıyla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 4369 sayılı Kanun ile değiştirilen 54'üncü maddesinde yazılı işletme büyüklüğünün altında kalan çiftçilerin defter tutma zorunluluğu ortadan kalkmış bulunmaktadır.

*3. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Kazançları Basit Usulde Tespit Edilenler*

4369 sayılı Kanunla ticarî kazançta götürü usul ve ziraî kazançta da götürü gider usulü kaldırılmıştır. Ticarî kazançtaki götürü usulün yerini, basit usul almış olduğu için, kazancı basit usulde tespit olunan ticaret erbabı defter tutmaktan istisna edilen mükellef grubu olmuştur.

*4. Kurumlar Vergisinden Muaf Olan İktisâdi Kamu Müesseseleri ile Dernek Ve Vakıflara Ait İktisâdi İşletmeler*

**a. İktisâdi Kamu Müesseseleri**

İktisâdi kamu müesseselerinin kurumlar vergisinden muaf tutulmaları halinde, defter tutma zorunlulukları da ortadan kalkmaktadır. Ancak bu müesseselerin başka bir vergiye tâbi olmaları halinde bu istisna geçerli olmaz. Zira defter tutma ödevinden muaf tutulmuş olan mükelleflerin, gelir veya kurumlar vergisi dışındaki vergilerin mükellefleri durumunda olmaları halinde, bu vergiler için defter tutmaları gerekmektedir (VUK.m.173/2).

**b. Dernek ve Vakıflara Ait İktisâdi İşletmeler**

Dernek ve vakıfların kurumlar vergisi mükellefiyetleri olmadığı için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre defter tutma yükümlülükleri de bulunmamaktadır[59]. Defter tutma yükümlülüğünden istisna edilenler, genellikle Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıf ve kamuya yararlı derneklere ait iktisâdi işletmelerdir. 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nun muafiyetleri belirleyen 7/15'inci maddesinde 3824 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik neticesinde genel bir ifadeyle Bakanlar Kurulu tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıflar sayılmış fakat bu muafiyetin bunların iktisâdi işletmelerini kapsamadığı ayrıca belirtilmişti. Bu halde Vergi Usul Kanunu'nun 173'üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/15'inci maddesi arasında bir çelişki doğmaktaydı[60]. Ancak, 5520 Sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile, kurumlar vergisinden muaf olan mükellefler arasında, dernek ve vakıflara ait iktisâdi işletmeler sayılmamıştır. Bu durumda, dernek ve vakıflara ait iktisâdi işletmelerin tamamı, kurumlar vergisi mükellefi olmakta ve dolayısıyla defter tutma yükümlülükleri bulunmaktadır. Bu durumda da, Vergi Usul Kanunu'nun 173'üncü maddesinde, kurumlar vergisinden muaf tutulan dernek ve vakıflara ait iktisâdi işletmelerin defter tutmaktan muaf tutulmalarının bir hükmü kalmamaktadır.

### *Ç. Defter Tutmakla Yükümlü Olanlar Kapsamında Bazı Özel Durumlar*

#### *1. Tam Mükellefiyet-Dar Mükellefiyet Ayırımı*

Gelir Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesi uyarınca; Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişiler, Türkiye içinde veya dışında elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden tam mükellefiyet kapsamında vergilendirilmektedirler. "Yerleşme" halinden ne anlaşılması gerektiği ise, Kanunun 4'üncü maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; ikâmetgâhı Türkiye`de bulunanlar (ikâmetgâh, Medeni Kanunun 19'uncu

[59] Dernek veya vakıflara ait olup, ilim, fen, güzel sanatlar, tarım ve hayvancılığı öğretmek, yaymak ve teşvik etmek amacıyla işletilen müesseseler, genel insan sağlığını korumak ve tedavi etmek amacıyla işleten müesseseler, kurumlar vergisinden muaftırlar. Bu müesseseler şayet bir dernek veya vakıfa bağlı iktisadi işletme halinde olurlarsa, bu iktisadi işletmeler de kurumlar vergisinden muaf olacaklarından, defter tutmayacaklardır, (**Eroğlu**, s. 247).

[60] Bkz, **Özbalcı**, s. 478.

ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir) ve bir takvim yılı içinde Türkiye`de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (geçici ayrılmalar Türkiye`de oturma süresini kesmez) Türkiye'de yerleşmiş sayılmaktadırlar.

Belli ve geçici olarak görev veya iş için Türkiye'ye gelenlerle, elde olmayan sebeplerle Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olanlar, altı ay veya daha fazla sürece Türkiye'de bulunmuş olsalar da, yerleşmiş sayılmazlar (GVK.m.5). Ayrıca, resmi daire, müessese veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup, buradaki işler dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları da, tam mükellef olarak vergilendirilmektedir.

Yukarıdaki hükümlere göre tam mükellef olmayıp da, Türkiye'de kazanç ve irat elde eden gerçek kişiler, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kazanç üzerinden vergilendirilirler (GVK.m.6) [61]. Kazanç ve iradın hangi haller ve şartlarda Türkiye'de elde edilmiş sayılacağı ise, 7'nci ve 8'inci maddelerde, dar mükellefiyet çerçevesinde gösterilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 172'inci maddesinde sayılan ve tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilen mükelleflerin defter tutmakla yükümlü oldukları açıktır. Sorun, dar mükellefiyet esasına tâbi olup da, Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilen mükelleflerin elde ettikleri gelirler açısından defter tutup tutmayacaklarıdır. Vergi Usul Kanunu'nda bu duruma ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu durumu benzer şekilde Kurumlar Vergisi Kanunu açısından ele alıp, tartışmakta fayda görmekteyiz.

5520 Sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinde, Kanunun 1'inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanların, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden tam mükellefiyet kapsamında vergilendirilecekleri belirtilmiştir. Maddenin dar mükellefiyeti belirten ikinci fıkrası gereği ise, kurumlar vergisi

[61] Söz konusu gelirler, Türkiye'de doğmuş oldukları için, Türkiye'nin vergileme yetkisine girmektedirler, **Edizdoğan/Özker**, s. 34.

mükellefi olup da, kanunî ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye dışında bulunanların, sadece Türkiye içinde elde ettikleri kazanç üzerinden, dar mükellef olarak vergilendirileceği belirtilmiştir.

Özbalcı'ya göre, dar mükellefiyete tâbi kurumlar, Vergi Usul Kanunu'nun 172'nci maddesi kapsamındadırlar. Stopaj suretiyle vergilendirilen kurumlara ilişkin özel bir hüküm getirilmemiş olduğundan, bu kurumların da defter tutmak zorunda olan mükellefler kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Bundan başka, defter tutmak ile sağlanılmak istenen amaçlar (VUK.m.171) dikkate alındığında, genel ve sağlıklı bir vergi denetimi için mükellefin üçüncü kişilerle yapmış olduğu muamelelerin de bilinmesi gerekli olduğundan, yine defter tutma ödevleri olduğu kabul edilmelidir[62].

Kanımızca vergi mevzuatında, dar mükellefiyet hallerinde defter tutma yükümlülüğünün olup olmadığı konusunda bir boşluk mevcuttur. Gerek Kurumlar Vergisi Kanunu gerekse Gelir Vergisi Kanunu açısından dar mükellefiyet halleri düşünüldüğünde, defter tutma ile sağlanılmak istenen amaç ve vergi denetimi için bilgiye ulaşma açısından defter tutma yükümlülüğünün olduğu kabul edilebilirse de, dar mükellefiyet hallerinde faaliyetlerin süresi, devamlılığı ve nitelikleri dikkate alındığında, defter tutmayı gerektiren devamlılık ve faaliyet yoğunluğu sağlanamayacağından, dar mükellefiyet hallerinde defter tutma ödevi söz konusu olmayabilir. Nitekim, bazı hallerde defter tutma gereksiz olmaktadır. Örneğin, Türkiye'de bir inşaatın proje hizmetlerini tamamen Türkiye dışında yapan yabancı bir kurumun bu iş karşılığında aldığı hasılat üzerinden stopaj yapılır. Bu şekilde Türkiye'de hiç hizmet ifasında bulunmayıp, beyanname vermesi de kendi ihtiyarında olan bir kurumun defter tutması zorunlu olmamalıdır[63].

*2. Birden Fazla Gelir Unsuruna Sahip Olma*

Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde; ticarî kazançlar, ziraî kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrımenkul ve menkul sermaye

[62] **Özbalcı**, s. 480-481; Aynı yönde görüş için bkz., **Ürel**, s. 286.

[63] **Özbalcı**, s. 482.

iratları, diğer kazanç ve iratlar gelir unsurları olarak sayılmış ve aksine bir hüküm olmadıkça gelirin tespitinde gerçek ve sâfi miktarlarıyla dikkate alınacakları belirtilmiştir.

Birden fazla gelir unsuruna sahip olunması halinde, kazanç unsurlarından birinin basit usule tâbi olması ancak diğer kazançlardan dolayı da gerçek usulde vergilendirilme özellikli bir durum arz eder. Gelir Vergisi Kanunu'nun 47'nci maddesinde, basit usule tâbi olmanın genel şartları arasında, ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tâbi olmamak da sayılmıştır. Bu durumda, birden fazla gelir unsuruna sahip olup da, bunlardan biri basit usulü karşılayan mükellefler, bu işleri için defter tutup, gerçek usulde vergilendirileceklerdir.

Yine Gelir Vergisi Kanunu'nun esnaf muaflığını düzenleyen 9'uncu maddesi gereğince, bu muaflıktan yararlananlar, diğer ticarî, ziraî veya meslekî kazançları dolayısıyla gelir vergisine tâbi iseler yahut gelir ve kurumlar vergisi mükellefine bağlılık ve devamlılık arz eden bir tarzda işlerini yürütüyor iseler, esnaf muaflığından yararlanamayacakları gibi defter tutmak zorunda da olacaklardır.

*3. Menkul Kıymetler Yatırım Fonları, Âdi Ortaklıklar ve İş Ortaklıkları*

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinde iş ortaklıkları, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisâdi kamu kurumları, dernek ve vakıflara ait iktisâdi işletmelerin kendi aralarında, şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklar oldukları belirtilmiştir.

Esasında, joint-venture olarak da adlandırılan iş ortaklıkları âdi ortaklık yapısındadır. Ancak, gerek Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (m.6) gerekse konuya ilişkin çıkarılan 31 No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde[64], bir âdi ortaklığın

[64] 03.04.1986- 19067 sayılı RG.

hangi şartlarda iş ortaklığı sayılabileceği belirtilmiştir[65]. İş ortaklıkları bu şartları taşıdığı hallerde Vergi Usul Kanunu'ndaki defter tutmaya ilişkin ödevleri yerine getirmek zorundadırlar [66].

## V. DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ BAKIMINDAN TACİRLER ve TUTACAKLARI DEFTER TÜRLERİ

### *A. Genel Açıklama*

Daha önce de belirtildiği üzere, Türk Ticaret Kanunu'nda tâcirler, defter tutma yükümlülüğü bakımından kesin ve belirli ölçülere göre bir ayırıma tutulmamışlardır. Tâcirler sadece, tüzel kişi, gerçek kişi ve " işletmenin mahiyet ve öneminin gerekleri " kriterlerine göre, tutacakları defterler açısından bir ayırıma tâbi tutulmuştur. Bu bağlamda Türk Ticaret Kanunu'nun 66/I maddesi uyarınca, her tâcirin ticarî işletmesinin ekonomik ve malî durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her iş yılı içinde elde edilen sonuçları tespit etmek maksadıyla tutmak zorunda olduğu defterleri iki gruba ayırmak mümkündür. Bu durumda, ismen sayılan zorunlu defterler ve ismen sayılmayan fakat işletmenin mahiyet ve önemi gereğince tutulması zorunlu olan defterler söz konusu olmaktadır[67].

Bu zorunlu defterlerden başka, tâcirin ihtiyari olarak tutabileceği defterler de söz konusudur. Bu defterler, tâcirin işletmesinin mahiyet ve öneminin gerektirmediği, tâcirin kendi isteği ile tuttuğu defterlerdir. İhtiyari defterler ancak tutulması zorunlu olan defterlerle birlikte sahibi lehine delil olabilmektedirler (TTK.m.82/II). Yine ihtiyari bir defter tutmak isteyen tâcirin, defteri kullanmaya başlamadan önce sicil memuruna defterin tür ve niteliğini gösteren iki nüsha beyanname vermesi gerekmektedir. Aksi halde, söz konusu defterlerdeki kayıtlar sahibi lehine delil olarak kullanılamazlar[68].

---

[65] Geniş bilgi için bkz, **Tekinalp / Tekinalp**, s. 143 vd.

[66] **Eroğlu**, s. 246.

[67] **Arkan**, s. 311 vd.; **İmregün**, Ticaret, s. 92 vd.; Somuncuoğlu son grup için "belirsiz zorunlu defterler" terimini kullanmaktadır, (bkz, **Somuncuoğlu**, Ticarî Defterler, s. 165; **Somuncuoğlu**, Belirsiz, s. 1069).

[68] **Arkan**, s. 318; **İmregün**, Ticaret, s. 96; **Yarbaş**, s. 79.

Gerçek kişi tâcirlerin tutmak zorunda oldukları ve kanunda ismen sayılan defterler; karar defteri haricindeki diğer defterler olup, bunlar yevmiye defteri, envanter defteri ve defteri kebirdir. Bununla birlikte, gerçek kişi tâcir sadece işletmesinin mahiyet ve önemine göre işletme defteri de tutabilecektir (TTK.m.66/I-3).

Görüldüğü gibi, Türk Ticaret Kanunu gerçek kişi tâcirlere tutacakları defterler açısından bir seçim hakkı tanımıştır. Eğer bir gerçek kişi tâcir tarafından işletilen işletmenin nitelik ve önemi yevmiye defteri, envanter defteri ve defteri kebirin tutulmasına gerek olmayacak kapsamda dar ise, tâcir dilerse bu defterleri tutmayıp, sadece işletme defteri tutmakla yetinebilir. Kanun her ne kadar bir seçim hakkı tanımış olsa da, hangi işletmelerin mahiyet ve öneminin sadece işletme defteri tutulmasına uygun olduğu hususu gösterilmemiştir. Bu noktada, aşağıda inceleneceği üzere, Vergi Usul Kanunu gereğince (m.178) işletme hesabı esasına göre işletme defteri tutmak zorunda olan ikinci sınıf tâcirlerin belirlenmesindeki ölçütlerin, Türk Ticaret Kanunu açısından da geçerli olduğu düşünebilirse de[69], kanun hükümlerinde bu yönde bir atıf olmadığı için, sadece Vergi Usul Kanunu'na göre yapılacak bir belirleme, tâcir açısından her durumda olumlu sonuç doğurmayabilecektir. Böyle bir duruma sebebiyet vermek istemeyen ve defter kayıtlarının lehine kanıt olarak kullanılması hakkını yitirmek istemeyen tâcirin, durumunu her açıdan değerlendirip, ona göre defter tutması kendi menfaati icabı olacaktır.

Tüzel kişi tâcirlerin tutmak zorunda oldukları ve kanunda ismen sayılan defterler ise; yevmiye defteri, envanter defteri, defteri kebir ve karar defteridir ( TTK.m.66/I-1). Tüzel kişi tâcirler için, gerçek kişi tâcirlerde olduğu gibi sadece işletme defteri tutabilme imkânı getirilmemiştir. Tüzel kişiliği olmayan diğer kuruluşlar da, karar defteri hariç, tüzel kişi tâcirlerin tutması gereken bütün defterleri tutacaklardır (TTK.m.66/II-2).

[69] Bkz., **Arkan**, s. 314.

Türk Ticaret Kanunu'nun 66/I maddesinde tâcirlerin defter tutma yükümlülüğüne işaret edilirken, genel ve kapalı bir ifade ile *"…işletmesinin mahiyet ve öneminin gerektirdiği bütün defterleri…*" tutmak zorunda oldukları hüküm altına alınmıştır. Tâcirin işletmesi, büyük ve karmaşık bir yapıda ise, sadece kanunda ismen sayılan zorunlu defterlerin tutulması, defter tutma ile sağlanılmak istenen amaçları gerçekleştiremeyeceğinden, kanun koyucu bu gibi hallerde her tâcirin işletmesinin mahiyet ve önemine göre diğer bütün defterlerin de tutulmasını zorunlu kılmıştır.

İşletmenin mahiyet ve öneminin gerektirdiği diğer bütün defterlerin neler olduğu ise ismen belirtilmemiştir. Yerinde ve haklı olarak, her ticarî işletmenin kendine has özellikleri ve faaliyet alanları olması gereği, her işletmenin mahiyet ve önemi gereği tutulması zorunlu olan defterler de birbirinden farklı olacaktır. Bu çeşitlilik karşısında Türk Ticaret Kanunu'ndan her işletmenin özel durumunu nazara alıp, saymak sureti ile defterleri ismen belirtmesini beklemek mümkün değildir[70].

İşletmenin mahiyet ve öneminin gerektirdiği defterlerdeki belirsizlik, Türk Ticaret Kanunu'nun 1465'inci maddesi karşısında oldukça önemli bir hal almaktadır. Zira, maddeye göre; " *bir tâcir işletmesinin mahiyet ve öneminin gerektirdiği bütün defterleri tutmamış olduğu takdirde, 66 ıncı maddenin 1 ila 3 numaralı bendinde yazılı defterleri tutmuş olsa bile, fiilen tutmuş olduğu defterlerin kayıtları, ancak aleyhine delil olabilir*". Bu hüküm karşısında belirsiz fakat tutulması zorunlu olan defterlerin tespiti oldukça önemli bir hale gelmektedir. Tâcirin ileride, bir hukukî uyuşmazlıkta kendisi için olumsuz sonuçların doğmasını engelleyebilmesi açısından, bu defterlerin tespiti gerekli olmaktadır. Bu tespit işleminin kim tarafından ve nasıl yapılacağı konusunda doktrinde farklı görüşler mevcuttur.

İmregün, tâcirin ismen sayılmayan zorunlu defterlerin takdirinde yapması olası bir hatasından dolayı Türk Ticaret Kanunu'nun 1465'inci maddesindeki yaptırıma maruz kalması karşısında, hangi defterleri zorunlu olarak tutması gerektiği konusunda tâcire mahkemeye başvurmak suretiyle, mahkemenin belirleyeceği bir bilirkişi marifeti ile tutmak zorunda olduğu defterlerin neler olduğunu öğrenmesi

[70] **Somuncuoğlu**, Ticarî Defterler, s. 2, Belirsiz**,** , s. 1069; **İmregü**n, Ticaret, s. 94.

hakkının sağlanmasını savunmaktadır[71]. Somuncuoğlu ise, böyle bir çözüme gidilmesi halinde verilecek mahkeme kararının maddi anlamda kesin hüküm teşkil etmeyeceğini fakat tâcir, mahkemeden tutmak zorunda olduğu defterlerin tespitini talep etmekle, basiretli bir iş adamından beklenen özeni göstermiş olacağından, herhangi bir uyuşmazlıkta mahkemenin bu durumu gözetip tâcir hakkında 1465'inci maddedeki müeyyidenin uygulanmaması gerektiğini ilave etmektedir[72]. Bir diğer görüş ise, belirsiz zorunlu defterlerin belirlenmesinde ilgili ticaret ve sanayi odasının yetkili kılınmasını savunmaktadır[73].

Karayalçın ise, başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere, pek çok kanunda işletmelerin mahiyet ve önemi gereği tutulması gerekli diğer defterlerin özel hükümlerle belirtilmiş olduğundan hareketle, bu defterleri gerektiği gibi tutan tâcirin zaten işletmesinin mahiyet ve öneminin gerektirdiği defterleri de tutmuş sayılması gerektiği görüşündedir[74]. Kanımızca bu görüşün, Türk Ticaret Kanunu'nun defterlerin sahibi lehine delil olmaması yaptırımını koyan 1465'inci maddesinin önemi karşısında kabulü mümkün değildir.

Görüldüğü gibi, Türk Ticaret Kanunu'nda bu hususta gerçek bir boşluk söz konusudur. Bu boşluğun giderilmesi de, hakimin hukuk yaratması ile mümkün olacaktır. Ancak belirtmek gerekir ki, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın, ticarî defterlere ilişkin pek çok usul ve esas konusunda Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunu yetkili kılan hükümleri ile sorun çözümlenecektir kanaatindeyiz. Zira, Tasarı'nın 64/5'inci maddesinde açık bir şekilde "*Yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterler Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından bir tebliğ ile belirlenir"* hükmüne yer verilerek, işletmelerin tutmak zorunda olduğu bütün defterlerin belirli bir standardı sağlayacak şekilde önceden Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından saptanacağı sonucu ortaya çıkmaktadır.

---

[71] **İmregün**, Ticaret, s. 95.

[72] **Somuncuoğlu**, Ticarî Defterler, s. 165, Belirsiz, s. 1074.

[73] **Bozer**, s. 78.

[74] **Karayalçın**, s. 59-60; Aynı yönde görüş için bkz, **Yarbaş**, s. 79.

Türk Ticaret Kanunu'nda tâcirlerin tutacakları defterler açısından tâcirler belirli ve somut bir ayırıma tâbi tutulmamışken, Vergi Usul Kanunu tâcirleri sınıflandırmış; birinci sınıf tâcir ve ikinci sınıf tâcir olmak üzere ikili bir ayırıma gidilmiştir (VUK.m.176)[75].

Vergi Usul Kanunu'nda, asıl amaç ticarî kazancın gerçek usulde vergilendirilmesini sağlamaktır. Bu amacın en iyi ve en sağlıklı şekilde gerçekleştirilebilmesi bakımından, bir kısım tâcirler bilânço esasına göre, bir diğer kısım ise işletme hesabı esasına göre defter tutmakla yükümlü kılınmıştır. Buna göre, birinci sınıf tâcirler, ticarî muamelelerini bilânço esasına göre tutacakları defterlere kaydederler ve ticarî kazançları bu esasa göre saptanır. İkinci sınıf tâcirler ise, ticarî muamelelerini işletme hesabı esasına göre tutacakları defterlere kaydederler ve ticarî kazançları da bu esasa göre belirlenir[76].

Tâcir sınıflarının tayininde, Vergi Usul Kanunu, gelir vergisi mükellefi ile kurumlar vergisi mükellefi arasında bir ayırıma gitmeyerek; başka ölçüler kullanarak bir sınıflandırma yapmıştır. Bilânço ve işletme hesabı esaslarından hangisine göre defter tutulacağının tespit edilmesi için, öncelikle tâcir sınıflarının saptanması gerekmektedir.

### *B. Vergi Usul Kanunu'na Göre Tâcir Sınıfları*

#### *1. Birinci Sınıf Tâcirler*

Vergi Usul Kanunu'nun 177'nci maddesinde, hangi tâcirlerin birinci sınıf tâcir oldukları belirtilmiştir. Söz konusu ayırımda, ilgili tâcirin hukukî statüsü ve iş hacmi esas alınmıştır. Bundan başka, kendi isteği ile bilânço esasına göre defter tutan tâcirlerin de, birinci sınıf tâcir sayılacağı belirtilmiştir.

[75]Tâcirlerin tutacakları defterler bakımından yani kazançlarının tespiti bakımından iki sınıfa ayrılmalarındaki amaç, ticarî muamele hacmi dar olan mükelleflere daha basit bir kayıt sistemi tesis ettirmek, iş hacmi ve hukukî statüsü uygun olanlardan ise, bu görevin tam olarak yerine getirilmesini istemektir, (**Eroğlu**, s. 254).

[76] **Yarbaş** s. 60; **Eroğlu**, s. 268.

### a. Statüleri Gereği Birinci Sınıf Sayılan Tâcirler

*aa. Ticaret Şirketleri*

Vergi Usul Kanunu'nun 177/4'üncü maddesi gereğince, her türlü ticaret şirketleri birinci sınıf tâcir sayılmaktadırlar. Ticaret şirketi ise, Türk Ticaret Kanunu'nun 136'ncı maddesine göre; kolektif, komandit, anonim, limited şirketleridir.

Âdi şirketler, tüzel kişi olmadıkları için, diğer ticarî şirketler gibi statüleri gereği birinci sınıf tâcir sayılmamaktadırlar. Âdi şirketlerin kaçıncı sınıf tâcir olduğu ise, faaliyet türleri bakımından iş hacmine göre değerlendirmeye tâbi tutulmak suretiyle belirlenmektedir[77](VUK.m.174/4).

*bb. Kurumlar Vergisine Tâbi Diğer Tüzel Kişiler*

Vergi Usul Kanunu'nun 177/5'inci maddesi gereğince, ticaret şirketleri dışında kalan ve kurumlar vergisine tâbi diğer kamu tüzel kişileri de statüleri gereği birinci sınıf tâcirdirler.

Kurumlar vergisine tâbi diğer tüzel kişiler, iktisâdi kamu müesseseleri, iş ortaklıkları, kooperatifler, dernek ve vakıflara ait iktisâdi işletmelerdir. Bu sayılanlar, iş hacimlerine bakılmaksızın birinci sınıf tâcir olup, bilânço esasına göre defter tutmakla yükümlüdürler[78]. Ancak, kurumlar vergisine tâbi olan diğer tüzel kişilerden,

[77] Adi ortaklığın iş hacmi, Vergi Usul Kanunu'nun 177/1,2,3'üncü hükümlerinde belirtilen ölçüleri aşıyorsa, adi ortaklık birinci sınıf tâcir sayılır ve bilanço esasına göre defter tutar, **Dumlu**, s. 386; **Ulusoy**, s. 55; **Yarbaş**, s. 61; **Eroğlu**, s. 267; **Özyer**, s. 272; **Karakoç**, Genel, s. 364.

[78] **Yarbaş**, s. 61.

işleri icabı bilânço esasına göre defter tutmalarına imkân ve lüzum görülmeyenler, Maliye Bakanlığı'nın izni ile işletme hesabı esasına göre defter tutabilmektedirler (VUK.m.177/5). Genellikle köyleri kalkındırma derneklerinin iktisâdi işletmeleri için bu yetki kullanılarak, bunların işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına izin verilmektedir[79].

Kurumlar vergisine tâbi olan ancak tüzel kişiliği bulunmayan işletmelerin birinci sınıf tâcir sayılıp sayılmayacağı hususunda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Türk Ticaret Kanunu'nun 66'ncı maddesinin 2'nci bendinde ise, bu işletmelerin karar defteri hariç tüzel kişi tâcirin tutacağı diğer defterleri tutmakla yükümlü olduğu belirtildiğinden, bunların da birinci sınıf tâcir oldukları ve bilânço esasına göre defter tutmakla yükümlü oldukları kabul edilmektedir[80].

**b. İş Hacimleri Gereği Birinci Sınıf Sayılan Tâcirler**

Birinci sınıf tâcir ayırımında dikkate alınan bir diğer kriter de, iş hacmidir. İş hacimleri Vergi Usul Kanunu'nun 177'nci maddesinde belirtilen sınırları aşan gerçek kişi tâcirler ve sanayiciler, birinci sınıf tâcir sayılmakta ve bilânço esasına göre defter tutmakla yükümlü olmaktadırlar (VUK.m.177/1,3).

Tâcirler arasında iş hacmine göre bir ayırım yapılarak, alım-satım tutarları belli bir seviyenin üstündekilerin birinci sınıf tâcir sayılmalarındaki esas amaç, bilânço esasına göre defter tutma ve muhasebe sistemi kurma ile getirilen külfetin sadece iş hacmi belli bir seviyenin üstünde olan tâcirlere yüklenmesini sağlamaktır[81].

Vergi Usul Kanunu'nun 177'nci maddesinin ilk üç bendinde, iş hacmine göre birinci sınıf tâcir sayılanlarda, iş hacminin sınırları işletmelerin faaliyet konularına göre ayrı ayrı gösterilmiştir.

---

[79] **Özyer**, s. 273.

[80] **Ulusoy**, s. 55; **Yarbaş**, s. 62.

[81] **Yarbaş**, s. 62; **Eroğlu**, s. 269.

*aa. Alım-Satım ve İmalat İşleriyle Uğraşan Tâcirler*

Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı 88.000 veya satışlarının tutarı 120.000 Yeni Türk Lirasını aşanlar birinci sınıf tâcir sayılmaktadırlar (VUK.m.177/1). Görüldüğü gibi, maddede belirtilen iş hacmi sınırları, satın aldıkları malı satanlar ve satın aldıkları malı işleyen imalatçılar için söz konusudur.

Toptan veya perakende mal alım- satımı yapanlar ile imalat işi ile uğraşanlar veya ithalat ve ihracat işi yapanlar, Vergi Usul Kanunu'nun 177/1 maddesinde belirtilmiş olan ölçülerden sadece birini dahi bir hesap dönemi içinde aşmış oldukları takdirde, birinci sınıf tâcir sayılmaktadırlar. Birinci sınıf tâcir sayılmak için öngörülen ölçülerin her ikisinin de aşılmış olması gerekmez[82].

Belirtmek gerekir ki, ilgili düzenlemede geçen "alış" ile ifade edilmek istenen; sadece işletmede satılmak üzere yapılan emtia alışlarıdır[83].Öte yandan, bir tâcirin iş hacminin hesaplanmasında bu tacirin tüm iş yerlerinde yapılan, toplam iş hacmi dikkate alınarak, yukarıda belirtilen hadleri aşıp aşmadığı incelenme suretiyle tâcir sınıfı tespit edilir[84].

*bb. Hizmet İşletmesi Çalıştıran Tâcirler*

Alım satım ve imalat işleri dışındaki işlerle uğraşan ve bir yıl içinde elde ettikleri gayrisâfi iş hasılatı 48.000 Yeni Türk Lirasını aşanlar da birinci sınıf tâcir olup, bilânço esasına göre defter tutmakla yükümlüdürler (VUK.m.177/2).

---

[82] **Ulusoy,** s. 52; **Yarbaş**, s. 63; **Eroğlu**, s. 270.

[83] Bu amaç dışında hangi nedenle olursa olsun satın alınan iktisadi kıymetler alış olarak dikkate alınamaz, (**Eroğlu**, s. 256).

[84] **Eroğlu**, s. 256.

Alım-satım ve imalat işleri dışındaki işler; komisyoncu, nakliyeci, otelci, sigortacı, otel, sinema, plaj gibi hizmet işletmesi çalıştıranlardır. Bu işlerde bir yıl içinde elde edilen gayrisâfi iş hasılatı[85], belirtilen miktarı aştığı takdirde, söz konusu işin ifa eden tâcirler birinci sınıf tâcir sayılmaktadırlar[86].

*cc. Alım-Satım ve Hizmet İşlerini Birarada Yapan Tâcirler*

Alım-satım işleri ile bu işler dışındaki diğer işleri(hizmet işletmesi çalıştırma) bir arada yapanlardan, hizmet işletmesinde elde edilen gayrisâfi iş hasılatının beş katı ile emtia satış tutarının toplamı bir yıl içinde 88.000 Yeni Türk Lirasını aşanlar, birinci sınıf tâcir sayılıp, bilânço esasına göre defter tutmakla yükümlü olmaktadırlar (VUK.m.177/3).

Bazı hallerde, tâcirler hem alım-satım işi yapar hem de hizmet işletmesi çalıştırırlar[87]. Bu durumu da gözeten kanun koyucu, bu hallerde iş hacminin belirtilen hadleri aşması halinde, tâcirlerin birinci sınıf tâcir sayılacağını hüküm altına almıştır. Burada dikkat edilmesi gereken şudur ki; yıllık satış fiilen yapılmış olmalıdır. Malın henüz satılmaksızın, stokta kalmış veya kısmen satılmış olması hallerinde, kanunî haddin aşılmaması durumunda, bilânço esasına göre defter tutma söz konusu olmayacaktır[88].

### c. İhtiyari Olarak Bilânço Esasına Göre Defter Tutanlar

---

[85] Gayrisafi iş hasılatının hesaplanmasında hizmet mukabili alınan iş hasılatı esas alınır. Bu miktardan hiçbir gider tenzil edilemez, (**Yarbaş**, s .64).

[86] **Ulusoy**, s.53; **Yarbaş**, s.63.

[87] Bkz, **Yarbaş**, s. 63, dp. 14.

[88] **Ulusoy**, s. 54; Örneğin, bir mükellef, otel ve bakkal dükkanı işletmektedir. 2004 yılında otelin yıllık hasılatı 20.000.YTL'dir. Bakkal dükkânının yıllık cirosu ise 50.000 YTL'dir. Otel hasılatının beş katı olan 100.000 YTL ile yıllık satış tutarı 50.000 YTL'nın toplamı 150.000 YTL olup, 2005 yılı için belirlenmiş olan 88.000 YTL'lik haddi %20 yi aşan nispette geçtiğinden, mükellefin 2005 yılında birinci sınıf tüccar olarak bilanço esasına göre defter tutması gerekmektedir, (**Özbalcı**, s. 492).

Birinci sınıf tâcir sayılma hallerinden sonuncusu da, bilânço esasına göre defter tutmayı kendi iradesi ile seçmiş bulunan tâcirlerin bu sebeple birinci sınıf tâcir sayılma halidir( VUK.m.177/6).

İşletme hesabı esasına göre defter tutma imkânı bulunan tâcirler, emtia alım-satımları veya gayrisâfi iş hasılatı toplamları, Vergi Usul Kanunu'nun yukarıda incelenmiş olan iş hacmi sınırlarını aşmıyor olsa bile, kendi istekleri ile bilânço esasına göre defter tutabilmektedirler. Bu mükelleflerin bilânço esasına göre defter tutabilmeleri için, vergi dairesine bildirimde bulunup, izin almalarına gerek yoktur[89].

*2. İkinci Sınıf Tâcirler*

Vergi Usul Kanunu'nun 178'inci maddesinde, hangi tâcirlerin ikinci sınıf tâcir sayılacağı belirtilmiştir. İlgili maddeye göre, ikinci sınıf tâcirleri üç grup halinde belirlemek mümkündür:

1.Birinci sınıf tâcirlerin dışında kalan ve defter tutma yükümlülüğü bulunan tâcirler,

2.Kurumlar vergisi mükelleflerinden, işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığı'nca izin verilenler,

3.Yıllık iş hacimlerine göre sınıflandırılıncaya kadar, ikinci sınıf tâcir gibi hareket edebilen, yeniden işe başlamış olan tâcirler, ikinci sınıf tâcir gruplarını oluşturmaktadır. Bunların tutacakları defterler de işletme hesabı esasına göre olmaktadır.

Yeniden işe başlamadan maksat, ilk defa veya yeniden işe başlamadır. Bunlar, alım-satım, hasılat tutarı ne olursa olsun, işletme hesabı esasına göre defter tutabileceklerdir. Daha önce bilânço esasına göre defter tutup , sonradan işi terk eden ve bir süre sonra yeniden işe başlayan tâcirler için de durum aynıdır[90]. Belirtmek

[89]**Eroğlu**, s. 259.

[90]Aslında daha önce bilanço esasında defter tutmuş olan bir tâcirin işini bir kaç yıl terk ettikten sonra yeniden işe başlamasında, iş hacmi geniş de olsa ikinci sınıf defter tutma imkanının olması, kanunun ön gördüğü amaca uygun düşmemektedir. Ancak maddede "yeniden işe başlayanlar" denilmiş olduğundan, bilgi seviyesi ve tecrübesi ne olursa olsun faaliyetini bir süre terk ettikten sonra işe başlayanlar da, işe başladıkları yıl işletme hesabı defteri tutabilirler, ( **Özbalcı**, s. 493).

gerekir ki; tâcirin bir işi yaparken yeni bir işe başlaması, bu kapsamda değildir. Zira bunlar bilânço esasına göre defter tutmaya devam edeceklerdir. İlk defa veya yeniden işe başlayanların ikinci sınıf tâcir gibi hareket etmeleri "yıllık iş hacmine göre sınıflandırılıncaya kadar" devam etmektedir. Bu sınıflandırma yapıldıktan sonra, yıllık iş hacimlerine göre ya bilânço esasına göre ya da işletme hesabı esasına göre defter tutmaya devam edeceklerdir[91].

*3. Sınıf Değiştirme*

İş hacimlerine göre, sınıfları belirlenen tâcirlerin sonradan iş hacimlerinde artış veya azalma olabileceğini gözeten kanun koyucu, bu durumlarda tâcirlerin sınıf değiştirmesine imkân tanıyan hükümler getirmiştir.

Yukarıda incelendiği üzere, ticaret şirketleri ve kurumlar vergisine tâbi diğer kişiler, statüleri gereği birinci sınıf tâcir olup, iş hacimleri ne olursa olsun bilânço esasına göre defter tutmakla yükümlüdürler. Kurumlar vergisine tâbi tüzel kişilerden ticaret şirketleri, iş ortaklıkları ve kooperatiflerin dışında kalan ve işlerinin icabı olarak " bilânço esasına göre defter tutmalarına imkân veya lüzum görülmeyenler " Maliye Bakanlığı'nın müsaade edip etmemesine göre sınıf değiştirirler[92].

Vergi Usul Kanunu'nun 179'uncu vd. maddelerinde, tâcirlerin sınıf değiştirmelerinin hangi durumlarda mümkün olabileceği birinci sınıftan ikinci sınıfa geçiş, ikinci sınıftan birinci sınıfa geçiş ve ihtiyari sınıf değiştirme kapsamında ayrı ayrı ele alınmıştır[93]. Şöyle ki;

---

[91] **Ulusoy,** s. 57; **Yarbaş**, s. 64; **Ürel**, s. 294; **Özbalcı**, s. 493.

[92] **Ulusoy**, s. 57; **Yarbaş**, s. 64; **Eroğlu**, s. 261; **Özyer**, s. 273; **Özbalcı**, s. 494.

[93] 1998 yılında, 4369 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 19 uncu madde sayesinde işletme hesabı esasında defter tutan mükelleflere isterlerse 180 inci madde hükmü dikkate alınmaksızın 31.12.2000 tarihine kadar işletme hesabı esasında defter tutabilme imkânı verilmiştir. Bu düzenlemedeki amaç, kayıt dışı ekonomiyi kontrol altına alarak mükellefler üzerindeki sınıf değiştirme korkusunu kaldırmak ve belge düzenlemeye teşvik etmektir. Ancak bu düzenleme geçici bir dönemle ilgili olup, süresi 31.12.200 tarihi itibariyle son bulmuş ve sürenin bitiminden itibaren

-Vergi Usul Kanunu'nun 179'uncu maddesine göre;

İş hacmi bakımından birinci sınıfa dahil olan tâcirlerin durumları aşağıdaki şartlara uyduğu takdirde, bunlar, bu şartların tahakkukunu tâkip eden hesap döneminden başlayarak, ikinci sınıfa geçebilirler.

1. Bir hesap döneminin iş hacmi 177'nci maddede yazılı hadlerden % 20 yi aşan bir nispette düşük olursa, veya;

2. Arka arkaya üç dönemin iş hacmi 177'nci maddede yazılı hadlere nazaran % 20 ye kadar bir düşüklük gösterirse.

-Vergi Usul Kanunu'nun 180'inci maddesine göre;

İş hacmi bakımından ikinci sınıfa dahil tâcirlerin durumları aşağıda yazılı şartlara uyduğu takdirde bunlar bu şartların tahakkukunu tâkip eden hesap döneminden başlayarak birinci sınıfa geçerler.

1. Bir hesap döneminin iş hacmi 177'nci maddede yazılı hadlerden % 20 yi aşan bir nispette fazla olursa, veya;

2. Arka arkaya iki dönemin iş hacmı 177'nci maddede yazılı hadlere nazaran % 20 ye kadar bir fazlalık gösterirse.

-Vergi Usul Kanunu'nun 181'inci maddesine göre, ikinci sınıfa dahil tâcirler, diledikleri takdirde bilânço esasına göre defter tutabilmektedirler. Belirtmek gerekir ki; böyle bir durumda yeni hesap döneminin başından itibaren bilânço esasına göre defter tutmaya başlanmalıdır. Ayrıca bilânço esasına geçildikten sonra tekrar işletme hesabı esasına geçebilmek için, 179'uncu maddede sayılan şartların yeniden gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

*4. Tâcir Sınıflarının Tayininde Özellikli Durumlar*

**a. Tâcir Sınıflarının Tayininde Mükellefin Şahsının Esas Alınması**

---

Vergi Usul Kanunu'ndaki sınıf değiştirmeye ilişkin hükümler tekrar işlerlik kazanmıştır, (**Özyer**, s. 276) .

Tâcir sınıflarının tayininde, işletme değil, mükellefin şahsı esas alındığından, bir mükellefin birden fazla işi varsa, bu işlerin tümüne ait alım-satım ve hasılat tutarları dikkate alınarak, sınıfı tespit edilir[94].

**b. Kendi İsteği ile Bilânço Esasında Defter Tutanların Ayrı Bir İş Yapması**

Yukarıda incelendiği üzere, Vergi Usul Kanunu'nun 181'inci maddesine dayanarak, kendi isteği ile birinci sınıfa geçen ve bilânço esasına göre defter tutan mükellefler, bilânço esasını diğer iş veya işleri için de uygulamak zorundadırlar. Yani bir mükellef, bir işi içi birinci sınıfa geçmeyi kabul etmiş ve geçmişse, diğer işleri olduğunda, bu işler Kanunun 177'inci maddesinde belirtilen hadleri aşmıyor olsa bile, yine bilânço esasına göre defter tutmak zorundadır[95].

**c. Eşlerin Ayrı Ticarî Faaliyette Bulunmaları**

Tâcir sınıflarının tayininde mükellefin şahsının esas alınmasının bir uzantısı olarak, ayrı ticarî faaliyetlerde bulunan kârı ve kocanın hangi sınıfa dahil olacağı da yine her birinin ayrı ayrı değerlendirilmesi ile tespit olunur. Şöyle ki; koca kendi iş hacmi nedeniyle bilânço esasına göre defter tutuyor ise, kârının kendi iş hacmi kanunî ölçütlerin altında olduğu sürece işletme hesabı esasına göre defter tutması icap etmektedir[96].

**ç. Aynı Hesap Dönemi İçinde İşin Bırakılması ve Tekrar Başlanılması**

Bir hesap dönemi içinde işin bırakılıp, aynı dönem içinde yeni bir işe veya aynı işe tekrar başlanılması halinde mükellefin aynı dönem içindeki iş hacminin topluca mı yoksa münferit olarak mı ele alınacağı sorusu ile karşılaşılmaktadır. Özbalcı'ya göre, nasıl ki aynı mükellefin farklı şehirlerde olan işlerindeki alım-satım

[94] Örnekler için bkz., **Eroğlu**, s. 265, **Özbalcı**, s. 495.

[95] **Ulusoy**, s. 59; **Yarbaş**, s. 67; **Eroğlu**, s. 266; **Özbalcı**, s. 495.

[96] **Yarbaş**, s. 67; **Eroğlu**, s. 266; **Ürel**, s. 295; **Özbalcı**, s. 495

tutarları topluca nazara alınıyorsa, aynı hesap dönemi içindeki bırakılan ve sonradan tekrar başlanılan işe dair değerlendirmelerin de toplu şekilde yapılması gerekir[97].

**d. Kollektif ve Komandit Şirket Ortaklarının Durumu**

Kollektif ve komandit şirketler, statüleri gereği birinci sınıf tâcir sayılıp, bilânço esasına göre defter tutmak zorundadırlar (VUK.m.177/4) . Şirket tüzel kişiliği gibi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'inci maddesi gereği, komandit şirketlerin komandite ortakları ve kollektif şirket ortakları da, birinci sınıf tâcirdirler. Bu bakımdan, bu ortakların, ferdi teşebbüsleri ve faaliyetleri gereği tutmak zorunda oldukları defterler de, bilânço esasına göre tutulmak zorundadır[98].

Bir diğer görüş ise, vergi hukuku açısından kollektif şirket ortağının veya komandite ortağın, ortaklık kârından aldığı payın "şahsî ticarî kazanç" sayılmasının (GVK.m.37), bu ortakların tâcir olduklarının kabulünü gerektirmediğini savunmaktadır. Zira Gelir Vergisi Kanunu'nun bu düzenlemedeki çıkış noktası, gelir unsurlarıdır; tâcirlik sıfatı ele alınmamaktadır. Bu sebeple, sırf kollektif şirket ortağı yahut komandite ortak olmak sıfatları sebebiyle, bu mükelleflerin bilânço esasına göre defter tutmalarını kabul etmek yanlıştır[99].

Kanımızca, kollektif şirket ortağı ve komandite ortağın , tâcir olma vasfının, bir ticarî işletmeyi kısmen dahi olsa kendi adına işletme şartı ile sağlanacağı dikkate alındığında tâcir olduklarını kabul etmek mümkün değildir. Bu nedenle, kollektif şirket ortağının veya komandite ortağın, şirket faaliyeti dışındaki işleri sebebiyle defter tutmaları gerektiğinde, hangi esasa göre defter tutacakları işlerinin hacmine göre tespit edilmelidir. Şayet kanunî hadleri aşan bir hacim tespit edilirse, bu durumda bilânço esası geçerli olmalıdır. Şirket tüzel kişiliğinin statüsü icabı bilânço

---

[97] Aynı vergilendirme dönemi içinde bir iş bırakılarak, yeni bir işe başlanması halinde farklı bir değerlendirme için neden yoktur. Zaten ikinci sınıf tüccarlara işletme hesabı esasında daha basit şekilde defter tutmak imkanı tanınmasının nedeni bunların küçük çapta iş yapan kimseler olmaları, bilgi ve organizasyon yönünden bilanço esasında defter tutacak seviyeye ulaşmamış bulunmalıdır, (**Özbalcı**, s. 496); **Ürel,** s. 295.

[98] **Ürel**, s. 296; **Eroğlu**, s. 267; **Özbalcı**, s. 498.

[99] **Ulusoy**, s. 58; **Yarbaş**, s. 68.

esasına göre defter tutmak zorunda olduğu kuralını, şirket ortakları açısından bir ön kabul olarak ele almak yerinde değildir.

### e. Âdi Ortaklıkların Durumu

İlgili bölümde de incelendiği üzere, tüzel kişiliği olmayan âdi ortaklığın, sınıfının tayininde yani hangi esasa göre defter tutacağının tespitinde, ortaklığa ait iş hacmi esas alınmaktadır (VUK.m.177/4). Bu sebeple, ortaklığın sınıf tayininde, ortakların şahsî işleri gereği tâbi oldukları sınıfın hiçbir etkisi yoktur. Âdi ortaklığın sınıfı, ortakların sınıfından bağımsız olarak tayin olunur[100].

Nitekim Danıştay da bir kararında, şahsî işleri dolayısıyla bilânço esasına göre defter tutan bir ortağı olduğu için, âdi ortaklığın işletme hesabı esasına göre defter tutma hakkını kaybettiği sonunca varılamayacağına hükmetmiştir[101].

### f. İş hacminin Belirlenmesinde Bazı Özel Haller

-Sınıf tayini için iş hacminin tespitinde, ambalaj maddelerinin bedeli de alım-satım tutarlarına dahildir. Ancak, katma değer vergisi satış bedeline ilave olarak alınıyor olsa da, satış bedelinden ayrılmakta ve yıllık alım-satım tutarlarının tespitinde katma değer vergisi dahil edilmeksizin bir tespit yapılmaktadır[102].

---

[100] Adi ortaklık bilanço esasına göre defter tutarken, ortakların işletme hesabına göre defter tutmaları mümkün olduğu gibi, ortaklığın iş hacmi bilanço esasının altında kaldığında işletme hesabına göre defter tutması söz konusu olabilecektir, (**Eroğlu**, s. 268; **Ürel**, s. 296; **Özbalcı**, s. 498).

[101] Dş.4.D., 9.04.1974 gün ve E. 1973/3633, K.974/1425 (**Özbalcı**, s. 499).

[102] Tâcir sınıflarının tayini ile ilgili ölçüler sağlanan kazanca göre değil; satış ve hasılat tutarlarına bağlıdır. Bu şekilde ortaya çıkan tutarlar, mükellefin ticarî formasyon ve iş yapabilirlik açısından belli bir seviyenin üstünde olduğunu gösterir ki; işletme hesabı esasına gerek kalmaz. Katma değer vergisi açısından bu esasın uygulanmaması ise, verginin yapısı ve işleyişi açısından makuldür, (**Özbalcı**, s. 500).

-İnşaat ve onarım işlerinde; malzeme müteahhite ait ise alım satıma mahsus hadler esas alınır. Malzeme işverene ait ise, bu durumda, sınıf gayri sâfi hasılat üzerinden tespit olunur[103].

-Tekel maddelerinin alış ve satışında da hadler indirimsiz tutarlar üzerinden değerlendirilir. Yine damga pulu, posta pulu satışlarında da bunların alış ve satış bedelleri ne ise, o bedel esas alınarak, tâcirin sınıfı tayin olunur[104].

### *C. Bilânço Esasına Göre Tâcirlerin Tutması Gereken Defter Türleri*

#### *1. Genel Olarak*

Vergi Usul Kanunu'nun 182'nci maddesinde, bilânço esasında tutulması gereken defterler sayılmıştır. Bunlar, yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteridir. Bu sayılanların dışında ayrıca, 43 No.lu Damga Vergisi Genel Tebliğiyle[105] ; vergi ve cezada sorumluluk, diğer kurum ve kuruluşlar ile kişilerin mecburiyeti, 1 ve 2 sayılı tablolarda yapılan değişiklikler ile sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükellefler ve sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeyen mükelleflere ilişkin yapılan açıklamalar neticesinde; 16 Seri No.lu Damga Vergisi Genel Tebliği'nde[106] sayılan katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, döner sermayeli kuruluşlar, bankalar, kamu iktisadi teşebbüsleri, devlet ve kamu iktisadi teşebbüsleri iştirakleri, özerk kuruluşlar, diğer kamu kurumları ve anonim şirketlerin eskiden olduğu gibi damga vergisi defteri tutmaları ve bu defterleri notere veya ticaret sicil memurluğuna tasdik ettirmeleri zorunluluğu devam etmekle birlikte, 32 Seri No.lu Genel Tebliği'nde[107] sayılan;5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na tabi diğer mükellefler, sermaye şirketleri, anonim şirketler, eshamlı komandit şirketler, limited şirketler, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, iş ortaklıkları, kollektif ve

[103] **Eroğlu**, s. 268; **Ürel**, s. 297; **Özbalcı**, s. 501.

[104] **Eroğlu**, s. 268; **Ürel**, s. 297; **Özbalcı**, s. 501.

[105] 04.02.2005-25717 sayılı RG.

[106] 30.04.1998-233218 sayılı RG.

[107] 31.12.1980-17207 sayılı RG.

adi komandit şirketler, yabancı kamu idare ve müesseselerine ait iktisadi işletmeler, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde bilanço esasına göre defter tutanlar ve bu tebliğ ile eklenen 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde işletme hesabı esasına göre defter tutanların sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmesi ve defter tutmaları ihtiyaridir[108].

Tutulması zorunlu olan defterlerin dışında, mükellefler ilaveten alış, satış, kasa, senet vs. gibi yardımcı yevmiye defteri ve defteri kebir hesaplarının daha detaylı tâkip edilebileceği muavin defterler de tutabilirler[109].

2365 sayılı Kanunla getirilmiş olan günlük kasa defteri ve 4008 sayılı Kanunla getirilen kambiyo senetleri defteri tutma mükellefiyetleri, 22.07.1998 tarihinde yayınlanan 4369 sayılı Kanun'un 82/1-b hükmü gereğince, 01.01.1999 tarihinden itibaren kaldırılmış bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 175/II maddesi ile Türk Ticaret Kanunu'nun ticarî defterler hakkındaki hükümleri mahfuz tutulmuştur. Buradan hareketle, aşağıda hem Vergi Usul Kanunu hem de Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde tutulması gereken defter türlerini bir arada değerlendirmekte fayda görmekteyiz.

*2. Yevmiye Defteri*

Yevmiye defteri kayda geçirilmesi gerekli muamelelerin tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak yazıldığı defterdir. Ciltli ve sahifeleri müteselsil sıra numaralı olur. Mükellefler diledikleri takdirde, yevmiye defteri ve tutulması zorunlu diğer defterlerini müteharrik yapraklı olarak kullanabilirler (VUK.m183)[110].

---

[108] **Gündüz**, http://www.vergiportali.com/bulten.asp?tip=1&yil=2005&no=028, E.T.30.04.2007; **Arite**, http://www.alomaliye.com/ocak_06/alparslan_arite_damga_ver_deft.htm, ET. 30.04.2007.

[109] **Eroğlu**, s. 269; **Ürel**, s. 298; **Özbalcı,** s.503.

[110] Kanuni defterlerin müteharrik yapraklı olarak tutulması için, Maliye Bakanlığı'ndan özel bir izin alınması gerekmez. Ayrıca Vergi Usul Kanunu m.182'de sayılanlardan başka, Maliye Bakanlığınca tutulma zorunluluğu getirilen defterler de, müteharrik yapraklı olarak tutulabilir, (**Özbalcı**, s. 504).

Vergi Usul Kanunu, bir yevmiye maddesinin ihtiva edeceği asgari bilgileri teker teker saymamıştır. Sadece muamelelerin tarih sırasına göre ve madde halinde yazılması gerektiği belirtilmiştir. Bununla beraber, işletmede hem Türk Ticaret Kanunu'na hem de Vergi Usul Kanunu'na göre tek yevmiye defteri tutulacağından, Türk Ticaret Kanunu'nda sayılan asgari kayıtların, Vergi Usul Kanunu açısından da geçerli olduğu ortadır[111]. Türk Ticaret Kanunu'nun 70'inci maddesine göre yevmiye defterine yazılan yevmiye maddelerinin en az aşağıdaki bilgileri içermesi gerekir:

-Madde sıra numarası(makine ile tutulan muhasebelerde mecburi değildir),

-Tarih,

-Borçlu hesap, (Toplayıcı hesaplar kullanıldığı takdirde nihai yardımcı hesabın isminin açıklanması şarttır)

-Alacaklı hesap, (Toplayıcı hesaplar kullanıldığı takdirde nihai yardımcı hesabın isminin açıklanması şarttır)

-Meblağ, (Yardımcı hesaplara taksim edilenler, izahat sütununda gösterilmek şarttır)

-Her kaydın dayandığı vesikaların nev'i ve varsa tarih ve numarası.

Yevmiye defterine geçirilecek kayıtlar, haklı sebep olmaksızın on günden fazla geciktirilemez (TTK.,m.70/IV). Nitekim, Vergi Usul Kanunu'nda da kayıtların yevmiye defterine işlenmesinin on günden fazla geciktirilmesi caiz görülmemiştir (VUK.m.219/a). Bu durumda Vergi Usul Kanunu gereğince de yevmiye defterinin nihai olarak 10 günün sonunda işlenmiş olması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda defterlerin kapanış tasdikine ilişkin bir düzenleme yoktur. Bu nedenle yevmiye defterinin kapanış tasdikinin yaptırılmamış olması, re'sen vergi tarhına sebep olmaz. Ancak Türk Ticaret Kanunu'nun 70/son maddesine göre, yevmiye defterinin yeni senenin en geç Ocak ayı sonuna kadar notere ibraz edilip son kaydın altına noter tarafından "görülmüştür" yazısının yazılması, imzalanması ve mühürlenmesi gerekmektedir.

[111] **Ulusoy**, s.145.

*3. Defteri Kebir (Büyük Defter)*

Defteri kebir, Türk Ticaret Kanunu'nun 66'ncı maddesinde tüzel kişilerin tutacağı defterler içinde yer almıştır. Vergi Usul Kanunu'nda ise, bilânço esasına göre birinci sınıf tüccarların tutmak zorunda olduğu defterler arasında sayılmış fakat 220'nci maddede yazılı tasdike tâbi defterler arasına alınmamıştır.

Büyük defter olarak da bilinen defteri kebir, yevmiye defterine kaydolmuş muameleleri buradan alarak, usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir (VUK.m.184, TTK. m.71).

Defteri kebir kayıtlarının asgari olarak içereceği bilgiler:
-Tarih,
-Yevmiye defteri madde numarası,
-Meblağ,
-Toplu hesaplarda yardımcı nihai hesapların isimleridir (TTK.m.71).

Mükellefler defteri kebiri de müteharrik yapraklı tutabilirler. Bazı mükellefler ise, defteri kebirli yevmiye defteri adı altında yevmiye defteri ve defteri kebirden oluşan tek bir defter tutmaktadırlar. Müteharrik yapraklı olarak tutulan bu defterde yevmiye ve defteri kebir kayıtları yine ayrı yapraklarda olduğu için kanuna aykırı bir durum oluşmamaktadır[112].

Defteri kebir kayıtlarının süreye ilişkin kuralları yevmiye defterinde olduğu gibidir.

*4. Envanter Defteri*

[112] Piyasada bu şekilde tutulan defterlere "amerikan usulü defter tutma" denilmektedir, (**Ürel**, s. 298, **Eroğlu**, s. 270) ; **Özyer**, s. 278.

Gerek Türk Ticaret Kanunu gerekse Vergi Usul Kanunu, envanter defterini, yevmiye defteri ve defteri kebirden farklı olarak tanımlama yoluna gitmemiştir. Her iki kanunda da sadece bu deftere nelerin geçirileceği hüküm altına alınmıştır. Vergi Usul Kanunu'na göre, envanter defterine, işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilânçolar kaydolunur ve bu tarihe " bilânço günü[113] " denir. Ciltli ve sahifeleri müteselsil sıra numaralı olur (VUK.m.185). Türk Ticaret Kanunu'nda da aynı şekilde bir ibare yer almaktadır (TTK.m.72/I).

*5. Bilânço Esasına Göre Defter Tutmada Envanter ve Bilânço*

Bilânço esasına göre defter tutmada, gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarına esas olacak dönem sonu hesapları envanter çıkarmak ve bilânço düzenlemek suretiyle olur. Bu nedenle bu kavramlar, hem Vergi Usul Kanunu'nda hem de Türk Ticaret Kanunu'nda ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

**a. Envanter Çıkarmak**

Envanter çıkarmak, bilânço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı (dökümlü) olarak tespit etmektir. Ticarî teamüle göre, tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutad olmayan malların değerleri tahminen tespit olunur. Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisâdi kıymetleri ifade etmektedir (VUK.m.186, TTK.m.73).

Esas olarak, envanter defter üzerine çıkarılmakla birlikte, işlerinde geniş ölçüde ve çeşitli mal kullanan büyük müesseseler envanterlerini listeler halinde de çıkarabilirler (VUK.m.188, TTK.m.73/3) Bu halde listelerin toplam tutarı envanter defterine kaydedilir. Ayrıca envanter listelerinin sayfa üzerinden numaralandırılarak

[113] Bugünün ifade ettiği anlam, tüm hesapların o gün itibariyle kesilmesi, envanter ve bilançoya yansımasıdır, (**Ulusoy**, s.155).

sıralanması, envanterin tanzim tarihine göre tarihlendirilmesi, envanter çıkaran memur ile teşebbüs sahibi veya vekili tarafından imzalanması ve aynen envanter defteri gibi saklanması gerekmektedir (VUK.m.188).

Vergi Usul Kanunu'nda envanter çıkarmaya ilişkin açıkça bir süre belirtilmemiş olmasına karşın, Türk Ticaret Kanunu 'nun 72/III maddesi hükmü uyarınca, envanterin ve bilânçoların gelecek hesap döneminin en geç ilk üç ayı içinde çıkarılmış olması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu envanter çıkarılmasına ilişkin bazı özel hükümlere yer vermiştir. Bu düzenlemelerin incelenmesi gerekmektedir.

*aa. Bina ve Arazinin Envantere Alınması*

Envantere alınması gereken değerler esas itibariyle işletmeye dahil olan mevcutlar, alacaklar ve borçlar olmakla birlikte Kanun ferdi işletmeler (âdi ortaklık da ferdi işletme kabul edilir) açısından işletmeye dahil edilmemiş olan bina ve arazinin de envantere alınmasını düzenlemiştir. Burada faaliyetin bütünlüğü dikkate alınmak suretiyle, bireysel işletmelerde faaliyetin yürütüldüğü bina ve arazinin de işletmeye dahil edilmesi amaçlanmıştır. Böylece faaliyetin yürütüldüğü gayrımenkul ile faaliyet arasında bir bağ kurulmuş olmaktadır[114].

Gerçek kişi mükelleflere ait işletmelerde mükelleflerin malîk oldukları bina ve arazinin envantere alınması hususunda Vergi Usul Kanunu'nun 187'nci maddesi bir düzenleme getirmiştir. Buna göre;

1.Fabrika, ambar, atölye, dükkân, mağaza ve arazi -işletmede ister kısmen, ister tamamen kullanılsınlar - değerlerinin tamamı üzerinden envantere alınır.

2.Ticaret hanları gibi oda oda veya kısım kısım kullanılabilen binalarla evlerin ve apartmanların yarısından fazlası işletmede kullanıldığı takdirde envantere ithal edilir.

3.Envantere alınan gayrımenkullerin kullanış tarzlarında sonradan vaki olacak değişiklikler, hesap yılı içinde nazara alınmaz.

[114] **Özyer**, s. 279.

Söz konusu kıymetlerin aktife alınmaları doğal olarak bunlar üzerinden ayrılacak amortismanların gider yazılması sonucunu doğururken, satılmaları halin de de ortaya çıkan kâr veya zararın kazanca dahil edilmesi gerekmektedir. Bu şekilde bina ve arazinin işletmeye dahil edilmesi sadece bilânço usulünde defter tutanlar açısından değil işletme hesabına göre defter tutanlarda da zorunludur. Her ne kadar 189'uncu maddede bunlardan sadece emtia üzerine iş yapanların emtia envanteri çıkarması zorunlu kılınmışsa da, gayrımenkullerin işletmeye dahil edilemeyeceğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Zira, bunların gayrımenkullerinden amortisman ayırmaları ancak 194'üncü madde uyarınca envanter çıkarmaları halinde mümkündür. Sonuç olarak denilebilir ki; 187'inci madde sınıf ayırımı yapmadan envantere alınması gereken gayrımenkulleri belirlemektedir[115].

Yukarıda sayılan gayrımenkullerin bu şekilde işletmede kullanılmaları halinde bunlar için mükellefin kendisine kira tahakkuk ettirilemeyeceği gibi işletmenin kullanmadığı kısım için elde edilen kira gelirleri de işletmeye ait sayılacaktır. Ancak ikinci bentte belirtilen gayrımenkuller için yarısından fazlasının işletmede kullanılması şartı arandığından, bu şartın gerçekleşmediği hallerde, kullanılan daha küçük kısım için mükellefe işletmede kira parası tahakkuk ettirilebilir[116].

Burada üzerinde durulması gereken noktalardan biri de âdi ortaklıkta bina ve arazinin envantere alınması hususudur. Doktrinde, âdi ortaklığın da ferdi teşebbüs hükmünde olduğu ve dolayısıyla ortaklardan sadece birine ait de olsa, bina ve arazinin işletmede 187'inci maddedeki şartlar dahilinde kullanıldığı takdirde envantere alınacağı ileri sürülmektedir[117]. Ancak Danıştay'ın bu konudaki görüşü farklıdır. Danıştay 4. Dairesi' ne göre "…*Ortaklara ait gayrımenkullerden âdi şirketin faydalanması karşılığı olan kira hakkından ortakların mahrum kalmasını sağlayan bir kanun hükmü bulunmamaktadır. Şirkete sermaye olarak konulmayan ve*

[115] **Özyer**, s. 279.

[116] **Özbalcı**, s.527.

[117] Örnek için bkz. **Özbalcı**, s. 528.

*şirketçe amortismana tâbi tutulmayan ortaklara ait otel binası dolayısıyla âdi şirketle ortakları arasında kira ilişkisinin kurulamayacağının kabulü suretiyle karar verilmesinde mevzuata uygunluk görülmemiştir"* [118]. Bir başka âdi ortaklıkla ilgili kararında Danıştay, ortaklardan birine ait olan ve üzerine diğer ortaklar tarafından fabrika binası inşa olunan arsanın âdi ortaklığın envanterine kaydedilmesi gerektiği, bu arsanın fabrika binası ile birlikte satılması halinde ortaya çıkan kazancın ticarî kazanç şeklinde vergilendirileceği şeklindeki vergi mahkemesi kararına ilişkin temyiz talebini oy birliği ile reddetmiştir[119].

Son olarak belirtilmesi gerekir ki; bu madde hükmü, bina ve arazinin envantere alınmasının zorunlu olduğu hallere ilişkindir. Bunun dışında isteyenlerin, bir zorunluluk olmadan sahip oldukları bina ve arazileri envantere almalarına kanunî bir engel yoktur[120].

*bb. Amortisman Kayıtlarının Envantere Alınması*

Vergi Usul Kanunu'nun 189'uncu maddesinde amortisman kayıtlarının envantere alınmasına ilişkin düzenleme yapılmıştır. Buna göre; üzerinden amortisman yapılan kıymetler ve bunların amortismanları aşağıda yazılı şekillerden her hangi biri ile gösterilir:

1. Envanter defterinin ayrı bir yerinde;
2. Özel bir amortisman defterinde;
3. Amortisman listelerinde.

Amortisman kayıtları, amortismana başlandığı tarihten itibaren her yılın amortismanı ayrı ayrı gösterilmek şartıyla birbirine bağlanır. İşletmeye yeniden giren iktisâdi kıymetlerle bunların amortismanlarının evvelki yıllara ait kayıtlarda devam ettirilmesi caizdir. Amortisman defteri veya listelerinin kayıtları envanter kaydı hükmündedir. Yukarıdaki esaslara göre kayıtlarda gösterilen iktisâdi kıymetlere ait değerler envanter defterine toplu olarak geçirilebilir.

---

[118] Dş.4.D., 30.04.1975 gün ve E.1973/1145, K.1975/1571, (**Özbalcı,** s.526).

[119] Dş.3.D. , 11.11.1992 gün ve E.1990/2033, K.1992/3346, (**Özyer**, s.280).

[120] **Özbalcı**, s.527.

Mükelleflerin iktisâdi kıymetler üzerinden ayrılan amortismanları maddede belirtilen şekillerden hangisi ile gösterecekleri kuşkusuz işletmelerinin büyüklüğü ve amortismana tâbi iktisâdi kıymetlerinin sayısı ile belirlenecektir. Ancak amortisman kayıtlarının özel bir amortisman defterinde veya amortisman listelerinde izlenmesi halinde bu belgelerle malî tablolarda yer alan tutarların uyumlu olması gerekir. Aksi halde, bir hata olduğunun ileri sürülmesi halinde bu listeler veya defterlerin ispatlama fonksiyonu olmadığı iddia konusu edilebilir. Bu nedenle amortisman listelerindeki tüm kayıtların ayrıca envanter defterine geçirilmesinde mükellefin yararı vardır[121].

Son olarak belirtmek gerekir ki; katma değer vergisi iadesi talep eden imalatçı- ihracatçılar ile ihracatçılara ihraç kaydıyla mal teslim eden imalatçıların, indirimli teminat uygulamasından yararlanabilmesi için, 84 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin[122] (I/2.1.2.2.) Bölümünde belirtildiği üzere, amortismana tâbi iktisâdi kıymetlerini özel bir amortisman defterinde veya envanter defterinde izlemeleri zorunludur.

*cc. Büyük Mağaza ve Eczanelerde Envanter*

Sayıları her geçen gün artan hiper veya süper marketlerin fiili olarak ölçmek, tartmak ve saymak suretiyle envanter çıkarmaları oldukça zordur. Bu durumu gözeten kanun koyucu mükellefler için özel bir seçenek sunmuştur. Buna göre, büyük mağazalar ve eczaneler emtia mevcutlarının envanterlerini üç yılda bir çıkarabilirler. Bu takdirde envanter çıkarılmayan yıllarda hesaben mevcut iktisâdi kıymetleri envanter defterlerine kaydederler. Büyük mağazalardan maksat, çeşitli mal üzerine geniş ölçüde ve perakende iş yapan ticarethanelerdir.

[121] **Özyer**, s. 281.

[122] 23.11.2001-24592 sayılı RG.

Maliye Bakanlığı, büyük sınaî işletmelerin, icabına göre, iki veya üç yılda bir envanter çıkarmalarına müsaade edebilir. Bu takdirde yukarıdaki hüküm uygulanır (VUK.m.190).

Üç yılda bir envanter sadece emtia mevcutları için geçerlidir. İşletmeye dahil diğer mevcutlarla, borç ve alacak anvanterlerinin her yıl yapılması gerekmektedir.Üç yılda bir envanter çıkarılabilmesi için emtia miktar hareketinin hesaben takibi ve hesap dönemi sonundaki mevcudun kayden bilinmesi gerekir. Envanter sonunda fiili durum ile kaydi durum arasında farklılık varsa, bu durum çözülür [123].

Büyük mağaza tanımına uygun işletmelerle eczanelerin üç yılda bir fiili envanter çıkarmak şeklinde bir tercihte bulunmaları halinde bu durum için ayrıca izin almalarına gerek yoktur. Ancak büyük mağaza kavramı kesin ve objektif kriterlere bağlanabilir bir kavram olmadığı için, işletmenin büyük mağaza kavramına uyup uymadığının tespit ettirilmesi amacıyla vergi dairesi bir vergi inceleme elemanı marifetiyle bu hususu inceleyip değerlendirme yapabilmektedir. Eczanelerde ise herhangi bir tanımlama sıkıntısı olmadığı için, bunlar diledeiklerinde üç yılda bir fiili envanter çıkarma imkânından yararlanabilmektedirler[124].

*çç. Envantere Alınan Kıymetlerin Değerlenmesi*

Vergi Usul Kanunu'nun 191'inci maddesinde, envantere alınan iktisâdi kıymetlerin, kanunun " değerlemeye" ilişkin üçüncü kitabındaki yazılı esaslara gore değerleneceği belirtilmiştir.

**b. Bilânço**

Bilânço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle düzenlenmiş özetidir (VUK.m.192/I, TTK.m.74).

[123] **Özbalcı**, s.

[124] **Özyer**, s. 281; **Ürel**, s. 300.

Bilânçoda aktif ve pasif olmak üzere iki kısım bulunur. Aktif tablosunda, mevcutlar, alacaklar ve varsa zararlar yer alır. Borçlar ise, pasif tabloda gösterilir. Aktif toplamı ile bilânçonun pasif tarafının toplamı arasındaki fark, teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu öz sermayeyi gösterir[125].

Öz sermaye, pasif tablosuna konularak aktif ve pasif tarafların toplamları denkleştirilir. İhtiyatlar ve kâr ayrı gösterilseler dahi özsermayenin bir parçası sayılırlar. Bilânço envanterin tamamlanmasından sonra, o dönemin envanter defterine yazılır. Işletmenin o dönemdeki sonuç hesapları da envanter defterine yazılır[126].

İşletmenin dönem içindeki malî kârı öz sermaye karşılaştırması yoluyla ortaya çıkartılabilir. Kârın tespiti için, dönem sonundaki öz sermayeden dönem başındaki öz sermaye çıkarılması, ardından dönem içinde işletmeden çekilen değerlerin eklenmesi, ve işletmeye eklenen değerlerin de indirilmesi gerekmektedir[127].

### *Ç. İşletme Hesabı Esasına Göre Tâcirlerin Tutması Gereken Defter Türleri*

#### *1. Genel Olarak*

İşletme hesabı usulünde ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile satışları yapabilmek için harcanmış olan giderler arasındaki farkı karşılamaktadır[128] .Vergi Usul Kanunu'nun 193'üncü vd. maddelerinde işletme hesabı esasına göre tutulacak defterler, işletme hesabı defteri ve bazı hallerde ihtiyari

[125] Öz sermayenin tespiti önceki yıllarda yatırım indirimi şartlarının sağlanması ve yatırım indiriminde yararlanabilmek için önem taşımaktaydı. Ancak yatırım indiriminden yararlanabilmek için, yatırımı öz kaynaklarla karşılama hükmü kaldırıldığından ( sermaye artışı şartı öngörülmekle birlikte) öz sermaye tespiti sadece veraset ve intikal vergisinde ticarî servetin tespiti açısından önem arz eder olmuştur, (**Özyer**, s. 282).

[126] **Kaneti**, s.184; **Karakoç**, Genel, s.368.

[127] **Kaneti**, s.184; **Karakoç**, Genel, s.368.

[128] **Bulutoğlu**, Vergi, s. 18.

olarak tutulan envanter defteri olarak sayılmıştır. Yani ikinci sınıf tâcirler, işletme hesabını ihtiva eden tek ve basit bir defter olan işletme hesabı defterini tutmak zorunda olup, isterlerse ayrı bir envanter defteri de tutabilmektedirler.

Günlük perakende satış ve hasılat defteri ve 4008 sayılı Kanunla getirilmiş bulunan kambiyo senetleri defteri tutma mükellefiyeti 4369 sayılı Kanunla 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere kaldırılmış olduğundan, ikinci sınıf tâcirlerin de bu defterleri tutma zorunlulukları da kalkmıştır.

*2. İşletme Hesabı Defteri*

İşletme hesabının sol tarafını gider, sağ tarafını hasılat kısmı teşkil eder. Gider kısmına satın alınan veya yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan paralar ve işletme ile ilgili diğer bütün giderler yazılır. Hasılat kısmına ise, satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılatlar kaydolunur (VUK.m.193/I, TTK.m.76/I).

Gayrımenkuller ve tesisat gibi amortismana tâbi olan kıymetler işletme hesabına intikal ettirilmez. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 189'uncu maddesine göre amortisman kaydı tutulmak şartıyla bu kıymetler üzerinden her yıl ayrılan amortismanlar gider kaydolunabilir. Gider ve amortisman kayıtlarının en azından;

-Sıra numarası,

-Kayıt tarihi,

-Muamelenin nev'i,

-Meblağ unsurlarını ihtiva etmesi şarttır (VUK.m.193/II).

203 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği[129] ile işletme hesabı defterinin de müteharrik yapraklı olarak tutulmasına imkân sağlanmıştır. Böylece mükellefler bilgisayarla yaptıkları kayıtları daha sonra müteharrik yapraklara kaydetmek suretiyle bilgisayarda defter tutma imkânından yararlanabileceklerdir.

[129] 16.03.1990-20463 sayılı RG.

İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar, hem Vergi Usul Kanunu hem de Türk Ticaret Kanunu uyarınca, her hesap döneminin sonunda "işletme hesabı hulasası" çıkarmaya mecburdurlar. İşletme hesabı hulasasının gider tablosuna, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki emtia mevcudunun değeri ve hesap dönemi zarfında satın alınan emtianın değeri ile yapılan bilumum giderler; hasılat tablosuna ise, hesap dönemi zarfında satılan emtianın değeri ile hizmet karşılığı ve sair suretle alınan paralar ve çıkarılan envantere göre hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri birer kalemde ayrı ayrı yazılır (VUK.m. 196, TTK.m. 76)[130].

*3. Envanter Defteri*

İşletme hesabı esasında envanter defteri tutulması zorunlu olmayıp, mükellefin ihtiyarına bırakılmıştır. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nda "*İsteyenler ayrı bir envanter defteri tutarak emtia envanterlerini bu deftere kaydedebilirler*"

---

[130] Ticaret Kanunu'nun 76'ncı maddesinde "İşletme hesabı hülasası" tanımlanmış, 77'nci maddesinde ise emtia üzerine iş yapanların emtia hareketlerinin işletme hesabının masraf ve hasılat kısımlarında ayrı bir sütunda gösterilmesini ve bir emtia envanterinin çıkarılmasını öngörmüştür. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın 68 inci maddesine göre ise, tâcir, ticarî faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu, bir başka anlatımla açılış bilançosunu ve yıl sonu bilançosunu çıkarmak zorundadır. Bu bağlamda açılış bilançosunda, yıl sonu finansal tablolarının, yıl sonu bilançosuna ilişkin hükümlerini uygulayacaktır. Ve yine Tasarının 66'ncı maddesine göre; her tâcir, ticarî işletmenin açılışında taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerini teker teker belirten bir envanter çıkaracaktır. Aynı yasal düzenleme gereği olarak "Tâcir açılıştan sonra her faaliyet yılının sonunda da bu tür envanter düzenleyecektir. Bu hükümler karşısında, Tasarının yasallaşması ile birlikte bilanço esasına göre kayıt tutmak, tüm tâcirler açısından zorunlu olacaktır. Yani artık işletme defteri geçerliliğini ve uygulanabilirliliğini yitirecektir. Bir başka anlatımla işletmelerin bilanço esasına göre kayıt tutmaları halinde söz konusu işletmelerin mali yapısını değerlendirmek kolaylaşacak ve dolayısıyla da özellikle kredilendirme aşamasında işletme yapıları dikkate alınabilecek ve değerlendirilebilecektir, ( **Seviğ**, www.muhkulturkoop.org, E.T.:30.04.2007 ).

denilmek suretiyle bu hususa işaret edilmiştir. Ancak emtia envanteri için ayrı bir defter tutulması halinde bu defterin tasdiki zorunludur.

*4. Envanter ve Amortisman Kayıtları*

İşletme hesabı esasında sadece emtia ve amortisman konusu sabit kıymetlerin envanteri çıkarılır. İkinci sınıf tâcirlerden emtia üzerine iş yapanların emtia envanteri çıkarması zorunludur( VUK.m.195/I, TTK. m. 77/I). Emtia; satmak maksadıyla alınan veya imal edilen mallarla iptidai ve ham maddeler ve yardımcı malzemeden oluşur. Emtia envanteri, yeniden işe başlama halinde işletme defterinin baş tarafına, müteakiben de her hesap dönemi kapandıktan sonra muamele kayıtlarını tâkip eden sayfalara yazılır. Ayrı bir envanter defteri tutulması da mümkündür (VUK.m.195/II, TTK. m. 77/III).

Vergi Usul Kanunu'nun 194/II maddesinde, tutulacak amortisman kayıtları için bilânço esasındaki amortisman kayıtlarına ilişkin 189'uncu maddeye atıf yapılmıştır. Bu itibarla, işletme hesabı esasında üzerinden amortisman ayrılacak kıymetler ve bunların amortismanları,

-İşletme hesabı defterinin ayrı bir yerinde,

-Emtia envanteri için ayrı bir defter tasdik ettirilmiş ise, bu defterin ayrı bir yerinde,

-Amortisman defterinde,

-Amortisman listelerinde gösterilebilir.

Emtia envanteri için ayrı bir envanter defteri tasdik ettirildiğinde amortisman kayıtları da bu defterde gösterilir. Ancak istenirse bu defter yerine, işletme defterinin ayrı bir yerinde gösterilmesi de yine mümkündür.

Bundan başka, amortisman kayıtları, amortisman defteri veya amortisman listelerinde gösterildiği takdirde bu değerlerin toplu olarak işletme defterine ve ayrıca tutulmuş ise envanter defterine geçirilmesi gereklidir (VUK.m.189).

## VI. VERGİ USUL KANUNU'NDA ÖZEL OLARAK ÖNGÖRÜLEN DEFTER TÜRLERİ

### *A. Genel Açıklama*

Vergi Usul Kanunu, bazı konularla ilgili ticarî ve sınaî işletme sahiplerine, ek defter tutma yükümlülüğü de getirmiştir. Buna göre;

-Sınaî işletmeler (VUK.m.197),

-Banka ve bankerler (VUK.m.204),

-Sigorta şirketleri (VUK.m.204),

-Vergi Usul Kanunu'na göre defter tutmaya zorunlu olanlardan, menkul ve gayrımenkul iradı olan gerçek kişiler (VUK.m.208),

-Depo ve ardiye işletenler (VUK.m.209),

-Damga resmi tahsil edenler (VUK.m.205),

-Nakliyat vergisi tahsil edenler (VUK.m.207),

-Yabancı nakliyat kurumları (VUK.m.207) için bazı ek defterleri tutma yükümlülüğü bulunmaktadır.

### *B. Sınaî Müesseselerin Tutacakları Özel Defter Türleri*

#### *1. Basit İmalatta İmalat Defteri*

Vergi Usul Kanunu'nun 197'nci maddesinde, birinci sınıf tâcirlerden devamlı olarak imalat ile uğraşanların, daha önce belirtilen defterlerden başka, imalat defteri de tutmaları gereği belirtilmiştir. Kanımızca bu maddede, bahsi geçen imalat basit imalattır. Zira kanun, ilerleyen maddelerde, kombine imalattan söz etmektedir.

Hangi işlerin basit imalat işi sayılacağı konusunda herhangi bir açıklık bulunmamaktadır. Bu durum, Danıştay'ın bazı kararları doğrultusunda çözüme kavuşturulmaya çalışılmaktadır[131].

[131] Bkz. **Atlı/Çevik**, s.164.

Vergi Usul Kanunu'nun 197'nci maddesine göre;

İmalat defterine, aşağıda yazılı emtianın giriş ve çıkış hareketleri, emtianın cinsi ve miktarı itibariyle ve tarih sırasıyla yazılır.

1. Satın alınan ve müşteri tarafından imalat yapılmak üzere tevdi olunan her nevi iptidai ve ham maddeler, başlıca yardımcı malzeme (Doğrudan doğruya imal ile ilgili yakıtlar gibi);

2. Yukarıda yazılı maddelerden imalata sarf olunan veya aynen satılanlar;

3. İmal edilen mamul maddeler;

4. Teslim edilen mamul maddeler;

Teslimden maksat, gider vergileri kanununa göre bu mahiyette olan muamelelerdir. Yarı mamuller teslim edildiği takdirde, bunlar tam mamul hükmüne girer.

İmalat artıkları ve tali maddeler de imalat defterine geçirilir. Ancak bunlardan imal esnasında miktarlarının tespitine imkân ve lüzum olmayanlar yalnız teslim sırasında kayıtlarda gösterilir( VUK.m.197/4).

*2. Kombine İmalatta İmalat Defteri*

Vergi Usul Kanunu'nun 198'inci maddesine göre; ham maddeden tam mamul vücuda getirilinceye kadar geçen müstakil imal safhalarında ayrı ayrı emtia mahiyetini arz eden maddeler elde edildiği (İplik - dokuma, yağ - sabun, kereste - mobilya, un - makarna münasebetlerinde olduğu gibi) ve bu imal işleri birbirine bağlanarak aynı teşebbüs dahilinde yapıldığı takdirde, kombine imalat yapılmış olur. Boyama, kasarlama, apre, cilalama gibi bitim işleri kombine imalat sayılmaz.

Kombine imalat yapanlar her müstakil imal işini imalat defterinin ayrı ayrı kısımlarında gösterirler. Bu takdirde bir safhanın mamulü müteakip safhaya teslim gösterilmek suretiyle bu safhanın iptidaî maddesini teşkil eder. Kombine imalatta

istenildiği takdirde her müstakil imal safhası için ayrı bir imalat defteri kullanılması caizdir (VUK.m.199).

*3. Bitim İşleri Defteri*

Birinci ve ikinci sınıf tacirlerden boyama, basma, yazma, kasarlama, apre, cilalama gibi ücretle yapılan bitim işleriyle uğraşanlar, imalat defteri yerine, bir "bitim işleri defteri" tutarlar. Bu deftere müşterilerden alınan ve işlendikten sonra geri verilen emtianın cinsi ve miktarı tarih sırasıyla yazılır (VUK.m.200).

*4. Müşterek Hükümler*

Vergi Usul Kanunu'nda, sınaî müesseselerin ek olarak tutmakla yükümlü oldukları defterleri tutmalarında kayıt serbestisi ilkesi esas alınmıştır. Zira, Kanun'un 203'üncü maddesine göre; sınaî müesseseler, bu bölümde yazılı defterleri işlerinin icaplarına ve hususiyetlerine göre diledikleri şekilde tutabilirler; iptidaî ve mamul maddeler için ayrı defter kullanabilirler, bunları cins ve nevi itibariyle ayrı sayfalarda gösterebilirler.

Bitim işleri defteri tutmayarak buraya yazılması gereken malûmatı, imalat defterine kaydedebilirler. İstihsal Vergisi defteri tutmayarak bunlara ait kayıtları defteri kebirde açacakları özel bir hesapta veya satışlarını kaydettikleri hesabın ayrı bir sütununda gösterebilirler. İmalat defterine kaydolunan malûmatı ihtiva edecek şekilde sınaî muhasebe tutanlar, Maliye Bakanlığı'ndan izin almak şartıyla ayrıca imalat defteri tutmayabilirler.

246 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri'nde yer alan (7/A) seçeneğini uygulayan mükelleflerin de imalat defteri tutma zorunluluğu kaldırılmıştır olduğundan, bugün için imalat defteri tutma yükümlülüğü sadece küçük ölçekli işletmeler için uygulanmaktadır[132].

[132] (**Ürel**, s. 304).

### *C. Diğer Müesseselerin Tutacakları Özel Kayıt Türleri*

#### *1. Banka, Banker ve Sigorta Şirketlerinin Gider Vergisine Ait Kayıtları*

Banka, banker ve sigorta şirketlerinin, banka ve sigorta muameleleri vergisinin konusuna giren işlemlerini müfredatlı veya bordrolar üzerinden toplu olarak kendi muhasebe defterlerinde veyahut isterlerse ayrı bir banka ve sigorta muameleleri defterinde, diğer işlemlerden ayırmak suretiyle göstermeleri gerekmektedir. Bankalar ile mevduat faizi ödeyen bankerler tuttukları defter kayıtlarında bu hususlara ilişkin bilgileri müfredatlı olarak göstermeye mecburdur (VUK.m.204).

Banka ve sigorta muamelesi defterinin tutulmasına ilişkin bu hüküm emredici bir hüküm değildir. Bu nedenle böyle bir defterin tutulmamış olmasının bir müeyyidesi de yoktur. Ancak tutulmadığı takdirde, işlemlerin mutlaka muhasebe defterinde ayrı hesaplarda izlenmiş olması gerekir. Bu işlemlerin hem ayrı hesaplarda tâkip edilmemesi hem de banka ve sigorta muamelesi defterinin tutulmamış olması halinde re'sen takdir yoluna gidilir[133].

#### *2. Damga Vergisi Kayıtları*

Tâcirler, damga vergisi ile ilgili kayıtlarını muhasebe defterlerinden ayrı olarak gösterebilecekleri gibi, ayrı bir damga vergisi defteri de tutabilirler. Ayrıca, makbuz karşılığı ve istihkak kesintisi şekliyle damga vergisini ödeyen yükümlüler, bu ödemeleri kaydetmek için "damga vergisi defteri" adı altında özel bir defter tutarlar. Bu defterin kayıt ve tasdik usulüne Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanır (20 Seri No'lu DVKGT.).

---

[133] **Özyer**, s. 291.

*3. Yabancı Nakliyat Kurumlarının Hasılat Defteri*

Yabancı nakliyat kurumları veya bunları Türkiye'de temsil eden şube veya acentaları, bir hasılat defteri tutmaya ve bu deftere Türkiye'de elde ettikleri hasılatı, tarih sırasıyla ve müfredatlı olarak kaydetmeye mecburdur. Bu madde gereğince hasılat defteri tutan yabancı nakliyat kurumları bu işleri için ayrıca muhasebe defteri tutmaya mecbur değildir (VUK.m.207).

*4. Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratlarına Ait Kayıtlar*

Defter tutmak zorunda olan gerçek kişiler, gelir vergisine tâbi menkul ve gayrimenkul sermayeleri ile bunlardan elde edilen iratları ve bunlara ilişkin giderleri, defteri kebir veya işletme hesabının veya serbest meslek kazanç defterinin ayrı bir sayfasına veya ayrı bir deftere ya da bir cetvele ayrı ayrı kaydetmeye mecburdur. Şu kadar ki; bu hesap mükellefin diğer kazançlarını tespit için tuttuğu hesaplara karıştırılmaz ve onlar ile birleştirilmez (VUK.m.208).

*5. Ambar Defteri*

Depo (ardiyeler dahil) işletenlerle nakliye ambarları ayrıca bir ambar defteri tutarlar. Bu defterlere;

-mal giriş ve çıkış tarihi,

-malın cinsi,(malın cinsi belli değilse, sadece balya, kasa, sandık gibi ambalaj nevinin kaydedilmesi yeterlidir)

-malın miktarı,

-malın kimin tarafından tevdi edildiği,

-malın nereye ve kime gönderildiği,

-alınan nakliye ücreti tutarı,

kaydedilir. Kendi işlerinin icabı olarak, yukarıdaki bilgileri içerecek şekilde defter tutanlar ayrıca ambar defteri tutmazlar. Ancak belirtilen müesseselerin ambar defterine yazılacak malûmatı muhasebe kayıtlarında göstermeleri halinde ayrıca ambar defteri tutmaları gerekmez (VUK.m.209).

### *Ç. .Serbest Mesleklerde Tutulacak Defter Türleri*

#### *1. Serbest Meslek Kazanç Defteri*

Vergiden muaf olmayan serbest meslek erbabının serbest meslek kazanç defteri tutması gerekir. Sürekli olarak serbest meslek faaliyetinde bulunan ve muaf olmayan bütün mükelleflerin kazanç defteri tutması gerekir[134].

Serbest meslek kazanç defterinin bir tarafına gider, diğer tarafına da hasılat kaydolunur. Defterin gider tarafına, yapılan giderlerin nevi ile yapıldığı tarih; hasılat tarafına ise, ücretin alındığı tarih, miktarı ve kimden alındığı yazılır (VUK.m.210).

Serbest meslek defterinin müteharrik yapraklı tutulup tutulamayacağı yolunda Kanunda açık bir hüküm yoktur. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 183'üncü maddesinde yevmiye defteri dışındaki defterlerin de müteharrik yapraklı olabileceği belirtilmiş olduğundan, müteharrik yapraklı defterlere izin verilmektedir [135].

Âdi ortaklık şeklinde faaliyette bulunan serbest meslek erbabının ayrı ayrı defter tutmasına gerek olmayıp; bunlar ortaklık olarak tek bir defter tutabilirler[136].

#### *2. Amortisman Kayıtları*

Vergi Usul Kanunu'nun 211'inci ve bu maddede atıfta bulunulan 189'uncu maddesi gereği, serbest meslek erbabının amortisman konusu kıymetlerini ve bunların amortismanlarını,

---

[134] **Özyer**, s. 295; **Ürel**, s. 301.

[135] **Ürel**, s. 302.

[136] **Özyer**, s. 296; **Ürel**, s. 302.

-Serbest meslek kazanç defterinin ayrı bir yerinde,

-Amortisman defterinde,

-Amortisman listelerinde göstermeleri gerekir. Amortisman defteri veya amortisman listeleri kullanıldığı takdirde, bunlarda yazılı değerlerin serbest meslek kazanç defterine toplu şekilde intikali mümkündür.

*3. Özel Durumlar*

**a. Hekimler İçin Serbesti**

Hekimler bazı hallerde serbest meslek kazanç defteri tutmayabilirler. Bu durumda, serbest meslek kazanç defterine yazılması gereken malûmat protokol defterine yazılmalıdır. Ancak uygulamada, protokol defteri pek sık kullanılmamaktadır.

**b. Noterler ve Borsa Acentalarının Resmi Defterleri**

Noterler, noterlik görevini ifa edenler ve borsa acentalarının resmi defterleri, serbest meslek kazanç defteri sayılmaktadır (VUK.m.212). Bunların resmi defterleri dışında ayrıca serbest meslek kazanç defteri tutmaları gerekmez.

1512 sayılı Noterlik Kanunu'nda noterlerin tutacakları defterlerin Yönetmelikle belirleneceği hükmü yer almaktadır. Bu hükme istinaden yayımlanan Noterlik Kanunu Yönetmeliği'nin[137] 46' ncı maddesine göre noterlerin,

-Yevmiye defteri,

-Emanet defteri, tescil defteri, muvazene defteri, teftiş defteri,muhabere defteri, zimmet defteri, personel sicil defteri, izin defteri,

-Demirbaş defteri tutmaları ve defterlerin kullanılmaya başlanmadan önce bağlı bulundukları hakimliğe tasdiki gerekmektedir.

[137] 13.07.1976- 15645 sayılı RG.

### *D. Ziraî Kazançlarda Tutulacak Defter Türleri*

*1. Çiftçi İşletme Defteri*

Gelir Vergisi Kanunu'nun 52-59'uncu maddelerinde ziraî kazanç ile ilgili hükümler yer almaktadır. Bu hükümler içindeki 55'inci ve 57'nci maddelerde, ziraî işletme hesabı esasına göre ziraî kazancın tespiti ile ilgili hükümler, 59'uncu maddede ise, ziraî kazancın bilânço esasına göre tespitine ilişkin hükümler yer almaktadır.

Ziraî işletme ile uğraşan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun yukarıda sözü edilen maddelerinde yer alan çiftçilerden, ziraî kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit edenler "çiftçi işletme defteri" tutarlar.

Ziraî işletme hesabını ihtiva eden çiftçi işletme defterinin sol tarafına Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili maddelerinde gösterilen giderler, sağ tarafına da aynı kanunda gösterilen hasılat kaydolunur. Gider ve hasılat kayıtlarının en azından sıra numarası, kayıt tarihi, muamelenin türü ve meblağ unsurlarını içermesi gerekmektedir (VUK.m.213).

*2. Envanter ve Amortisman Kayıtları*

Vergi Usul Kanunu'nda çiftçilerin envanter kaydı konusunda bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, çiftçilerin mahsul envanteri çıkarmaları gerekli bulunmaktadır. Bu nedenle mahsul envanterinin çıkarılması ve çiftçi işletme defterinin ayrı bir yerinde gösterilmesi gerekir. Kuşkusuz, ayrı bir envanter defteri tutulması da mümkündür[138].

[138] **Özbalcı**, s.; **Ürel**, s. 303.

Amortisman kayıtları, ziraî işletmenin ayrı bir yerinde, özel bir amortisman defteri veya amortisman listelerinde gösterilir (VUK.m.214). Amortisman defter ve listelerinin kullanılması halinde, toplam değerler ziraî işletme defterine( bilânço esasında envanter defteri) geçirilir.

# İKİNCİ BÖLÜM
# DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNE İLİŞKİN KURALLAR ve ÖDEVLER

## I. GENEL ÇERÇEVE

Defter tutma yükümlülüğü, ancak kanunlarda gösterilen bir takım şekil kurallarına uyulmak suretiyle yerine getirildiği zaman, defter tutma ile sağlanılmak istenen amaç unsuru gerçekleşmektedir. Bir başka ifadeyle, adil ve gerçek bir vergilendirmenin sağlanabilmesi ve vergilendirmenin adil ve gerçek olup olmadığının denetlenmesi açısından, mükellefin defterlerindeki bilgi ve kayıtların kanunun öngördüğü kurallara uyularak tutulmuş olmaları gerekmektedir. Yani, kanuna uygun bir şekilde tasdik edilmiş, tutulmuş ve gerektiğinde yetkili kişilere ibraz edilmek üzere muhafaza edilmiş olmaları gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda, defter tutma yükümlülüğünün yerine getirilmesinde uyulması gereken kurallar, hesap dönemine, kayıt düzenine, tasdik düzenine ve defterlerin muhafaza ve ibrazına ilişkin olmak üzere detaylı bir şekilde düzenlenmiştir. Bu bölümde, öncelikle defter tutma yükümlülüğünün ne zaman başlayıp, ne zaman sona ereceği incelenecektir. Daha sonra, yükümlülüğünün devam ettiği bu süre, hesap dönemleri açısından ele alınacaktır. Yine, yükümlülük süresince, mükellefin yerine getirmek zorunda olduğu defterlerin tasdikine ve kayıt düzenine ilişkin kurallar, kanun maddeleri çerçevesinde irdelenecektir. Son olarak, defter tutma yükümlülüğünün bir uzantısı olan defterleri muhafaza ve ibraz ödevleri üzerinde durularak, defterlerin zay'i hali hem mücbir sebepler açısından hem de bilerek zay'i etme açısından uygulamadaki durumlara da işaret edilerek incelenecektir.

## II. DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN BAŞLAMASI ve SONA ERMESİ

### *A. Defter Tutma Yükümlülüğünün Başlaması*

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, her çeşit vergi mükellefi defter tutmak zorunda değildir. Defter tutma zorunluluğu, mükelleflerin tâbi bulundukları vergilerin çeşidi itibariyle değil, tâcir olup olmama, ticaret şirketi veya iktisadî kamu müessesesi olma gibi esaslara göre tespit edilmiştir[139].

Vergi Usul Kanunu'nun 172'nci maddesinde sayılan, ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadî kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisâdi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler, defter tutmak zorunda olan gerçek ve tüzel kişilerdir. Ayrıca maddede iktisadî kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadî işletmelerin defter tutma bakımından tüccarlarla aynı hükümlere tâbi oldukları da belirtilmiştir (VUK.m.172/II).

Vergi Usul Kanunu'nun 172'nci maddesine bakıldığında, defter tutmakla yükümlü olanların bu yükümlülüklerinin, maddede sayılan gerçek ve tüzel kişilik sıfatlarının kazanılmasına bağlı olduğu görülmektedir. Bu bağlamda, ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisâdi kamu müesseseleri, serbest meslek erbabı gibi sıfatların kazanılması ile defter tutma yükümlülüğü de başlamış olmaktadır [140].

Genel olarak, Vergi Usul Kanunu'nda defter tutma yükümlülüğü bakımından, vergiyi doğuran bir işlemin meydana gelmesi ve dolayısıyla " işe başlama esası " kabul edilmiştir. Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andan itibaren Vergi Usul

---

[139] Vergi Usul Kanunu, defter tutacakları belirlerken defter tutma ödevini daha ziyade ticari faaliyet vasfını göz önünde bulundurarak tespit etmiş, istisna olarak da bu gruba serbest meslek erbabını ilave etmiştir, (**Dumlu**, s. 373); **Eroğlu**, s. 244.

[140] **Ulusoy**, s. 7; **Yarbaş**, s. 39; **Karakoç**, Genel, s. 377.

Kanunu'nun 172'nci maddesindeki sıfatları kazanmış olanlar açısından da defter tutma yükümlülüğü başlamaktadır. Ayrıca defter tutma yükümlülüğü vergilendirme açısından ele alındığından, "iş yeri[141]" esası da gözetilerek, yükümlülük daha kapsamlı bir hale getirilmiştir. Vergiyi doğuran olayın tespitinin sağlanabilmesi için de, olayın mükellef tarafından vergi dairesine bildirileceği hususu yani "bildirim esası" kabul edilmiştir[142].

Vergi Usul Kanunu'nun 153'üncü maddesinde bildirim zorunluluğu olan mükellefler sayılmıştır. Maddeye göre, vergiye tâbi ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı, kurumlar vergisi mükellefi, kollektif ve âdi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları, işe başlama halini vergi dairesine bildirmek zorundadırlar[143].

Defter tutma yükümlülüğü, vergiyi doğuran bir olayın meydana gelmesi halinde, defter tutmak zorunda olan mükelleflerin ve dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun 153'üncü maddesinde sayılan mükelleflerin vergi dairesine yapacağı bildirim ile başlamakla beraber, bazı hallerde işe başlama olmadan da durumun işe başlamayla eş değerde kabul edilmesi söz konusudur. Bu gibi hallerde de, mükelleflerin durumu vergi idaresine bildirmesi esası geçerlidir. Nitekim, Vergi Usul Kanunu'nun 154'üncü ve 155'inci maddelerinde ayrı ayrı tacirler ve serbest meslek erbabı açısından hangi hallerin işe başlama belirtisi olduğu gösterilmiştir. Genel olarak, bir iş yeri açmak, işyeri açılmasa bile ticaret siciline veya meslekî bir teşekküle kaydolmak, fiilen faaliyette bulunmak, bir takım ilanlar vermek, devamlı olarak söz konusu faaliyetle uğraşıldığına dair alametler asılması, işe başlama belirtisi olarak sayılmıştır. (VUK., m.154,155).

---

[141] Türk Ticaret Kanunu'nda, işe başlama açısından, tâcir sıfatı ile birlikte ticari işletme esas alınmış olduğundan, Vergi Usul Kanunu'ndaki iş yeri esası Türk Ticaret Kanunu'ndan daha kapsamlı olmaktadır, ( **Ulusoy**, s. 16 ).

[142] **Ulusoy**, s. 7; **Yarbaş**, s. 39; **Karakoç**, Genel, s. 377.

[143]Vergi Usul Kanunu'nun 28'inci maddesinde belirtilen defter tutacaklarla, vergi dairesine bildirme yükümlülüğünde olanlar karşılaştırıldığında, ifade ettikleri anlamlar açısından bir ayniyetin olduğu dikkat çekmektedir, (**Ulusoy**, s. 7-8).

Defter tutma bakımından önemli olan husus, işe başlama tarihidir. İşe başlayan bir mükellef, işe başladığını bir ay içinde bildirmekle yükümlü olduğu gibi (VUK.m. 168/1), defterlerini tasdik ettirmek için de genel olarak bir aylık süreye sahiptir.(VUK.m.221/I).

Türk Ticaret Kanunu'na göre defter tutma yükümlülüğünün başlaması ve sona ermesinde gözetilen esas ise, tâcir sıfatının kazanılması ve kaybedilmesidir. Defter tutma yükümlülüğü, tâcir sıfatına bağlı bir yükümlülük olduğundan, genel olarak tâcir sıfatının kazanılmasıyla başlar.

Gerçek kişi tâcirler bakımından, tâcir sıfatının kazanılması, bir ticarî işletmenin varlığına, ticarî işletmenin işletilmesine ve bu ticarî işletmeyi işletenin işletmeyi kendi adına yapması unsurlarına bağlıdır (TTK.m.14/I). Bu unsurlar sağlanmış ise, tâcir sıfatı kazanılmış ve dolayısıyla defter tutma yükümlülüğü de başlamış olacaktır[144].

Gerçek kişi tâcirin tâcir sıfatını kazanabilmesi için, işletmesini ve ticaret ünvanını ticaret siciline tescil ettirmesi (TTK.m.42/I), tâcirlik sıfatını kazanmasında etkin değildir. Zira tescil işlemi, tâcir olmanın gerektirdiği bir yükümlülüktür. Ancak, ticarî defterlerini tasdik ettirmek isteyen tâcirden, sicil tasdiknamesi talep edileceğinden (TTK.m. 69), kanuna uygun defter tutmuş sayılmak isteyen bir tâcirin kendisini ticaret siciline tasdik ettirmesi gerekmektedir[145].

Tüzel kişi tâcirler için de gerçek kişi tâcirlerde olduğu gibi, tüzel kişiliğin kazanıldığı an defter tutma yükümlülüğünün başlama anıdır. Tüzel kişilerin tâcir sıfatını kazanmaları ise, Hem Medeni Kanun hem de Türk Ticaret Kanunu hükümlerinde tek tek her kişilik nev'ine göre ele alınmış ve belirtilmiştir. Hepsi için genel kural, ticaret siciline tescil edilmeleri ile tâcirlik sıfatını kazanmalarıdır. Bu

[144] Türk Ticaret Kanunu bütün düzenlemelerinde esas olarak "ticari işletme"yi kriter almış olduğundan, defter tutma açısından da asıl olan yine ticari işletmenin varlığıdır. Tâcirlik sıfatı ise önce olması gereken bir ticari işletmenin işletilmesi ile kazanılmaktadır, (**Ulusoy**, s. 4; **Arkan**, s. 103; **Yarbaş**, s. 35).

[145] **Ulusoy**, s. 4; **Doğanay**, Şerh, s. 124; **Arkan**, s. 104

andan itibaren tâcir sıfatına bağlı hak ve yükümlülüklere tâbi olduklarından, defter tutma yükümlülükleri de bu anla başlar. Belirtmek gerekir ki; tüzel kişiliğin tescil ve ilanından sonra, ana sözleşmede işe başlanacağı öngörülmüşse bu durumda sözleşmede gösterilen tarihte işe başlanmış olacağının kabulü gerekmektedir. İşe başlamanın sözleşmedeki tarihten sonra gerçekleşmesi halinde ise, sözleşmedeki tarih değil tescil ve ilan tarihi esas alınır[146].

*B. Defter Tutma Yükümlülüğünün Sona Ermesi*

İşe başlama ile başlayan defter tutma yükümlülüğü, buna paralel olarak, mükellefin işi bırakmasıyla da sona ermektedir. İşi bırakmadan ne anlaşılması gerektiği ise, Vergi Usul Kanunu'nun "İşi bırakmanın tarifi" kenar başlıklı 161'inci maddesinde " *Vergiye tâbi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi*" olarak tanımlanmıştır. Maddeden de anlaşılacağı üzere, herhangi bir şekilde geçici bir süre ile işin durdurulması işi bırakma olarak sayılmamaktadır. Nitekim, aynı maddenin ikinci fıkrasında da "*İşlerin herhangi bir sebep yüzünden geçici bir süre için durdurulması işi bırakma sayılamaz* " denilmek suretiyle bu hususa işaret edilmiştir.

Defter tutma yükümlülüğünün sona ermesi, gerçek kişi ve tüzel kişi tâcirler açısından farklı şekillerde gerçekleşmektedir. Şöyle ki;

Gerçek kişi tâcirin defter tutma yükümlülüğü, işin bırakılması yani vergiyi doğuran faaliyetlerin tamamen durdurulması ve sona erdirilmesi halinde sona erer. İşin geçici olarak durdurulması ise işi bırakma sayılmadığından, defter tutma yükümlülüğü bu halde de devam eder[147]. Gerçek kişi mükellef yönünden işi bırakma, vergiye tâbi olan işlemin bir daha yapılmaması anlamını taşır. Mükellefin işi durdurması yeterli olmayıp, aynı zamanda elindeki mevcutları da sıfırlaması

[146] **Kanat**, s. 63.

[147] **Ulusoy**, s. 18;**Yarbaş**, s. 46; **Karakoç**, Genel, s. 378.

gerekmektedir. Bu şekilde yapılmadığı takdirde, vergi idaresinin bildirimi yapılmış kabul etmemesi gerekir[148].

Tüzel kişi tâcir açısından, defter tutma yükümlülüğü kişiliğin sona ermesi anına kadar devam eder ve kişilik sona erdiği anda ortadan kalkar. Kişiliğin sona ermesi, infisah edip tasfiye veya iflâs haline girmesi ve bunun sonucunda malların tamamen paylaştırılmasıyla mümkündür. Bu bakımdan tüzel kişi tâcirlerin defter tutma yükümlülüğü, tasfiye ve iflâs halinde dahi devam etmektedir (VUK. m.162/I). Tasfiye ve iflâs işlemlerinin uzun zaman aldığı düşünüldüğünde, bu sürede de tüzel kişinin defter tutma ödevinin devam etmesinin kabulünde isabet bulunmaktadır[149].

Tüzel kişi tâcirin, kişiliğine son veren tasfiye ve iflâsta, biri karar diğeri de kapanma olmak üzere iki aşama mevcuttur. Vergi Usul Kanunu her iki aşama için, mükellefe bildirimde bulunma ödevi getirmiştir. Böylece vergi dairesi, tüzel kişinin tasfiye ve iflâsa geçişinden, statüsünde yazılı uğraş konusuna son verilmesinden, tüm mal varlığının dağıtılması anına kadarki mükellefiyet durumundan haberdar olmaktadır. Son bildirimle beraber, tüzel kişilik de son bulmuş olacağından artık mükellef için defter tutma yükümlülüğü de sona ermiş olmaktadır[150].

Vergi dairesi yetkisi çevresi dışına çıkma, bir yandan işi bırakma sayılırken, başka vergi dairesi bölgesi açısından ise işe başlama sayılacağından bu hallerde defter tutma yükümlülüğünün hem başlaması hem de sona ermesi söz konusu olmaktadır. İşin devredilmesi, işletmenin başka bir işletmeyle birleşmesi ve mükellefin ölümü hallerinde de iş bırakılmış sayılmakta ve defter tutma yükümlülüğü ortadan kalkmaktadır[151].

Defter tutma yükümlülüğünün sona ermesine Türk Ticaret Kanunu açısından bakılacak olursa, gerçek kişi tâcirlerde, tâcir sıfatı, ticarî işletme devam ettiği ve işletildiği sürece devam eder. Ticarî işletmenin sona ermesi ve ticarî işletmenin bu

---

[148] **Ulusoy**, s. 18.

[149] **Ulusoy**, s. 18.

[150] **Ulusoy**, s. 18; **Yarbaş**, s. 46; **Karakoç**, Genel, s.378.

[151] **Ulusoy,** s. 20; **Yarbaş**, s. 46; **Karakoç**, Genel, s. 371; **Özbalcı**, s. 253.

vasfını kaybetmesi halinde, tâcirlik sıfatı sona ereceğinden, defter tutma yükümlülüğü de bu anda sona ermiş olacaktır[152].

Tâcirin iyi niyetli üçüncü kişilere karşı sorumlu olmaması için, tâcir sıfatının sona erdiğinin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilmesi gerektiği gibi; ilana rağmen faaliyete devam edilmesi söz konusu ise, defter tutma yükümlülüğünün devam ettiği kabul edilmelidir[153].

Tüzel kişi tâcirlerde ise, defter tutma yükümlülüğü tüzel kişilik devam ettiği sürece devam eder. Tüzel kişiliğin son bulması ile defter tutma yükümlülüğü de sona erer. İrâdi son bulmalarda, kararın verildiği anda defter tutma yükümlülüğü de son bulmuş olur. İradî olmayan son bulmalarda ise, tasfiye işlemlerinin tamamlandığının ilgililerce ticaret siciline bildirilmesi ve ilan edilmesi ile artık defter tutma yükümlülüğü de ortadan kalmaktadır. Aksi halde, tüzel kişi bakımından hem malî hem de cezaî sorumluluklar söz konusu olur[154].

## III. DEFTER TUTMADA HESAP DÖNEMİ ESASI

### *A. Genel Açıklama*

Hem Vergi Hukuku hem de Ticaret Hukuku açısından defter tutmakla yükümlü olanlar, defterlerini belirli bir dönem esasına göre tutarlar. Bu dönemi ifade etmek üzere, Vergi Usul Kanunu'nda "hesap dönemi"; Türk Ticaret Kanunu'nda ise bazı maddelerde (66, 72, 249, 251, 538) "iş yılı", bazı maddelerde "hesap yılı" terimi kullanılmıştır.

Hesap dönemi, bir ticarî, sınaî, meslekî faaliyetin veya menkul ve gayrımenkul sermaye gelirlerinin vergiye matrah olarak miktarlarını tespit amacı ile tayin edilen zaruri devre, süredir[155]. Bir diğer ifade ile mükellef olma dönemini yani

[152] **Ulusoy**, s. 4; **Arkan**, s. 107; **Yarbaş**, s. 35.

[153] **Doğanay**, Şerh, s. 125; **Ulusoy**, s. 4; **Yarbaş**, s. 35.

[154] **Ulusoy**, s. 7; **Yarbaş**, s. 39.

[155] **Dumlu**, s. 377.

gerçek ve tüzel kişilerin çeşitli vergiler açısından mükellef tutulacakları dönemi ifade eder[156]. Kayıtlar hesap dönemi sonunda kapatılmakta ve ertesi dönem başında yeniden açılmaktadır. Böylece ergi hukukunda defter tutmakla yükümlü olan mükelleflerin, işletmelerinin gereği olan işlem ve faaliyetlerini ve bunların sonuçlarını belirli dönemler süresinde defterlere kayıt etmesi ve hesapların bu dönem sonu itibariyle kapatılması, vergi matrahının tespitini kolaylaştırmaktadır. Bundan başka, yapılacak incelemelerde de dönem esasının, incelemelerin sistematiği açısından faydalı olduğu açıktır.

Vergi Usul Kanunu, süresine, başlangıç ve bitiş tarihlerine göre üç hesap dönemi öngörmüştür (VUK.m.174). Normal hesap dönemi esas olup; özel hesap dönemi ve kıst hesap dönemi istisnaî hesap dönemleridir.

### *B. Hesap Dönemi Türleri*

#### *1. Normal Hesap Dönemi*

Vergi Usul Kanunu'na göre, defterler kural olarak hesap dönemi esasına göre tutulmaktadır. Kayıtlar, her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Kural olarak, hesap dönemi takvim yılıdır (VUK.m.174/II). Bu ifadeye göre, hesap dönemi 1 Ocak sabahı itibariyle başlamakta ve 31 Aralık akşamı itibariyle de son bulmaktadır. Bu bağlamda, defterlerin de, 1 Ocak tarihinde tutulmaya başlanması ve 31 Aralık akşamı itibariyle de hesapların kapatılması gerekmektedir[157].

Vergi hukukunda, hesap dönemi süresi oniki ay olarak kabul edilmiş olmasına rağmen, Türk Ticaret Kanunu'nda bir iş yılının altı aydan az ve oniki aydan çok olamayacağı belirtilmiştir (TTK.m. 72/III).

---

[156] **Eroğlu**, s. 247.

[157] Buradaki kapatmadan amaç, defterlerin dönem sonu tasdikleri değil; kayıtların hesaben kapatılması, diğer bir söyleyişle borç-alacak bakiyelerinin karşılıklı yazılarak, hesapların denkleştirilmeleri, sıfıra indirilmeleridir, (**Ulusoy**, s.44).

Normal hesap dönemi, özellikle gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında geçerlidir. Zira, Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde, verginin konusunun gerçek kişilerin " bir takvim yılı" içinde elde ettikleri kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiştir. Kurumlar vergisinde ise, vergi, mükellefin beyanına göre tarh edilmekte olup, verilecek beyannameler bir önceki hesap döneminin sonuçlarına ilişkin olmalıdır (KVK. m. 14/1).

*2. Özel Hesap Dönemi*

Kural olarak, hesap dönemi takvim yılı olmakla birlikte, bazı hallerde geçerli olmak üzere Vergi Usul Kanunu'nda özel hesap dönemi de kabul edilmiştir. Buna göre, takvim yılı dönemi, faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı onikişer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir (VUK. m.174/III). Bu itibarla, özel hesap dönemi, başlangıç ve bitiş tarihlerindeki farklılıktan dolayı normal hesap döneminden ayrılmaktadır.

Görüldüğü gibi, özel hesap dönemi belirleme konusunda Maliye Bakanlığı'na takdir hakkı tanınmıştır. Bakanlık, özel hesap dönemine ilişkin talebi ve gerekçelerini değerlendirmek suretiyle, özel hesap dönemi belirleme konusunda bir serbestiye sahiptir. Uygulamada takvim yılı dışındaki hesap dönemleri genelde, tarımsal işletmeler için kabul edilmekte olup, 1 Ağustos-31 Temmuz olmak üzere oniki aylık özel bir hesap dönemi uygulanmaktadır[158].

Kendisi için özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticarî ve ziraî kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılmaktadır

[158] **Dumlu**, s. 378; **Ulusoy,** s.45; **Eroğlu**, s. 248 vd.; Fındık mahsulü Ağustos ayını takiben idrak edilmeye başlanır. Müstahsilden fındık alıp, bunları iç fındık haline getirip, belli standartlara göre ayırdıktan sonra satan kimse bakımından takvim yılı sonu, faaliyetin en yoğun olduğu devredir. Fındıklar, Nisan veya Mayıs aylarında elden tamamen çıkarılmış olur. Bu gibi durumlarda talep edildiği takdirde mükellefe 1 Mayıs – 30 Nisan devresi, özel hesap dönemi olarak verilir, (**Özbalcı**, s.483).

(VUK.m.174/IV). Örneğin, 2005 yılı içinde biten özel hesap dönemine tâbi bir mükellefin kazancı 2005 yılı kazancı sayılmaktadır[159]. Yine özel hesap dönemi kullanan mükelleflerin Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesinin iki numaralı bendi uyarınca yeniden değerleme yaparken hesap döneminin başladığı yılın değerleme oranını esas almaları gerekir. Özel hesap dönemi 30 Haziran 2005 tarihinde kapanan bir gelir vergisi mükellefi, 2006 yılında beyan etmesi gereken gelirini tespit ederken yeniden değerleme işlemlerinde 2004 yılı içinde ilân edilen yeniden değerleme oranını dikkate alır[160].

*3. Kıst Hesap Dönemi*

Mükelleflerin her zaman için işe takvim yılında başlayıp, sonunda bırakmaları beklenemez. Bu nedenle işe ilk defa başlarken, işe başlama tarihinden yılın sonuna kadar olan süre; işin bırakılması halinde, yılın başından işin bırakıldığı tarihe kadar geçen süre, bir hesap dönemi süresi olmakta ve buna kıst hesap dönemi adı verilmektedir[161]. Bu itibarla, kıst hesap dönemi, oniki aydan daha kısa olan süresi açısından normal hesap dönemi ve özel hesap döneminden ayrılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu, yeniden işe başlama ve işi bırakma hallerini önceden gözeterek, bu durumlarda hesap döneminin nasıl tespit edileceğine ilişkin hüküm getirmiştir. Buna göre; yeniden işe başlama veya işe bırakma hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi, kıst hesap dönemi sayılır (VUK. m.174/4).

Vergi Usul Kanunu, oniki aydan az olan bu süreleri de hesap dönemi olarak kabul etmekte ve vergilendirmeyi bu dönemlere göre yapmaktadır. Ayrıca, normal

[159] Kanunun bu ifadesinden serbest meslek faaliyeti için özel hesap dönemi belirlenemeyeceği anlaşılmaktadır, (**Ürel**, s. 290).

[160] Bkz., **Eroğlu**, s. 249.

[161] **Eroğlu**, s. 249; **Özyer**, s. 269.

hesap döneminden özel hesap dönemine veya özel hesap döneminden normal hesap dönemine geçişlerde, kıst dönemler müstakil hesap dönemi sayılmaktadır[162].

### *C. Hesap Dönemine İlişkin Bazı Özel Durumlar*

#### *1. İşletmelerde Faaliyetin Durdurulması*

Ferdi işletmelerde (âdi ortaklıklar dahil), faaliyetin durdurulması hesap döneminin kapatılmasını gerektirir. Örneğin, ferdi teşebbüs halindeki bir ticarî işletmenin faaliyeti, 1.10.2005 tarihinde durdurulduğunda, bu tarihte hesapların kapatılması ve 1.1.2005-1.10.2005 tarihleri arasındaki on aylık döneme ilişkin sonuçlarının ticarî kazanç olarak beyan edilmesi gerekirken, faaliyetin durdurulmasından sonraki işletmeye dahil mevcutların satılması halinde elde edilen kazançların ise, Gelir Vergisi Kanunu'nun 80'inci ve 82'nci maddeleri uyarınca diğer kazanç ve irat olarak beyan edilmesi gerekir[163].

#### *2. Âdi Ortaklıkta Ortak Değişikliği*

Âdi ortaklık, tüzel kişiliğe sahip değildir[164]. Nitekim, vergi kanunları bakımından da, istisnaî durumlar dışında âdi ortaklıklar münferit olarak ele alınmamışlardır. Defterler, ortakların şahsına bağlı olarak tutulur ve hesap dönemleri de aynı şekilde tespit edilir. Bu bağlamda, ortakların şahsı esas alındığından, burada meydana gelen değişiklikler hesap dönemi üzerinde de etkili olmaktadır[165].

---

[162] **Ulusoy**, s.45; **Eroğlu**, s. 250; Hesap dönemi öteden beri, takvim yılı olan bir mükellef 1996 yılında özel hesap dönemi talep etmiş ve 1 Mart-28 Şubat tarihleri arasındaki devre kendisine özel hesap dönemi olarak tayin edilmiştir. Bu durumda mükellefin, 28.2.1997 tarihinde hesaplarını kapatıp, 1.3.1997'de özel hesap dönemi itibariyle yeniden açması gerekir. 1.1.1997- 28.2.1997 tarihleri arasındaki iki aylık devre ayrı bir hesap dönemi sayılır ve bu döneme ait kazanç, gelir vergisi mükellefleri tarafından 1998 Mart ayında beyan edilir. Kurumlar vergisinde beyanın 28.2.1997 tarihinden itibaren dördüncü ayın içinde yapılması gerekir, (**Özbalcı**, s. 483).

[163] **Eroğlu**, s. 250; **Ürel**, s. 290; **Özbalcı**, s. 484.

[164] **Poroy/Tekinalp/Çamoğlu**, s.51.

[165] **Eroğlu**, s. 251; **Ürel**, s. 291; **Özbalcı**, s. 485.

Âdi ortaklığa ilişkin yasal düzenlemeler, Borçlar Kanunu'nun 520'inci vd. maddelerinde yer almaktadır. Âdi ortaklıktaki ortak değişikliklerinin hesap dönemi üzerindeki etkisine geçmeden önce, hesap dönemi açısından ilgili olan hükümleri ele almakta fayda görmekteyiz. Buna göre;

-Âdi ortaklıkta ortakların bütün kazançları paylaşma zorunluluğu bulunmaktadır (BK.m.522).

-Şirketi idare edenler en az her yıl bir defa hesap vermeye ve kâr paylarını ortaklara ödemeye mecburdurlar (BK.m. 530/II).

-Her ortağın tasfiye bakiyesi hakkı bulunmaktadır (BK.m.539/I).

-Borçlar Kanunu, âdi ortaklığa yeni ortak kabulünü ve katılmayı düzenlemiş olup (BK.m.532), çıkma ve çıkarılmaya ilişkin herhangi bir düzenleme getirmemiştir.

Bu hükümler çerçevesinde bakıldığında, yeni bir ortak alınması veya ortaklardan birinin yerine başka bir ortak alınması hallerinde, âdi ortaklık özünde yeni bir ortaklığa dönüştüğünden malvarlığının belirlenmesi ve dolayısıyla bir bilânço çıkarılması gerekmektedir[166]. Aynı şekilde, feshin ihbarı yoluyla veya ana sözleşmenin tâdili yoluyla yahut ana sözleşmeye konulan bir hüküm gereği, ortaklıkta meydana gelecek çıkma veya çıkarılma hallerinde de, âdi ortaklığın hesap durumunda bir kesilme olacağı açıktır. Bu durumlarda bir ara bilânçonun çıkarılması zarureti de doğacaktır[167].

Hesap dönemi açısından bakıldığında da, âdi ortaklıkta meydana gelecek ortaklık değişikliklerinin hesap dönemi üzerinde etkisi olacağı ortadır. Şöyle ki; âdi ortaklığa yeni bir ortak alınması durumunda, mevcut hesap dönemi kapatılacaktır. Daha sonra yeni duruma göre hesaplar tekrar açılacaktır. Bu durumda ortak alınmadan ve alındıktan sonraki süreler, ayrı ayrı hesap dönemlerini oluşturmaktadırlar[168].Bu noktada üzerinde durulması gereken bir husus da, ortak

[166] Geniş bilgi için bkz., **Poroy/Tekinalp/Çamoğlu**, s. 74 vd.

[167] **Domaniç**, Şerh, s. 413.

[168] **Eroğlu**, s. 251; **Özbalcı**, s. 485; Burada hesap dönemleri gelir beyanları yönünden değil; defter tutma yönünden dikkate alınır. Zira gelir tutarları ve beyanları, ortaklardan her birinin durumuna göre değişmektedir, (**Saygılıoğlu/Göker**, s. 127).

katılımı ile eski dönemin kapatılması ve yeni bir hesap döneminin açılmasının yanında, yeniden defter tasdikinin gerekip gerekmediğidir. Bir görüşe göre, ferdi teşebbüs olarak çalışmakta iken, işletmesine bir ortak alarak çalışmaya devam eden mükellef, iki ortak adına yeni bir defter tasdikinde bulunmalıdır[169]. Başka bir görüş ise, böyle bir durumda yeni defter onayının gerekmediğini, eski defterler üzerinden de devam edilebileceğini, ancak yeni ortak girişine kadar hesapların kapatılıp, kâr-zarar belirlenmesi yoluna gidilmesi gerektiğini savunmaktadır[170]. Nitekim Danıştay da, birçok içtihadında eski defterlerin kullanılmaya devam edilebileceğini fakat hesapların mutlaka kapatılıp açılması gerektiğini[171], aksi takdirde dönem kazancının re'sen takdir edileceğini belirtmiştir[172]. Kanımızca, mükellefe yüklenen defter tutma yükümlülüğünün amaçları ve âdil bir vergileme yapılabilmesi dikkate alındığında, âdi ortaklığa ortak katılımı veya bir âdi ortaklık oluşumu halinde, defter tutma yükümlülüğünün düzenli ve sağlıklı bir şekilde ifa edilmiş sayılması için, hem hesapların kapatılıp tekrar açılması hem de yeniden tasdik müessesesinin işletilmesi gerekmektedir.

*3. Kollektif ve Komandit Ortaklıkta Ortak Değişikliği*

Kollektif ve komandit ortaklıklar, tüzel kişiliği haiz olup, defter tutma mükellefiyetleri bulunmaktadır. Vergi yükümlülüğü ortaklar üzerinde bulunmasına karşın, defter tutma yükümlülüğü açısından şirket tüzel kişiliği sorumludur (VUK.m. 172/2).

Kollektif ortaklıkta ortak değişikliği hallerini, ortaklıktan çıkma, çıkarılma, bir ortağın payını devretmesi ve yeni ortak alınması olarak saymak mümkündür[173]. Kollektif ortaklıklar hakkındaki bu durumlar, Türk Ticaret Kanunu'nun 247'nci ve

---

[169] **Özbalcı**, s. 485.

[170] **Bulutoğlu**, s. 409.

[171] Dş. 4.D., 10.1.1972 gün ve E.1971/2231, K.1972/63; Dş. 4.D., 20.11.1972 gün ve E.1971/6427, K.1972/6724, (**Özbalcı**, s. 485).

[172] Dş. 4.D., 9.10.1973 gün ve E.1972/4294, K.1973/4297, (**Özbalcı**, s. 485).

[173] Geniş bilgi için bkz, **Domaniç**, Şirketler, s.36; **İmregün**, Ortaklıklar, s. 87 vd.; **Poroy/Tekinalp/Çamoğlu**, s. 180 vd.

254'üncü maddelerinde yapılan atıf sebebiyle, komandit ortaklıklar için de geçerli olmaktadır.

Bir görüşe göre[174], genel olarak, gerek kollektif gerekse komandit şirketlerde, ortak sayısındaki artma ve azalma değişikliklerinin hesap dönemi üzerinde etkisi yoktur, bir hesap dönemi içinde, şirketten ortak ayrılması veya şirkete ortak katılması, hesapların kapatılıp tekrar açılmasını gerekli kılmaz. Zira, bu durumun şirket hesabı üzerinde bir etkisi yoktur. Kollektif ve komandit şirketlerde, kâr ve zarar hesap dönemi sonunda tespit edilmekte ve dağıtım o tarihte mevcut bulunan ortaklar arasında yapılmaktadır. Hesap dönemi içinde, ayrılan veya katılan ortağın, o zamana ilişkin kâr ve zarar hissesinin hesaplanması söz konusu değildir. Aynı şekilde, şirkete hesap dönemi içinde katılan bir ortağın, bu tarihten hesap döneminin sonuna kadar geçen süre boyunca payına düşen kâr ve zararın hesaplanması da söz konusu değildir. Tüm bu hallerde yapılan şey, hesap döneminin sonunda kâr ve zararının tespit edilmesi ve mevcut ortaklara hisseleri oranında dağıtılmasıdır. Bu kazanç, hesap dönemi sonunda elde edilmiş ticarî kazanç sayılmakta ve vergilendirme bu kazanç üzerinden yapılmaktadır.

Yukarıdaki görüşün aksi olan ve katıldığımız diğer görüşe[175] göre ise, çıkma veya çıkarılma suretiyle ortaklıktan ayrılan ortağın tasfiye bakiyesi hakkının hesaplanması, ana sözleşmede hüküm varsa bu hükme uyulmak suretiyle; bu konuda bir hüküm mevcut değilse, Türk Ticaret Kanunu'nun 202-205'inci maddeleri uyarınca tespit edilir. Ayrılan ortağın payı, çıkmanın talep olunduğu veya ortağın çıkarıldığı tarih esas alınarak tespit edilen şirket malvarlığına göre tayin olunur (TTK.m.202). Şirket malvarlığının belirlenebilmesi ise, hesapların kapatılıp, kâr-zarar bilânçosu oluşturulması yolu ile mümkün olacağından, bu noktada hesap döneminin kesildiğini kabul etmek gerekmektedir. Bir başka ifade ile, Ticaret Hukuku açısından bir ara bilânço fakat Vergi Hukuku açısından bir kıst dönem oluşumu söz konusu olmaktadır. Sonuç olarak, normal hesap döneminin başından çıkma veya çıkarılmaya kadar birinci kıst dönem oluşmakta ve bu kıst dönemin

[174]**Eroğlu**, s. 252; **Üre**l, s. 291; **Özbalcı**, s. 486.

[175] **Domaniç**, Şirketler, s. 401-404; **Tekinalp/Poroy/Çamoğlu**, s. 183.

sonunda hesaplar kapatılıp, ortağın tasfiye payı tespit olunmaktadır. Tasfiye payının ödenmesi (TTK.m.204) ise, yeniden işlemeye başlayacak olan ikinci kıst hesap döneminin sonunda düzenlenecek bilânço uyarınca yapılmaktadır (TTK. m.169).

Ortaklık değişikliğinin hesap dönemi üzerinde etkili olduğuna dair görüş birliğinin bulunduğu ve önem arz eden bir diğer husus da, kollektif şirket ortaklarından veya komandit şirkette komandite ortaklardan birinin ölümü halidir. Bu hallerde, şirketin ölüm tarihi itibariyle hesaplarını kapatıp tekrar açması icap eder. Zira gerek veraset ve intikal vergisi ve gerekse ölüm tarihine kadar şirkette meydana gelen kazanç, gelir vergisi mükellefi olan muris adına beyan edileceğinden, hesaplar ölüm tarihi itibariyle kapatılmak zorundadır[176].

Konuya ilişkin bir Danıştay kararında yerinde olarak "*özel hesap döneminden 9 gün sonra ölen yükümlünün varislerinin hem özel hesap dönemi için hem de 9 günlük kıst hesap dönemi için ayrı ayrı beyanname vermek zorunda oldukları*" belirtilmiştir. Görüldüğü gibi, sadece dokuz günlük bir süre dahi iki ayrı hesap dönemi kabul edilmesi için yeterli görülmektedir[177].

*4. Hesap Dönemi İçinde İkinci Bir İşe başlanması*

Hesap dönemi, işletme itibariyle değil, mükellefin şahsı itibariyle tayin olunduğundan, bir hesap dönemi içinde yeni bir işe başlayan mükellefin bu sebeple hesaplarını kapatıp yeniden açması zaruri değildir[178].

## IV. DEFTER TUTMADA KAYIT DÜZENİ

### *A. Muhasebe Usulünü Seçmede Serbestlik*

[176] **Eroğlu**, s. 253; **Ürel**, s. 292; **Özbalcı**, s. 486.

[177] Dş.13.D. 21.5.1975 gün ve E.1974/1576, K. 1975/1869 (**Can/Kavak**, s. 419).

[178] **Özbalcı**, s. 486.; Öteden beri elektrik malzemesi satışı ile uğraşan mükellef A, 1996 takvim yılı içinde manifatura ticareti yapmak üzere ikinci bir iş yeri açtığı takdirde, hesaplarını kapatıp, yeniden açması gerekmez. Manifatura işine ait muameleler ya eski defterine ya da yeni tasdik ettirilecek bir deftere kaydolunur, (**Eroğlu**, s. 252).

Vergi Usul Kanunu'nda tutulması zorunlu olan birçok defter çeşidi bulunmaktadır. Kanun, tüm bu defterlerin adlarını ve özelliklerini ayrıntılı olarak saymıştır. Devlet bütçesinin en önemli kaynağı olan vergilerin (beyana dayalı olanlar) büyük bir çoğunluğu, tutulan bu defterlerde yer alan kayıt ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere göre tahakkuk etmektedir. Durum böyle olunca, bu defterlerde yer alan bilgilerin, vergi kanunlarına ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğu, toplanması gereken verginin tespitinde büyük önem arz etmektedir.

Ekonomik ve teknolojik gelişmeler neticesinde, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan ve kayıt düzeni ile ilgili olan bazı hükümlerin, gelişmelere paralel olarak değiştirilmesi, yenilenmesi gerekmektedir. Özellikle artık günümüzde, neredeyse tüm ticarî defterler bilgisayar ortamında ve büyük bir çoğunluğu 3568 sayılı Kanun ile yetki almış olan serbest muhasebeciler ve serbest muhasebeci malî müşavirler tarafından kendi bürolarında tutulmaktadır. Bununla birlikte, yıl içerisinde mükelleflerden alınan belgelerin, meslek mensupları tarafından bilgisayar ortamında kayıt edilmeleri yeterli değildir. Bilgisayar hafızasında depolanan bu bilgilerin Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen sürelere riayet edilerek kanunen tutulması gereken defterlere de intikali şarttır.

Kayıt düzeni ve zamanı ile ilgili hükümlere uyulmaması, muhasebe disiplininin bozulması sonucunu doğurur. Ülkemizde, muhasebe işlemlerinin yapılmasındaki esas amacın ilgili bölümde de belirtildiği üzere vergi matrahının tespit edilmesi olduğu düşünülecek olursa, kayıt düzeni ve kayıt zamanı konularının bu amacı sağlayacak şekilde olması bir gerekliliktir. Bu sebeple, gelişen teknoloji vergi kanunları bakımından da değişiklik ve düzenlemeleri zorunlu kılmaktadır. Hem muhasebe işlemlerinin disiplini bozulmadan yürümesini sağlayacak hem de uygulanabilir olan usul hükümleri vergi mükellefini ve meslek mensubunu rahatlatacaktır[179].

[179] **Çavuş**, www.yaklasım.com.tr, E.T. 30.04.2007.

Vergi Usul Kanunu'nda defter tutma ile ilgili esaslar, birinci ve ikinci sınıf tâcirler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler itibariyle ayrı ayrı düzenlenmiştir. Sınaî müesseseler ve faaliyetin türüne göre özellik arz eden bazı diğer müesseseler için de, ilave defterler öngörülmüştür. Bundan başka, mükelleflerin kanunen tespit edilenler dışında ilave defter tutmaları da mümkündür. Genel olarak, gerek kanunen tutulması zorunlu olan gerekse ilave defterlerin tutuluş tarzı bakımından mükellefler prensip itibariyle serbest bırakılmışlardır[180].

Mükellefler defter tutmanın maksat ve esaslarına uymak şartıyla defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usul ve tarzda tanzim etmekte serbest bulunmaktadırlar (VUK. m.175). Ancak Türk Ticaret Kanunu'nun ticarî defterlere ilişkin hükümleri saklı tutulmuştur. Bu durumda, kayıt serbestisi sadece vergi kanunları açısından geçerli olup, Türk Ticaret Kanunu'nda defterlere ilişkin olarak yer alan hükümlere de bu kanun açısından uyulması gerekmektedir. Görüldüğü gibi, mükelleflerin muhasebe usulünü seçmedeki serbestileri, esasında defter tutma amacı ve kanunda belirtilen esaslar açısından kısıtlanmaktadır. Dolayısıyla buradaki muhasebe usulünü seçmedeki serbestlik öze değil, daha çok şekle ilişkin bir serbestidir. Örneğin, işletme hesabı esasına göre defter tutması gereken bir mükellefin bilânço esasına göre defter tutma serbestisi yoktur, fakat işletme hesabı esasına göre defter tutarken işletmesinin ve iştigal konusunun gerektirdiği şekilde hesaplar yapabilir, tanzimlerde bulunabilir[181].

### *B. Maliye Bakanlığı'nın Yetkisi*

Prensip itibariyle muhasebe usulünde bir serbesti söz konusu olmakla beraber, Vergi Usul Kanunu'nun 175'inci maddesine 3762 sayılı Kanun ile eklenen hüküm sonucu, Maliye Bakanlığı'na muhasebe usulü konusunda yetkiler verilmiştir. Hükme göre; Maliye Bakanlığı muhasebe standartları, tek düzen hesap plânı ve malî

[180] **Dumlu**, s. 380; **Ürel**, s. 287; **Özbalcı**, s 478-479.

[181] **Saygılıoğlu/Göker**, s. 26-27; Örneğin, bilanço esasına göre defter tutacak olan mükellef A, işletmesinin bünyesine uygun olan "Amerikan Usulü" yevmiyeli defteri kebir tutmayı uygun bulmuştur. Mükellef B ise "İtalyan Usulü" defteri uygun bulmuş ve tutmuş olabilir, (**Dumlu**, s. 380; **Eroğlu**, s. 252).

tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme itibariyle uygulatmaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Aynı maddeye 4108 sayılı Kanun ile eklenen bir diğer hüküm neticesinde de; Maliye Bakanlığı muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığıyla izleyen mükellefler ile bu bilgisayar programlarını üreten gerçek ve tüzel kişilerce uyulması gereken kuralları ve bilgisayar programlarının içermesi gereken asgari hususlar ile standartları ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır[182].

Sonuç olarak, hem defter tutma amacının sağlanması hem de Maliye Bakanlığı'na muhasebe düzeni konusunda tanınan yetkiler sebebiyle, mükelleflerin muhasebe usulünü seçmedeki serbestileri sınırlandırılmış olmaktadır. Nitekim, Bakanlık, yetkisi dahilinde tek düzen hesap plânı ve malî tabloların çıkarılması hususunda Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri adı altında pek çok açıklama ve düzenleme yapmaktadır[183].

Bundan başka, yine Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 242'nci maddesinin iki numaralı fıkrası uyarınca Maliye Bakanlığı; elektronik defter[184], belge[185] ve kayıtların[186] oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya belirleyeceği gerçek veya tüzel kişilere aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi

[182] Bu yetki, uygulamada, kanunda yazılı kurallara uyulduğu halde, kullanılan muhasebe yönteminin doğru ve yerinde olmaması gibi nedenlerle, defterlerin vergisel amaçları sağlayamaması gerekçesiyle Maliye Bakanlığı'na tanınan bir yetkidir, (**Saygılıoğlu/Göker**, s. 26).

[183] Geniş bilgi için bkz. **Özyer**, s. 258-261.

[184] Elektronik defter, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür (VUK. m.242/2/1.b).

[185] Elektronik belge, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür (VUK.m.242/2/2.b).

[186] Elektronik kayıt, elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi öğesini ifade eder (VUK.m. 242/3.b).

aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkili kılınmıştır.

Maliye Bakanlığı yukarıda belirtilen bu yetkisini kullanarak, Vergi Usul Kanunu uyarınca kağıt ortamında düzenlenen, tutulan, muhafaza ve ibraz edilen defter ve belgeler yerine, aynı bilgileri içeren elektronik defter ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazına ilişkin usul ve esasları belirlemiş bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu uygulamaları ile ilgili olarak yayımlanan 361 Sıra No'lu Genel Tebliğde[187] yapılan açıklamaya göre, elektronik ortamda defter tutma olanağından yararlanmak isteyen mükelleflere, gerekli şartları sağladıkları takdirde elektronik defter uygulamasına geçmek konusunda Maliye Bakanlığı'nca izin verilebilecektir.

Genel Tebliğ'nin " Uygulamadan Yararlanabilmeye İlişkin Usul ve Esaslar" başlıklı maddesi gereğince;

*"Söz konusu uygulamadan yararlanmak için başvuran mükelleflerin, aşağıdaki şartları sağlamaları halinde, kendilerine elektronik defter ve belge uygulamasına geçmeleri için Başkanlıkça izin verilebilecektir.*

*1 - Bilânço esasına göre defter tutulmalıdır.*

*2 -Elektronik ortamda tutulacak defter ve belge sistemi donanım, yazılım, personel ve diğer açılardan uygun bulunmalıdır.*

Bu şartları sağlanmışsa, elektronik ortamda tutulacak defter ve belge uygulamasından yararlanmak isteyen mükelleflerin izleyecekleri prosedür de Genel Tebliğ gereği şu şekilde olacaktır;

*1 -Uygulamadan faydalanmak isteyen mükelleflerin; elektronik ortamda tutmak istedikleri defter ve belgelerini, elektronik muhasebe sistemlerini oluşturan donanım ve muhasebe programlarını, kayıtların nasıl oluşturulduğu ve saklandığını,*

[187] 11.07.2006-26225 sayılı RG.

*personel ve sistem güvenliklerini içeren bir rapor hazırlamaları ve elektronik defter ve belgelerin veri formatında tutulması ve gönderilmesine ilişkin aşamalı bir plânla birlikte yazı ekinde Başkanlığa göndermeleri gerekmektedir.*

*2 -Başvuru üzerine işyerinde Başkanlık personelince yapılacak tespitten sonra, şartları taşıyan mükelleflerle Başkanlık arasında bir protokol yapılacak ve uygulama öncesi hazırlık dönemine başlayabilecekleri bir yazı ile kendilerine bildirilecektir.*

*3 -Hazırlık döneminin mükellef için yeterli olmaması halinde, döneme ilişkin süre Başkanlıkça uzatılabilecektir. Ancak, bu dönem her halükârda 5 yıldan fazla sürmeyecektir. Hazırlık dönemi içinde mükellefler, sadece elektronik ortamda tutmak istedikleri defter ve belgelerini hem elektronik ortamda hem de kağıt ortamında tutacaklardır.*

*4 -Hazırlık dönemini başarı ile geçiren mükellefe, elektronik defter ve belge uygulaması için bir izin belgesi verilecektir. Mükellefler, yapılan protokolde belirlenen tarihten itibaren defter ve belgelerini yalnızca elektronik ortamda tutabileceklerdir.*

*İzin alan mükellefler alış ve gider belgelerini, veri formatındaki bilgileri içerecek şekilde elektronik kayıt ve belge haline getirecekler, ayrıca bu belgeleri orijinal haliyle de kağıt ortamında muhafaza edeceklerdir. Mükellefler, anlaşmalı matbaalarda bastırmak veya notere tasdik ettirmek suretiyle Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlemek zorunda oldukları belgelerin aslını, kağıt ortamında düzenleyerek ilgili kişiye verecek, ancak bu belgelerin ikinci nüshalarını veri formatına uygun şekilde elektronik ortamda elektronik belge olarak muhafaza edeceklerdir.*

Defter ve belgelerin muhafazası ve ibrazı da, defter tutma yükümlülüğünün bir uzantısı olduğundan, elektronik defter ve kayıtlar açısından da muhafaza ve ibraza ilişkin bağlayıcı kurallar getirilmiştir. Tebliğ'de belirtildiği üzere, mükelleflerin, verilerini Başkanlığa göndermiş olmaları, defter ve belgelere ilişkin muhafaza ve

ibraz ödevlerini ortadan kaldırmamaktadır. Diğer kurumlar tarafından elektronik ortamda tutulan defter ve belgelerin kağıt ortamında ibrazının istenmesi halinde, mükellefler elektronik defter ve belgeleri kağıt ortamına aktararak bu yükümlülüklerini yerine getirebileceklerdir. Tebliğde belirtilen veri formatında yer almayan ve diğer Kanun hükümlerine göre düzenlenmesi, kullanılması veya muhafazası gereken defter ve belgelerin, kağıt ortamında düzenlenmesine, kullanılmasına ve muhafaza edilmesine devam edilecektir.

Muhasebe usulünü seçmedeki bu serbestiden başka, Vergi Usul Kanunu'nun 215-219'uncu maddelerinde kayıt düzenine ilişkin emredici hükümler bulunmaktadır.

### *C. Kayıt Düzenine İlişkin Emredici Hükümler*

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tutulması zorunlu bulunan defterlerin, tutulmasına ilişkin esaslar, yanlış kayıtların düzeltilmesi, yapılan işlemlerin defterlere kayıt edileceği süre ve diğer hususlara ilişkin esaslar, Kanunun 215-219'uncu maddelerinde "Kayıt Nizamı" altındaki dokuzuncu bölümünde belirtilmiştir[188]. Buna göre;

*1. Kayıtları Türkçe Tutma ve Türk Parası Kullanma*

---

[188] Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda mevcut Türk Ticaret Kanunu'ndan farklı olarak, kayıt nizamına ilişkin özel düzenlemeler bulunmaktadır. " Defterlerin Tutulması" başlıklı 65'inci maddeye göre, defterlerin tutulması sırasında kayıtlar Türkçe olacaktır. Kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde bunların anlamları açıkça belirtilmelidir. Bir yazım veya kayıt önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaklanmıştır. Tasarıda elektronik kayıt düzeni ve usulleri de gözetildiğinden, maddenin devamında "*Defterler ve gerekli diğer kayıtlar, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilir; şu şartla ki, muhasebenin bu tutuluş biçimleri ve bu konuda uygulanan yöntemler Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmalıdır. Defterlerin ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılmasının ve bu süre zarfında bunların her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması şarttır. Elektronik ortamda tutulma hâlinde birinci ilâ üçüncü fıkra hükümleri kıyas yoluyla uygulanır*" şeklinde bir düzenleme getirilmiştir.

Vergi Usul Kanununa göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Aslında bu kural 1950'den 2004 yılına kadar mevcut bir kural olmakla beraber, 2004 yılında 5228 sayılı Kanun ile madde başlığından içeriğine kadar yapılan değişiklik neticesinde mevcudiyeti korunmakla beraber, başka dilde de kayıt yapılabileceği kabul edilmiştir. Şöyle ki; yapılan yenilik sonucunda, Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla başka dilde de kayıt yapılması mümkün kılınmış ve başka dilde yapılan bu kayıtların vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde tasdik ettirilecek diğer defterlerde de yapılabileceği kabul edilmiştir (VUK.m.215/1).

5228 sayılı Kanun değişikliği ile yabancı dilde kayıt yapılabilmesinden başka pek çok değişiklik daha yapılmıştır. Buna göre;

-Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılacaktır. Ancak belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla yabancı para birimine göre de düzenlenebilir. Yurtdışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası gösterilme şartı aranmaz (VUK.m.215/2-a).

-İlgili dönem defter tasdik tarihi itibariyle, ödenmiş sermayesi (yurt dışında kurulan şirketler bakımından Türkiye'ye ayrılan ödenmiş sermaye) en az 100 milyon ABD doları ya da muâdili yabancı para karşılığı Türk Lirası ve sermayesinin en az %40'ı ikâmetgâh ı, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kişilere ait olan işletmelere, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına Bakanlar Kurulunca izin verilebilir. Bakanlar Kurulu bu had ve nispetleri, sektörler itibariyle yarısına kadar indirmeye veya iki katına kadar arttırmaya yetkilidir. Bu şartların ihlal edilmesi halinde, ihlal edilen hesap dönemini izleyen hesap döneminden itibaren kayıtların Türk para birimine göre tutulması zarureti doğmaktadır (VUK.m.215/2-b).

-Türk para birimiyle yapılan işlemler, işlemin gerçekleştiği günün Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası döviz alış kuru ile ilgili para birimine çevrilir. İktisâdi kıymetlerin değerleri ile vergi matrahı kayıt yapılan para birimine göre tespit edilir, beyannamenin verilmesi gereken ayın kuruyla Türk parasına çevrilerek beyan edilir.

Vergi ödeme, mahsup ve iade işlemlerinde de Türk parası tutarlar kullanılır. (VUK.m.215/2-ba).

-Mükellefler Türk para birimi dışında diğer para birimleriyle kayıt tuttukları sürece mükerrer 298 inci maddenin (A) fıkrası uyarınca enflasyon düzeltmesi yapamazlar. Türk para birimiyle kayıt yapılma esasına dönüldükten sonra da, üç yıl süreyle anılan madde hükmünden yararlanamazlar (VUK.m.215/2-bb).

Bu değişiklikler sonucunda, kanunî defterlerin belirli şartlarda Türkçe dışındaki dillerde de tutulabilmesine ve yabancı para birimi üzerinden belge düzenlenebilmesine imkân sağlanmıştır. Her ne kadar ülke ekonomisi ve kalkınması açısından yabacı para cinsinden muhasebe imkânının sağlanması faydalı olsa da, muhasebeden başka değerleme açısından da yabancı para birimine dair hükümlerin konulması zaruridir[189].

*2. Defterlerin Mürekkeple Yazılması*

Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması mecburi olan defterler mürekkeple veya makine ile yazılır. Kopya kağıdı kullanılması ve ıstampa ve sair damga aletleriyle kopya konulması da caizdir. Hesaplar kapatılıncaya kadar toplamlar geçici olarak kurşun kalemle de yapılabilir (VUK.m. 216)[190].

*3. Yanlış Kayıtların Düzeltilmesi*

Defterlere yapılan kayıtların değiştirilemez olması asıl kural olmakla beraber, hatalı kayıtların düzeltilmesine de belli kurallar çerçevesinde imkân tanınmıştır. Buna göre; yevmiye defterinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kayıtlarına göre

[189] Bkz. **Ürel**, s. 306; **Özbalcı**, s. 516-517; **Karadeniz**, s. 37

[190] İnceleme elemanınca yevmiye defteri ile defter-i kebirin boş olduğundan bahisle katma değer vergisi indirimleri kabul edilmemiş ise de, mahkemece getirtilen defterlerin incelenmesinden, defterlerin boş olmadığı ama kayıtların el yazısı ile değil de bilgisayar kayıtlarından alınan çıktıların defter sayfalarına yapıştırılmak suretiyle yapıldığının anlaşıldığı, bu uygulama defter ve kayıt usullerine aykırı olmadığından defterlerin usulüne uygun tutulduğunun kabulü gerekir, (Dş. 9.D., 30.11.1999 gün ve E.1998/2912, K.199/4458, www.kazancı.com.tr, E.T.30.04.2007).

düzeltilebilir. Yani yanlış kayıt, ters bir kayıtla iptal edilerek doğru hale getirilir. Ya da yanlışlığı bertaraf edecek başka bir kayıt düşülür[191].

Yevmiye defteri dışındaki diğer tüm defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde, düzeltmeler ancak yanlış yazı ve rakam okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir(VUK.m.217/1). Deftere geçirilen bir kaydı, kazımak, silmek veya çizmek suretiyle okunmaz hale getirmek yasaktır(VUK.m.217/2).

Belirtmek gerekir ki, kayıt yanlışlıkları ile muhasebe hileleri farklı kavramlar olup; muhasebe hilelerinde de hatalı işlemler araç olarak kullanılmaktadır. Muhasebe hilelerinde kasıt vardır. Ancak bir işlemdeki kasıt unsurunu tespit etmek kolay değildir. Bazı işlemlerdeki hatanın kasıtlı olduğu açık olarak görülebilir. Hataların hileli bir nitelik alması, bunların tekrarı, barizliği, aynı amaca yönelmeleri, göze batmaları ve düzeltilmemeleri ile olur[192].

*4. Boş Satır Bırakılamaması ve Sayfaların Yok Edilememesi*

Defterlerde kayıtlar arasında usulen yazılmaya mahsus olan satırlar çizilmeksizin boş bırakılamaz ve atlanamaz. Ciltli defterlerde defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz (VUK.m.218).

Bu hükme uyulmaksızın, defterlerde belli bir biçime ve estetiğe uyma, kayıtları kesmeden işleyebilmek için boş sayfa ve satır bırakılamaz[193].

---

[191] Mesela alacaklı kaydedilen bir hesap yanlışlıkla borçlu kaydedilmişse bu hata ancak eski kaydın iptali ve yeni kaydın yapılması suretiyle giderilebilir.Keza bir hesaba kaydedilmesi gereken tutar eksik kaydedilmişse hata hesaba eksik tutar kadar ekleme yapılarak düzeltilir, (**Özyer**, s. 303; **Özbalcı**, s. 517).

[192] Geniş bilgi için bkz. **Kanat**, s. 465 vd. ; **Saygılıoğlu/Göker**, s. 35 vd.; **Gürbüz**, s.30 vd.; **Aksoy**, s.20 vd.

[193] **Saygılıoğlu/Göker**, s. 35; **Eroğlu**, s. 302.

*5. Kayıt Zamanı*

**a. Süreler**

Vergi Usul Kanunu'nun 219'uncu maddesinde, işlemlerin defterlere zamanında kaydedilmesi genel ilke olarak kabul edilmiş ve maddenin devamında üç ayrı süre öngörülmüştür. Buna göre;

1. Muamelelerin işin hacmi ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman içinde kayda geçmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir. (VUK.m.219/a). Benzer şekilde Türk Ticaret Kanunu madde 70/IV'de de yevmiye defterine geçirilecek kayıtların haklı sebep olmaksızın on günden fazla geciktirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır[194].

2. Kayıtların devamlı olarak, muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak tutulduğu kuruluşlarda, muamelenin bunlara işlenmesi, deftere işlenmiş olması hükmündedir. Ancak bu kayıtların da en geç kırkbeş gün içinde deftere aktarılması gerekir. Aksi halde, kayıtlar geçerliliklerini yitirirler[195](VUK.m.219/b).

3. Günlük kasa, günlük perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine muameleler günü gününe kaydedilir (VUK.m.219/c).

---

[194] On günlük bu süre kanunen tanınan sürenin azamisidir, yoksa bu esas her kaydın muamelenin yapıldığı tarihten itibaren onuncu günde yapılacağı ve bekletileceğini ifade etmez, (**Eroğlu**, s. 302).

[195] Kurum kültürünün oluştuğu, kurumsallaşmasını tamamlamış ve profesyonel yöneticiler tarafından idare edilen işletmelerde yapılan harcamalar veya satışlar belli bir hiyerarşi içinde fiş, primanota ve bordro gibi yetkili kişilerin imzasından sonra kayıtlara intikal ettirildiğinden, on günlük sürenin yetersiz ve gereksiz olduğunu gözeten kanun koyucu sayılan bu belgelerin düzenlenmiş olması şartıyla kayıtların 45 gün içinde yapılmasına izin vermiştir, (**Özyer**, s. 305); Bu hükmü, prensip olarak müteşebbisin şahsına bağlı olmaktan çıkmış bir organizasyona sahip müesseseler için geçerli saymak gerekmektedir, ( **Saygılıoğlu/Göker**, s. 36; **Özbalcı,** s.519).

Görüldüğü üzere tüm muhasebe işlemlerinin, tutulması zorunlu olan defterlere kaydı muhasebe disiplini, vergi matrahının doğru tespiti, üçüncü kişilerin hak ve menfaatlerinin korunması açılarından bakıldığında da büyük önem arz etmektedir. Kanun koyucunun, kural olarak kayıtların en geç on gün içerisinde defterlere intikalini zorunlu kılma düşüncesinin altında muhasebe işlemlerinde disiplini sağlama zorunluluğu ve gerekliliği vardır[196].

### b. Kayıt Zamanını Etkileyen Haller

*aa. Mücbir Sebep Halleri*

Vergi Usul Kanunu'nun kayıt zamanına ilişkin 219'uncu maddesi, 2365 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önce, kayıtların mazeretsiz ve sebepsiz olarak on günden fazla geciktirilemeyeceğini de belirtmekteydi. 2365 sayılı Kanun ile bu ifade kaldırılmıştır. Ancak kanunun mücbir sebepleri ve bu sebeplerle meydana gelebilecek gecikmeleri düzenleyen 13'üncü vd. maddelerinin, kayıt zamanına ilişkin süreler ve gecikmeler açısından da uygulanacağı ortadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesinde mücbir sebep halleri; vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk; vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler; kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler; sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması gibi haller olarak sayılmıştır. Bu hallerin varlığında sebepler ortadan kalkana kadar süreler işlememekte ve tarh zamanaşımı işlemeyen süre kadar uzamaktadır (VUK.m.15/I).

---

[196] Esasen Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen 10 ve 45 günlük sürelerin pratikte taşıdığı anlam tartışmalıdır. Muhasebe işlemleri, muhasebe bürolarında tutulan vergi mükellefleri, defter kayıtlarına intikali gereken fatura, gider pusulası, serbest meslek makbuzu vb. belgeleri, izleyen ay meslek mensuplarına teslim etmektedir. Zaten en iyi ihtimalle, Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen ve ilgili belgelerin defterle intikali için tanınan 10 günlük süre ortalama 15 güne çıkmaktadır, (**Çavuş**, www.yaklasım.com.tr, E.T. 30.04.2007).

Kayıtların geciktirilmesi açısından bakıldığında, farklı Danıştay Kararları ve görüşler olduğu söylenebilir. Örneğin; mücbir sebep sayılamayacak bir sebep, kaydın geciktirilmesinin haklı sebebi olabilir. Nitekim, muhasebecinin hastalığı, mükellef açısından mücbir sebep sayılmazken; kayıtların zamanında işlenmemesinin haklı mazereti olarak kabul edilmelidir[197]. Kuşkusuz bu halde dahi, gecikme belli ve makul bir süre kadar devam etmelidir. Keza ağır bir kaza geçiren muhasebecinin altı ay kadar uzun bir süre boyunca kayıt tutamayacak olması karşısında, bu durum kayıtların işlenmesinin geciktirilmesinin haklı mazereti sayılmamalıdır. Zira böyle bir durumda, mükellefin gereken tedbirleri alması icab eder[198].

*bb. Zor Durumda Bulunma*

Vergi Usul Kanunu'nun 17'nci maddesi uyarınca, mükelleflerin vergisel ödevlerini yerine getiremeyecek olmaları halinde, sürenin bitiminden önce yazılı talepte bulunulması ve mazeretin mühlet verecek makam tarafından kabule şayan görülmesi ve mühlet verildiğinde vergi alacağının tehlikeye girmeyecek olması şartıyla, kanunî sürenin bir katı yahut süre bir aydan kısa ise bir ayı geçmeyecek kadar mühlet verilebilir.

Görüldüğü gibi, vergisel ödevin süresinde yerine getirilemeyeceği hallerde bu duruma ilişkin mazeretin idare tarafından uygun bulunması ile ek süre verilmektedir. Bu sebeple, bir vergisel ödev olan defter tutma ödevinde de zor durumda bulunma hali kayıtların süresi içinde tutulmaması açısından geçerli olmaktadır.

*cc. İnceleme ve Arama Sebebiyle Defterlere El Konulması*

Arama neticesinde bulunan defter ve vesikaların muhafaza altına alınması sebebiyle Vergi Usul Kanunu'nun 219'uncu maddesi gereğince yapılamayan kayıtlar defterlerin geri verilmesinden sonra idare ile mükellef arasında kararlaştırılan

[197] **Çağan**, s. 152; **Özbalcı**, s. 518.

[198] **Özbalcı**, s. 518.

münasip bir süre içinde ikmal edilir. Bu süre bir aydan az olamaz. Mükellef dilerse defterlerinin muhafaza altına alındığında işlemlerini yeniden tasdik ettireceği defterlere kayıt ve iadesi halinde iade edilen defterlere intikal ettirebilir (VUK.m.146)[199].

### *çç. Defterlerin İşlenmediği Aylarda KDV Beyannamesinde Beyan Edilerek İndirilen KDV'nin Kabul Edilip Edilmeyeceği*

Bilindiği üzere, katma değer vergisi yönünden mükellef olan kişiler, her ayın 25'ine kadar, önceki aya ilişkin olarak vermiş oldukları KDV beyannamesinde, o döneme ilişkin olarak düzenlemiş oldukları fatura ve benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisinden, yine aynı dönemde, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan mal teslimi ve hizmetler nedeniyle hesaplanan katma değer vergisini indirim konusu yapmakta ve aradaki farkı ilgili vergi dairesine ödemektedirler. İndirilen katma değer vergisinin daha fazla olması halinde, aradaki fark gelecek aya devredilerek indirim konusu yapılmaktadır. Katma değer vergisi indirimine ilişkin yasal hükümler, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29'uncu ve 34'üncü maddelerinde yer almaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesine göre, mükellefler, yaptıkları vergiye tâbi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisini indirebilirler. Katma Değer Vergisi Kanunu'na 3297 Sayılı Kanun'un 9'uncu bendi ile eklenen 3 numaralı bent ile de; indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vukuu bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanunî defterlere kaydedildiği vergi-

[199] "…İnceleme elemanınca saptanan nedenler dolayısıyla olayda re'sen takdir nedeninin bulunduğu açıktır. Ancak davacı arama neticesi defter ve belgelerin el konulması nedeniyle 1997/Aralık ayına ait satış faturalarını kayıtlarına intikal ettiremediğini ve faaliyeti itibarıyla şeker, çay gibi kar oranı düşük satışlar yaptığını ileri sürdüğünden bu iddialar ile faaliyeti itibarıyla karlılık oranı dikkate alınarak ilgili yıl defter ve belgeleri üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılması gerekirken aksi yönde verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir." Dş.4.D., 19.6.2000 gün ve E.200/964, K.2000/3008, (www.kazancı.com.tr, E.T. 30.04.2007).

lendirme döneminde kullanılabilir. Söz konusu bent ile, örneğin Ocak ayına ilişkin olup da indirilemeyen katma değer vergisinin, defterlere kaydedilmek koşuluyla Şubat ya da Mart ayında hatta Aralık ayında indirilmesine olanak sağlanmıştır.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 34/1'inci maddesine göre, yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için; verginin fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi; fatura ve benzeri belgelerin kanunî defterlere kaydedilmesi gerekmektedir. Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilse dahi, kanunî defterlere kaydedilmeyen KDV'nin indirilmesi 34'üncü madde gereğince mümkün bulunmamaktadır.

Defterlere yapılan kayıtların geciktirilmesi halinde, örneğin bir kaç aylık geciktirilmesi ya da yıl içinde kayıtların bilgisayar üzerinden yürütülüp de, defterlere dökülmediği durumlarda, indirim yönünden ciddi sorunlarla karşılaşılmaktadır.

Kanunda, "*...vesikaların kanunî defterlere kaydedilmesi...*"nden söz edildiğinden, defterlerin yazılmaması durumunda, yazılmayan döneme ait katma değer vergisinin tamamının indirimi reddolunmaktadır. İnceleme elemanları, mükelleflerden defterlerini ibraz etmelerini istemekte, ibraz edilen defterlerin, işlenilmeyen aylarına ilişkin KDV indirimleri de kabul edilmemektedir. Kabul edilmeyen indirilmiş KDV ise üç kat kaçakçılık cezası ile birlikte mükelleften istenilmektedir.

Muhasebe işlemlerinin, bilgisayarla yürütülmesinin yaygınlaştığı günümüzde, mükellefler genellikle yıl içinde kayıtlarını bilgisayarda izlemekte, yıl sonu itibariyle de defterlerle, bilgisayar kayıtlarının dökümünü almaktadırlar. İşlemlerin bilgisayara kaydedilip yasal defterlere geçirilmesi halinde, alış belgelerinde gösterilen KDV, Kanun'un 34'üncü maddesindeki şartlara uygun olarak indirilebilecektir. Bilgisayara yapılan kayıtların yasal defterlere geçirilmemesi halinde sadece bilgisayara kaydedilen alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirilmesi mümkün değildir. Bilgisayara yapılan kayıtların ilgili takvim yılı aşılmamak şartıyla yasal defterlere geçirilmesi halinde indirim hakkı, ancak kayıtların defterlere intikal ettirildiği

vergilendirme döneminde doğacak, diskete kaydedilen alış belgelerinde gösterilen KDV de ancak bu dönemde indirilebilecektir. Alış belgeleri yasal defterlere geçirilmeden sadece bilgisayara kaydedilerek KDV indirimi yapılması mümkün değildir[200]. Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca verilen bir kararda, **"***İşletmelerde, işlemin bilgisayarla yürütülmesinin alış belgelerinin yevmiye defterine kaydı yönündeki zorunluluğu kaldırıcı bir nitelik taşımadığı, yevmiye defterine kaydedilmeyen alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirilemeyeceği***"** belirtilmiş bulunmaktadır[201] .

Uygulamada, işlemediği defterleri anında ibraz eden mükellef kaçakçılık cezalı tarhiyata muhatap olmakta, ibraz etmeyerek onbeş gün süre talep eden ve bu sürenin sonunda defterlerini işleyerek ibraz eden mükellef ise cezalı vergi tarhiyatından kurtulabilmektedir. Bu şekilde salınan vergi ve cezaların dava konusu yapılması halinde, yargı mercileri, mükellef lehine kararlar vermektedir[202].

Bu konuda Danıştay'a intikal eden uyuşmazlıklardan birinde, "…*vesikaların, indirim hakkından yararlanmak üzere, ilgili takvim yılını aşmamak kaydıyla, yasal defterlere yazılabileceği; bu takdirde, vesikaların incelemeyi takiben yasal defterlere kayıt edilmiş olmasının, indirim hakkından yararlanmaya engel olmayacağına*" oybirliğiyle karar verilmiştir[203]. Doktrinde ileri sürülen bir görüşe göre; defterlerin kısmen ya da tamamen yazılmadığı durumlarda, o döneme ilişkin olarak KDV beyannamelerinde beyan edilerek indirilen katma değer vergisinin, kabul edilmemesi yönündeki uygulama, son derece hatalı bir uygulamadır. Kanun koyucu Ocak 1993 dönemine ilişkin katma değer vergisinin, Ocak 1993 döneminde şu ya da bu nedenle indirilememesi halinde, Şubat 1993, Mart 1993 hatta Aralık 1993 döneminde dahi indirimini kabul etmiştir. Durum böyle olmasına karşın, Aralık ayında defterleri incelemeye alan bir denetim elemanı, defterler sözgelimi Haziran 1993' den sonra işlenmemişse, KDV beyannamesinde beyan edilerek indirilen Haziran 1993'den son-

[200] **Şimşek**, www.yaklasım.com.tr, E.T. 30.04.2007.

[201] Dş. VDDK., 28.04.1995 gün ve e E. 1994/278, K. 1995/147 (www.kazancı.com.tr, E.T.30.04.2007)

[202] **Beşe**, www.yaklasım.com.tr, E.T. 30.04.2007

[203] Dş. 9.D., 11.2.1993 gün ve E. 1992/3007, K. 1993/1507, (Bkz. **Kızılot**, Kararlar, s. 3193-3194).

raki katma değer vergisini kabul etmemekte, duruma göre salınan vergiye kaçakçılık cezası da uygulamaktadırlar. Bu konuda yapılacak en anlamlı uygulama, vergi idaresinin, Danıştay'ın süregelen kararları doğrultusunda, uygulamayı yönlendirmesi ve denetim elemanlarına da, bu konuda bir duyuruda bulunması olabilir[204].

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, KDV indirim hakkı, fatura veya benzeri belgelerin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı sonuna kadar yasal defterlere kaydedilmesi halinde kullanılabilmektedir. İndirimin yapılacağı dönem ise, bu belgelerin defterlere kaydedildiği aydır. Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yılın sonuna kadar defterlere kaydedilmeyen faturalarda gösterilen KDV'nin ise indirilmesi mümkün değildir.

## V. DEFTER TUTMADA TASDİK DÜZENİ

### *A. Genel Açıklama*

Ticari defterlerin tasdik ettirilmesi zorunluluğuna ilişkin hükümler, temel olarak Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır. Bunun yanı sıra, Türk Ticaret Kanunu'nda da konuya ilişkin çeşitli düzenlemeler bulunmaktadır. Kanuni düzenlemeler doğrultusunda tasdik edilmemiş bir defterin ve defterdeki kayıtların hiçbir hukukî fonksiyonu söz konusu değildir. Defterlerin tasdik ettirilmesi sayesinde, hem mükellefin vergi matrahının tespiti güvenli olmakta hem de devlet ve üçüncü kişilerin haklarının korunması sağlanabilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 220'nci vd. maddelerinde, tutulması gerekli defterlerin tasdik zorunluluğu, tasdik zamanı, tasdikin yenilenmesi, tasdik makamı, tasdik şerhi ve şeklîne ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Bundan başka, tutulması zorunlu olan defterlerin tasdik ettirilmemiş olması halinde, defter, kayıt ve belgeler ile kanunî ölçülere dayanılarak vergi matrahının tespiti mümkün olamayacağı için,

[204] **Kızılot**, KDV İndirimi , s. 9.

bu durum matrahın re'sen takdir edilmesi hallerinden biri olarak da sayılmıştır (VUK.m.30/II/3)[205].

Vergi Usul Kanunu yönünden tasdik kavramı, ticari defterlerin kullanılmaya başlanmadan önce, noter tarafından görülmesi ve onaylanması anlamını taşımakta ve bu tasdik işlemi kısaca **"açılış tasdiki"** olarak anılmaktadır. Buna karşılık, Türk Ticaret Kanunu açısından ise, "açılış tasdiki"nin yanı sıra bir de **"kapanış tasdiki**[206]**"** kavramı söz konusudur (TTK. m. 69/I, TTK. m 70/V). Vergi Usul Kanunu'nda tasdiki zorunlu defterler için ayrıca kapanış tasdikine ilişkin bir zorunluluk getirilmemiştir..

Kapanış tasdiki hususundan başka, genel olarak, Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu arasında defterlerin tasdikine ilişkin hükümler paralellik göstermekte olup, eksik kalan yönler açısından birbirlerini tamamlamaktadırlar[207].

---

[205]"…Bir yıl önceki defterlerini onaylatan mükellefin ertesi yıl bilgisizlik sebebiyle defterlerini onaylatmaması, re'sen takdir yoluna gidilmesine engel değildir", Dş. 4.D., 15.11.1983 gün, E.1983/1257, K.1983/8901,( www.kazancı.com.tr, E.T.30.04.2007).

[206] Kapanış tasdikinin amacı, defter sayfalarının boş veya satırlarının aralıklı olup olmadığını denetlemek ve böylece sonradan eski tarihli kayıt yapılmasının önüne geçmektir, (**Öner**, www.yaklasım.com.tr, E.T. 30.04.2007, **Pürsünlerli**, www.yaklasım.com.tr, E.T.30.04.2007).

[207] Türk Ticaret Kanunu Tasarısında, defterlerin tasdikine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Tasarı mevcut kanundaki tasdike ilişkin kuralları belirleme konusunda Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunu yetkili kılmaktadır. Dolayısıyla kanun bu hali ile yürürlüğe girerse TMSK tarafından bir tebliğ yayınlanması zorunlu olacaktır. Öte yandan yürürlükteki Türk Ticaret Kanunu'nda defterleri onaylayan noterlere tasdik ettiği defterlerin mahiyet ve adetlerini ve bunların kime ait olduğunu tâcirin kayıtlı bulunduğu ticaret sicillerine resen ve hemen bildirmeleri hükmedilirken, Tasarıda yine bir hüküm mevcut değildir. Kanun koyucunun böyle bir boşluk bırakmaktaki amacının tasdike ilişkin kuralların yine Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenmesi olacağı ortadır, (**Biyan**, http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/ozgur/10.asp, E.T. 30.04.2007).

### *B. Tasdik Ettirilmesi Zorunlu Olan Defterler*

Vergi Usul Kanunu'nun 220'nci maddesinde tasdike tâbi defterler tek tek sayılmıştır. Buna göre;

-Yevmiye defteri,
-Envanter defteri,
-İşletme defteri,
-Çiftçi işletme defteri,
-İmalat ve İstihsal Vergisi defterleri (Basit İstihsal Vergisi defteri dahil),
-Nakliyat Vergisi defteri,
-Yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri,
-Serbest meslek kazanç defteri, kullanılmaya başlanmadan önce tasdike ilişkin hükümler dairesinde tasdiki zorunlu defterlerdir.

Vergi Usul Kanunu'na göre tasdiki zorunlu bu defterlerin yerine kullanılmasına izin verilen diğer defterlerin de aynı şekilde tasdiki gerekmektedir (VUK.m.220/II). Kanunun çeşitli maddelerinde bu defterlere yer verilmiştir [208].

Görüldüğü gibi, tutulması zorunlu olan defterlerden defteri kebir dışında kalan bütün defterlerin tasdiki zorunludur. Bu defterdeki kayıtlar, yevmiye defterindeki kayıtların buradan alınarak usulüne göre hesaplara dağıtılarak yansıtılmasından ibaret olduğu için, ayrıca bu defterin de tasdikine gerek duyulmamıştır[209]. Bu itibarla, defteri kebirin tasdik ettirilmemesinin Vergi Usul Kanunu bakımından herhangi bir müeyyidesi yoktur[210].

---

[208]Örneğin; imalat defteri yerine tutulabilecek bitim işleri defteri (VUK.m.200), Banka ve Sigorta İşlemleri Vergisi defteri (VUK.m.204), yabancı nakliyat kurumlarının muhasebe defteri yerine tutabilecekleri hasılat defteri (VUK.m.207), depo ve ardiye işletenlerin muhasebe defteri yerine tutabilecekleri ambar defteri (VUK.m.209), hekimlerin serbest meslek kazanç defteri yerine kullanmalarına izin verilen protokol defteri (VUK.m.210) tasdiki zorunlu olan defterler yerine kullanılan ve dolayısıyla da tasdike tabi olan defterlerdir.

[209]**Karakoç**, Genel, s.366.

[210]**Eroğlu**, s. 304; **Yarbaş**, s. 107; **Özyer**, s. 307; **Ürel**, s. 308; **Özbalcı**, s. 519.

Türk Ticaret Kanunu açısından ise, tasdik edilmesi zorunlu bulunan defterleri üç kısımda sınıflandırmak mümkündür. Birinci kısım defterler, ilgili bölümde de incelendiği üzere, "tutulması zorunlu ve ismen belirlenmiş defterler olup, yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, işletme defteri (gerçek kişiler), karar defteri (tüzel kişiler) bu kısımdaki defterleri oluşturmaktadır( TTK. m.66) . İkinci kısım defterler ise, Türk Ticaret Kanunu'nun 66/1. maddesine göre tacirin, Kanun'da ismi açıkça belirtilmese de işletmesinin nitelik ve önemine göre tutmak zorunda olduğu diğer defterlerdir. Bu defterlere örnek olarak; senetler defteri, ambar defteri, imalat defteri gibi, defterler gösterilebilir. Türk Ticaret Kanunu, söz konusu defterler için tasdik mecburiyeti getirmemiş, bunların bir beyanname ile ticaret siciline bildirilmesi gerektiğini hükme bağlamıştır. Bu nedenle, adı geçen defterler, "beyana tabi defterler" olarak da anılırlar.

Türk Ticaret Kanunu açısından bunların dışında bir de tamamen tacirin isteğine bağlı olarak tutulması mümkün olan "ihtiyari defterler" söz konusudur. İhtiyari defterlerin tutulmaya başlanmadan önce ticaret sicil memurluğuna bildirilmesi gerekir. Bu nedenle isteğe bağlı defterler de "beyana tabi defter" niteliğindedir[211].

Defterler, kural olarak mükellef olan gerçek veya tüzel kişiler adına tasdik ettirilir. Kollektif ve âdi komandit şirketlerde defterler, şirket tüzel kişiliği adına; âdi ortaklıklarda ise ortaklar adına tasdik ettirilir[212].

### *C. Tasdik Zamanı*

Vergi Usul Kanunu'nda defterlerin tasdik zamanı, işe başlama, işe devam etme, yükümlülükte meydana gelen değişiklikler, özel hesap dönemleri öngörülmesi ve defterlerin dolması durumlarına göre ayrı ayrı belirtilmiştir (VUK.m.221). Söz

[211] **Pürsünlerli**, www.yaklasım.com.tr, E.T.30.04.2007.

[212] **Eroğlu**, s. 304.

konusu sürelere hiç veya gereği gibi uyulmaması halinde defter tutma yükümlülüğü yerine getirilmemiş sayılmaktadır.

Kanun koyucu defterlerin tasdiki açısından bağlayıcı kural niteliğinde süreler öngörmüş olmakla beraber, ek süreye ilişkin bir düzenleme de getirmiştir. Buna göre, defterlerin aşağıda ayrı ayrı ele alınan süreler içinde tasdiki zorunlu olmakla beraber, bu sürelerin bitiminden itibaren bir ay içinde de tasdikin yapılması da mümkündür. Her ne kadar bir aylık ek süre söz konusu olsa da, bu durum aynı zamanda ikinci derece usulsüzlük sebebidir ve yaptırımı bulunmaktadır (VUK.m.352/II/6) .Ek sürenin de bitiminden sonra tasdik ettirilen defterler hiç tasdik ettirilmemiş ve hiç tutulmamış hükmünde olup, bu durum birinci derece usulsüzlük teşkil etmektedir (VUK.m.352/I/8).

Vergi Usul Kanunu ile paralel olarak Türk Ticaret Kanunu'nda da tasdik zamanı için "kullanılmaya başlanmazdan önce" deyimi kullanılmıştır. Bu durumda defterlerin hesap döneminin başlamasından önce tasdik ettirilmesi gerektiği kabul edilmelidir. Bundan başka, Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu'ndaki tasdike ilişkin düzenlemelerden farklı olarak 70'inci maddesinde " kapanış tasdiki" ne yer vermiştir. Maddeye göre; yevmiye defteri yeni senenin en geç Ocak ayı sonuna kadar notere ibraz edilip son kaydın altına noterce "görülmüştür" yazılarak mühür ve imza ile tasdik ettirilmesi şarttır. Yevmiye defterinden başka, envanter defterini düzenleyen 72'nci maddenin yukarıda anılan Türk Ticaret Kanunu'nun 70/V maddesine yapılan atfı sebebiyle envanter defterinin de kapanış tasdikinin yaptırılması zorunludur[213]. Envanter defterinin ise, iş yılı bitiminden itibaren geçen üç ayı izleyen birinci ayın sonuna kadar yani Nisan ayı sonuna kadar, kapatılması ve tasdik edilmesi gerekir[214]. Ayrıca kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler yevmiye defterinin kapanış tasdikini hesap döneminin bittiği ayı tâkip eden ay içerisinde yapacaklardır[215].

---

[213]**Ürel**, s. 314; **Öner**, www.yaklasım.com.tr, E.T.30.04.2007; **Durukan**, s. 26.; **Pürsünlerli**, www.yaklasım.com.tr, E.T.30.04.2007.

[214] **Pürsünlerli**, www.yaklasım.com.tr, E.T.30.04.2007.

[215]**Aydoğdu**, s. 63.

Vergi Usul Kanunu'nda ticarî defterlerin kapanış tasdiklerinin yaptırılması gerektiğine dair her hangi bir hüküm yoktur. Bu nedenle kapanış tasdikinin yapılmamış olması re'sen takdir sebebi olmadığı gibi, cezaî bir yaptırımı da söz konusu değildir. Buna karşılık Türk Ticaret Kanunu açısından kapanış tasdiki yaptırılmamış bir defter, delil olarak ispat gücünden yoksun kalmaktadır[216].

Genel olarak tasdik zamanı yukarıda belirtilen zamanda yapılmakla birlikte konuya ilişkin özellik durumları aşağıda incelemekte fayda görmekteyiz.

*1. Öteden Beri İşe Devam Edenlerde Tasdik Zamanı*

Öteden beri işe devam edenler, defterlerini kullanacakları takvim yılından önce gelen son ayda tasdik ettirler. "Öteden beri işe devam etmek" deyimi, defterlerini tasdike sunmadan önce işe başlamış ve defter tutmuş mükellef anlamını taşımaktadır[217].

Normal hesap dönemi olan takvim yılı esasına göre, tasdik bir önceki Aralık ayı içinde yapılmak zorundadır (VUK.m.221/1). Maliye Bakanlığı tarafında özel hesap dönemi takdir edilenler içinse, özel hesap döneminin başladığı tarihten önce gelen son ayın içinde tasdik yaptırılır (VUK.m.221/2).

*2. Yeniden İşe Başlayanlarda Tasdik Zamanı*

Yeni işe başlama halinde defterler işe başlama tarihinden önce tasdik ettirilmiş olmalıdır. "Yeniden işe başlama" deyimi, ilk kez işe başlamayı ve mükellefiyeti terk ettikten sonra yeniden işe başlamayı ifade eder[218] .

---

[216] **Kanat**, s.80; "…Mahkemece davacının ticarî defterlerindeki kayda dayanılarak davanın kabulüne karar verilmiştir. TTK' nun 85. ve 86. madde hükümlerine göre ticarî defterlerin sahibi lehine ve diğer taraf aleyhine delil olabilmesi için bu defterlerin kanuna uygun bir surette tutulmuş olması ve birbirini teyit etmiş olması gerekmektedir. Bilirkişi raporunda belirtildiği üzere davacının ticarî defterlerinin kapanış tespiti mevcut değildir. Bu durumda kanuna uygun tutulduğu kabul edilemez." Yrg. 11. HD. 26.11.1985 gün ve E. 1985/5203, K. 1985/6445, (**Öner**, www.yaklasım.com.tr, E.T. 30.04.2007).

[217] **Kanat**, s. 77.

[218] **Kanat**, s.77.

Burada ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanan ticaret şirketleri için bir sorun bulunmaktadır. Zira, ticaret şirketlerinde işe başlama tarihi tescil tarihidir. Bu tarihten önce şirket henüz tüzel kişilik kazanmadığı için şirket adına defter tasdiki de mümkün olmayacaktır. Bu durumda tek çözüm, tescil ile tasdikin aynı gün içerisinde yapılması olmaktadır. Son derece sınırlı olan bu imkândan yararlanılması da her durum ve şartta mümkün değildir. Bu durumda, vergi idaresinin yeni kurulan şirketlere ait defter tasdikinde süre bakımından gereken müsamahayı göstermesi icap etmektedir[219].

### *3. Öteden Beri İşe Devam Edenlerin Hesap Dönemi İçinde Yeni Bir İşe Başlaması Halinde Tasdik Zamanı*

Öteden beri işe devam eden mükelleflerin bir veya daha fazla yeni işe başlamaları halinde, yeni işe başlamış mükellefin defterlerini ayrıca tasdik ettirmesi gerektiği kabul edilmelidir. Özbalcı'ya göre, bu gibi hallerde yeni işle ilgili hesaplar eski işle ilgili defterler üzerinden tâkip edilebilmelidir. Şayet yeni işle ilgili ayrı bir defter tutulması söz konusuysa bu defter, işle ilgili faaliyetin başlamasından önce tasdik ettirilmelidir[220].

### *4. Sınıf Değiştirenlerde, Muaflığı Kalkanlarda ve Yeni Bir Mükellefiyete Girenlerde Tasdik Zamanı*

Sınıf değiştirmede tasdik, sınıf değiştirme tarihinden önce yapılmalıdır (VUK.m.221/3) Bu durumda, sınıf değiştirme sınıf değiştirmeye ilişkin şartın tahakkuk ettiği tarihi tâkip eden hesap dönemi sonu itibariyle hüküm ifade edeceğinden (VUK.m.179/a, 180/b), tasdikin sonraki dönem başı öncesindeki bir ay içerisinde yapılması gereklidir[221]. Yeni bir mükellefiyete girme halinde de, tasdik

---

[219] **Özbalcı**, s.521.

[220] **Ürel**, s. 310; **Özbalcı**, s.521.

[221] Örneğin, öteden beri lokantacılık yapan ve işletme hesabı esasında defter tutan bir mükellefin 1996 takvim yılı hasılatı kanuni hadleri aşmış ise, ikinci sınıf tüccar olma şartı 1996 yılında tahakkuk etmiş olduğundan, bilanço esasına göre defter tutmaya 1997 yılında başlayacaktır. Bu durumda mükellefin

zamanı sınıf değiştirmede olduğu gibidir. Bu halde de yeni bir mükellefiyete girmeden önce defterlerin tasdiki gerekmektedir (VUK.m.221/3).

Vergi muafiyeti kalkanlarda ise tasdik, muaflıktan çıkma tarihinden itibaren on gün içinde yapılmalıdır (VUK.m.221/3).

### *5. Defterlerin Dolması Dolayısıyla Kullanılacak Yeni Defterlerin Tasdik Zamanı*

Tasdike tâbi defterlerin dolması veya sair nedenlerle, hesap dönemi içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar, bu defterleri kullanmaya başlamadan önce tasdik ettirmek zorundadırlar (VUK.m.221/4).

Görüldüğü gibi, kanun defterlerin dolması halinde yeni defterlerin tasdikine ilişkin kesin ve belirli bir süre öngörmemiş; "defterleri kullanmaya başlamadan önce" demekle yetinmiştir. Bu husus uygulamada bazı sorunlara yol açmaktadır. Danıştay, bu sürenin defterlerin kayıt sürelerinin içinde tasdik ettirilmesi şeklinde anlaşılması görüşündedir[222]. Bu bağlamda, Vergi Usul Kanunu'nun 219'uncu maddesinde belirtilen on ve kırkbeş günlük kayıt süreleri içinde, yeni defterlerin de tasdiki yapılmak zorundadır. Defterlerin tasdik ettirilmeden kullanılması mümkün olmadığından bu sürelerde tasdik edilemeyen defterlerin kayıt süresi de dolmuş olacaktır. Aynı husus, müteharrik yapraklı sayfaların kullanılmasında da geçerlidir.

Bazen tasdikli defterler, hesap döneminin kapanmasından sonra yapılan envanter ve bilânço kayıtları sırasında da dolabilir. Örneğin 8 Şubat 2005 tarihinde

---

sınıfı değiştiğinden artık bilanço esasına göre tutacağı defterlerin de 1996 Aralık ayı içinde tasdiki gerekmektedir, (**Özbalcı**, s.521).

[222]"…kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseseler, dolan defterlerinin yerine kullanacakları yeni defterlerini kayıt zamanı olan 45 gün içerisinde yaptırabileceklerdir." Dş.4.D. 26.02.1973 gün ve E.1971/8640, K.1973/866, (**Özbalcı**, s.521; **Tüz**, www.yaklasım.com.tr, E.T:30.04.2007).

dolan 2004 takvim yılına ait yevmiye defterine ilaveten, 2005 Şubat ayı içinde 2004 takvim yılına ait olarak kullanılacak defter tasdik ettirilir[223].

*6. Ara Tasdikte Tasdik Zamanı*

Her ne kadar Vergi Usul Kanunu'nda kapanış tasdikine yer verilmemiş ise de, açılış tasdikinden başka, Vergi Usul Kanunu bakımından kullanılan bir diğer kavram da "ara tasdik"dir. Kanun'un "Tasdiki Yeniletme" başlıklı 22'nci maddesine göre, bir hesap dönemi içinde defterlerin dolmaması ve yeni hesap döneminde de kullanılmak istenmesi halinde, normal hesap dönemine tâbi olanlar için, takvim yılının ilk ayı olan Ocak ayı içinde, özel hesap dönemi tayin edilenler için ise, özel hesap döneminin ilk ayında defterlerin yeniden tasdik ettirilmesi gerekmektedir [224].

Kanun her ne kadar ara tasdike imkân vermiş olsa da, uygulamada vergi mükellefleri bu imkândan yararlanmamaktadırlar. Nitekim, Dumlu'nun da belirttiği gibi, defterlerin sayfaları yettikçe ara tasdik yapılmak suretiyle kullanılmaya devam edilmesi, iktisâdi bir tedbir olmakta ve ülke ekonomisine fayda sağlamaktadır[225].

***Ç. Tasdik Makamı, Tasdik Şerhi, Tasdik Şeklî ve Tasdike Ait Bordrolar***

Defterler, mükellefin iş yerinin, iş yeri olmayanlar için ikâmetgâhının bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini ifa edenlere tasdik ettirilir. Menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acentalar içinse, borsa komiserliği tarafından tasdik olunur. (VUK.m.223/I). Bu tasdik makamları, tasdike getirilen defterleri sosyal güvenlik ile ilgili kuruluşların mevzuat hükümlerine bağlı kalmaksızın tasdik edeceklerdir (VUK.m.223/II).

---

[223] **Ürel**, s. 311; **Özbalcı**, s. 524.

[224] Ticaretle uğraşan mükellef A, 1995 takvim yılı için tasdik ettirmiş olduğu defterlerinin bir kısmını bu yılda kullanmış olup, kalan kısmını 1996 takvim yılında kullanmak isterse, defterin kalan sayfalarını 1996 takvim yılında kullanabilmesi için, bu defterlerinin 1996 takvim yılının Ocak ayında ara tasdikini yaptırması gerekir, (**Eroğlu**, s. 307).

[225] **Dumlu**,s. 449.

Aynı şekilde, Türk Ticaret Kanunu'nun 69'uncu maddesinde 4448 Sayılı Kanunla yapılan değişikliğe göre de, şirket kuruluş aşamasında 66'ncı maddenin birinci fıkrasında yazılı bulunan defterler kullanılmaya başlanmadan önce, tâcir tarafından ticarî işletmenin bulunduğu yerin ticaret sicili memurluğuna veya notere ibraz edilir. Bu defterler, Vergi Usul Kanunu'nun defterlerin tasdikine ilişkin hükümlerinde yer alan bilgileri içerecek şekilde tasdik ve imza olunur. Sicil memuru veya noter, defterlerin kaç sayfadan ibaret bulunduğunu ilk ve son sayfaya yazarak resmi mühür ve imzasıyla tasdik eder. Noterlerce tasdik edilen defterlerin mahiyet ve adetleri ve bunların kime ait olduğu en geç yedi gün içinde ilgili ticaret sicili memurluğuna bildirilir. Şirketlerin müteakip yıl defterleri ile kullanılması zorunlu diğer defterler Vergi Usul Kanununun defterlerin tasdikine ilişkin hükümlerine göre tasdik olunur. Nitekim, bu düzenlemeye paralel olarak, yine 4448 Sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'nun 223'üncü maddesine de, defterlerin anonim ve limited şirketlerin kuruluş aşamasında, şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicili memuru veya noter tarafından tasdik edileceği hükmü eklenmiştir.

Noter veya sicil memurunca tasdik edilen defterlerin mahiyet ve adetleri ve bunların kime ait olduğu, en geç yedi gün içinde ilgili sicil memurluğuna da bildirilir (TTK.m.69). Maddenin birinci fıkrasının son cümlesinde belirtildiği üzere, şirketlerin müteakip yıl defterleri ile kullanılması zorunlu diğer defterler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun defterlerin tasdikine ilişkin hükümlerine göre tasdik olunur.

Noter tasdikine tâbi kanunî defterler; yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, karar defteri ve işletme defteridir. Ayrıca özel kanunların tasdik için Türk Ticaret Kanunu'na atıfta bulunduğu defterlerin de noterde tasdik ettirilmesi gerekmektedir[226]. Belirli zorunlu defterler dışında kalan defterler, yani işletmenin mahiyet ve öneminin gerektirdiği defterler ile ihtiyari defterler, tasdike tâbi değildir. Ancak tâcir, tutulan bu defterlerin kullanmaya başlanmadan önce her birinin nev'i ve mahiyetiyle sayfa adedini gösteren iki nüsha beyannameyi sicil memuruna vermek

[226] Örneğin tellalın yevmiye defteri veya bankaların idare komitesi karar defterleri de noterde tasdik edilmelidir, (**Ulusoy**, s. 185; **Yarbaş**, s. 104).

zorundadır. Memur bu beyannamelerden birini tasdik ederek tâcire geri verir[227]. Bu mekanizma ile tâcirin uyuşmazlık çıktıktan sonra defter düzenlemesinin önlenmesi amaçlanmaktadır[228]. Beyanname verme yükümlülüğüne hiç veya kanuna uygun şekilde uyulmaması halinde, tâcirin defterleri lehine delil olma özelliklerini kaybederler (TTK.m.69/II)[229].

Mükellefin işyeri veya ikâmetgâhının bulunduğu yerde birden fazla noter varsa, defterlerin bunlardan hangisine tasdik ettirileceği hususu önem taşır. Eroğlu'ya göre, Vergi Usul Kanunu'nun 226'ncı maddesi gereği defterlerin tasdiki sonucunda, üç aylık devrelerle ilgili bordroların " ilgili bulundukları yerin en büyük mal memuruna tevdi " edilmesi kuralından hareketle, defterlerin tasdik ettirileceği noterin de bu makamların idari yetkileri içinde bulunan herhangi bir noter olması gerekmektedir[230]. Kanımızca da, işyeri ve ikâmetgâhın bulunduğu yer ifadesinin, bu şekilde değerlendirilmesi yerindedir. Bundan başka, bulunulan yerde noterlik görevini ifa eden birisi yoksa, defterler en yakın yerdeki notere tasdik ettirilir[231].

Tasdik makamı, tasdik edilecek defterlerin ilk sayfasına tasdik şerhini yazarak aşağıda yazılı hususları belirtir:

-Gerçek kişi defter sahiplerinde, başta soyad, sonra özad ve varsa müessesenin maruf ünvanı; tüzel kişilerde unvan,

---

[227] Bu tasdik tutulan defterlerin işletmenin niteliklerine uygun olduğu anlamında değildir. Zira sicil memuru bu anlamda bir inceleme yapmamakta, sadece verilen beyannameyi gördüğünü ve bir nüshasının dosyaya konulduğunu onaylamaktadır, (**Poroy/Yasaman**, s. 178).

[228] **Arkan**, s.320; **Özden**, www.yaklasım.com.tr, E.T. 30.04.2007.

[229] Davalı, davacı tarafından açılan menfi tespit davasına karşı yaptığı savunmada, alacaklı olduğunu ve alacağının kalamoza defterlerine kayıtlı bulunduğunu beyan etmiştir. Davacı ise, davalının böyle bir defteri olmadığını ileri sürmüştür. Türk Ticaret Kanunu'nun 69/2'nci maddesi uyarınca bu defterin beyannamesinin verilip verilmediğinin araştırılması ve verilmemişse, bu deftere delil olarak dayanılamayacağının kabulü gerekir, Yrg. 11.HD., 7.4.1987 gün ve E. 1987/946, K.1987/2008, (**Eriş**, s. 1174).

[230] İşyeri Ankara-Dikmen semtinde bulunan bir mükellef, yani Ankara Defterdarlığı'nın yetki alanı içinde bulunan bir mükellef, defterlerini Ankara'nın bir başka semtindeki notere tasdik ettirebilir, (**Eroğlu**, s. 305).

[231] **Ürel**, s. 309.

-İş adresi,
-İş veya mesleğin nev'i,
-Defterin nev'i,
-Defterin kaç sayfadan ibaret olduğu,
-Defterin kullanılacağı hesap dönemi,
-Defter sahibinin bağlı olduğu vergi dairesi,
-Tasdik tarihi,
-Tasdik numarası,
-Tasdiki yapan makamın resmi mühür ve imzası (VUK.m.224).

Ciltli defterlerde, sayfa numaralarının sırasıyla teselsül ettiğine bakılarak, sayfalar teker teker tasdik makamının mühürüyle mühürlenir. Müteharrik yapraklar kullanan müesseseler bir yıl boyunca kullanacaklarını tahmin ettikleri yaprakları aynı şekilde mühürletirler. Tasdikli yaprakların bitmesi halinde, yeni yapraklar yine kullanımdan tasdik olunurlar. Bunların sayfa numaraları tasdikli yaprakların sayfa numaralarını takiben teselsül ettirilir. Tasdik makamı, ilave yaprakların sayısını ilk tasdik şerhinin altına kaydeder ve bu kaydı usulüne göre tasdik eder (VUK.m.225).

Tasdik makamlarının tasdik ettikleri defterlere ait bilgileri, üçer aylık bordrolar halinde en geç bir ay içinde bulundukları yerin en büyük mal memuruna vermeleri gerekir (VUK.m.226). Bulundukları mahallin en büyük mal memuru illerde Defterdar, ilçelerde Mal Müdürlükleridir. İlçede birden fazla mal müdürü var ise, bunları alan mal müdürü bordroları vergi idaresi itibariyle ayırarak ilgili vergi dairesine gönderir.

Gönderilen bu bordrolarda;
-Defterlerin tasdik numarası ve tarihi,
-Defter sahibinin soyadı, adı, (veya ünvanı)
-İşi veya mesleği,
-Defterin nev'i,
-Defterin hangi yıl içinde tasdik edildiği,

-Defter sahibinin bağlı olduğu vergi dairesi belirtilir. Tasdik makamlarının yukarıdaki bilgileri münferit fişlerle bildirmeleri de mümkündür (VUK.m. 226).

## VI. DEFTERLERİN MUHAFAZASI ve İBRAZI

### *A. Genel Açıklama*

Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesinde belirtildiği üzere, vergi incelemesinde maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Defter tutma yükümlülüğü de, vergi incelemesi açısından bir bilgi ve denetim aracıdır. Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırabilmek ve tespit edebilmek için, defter ve belgeler üzerinde inceleme yapılması gerekmektedir. Bu nedenle mükelleflerin defter ve belgelerdeki beyanlarının doğruluğunun araştırılması ve denetimi için, tutmuş oldukları defter ve belgelerin muhafazası ve ibrazı gereklidir[232].

Defter tutma yükümlülüğünün bir uzantısı olan, defterleri muhafaza ve ibraz ödevlerine ilişkin kurallar ve hükümler, Vergi Usul Kanunu'nun " Muhafaza ve İbraz Ödevleri " başlıklı altıncı kısmında yer almaktadır. Söz konusu madde hükümlerinde, hangi defter ve belgelerin, kimler tarafından, ne kadar süre ile muhafaza altına alınması gerektiği, muhafaza altına alınan defter ve belgelerin, hangi hallerde ibrazının zorunlu olduğu, elektronik araçlarla tutulan kayıtların nasıl ibraz edileceği gibi hususlar belirtilmiştir.

Muhafaza ve ibraz ödevine uyan vergi mükellefi, defter tutma ve belge düzenine uygun davranma ödevini tam olarak yerine getiren vergi mükellefinin yararlandığı korumadan yararlanabilmektedir. Buna karşılık, bu ödevin kanunun öngördüğü biçimde yerine getirilmemesi, vergi mükellefini defter tutma ve belge düzenine uygun davranma ödevini yerine getirmeyen vergi mükellefinin katlanmak

[232] "Defter ve belgeleri muhafaza ödevi mükellefin beyanının doğruluğunu kanıtlama yükünün doğal ve zorunlu sonucu olduğundan..", (**Kaneti**, s. 200; **Karakoç**, Genel, s. 394 ).

zorunda olduğu ispat külfeti ile karşı karşıya bırakmaktadır[233]. Ayrıca, defterleri muhafaza ve ibraz mecburiyetine uyulmadığı takdirde, bu durum bir usulsüzlük teşkil eder ve re'sen tarhiyata gidilmektedir. Bazı hallerde de bu durum, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçunu teşkil etmektedir. Bundan başka, defter tutmak zorunda olmayanların muhafaza ve ibraz ödevlerini yerine getirmemeleri, Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesindeki özel usulsüzlük cezasının kesilmesini sonuçlar.

Sonuç itibariyle, hem ispat külfeti açısından hem de cezai sonuçları açısından, Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlere göre mükellefler muhafaza etmek zorunda bulundukları defter ve belgelerini talep edilmesi halinde yetkili kişilere ibraz etmek mecburiyetinde bulunmaktadırlar.

### *B. Defterlerin Muhafazası Ödevi*

#### *1. Muhafaza Edilecek Defterler ve Muhafaza ile Yükümlü Olanlar*

Vergi Usul Kanunu'na göre, defter ve belgeleri muhafaza ile yükümlü olanlar, aynı kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olan mükelleflerdir (VUK.m.253). Tüzel kişi tâcirlerde bu yükümlülük, yönetim işlerine bakan kurul veya kişilere aittir[234].

Yine, Vergi Usul Kanunu'na göre, defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar, Kanun'un 232'nci, 234'üncü ve 235'inci maddeler gereğince almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihini tâkip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmek zorundadırlar (VUK.m.254).

Son olarak, Vergi Usul Kanunu'nun 255'inci maddesinde yer alan , *"mükellefler bu Kanuna göre aldıkları vergi karnelerini, işin devam ettiği; Gelir*

[233] **Karakoç**, Delil, s. 135.

[234] **Ulusoy,** s. 294.

*Vergisi Kanunu'na göre indirimlerle ilgili olanlar bu indirimlerden faydalandıkları sürece muhafaza ederler."* hükmü gereği vergi karnesi almak zorunda olanların da karnelerini muhafaza etme zorunlulukları bulunmaktadır.

Kanunda hangi defterlerin saklanacağı hususunda açık bir hüküm getirmemiştir. Saklanması gereken defterler, teker teker sayılmayarak *"bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar tuttukları defterleri…"*ifadesi kullanılmıştır. Kanımızca burada, kanunun tutulmasını emrettiği defterlerden başka, isteğe bağlı olarak tutulan tüm defterlerin de muhafazasının gerektiğini kabul etmek doğru olacaktır[235].

Kimlerin muhafaza yükümlülüğü olduğundan hareketle muhafaza edilmesi gereken defter ve belgelerin neler olduğu belirlenebilecektir. Buna göre;

-Vergi Usul Kanunu'nun 253'üncü maddesi gereğince, bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterler ile üçüncü kısımda (227'nci ve mükerrer 242'nci maddeler) yazılı vesikaları,

-Vergi Usul Kanunu'nun 254'üncü maddesi gereğince, bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar; 232'nci, 233'üncü ve 235'inci maddeler mucibince almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını,

-Vergi Usul Kanunu'nun 255'inci maddesi gereğince, mükellefler bu Kanuna göre aldıkları vergi kârnelerini muhafaza etmek mecburiyetindedirler.

Vergi Usul Kanunu'nda olduğu gibi, Türk Ticaret Kanunu'nun ticarî defterlerin muhafazasına ilişkin düzenlemelerinde de, muhafazası zorunlu olan defterler tek tek sayılmayarak "defterler" ifadesine yer verilmiştir[236]. Bu durumda

[235] Bkz. **Saygılıoğlu / Göker**, s. 59.

[236] Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın 82'inci maddesinde ise her tâcir, ticarî defterlerini, envanterleri, açılış bilânçolarını, ara bilânçolarını, finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, topluluk finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma

kanunda belirtilen defterler ile işletmenin mahiyet ve öneminin gerektirdiği diğer defterlerin tutulması zorunluluğu olduğundan, bunların aynı zamanda muhafaza kapsamında oldukları açıktır. Tutulması isteğe bağlı olan defterler için de muhafaza yükümlülüğünün olduğu kabul edilmektedir[237]. Defterlerden başka, muhafazası zorunlu olan diğer hesap ve kağıtlar ise Türk Ticaret Kanunu'nun 66'ncı maddesinin son fıkrasında gösterilmiştir. Buna göre; tâcirler işletmeyle ilgili işler dolayısıyla aldıkları mektup, yazı, telgraf, faks, fatura, cetvel, senet gibi vesika ve kağıtlarla ödemelerini gösteren vesikaları, sözleşmeleri, taahhüt, kefalet ve diğer teminat senetlerini ve mahkeme ilamı gibi belgeleri düzenli bir şekilde ve dosya halinde muhafaza etmeye mecburdurlar.

Öte yandan, ticarî defterlerin muhafazası kapsamında gerçek kişi tâcirler ve tüzel kişi tâcirler açısından bazı özellikli durumlar da mevcuttur. Öncelikle, gerçek kişi tâcirin ölümü halinde muhafaza yükümü mirasçılarına geçmektedir. Tâcirin ticareti terk etmesi halinde ise, yine on yıl boyunca defter ve belgelerini muhafaza yükümlülüğü devam etmektedir. Mirasın resmi tasfiyesi söz konusu olduğunda ise, aynı süre içinde muhafaza yükümü Sulh Mahkemesine aittir (TTK.m.68/II). Gerçek kişi tâcirden başka, Kanun defterlerin muhafazası hakkında ticaret şirketleri için de özel hüküm sevketmiştir. Kollektif ve âdi komandit şirketlerin, sebebi ne olursa olsun infisahı halinde bunlara ait ticarî defter ve belgeler yetkili mahkeme tarafından

---

talimatları ile diğer organizasyon belgelerini; alınan ticarî mektuplarını, gönderilen ticarî mektupların suretlerini, 66 ncı maddenin birinci fıkrasına göre yapılan kayıtların dayandığı belgeleri,sınıflandırılmış bir şekilde saklamakla yükümlü kılınmıştır. Görüldüğü gibi, Tasarıda da tek tek defter isimleri sayılmamıştır. Zira Tasarı, ticarî defterlerin tespitini sınırlı bir şekilde saymayarak, bu konuda Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nu yetkili kılmıştır(m.88). Tasarı, genelinde gözetmiş olduğu elektronik kayıt sistemini muhafazaya ilişkin hükümlerinde de dikkate almıştır. Buna göre, açılış bilançoları, ara bilançolar ve finansal tablolar dışındaki diğer belgeler, okunur hâle getirildiklerinde, alınmış bulunan ticarî mektuplar ve defter dayanaklarıyla görsel vediğer belgelerle içerik olarak örtüşmek ve saklama süresi boyunca her an ulaşılabilir ve uygun bir süre içinde okunabilir hâle getirilebilir olmak kaydıyla, görüntü veya veri taşıyıcılarda saklanabileceklerdir (TTKT.m.82/3) .

[237] **Atlı/Çevik**, s. 135; **Ulusoy**, s. 290; **Yarbaş**, s. 120.

şirket ortaklarından birine veya notere tevdi olunur[238]. Belirtmek gerekir ki, mahkemenin muhafaza edilmek üzere defter ve belgeleri ortaklardan birine tevdi kararı temyiz edilemez[239].

*2. Muhafaza Süresi*

Mükellefler hangi hesap dönemini uygularlarsa uygulasınlar, muhafaza süresi defterlerin ait oldukları hesap dönemini izleyen takvim yılından itibaren beş yıldır (VUK.m.253). Hükümdeki defterlerin ilgili bulunduğu yıl ile defterlerin tahsis edildikleri hesap dönemi; belgelerin ilgili bulunduğu yıl ile de belge tarihlerinin rastladığı yıl kastedilmektedir[240]. Vergi Usul Kanunu'ndaki beş yıllık muhafaza süresi, Türk Ticaret Kanunu'nda on yıl olarak düzenlenmiştir. On yıllık saklama süresi, ticarî defterlerde son kayıt tarihinden itibaren; diğer hesap ve kayıtlarda ise, bu belgelerin düzenlenme tarihinden itibaren başlar (TK.m.68/I)[241].

Beş yıllık muhafaza süresinin bitimiyle, mükelleflerin defter ve belgeleri saklama yükümlülükleri sona erer ve bu sürenin bitiminden sonra, defterlerin ve belgelerin teslim ve ibraz edilmemesi ve diğer sebeplerle mükellefe sorumluluk yüklenemez[242].

---

[238] "…Tasfiye olan kollektif ve adi komandit ortaklıkta, ticarî defterler ortaklarca muhafaza edilebileceğine göre, ortaklar bu defterlerin iadesini isteyebilirler…" , Yrg. 11.HD., 22.5.1987 gün ve E. 1987/3219, K. 1987/3150, ( **Eriş**, s. 1156).

[239] **Yarbaş**, s. 121.

[240] **Yarbaş**, s.122; Hesap dönemi 1 Mayıs- 30 Nisan (özel hesap dönemi)olan bir mükellefin defter ve vesikalarını muhafaza müddeti bu dönemi takip eden takvim yılı başından itibaren başlayacak ve beşinci yılın sonuna kadar devam edecektir, (**Eroğlu**, s. 365); **Mutluer**, Genel, s. 98..

[241] Mevcut Türk Ticaret Kanunu'ndan farklı olarak, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile Vergi Usul Kanunu arasında paralellik sağlanarak, defter ve belgeleri muhafaza süresi beş yıla indirilmiştir (TTKT.m. 82/5). Ve "*saklama süresi, ticarî defterlere son kaydın yapıldığı, envanterin çıkarıldığı, ara bilânçonun düzenlendiği yıl sonu finansal tablolarının hazırlandığı ve konsolide finansal tabloların hazırlandığı, ticarî yazışmaların yapıldığı veya muhasebe belgelerinin oluştuğu takvim yılının bitişiyle başlar*" denilmek suretiyle sürelerin başlangıcı sorumluluk açısından netleştirilmiştir.

[242] **Yarbaş**, s. 122; **Eroğlu**, s. 364; **Ürel/Şeker**, www.yaklasım.com.tr, E.T. 30.04. 2007.

Beş yıllık muhafaza süresi tarh zamanaşımı süresi (VUK.m.114) ile uyumlu bulunmaktadır. Bundan başka, Vergi Usul Kanunu'nun 138'inci maddesinde, vergi incelemesinin neticesi alınmamış hesap dönemi dahil olmak üzere tarh zamanaşımı sonuna kadar yapılabileceği yönünde düzenleme yapılarak vergi incelemeleriyle tarh zamanaşımı süresi arasında da gerekli paralellik kurulmuştur. Bu hükümler çerçevesinde tarh zamanaşımı süresi geçtikten sonra, mükellef nezdinde vergi incelemesi yapılamayacak ve mükelleften defter ve belge ibrazı istenemeyecektir. Buna karşılık beş yıllık tarh zamanaşımı süresi içinde mükellef nezdinde vergi incelemesi yapılabilecek ve mükelleften kanunun öngördüğü zorunlulukları yerine getirmesi istenebilecektir. Muhafaza süresi genel ilke olarak tarh zamanaşımı ile uyumlu olmasına rağmen, bazı özellikli durumlar da mevcuttur. Şöyle ki;

-Yatırım indirimi uygulamalarında, inceleme yetkisinde, defter ve belge ibrazı olmaksızın, tek başına tarh zamanaşımı süresinin devamının önemi ve anlamı yoktur. Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinde yatırım indiriminde zamanaşımı uygulaması ile ilgili yapılmış özel düzenleme, inceleme süresi, defter ve belge ibrazı açısından gerekli ve geçerli olmak durumundadır. Ayrıca yatırım indirimi neticede bir gider indirimidir. Burada harcamanın indirilemeyen kısmı bir sonraki yılda endekslenerek matrahtan indirilmektedir. Yatırım indirimi konusu harcamalar ile ilgili belgeler ve önceki yıllarda indirimi yapılmış yatırım indirimi kayıtları bakımından beş yıllık muhafaza ve ibraz süresi, yatırım indirimine tâbi harcamaların kurum kazancından tamamen düşüldüğü yılı izleyen takvim yılından itibaren başlamak durumundadır. Bu itibarla örneğin, 1990 yılından itibaren yaptığı yatırım harcamalarına ilişkin olarak 2000 yılında yatırım indiriminden yararlanmış ve bu suretle yatırım indirimi uygulamasını tamamlayan mükellefin yatırım indirimi uygulaması, 2005 yılı sonuna kadar yatırım indirimi uygulaması ile sınırlı olmak üzere vergi incelemesine tâbi tutulabilecektir. Ayrıca 1990 yılı da dahil olmak üzere tâkip eden yıllara ilişkin defter ve yatırım indirimi konusu harcama belgelerinin ibrazı mükelleften istenebilecektir[243].

[243] "…Yatırım indirimi uygulamasında yatırımcının yatırım veya işletme döneminde öngörülen şartları ihlal etmesi halinde zamanaşımı, şartların ihlal edildiği yılı takip eden yıldan başlar. Bu nedenle 1995 yılında Hazine Müsteşarlığınca iptal edilen yatırım teşvik belgesi kapsamında 1986

-Amortismana tâbi iktisâdi kıymetlerin iktisabı ile ilgili belgeler ve söz konusu iktisâdi kıymetler üzerinden önceki yıllarda ayrılmış amortisman kayıtları bakımından beş yıllık süre bu iktisâdi kıymetlerin amortismanlarının tamamen itfa edildiği yılı izleyen takvim yılından başlar. Zira, sabit kıymetler üzerinden ayrılan amortismanların bir gider unsuru olarak gider yazıldığı yılda tevsiki gerekir ve bunun için de, amortisman konusu sabit kıymetin iktisap bedelinin bilinmesine ihtiyaç vardır[244].

-Geçmiş yıllarla ilgili zararlar mahsup edildiğinde, zararın doğduğu yıl bakımından zamanaşımı süresi dolmuş ise, bu yıla ilişkin defter ve belgeler üzerinden zararın doğruluğunun incelenip incelenemeyeceği, uzun zaman farklı anlayışlara yol açmıştır. Daha sonra Danıştay, zararın mahsup edildiği yıla ait bir matrah unsuru olarak mütalaa edilmesi gerektiğini ve tevsikinin zorunlu olduğunu içtihat etmiştir. Bu durumda örneğin, 1991 zararını 1994 yılında mahsup eden mükellef, 1991 yılı defter ve belgelerini 1994 yılı ile ilgili 5 yıllık zamanaşımı süresinin sonu olan 31.12.1999 tarihine kadar saklamak zorundadır. Aksi halde, 1994 yılı beyannamesinde yer alan ve o yıl matrahını etkileyen unsurlardan biri tevsik edilmemiş sayılır ve zararın mahsubu kabul edilemez[245].

-Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesinde, geçmiş yıl zararlarının ilgili olduğu hesap dönemini izleyen beş yıl içinde tespit edilen kazançtan indirilmesine imkân tanınmaktadır. Bu düzenleme, defterlerin muhafaza süresini etkilemektedir. Zira, zararın meydana geldiği hesap dönemin kayıtlarının muhafaza süresi, izleyen takvim yılından itibaren değil; zararın indiriminin tamamlandığı hesap dönemini tâkip eden takvim yılının başından itibaren işlemeye başlayacaktır. Örneğin, 1999

---

yılında yararlanılmış bulunan yatırım indirimi uygulaması ile ilgili zamanaşımının, şartların ihlalini takip eden 1996 yılından itibaren başlaması gerekir..."(Dş. 4.D., 19.10.1999 gün ve E. 1998/4188, K. 199/3614, (**Ürel/Şeker**, www.yaklasım.com.tr, E.T.30.04.2007).

[244] **Yarbaş**, s. 122; **Saygılıoğlu/Göker**, s. 61; **Koçak**, s. 91; **Eroğlu**, s. 266; **Ürel**,. 362; **Özbalcı**, s. 595; **Ürel/Şeker**, www.yaklasım.com.tr, E.T. 30.04.2007; **Budak**, s. 105.

[245]"Zamanaşımına uğramış olsa bile, zararın ilgili olduğu yıl, defterlerin ibrazı gerekir", Dş.4.D.., 11.12.1972 gün ve E. 1971/8097, K. 1972/7362, ( **Ürel**, s. 364 ); .**Eroğlu,** s. 366; **Özbalcı**, s. 596-597; **Ürel/Şeker**, www.yaklasım.com.tr, E.T. 30.04.2007; **Budak**, s. 105.

yılı zararlarının 2001 yılı itibariyle hesap dönemi kazancından indirilmesinin tamamlandığı kabul edilecek olursa, 1999 yılı defter ve belgelerinin 2004 değil; 2006 yılı sonuna kadar muhafaza edilmesi gerekecektir. Zararın gerçek olup olmadığı, ancak meydana geldiği hesap dönemi kayıtları incelenerek ortaya çıkacağından bu dönemin sonunun süre açısından başlangıç kabul edilmesi gerekir.

-Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergiyi doğuran olay işin bittiği yılda doğmakta ve zamanaşımı da izleyen yılda başlamaktadır. Örneğin, 1998 yılında başlayan ve 2000 yılında biten bir inşaat işi dolayısıyla zaman aşımı süresi 2001 yılında başlayacak ve 31.12. 2005 tarihinde bitecektir. Oysa 1998 yılında düzenlenen veya alınan bir belgenin aynı süre içinde saklanması gereğine ilişkin bir atıfta bulunulmamıştır. Özyer'e göre, bu durum mükellefin kendi lehine bir düzelteme talep etmesi halinde sorun yaratmazken, incelemenin idarenin kendi ihtiyacını gidermesi için yapılması halinde mükellef tarafından muhafaza süresinin dolduğunun iddia edilmesi gerekecektir[246].

Sonuç olarak, inceleme kolaylığı açısından işin bir bütün olarak dikkate alınması ve defterlerin saklanması süresinin işin bitimi tarihini izleyen takvim yılı başından itibaren işlemeye başladığının kabulü gerekir. Aksi takdirde, defterlerin muhafazası ödevinden beklenen amaç gerçekleşmemiş olacaktır[247].

-Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesine göre, kurumların tasfiyesinde, tasfiyenin bir yıldan fazla sürmesi halinde, tarh zamanaşımı tasfiyenin son bulduğu dönemi tâkip eden yılın başından başlar. Buna göre, tasfiye başladığı takvim yılında bittiği takdirde zamanaşımı bakımından özellik yoktur. Zamanaşımı süresi ertesi takvim yılından başlayarak beşinci yıl sonunda dolmuş olur. Tasfiye birden fazla dönemde gerçekleştirildiğinde, bütün dönemlere ait zamanaşımı, tasfiyenin sonuçlandığı yılı izleyen takvim yılı başından başlar ve beşinci yıl sonunda dolar. Örneğin, 12.09.1996 tarihinde tasfiyeye giren bir kurumda, tasfiye 05.05.2002 tarihinde sonuçlanmış ise, tarh zamanaşımı 01.01.2003 tarihinde başlar ve

[246] **Özyer**, s. 385; **Budak**, s. 105.

[247] **Saygılıoğlu / Göker**, s. 60; **Koçak**, s. 92.

31.12.2007 tarihinde dolar. 31.12.2007 tarihine kadar 12.09.1996-05.05.2002 tarihleri arasındaki tasfiye dönemleri için tarhiyat yapılabilir[248].

### *C. Defterlerin İbrazı Ödevi*

#### *1. İbraz Edilecek Defterler ve İbraz ile Yükümlü Olanlar*

Vergi Usul Kanunu'nun 256'ncı maddesine göre; "*Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257. madde ile getirilen zorunluluklara tâbi olanlar, 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 zorundadırlar*".

Madde metininden anlaşıldığı üzere, yukarıda incelenen muhafaza yükümü bulunan gerçek ve tüzel kişi vergi mükellefleri, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneleri, ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. İbraz edilmesi gerekenler de, yine muhafaza edilmesi zorunlu bulunan defter, kayıt ve belgelerdir.

Bundan başka, mükerrer 257'nci maddede yapılan değişiklik neticesinde, Maliye Bakanlığı'na tutulması ve düzenlenmesi zorunlu olan defter, kayıt ve belgelerin, mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçları ile yapılması veya kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin verme veya zorunlu kılma şeklinde yetkiler tanınmıştır. Bu durumda, bu zorunluluğa uymak mecburiyeti olan mükelleflerin, vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim ve okumayı mümkün kılacak gerekli tüm bilgi ve şifreleri ibraz etmeleri gerekmektedir (VUK.m.256).

---

[248] **Ürel/Şeker**, www.yaklasım.com.tr, E.T. 30.04.2007.

Türk Ticaret Kanunu'nda ise, defterlerin teslimi (TK.m.79) ve ibrazı (TK.m.80) olmak üzere farklı iki husus düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme ışığında ibrazın, yalnız ihtilafla ilgili kısımların delil ittihazı amacıyla ticarî defterlerin ve saklanması zorunlu belgelerin mahkemeye getirilip gösterilmesi olduğu; teslimin ise, kanunun öngördüğü bazı hallerde ticarî defterlerle saklanması zorunlu belgelerin mahkemeye verilmesi olduğu söylenebilir[249].

Miras, şirket ve iflâs işlerinde mahkeme gerekli bulursa defter ve belgelerin teslimine karar verir. Teslim halinde bunların her tarafı gerek mahkeme gerek ilgililer tarafından incelenebilir (TTK.m.79).

Diğer davalarda, haklı bir menfaatin mevcudiyeti ispat olunur ve mahkeme ispat bakımından zorunlu görürse, sadece ihtilaflı konunun[250] incelenmesi veya bilirkişi incelemesi yaptırılmak üzere defter ve belgelerin ibrazını emredebilir (TTK. m. 80/I). Defterler başka yerde olup da, nakilleri mahzurlu ise, o yer mahkemesinden bilirkişi raporu veya suret istenir (TTK. m. 80/II).

*2. İbraz Yeri ve Süresi*

Kanunî defter ve belgelerin ibraz yeri, vergi incelemesinin yapılacağı yerdir. Vergi incelemesinin yapılacağı yer ise Vergi Usul Kanunu'nun 139'uncu maddesinde şöyle açıklanmıştır:

*"Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tâbi olanın işyerinde yapılır[251]. İşyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri*

[249] **Yarbaş**, s. 192; **Budak**, s. 103.

[250] Defterlerin sadece ilgili kısımlarının ilgileneceği hükmü aslında makul değildir. Zira hangi kısımların ilgi olduğu hususunda anlaşma olmazsa veya çeşitli ilgili kısımlar varsa, bunların hepsi veya defterin tamamı incelenmek gerekebilir. Bu hüküm ancak ilgili kısımlar mahkeme tarafından nazara alınır şeklinde anlaşılmalı ki, bu da normal olup esasen başka türlü düşünülemez , ( **Poroy/Yasaman**, s. 182 ).

[251] Bundan amaç ise inceleme elemanının işletmeyi gezip görmesi, işin türü, niteliği ve genişliği hakkında bilgi sahibi olmasını sağlamaktır. İncelemenin işyerinde yapılmasının pratik yararlan

*sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir.*

*Bu takdirde incelemeye tâbi olanın lüzumlu defter veya vesikaları daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir.*

*İncelemenin dairede yapılması halinde, istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir."*

Maddeden anlaşıldığı üzere, vergi incelemelerinin, incelemeye tâbi olanın işyerinde yapılması gerekmektedir. İnceleme elemanlarının, kanunun emredici hükmüne uymadan, defter ve belgelerin daireye getirilmesini istemesi mümkün değildir. Buna iki istisna getirilmiştir. Birincisi; işyerinin müsait olmaması, ölüm ve işin terk edilmesi gibi zorunlu durumlardır. Diğeri ise, mükellef ya da sorumluların, incelemenin dairede yapılmasını istemeleridir. Bunun tespiti mükellef ya da sorumlunun inceleme elemanına yazacağı yazı ile veya inceleme elemanının düzenleyeceği bir tutanak ile mümkündür.

İnceleme elemanlarının yukarıda belirtilen özel durumlar söz konusu olmadan defter ve belgelerin kanunda yer alan ve incelemenin yapılacağı yerle ilgili bulunan kurallara uyulmaksızın doğrudan doğruya vergi incelemesi yapılmak üzere daireye ibrazını istemeleri yasal değildir. Bu gibi durumlarda, mükellefin defter ve belgeleri ibraz etmemesi üzerine, mükellef aleyhine herhangi bir işlem yapılamaz ve re'sen takdir yoluyla vergi de salınamaz[252].

---

yanında, işletmenin işleriyle yakından ilgili olmak ve mükellefle idare arasındaki ilişkileri karşılıklı işbirliği ve anlayış içerisinde geçmesini sağlamakta beklenilen yararlardandır, (**Akdoğan**, s. 77; **Akdeniz**, www.yaklasım.com.tr, E.T.: 30.04.2007).

[252] **Akdeniz**, www.yaklasım.com.tr, E.T: 30.04.2007.

Yukarıda yer alan madde hükmünden anlaşılacağı üzere, mükelleften defter ve belgelerinin ibrazını isteyen incelemeye yetkili kişinin, öncelikle mükellefe resmi bir yazı yazarak, işyerinde incelemeye müsait yerin bulunup bulunmadığını (bu konudaki kriterlerini de belirterek) sorması, incelemeye müsait bir yerin olmaması veya mükellef tarafından incelemenin işyerinde yapılmasının istenmemesi durumlarında ise defter ve belgelerin ibrazını hangi adrese yapacağını bildirmesi gerekmektedir[253]. Söz konusu yazıda belirtilmesi gereken hususlardan birisi de mükellefe defter ve belgelerini ibraz etmesi için tanınacak süredir.

Defter ve diğer kayıt ve belgelerin, yetkili makamlar tarafından ibrazının talep edilmesinin ardından, ibrazın ne zaman yapılacağı hususunda ise kanunda açık bir hüküm bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun "Kanunî ve İdari Süreler" başlıklı 14'üncü maddesinde, kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde sürenin tebliği yapacak idare tarafından onbeş günden az olmamak kaydıyla takdir edileceği belirtilmiştir. Bu durumda, defterlerin ibrazının talebi üzerine, her durumun kendi şartları içinde değerlendirilmesi ve ibraz için makul bir sürenin öngörülmesi gerektiğinin kabul edilmesi gerekir[254].

Mükellefin işyerinde yapılacak incelemelerde ise, defterlerin ibrazı için süre verilmesi koşul olmayıp, anında ibraz asıldır. Defterler anında ibraz edilmediğinde durumun tespiti ile re'sen takdir istemi olanaklıdır. Maliye Bakanlığı, mükellefin mazereti olması durumunda haklılık derecesine göre üç günden fazla olmamak üzere süre verilebileceği görüşündedir[255].

---

[253] "…Defter ve belgeler vergi incelemesi için şifahi olarak istenemez. Mükellefe 15 günden az olmamak üzere yazılı süre verilir. Ayrıcı vergi incelemesinin de işyerinde yapılması gerekir", Dş. 11. D. 19.03.1997 gün ve , E. 1996/381, K. 1997/10 (**Kumkale**, www.yaklasım.com.tr, E.T. 30.04.2007) ; "… Defter belge isteme yazısının usulüne uygun tebliğ edilmemesi halinde re'sen takdir nedeninin varlığından söz edilemez ", Dş. 4. D., 12.04.2000 gün ve E.1999/3973, K.2000/1473 (www.kazancı.com.tr, E.T. 30.04.2007).

[254] "...Defterlerin, işyerinde incelenmesi esastır. Defter ve belgelerin incelemeye ibrazı için 3 günlük bir süre verilmesi yasal olmayıp, 15 gün süre verilmesi gerekir" Yrg. 9.HD., 29.12.1993 gün ve E. 92/5672, K. 93/5499, (**Kızılot**, Kararlar 1989, s. 782).

[255] **Yılmaz**, www.yaklasım.com.tr, E.T: 30.04.2007.

## *Ç. Defterlerin Ziyaı ve Mücbir Sebeplerin Muhafaza ve İbraz Ödevleri Açısından Değerlendirilmesi*

### *1. Genel Olarak*

Defter ve belgelerin muhafaza süresi içinde bunları muhafaza ile yükümlü olanların iradesi dışındaki sebeplerle tamamen ortadan kalkması veya kullanılmayacak ve yararlanılamayacak bir hale gelmesi, vergi hukukunda mükellef ile vergi dairesi arasındaki ihtilaflar açısından, ticaret hukukunda ise tâcirler arasında çıkabilecek ihtilaflar açısından oldukça önemlidir.

Defterlerin ziyaı kavramı vergi hukukun problemli konularından biridir. Ticarî defter ve belgelerin mükellef tarafından herhangi bir mücbir sebebe dayanılarak mı yoksa keyfi olarak, vergilemenin neticelerinden kaçınmak için mi ibraz edilmediği hususunun tespiti önemlidir. Uygulamada, defterlerin incelenmesini ve denetimini önlemek amacıyla, mükellefler hileli yollara başvurmak suretiyle defterlerin zayi olmasına sebebiyet vermektedirler. Defterlerin bu şekilde kasıtlı olarak yok edilmesine yönelik bu tür eylemler, suç teşkil etmekte olup, hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmaktadırlar (VUK.m.359). Bundan başka, şartları gerçekleşmiş olduğu takdirde, bu durum re'sen takdir sebebi de sayılmakta ve vergi re'sen tarh olunmaktadır (VUK.m.30/3).Yine, ibraz etmeme halinde özel usulsüzlük cezası kesilmekte olup, bu ceza re'sen tarh da söz konusu ise iki kat olarak uygulanmaktadır (VUK.m.256)[256].

Defter ve belgelerin keyfi olarak ibraz edilmemesinin yanında, mükellefin muhafaza ve ibraz ödevlerini mütemadiyen yerine getirmesi şart olsa da, bazı özel/olağanüstü durumlar buna engel teşkil edebilir. Kanun koyucu bunları düşünerek Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesinde mücbir sebep hallerini düzenlemiş ve sonraki maddelerde de bu hallere ilişkin kolaylaştırıcı tedbirler öngörmüştür. Türk Ticaret Kanunu'nda ise, defterlerin ziyaı ve zayi olma durumunda

[256] Bkz., IV.Bölüm.

yapılacak işlemler ve zayi belgesi alınması gibi hususlar ayrıca hüküm altına alınmıştır.

*2. Mücbir Sebepler*

Yukarıda da belirtildiği üzere mükellefler defter ve belgeleri değişik nedenlerle kaybedebilirler. Defter ve belgelerin kaybını iki gruba ayırmak mümkündür. Bunlardan birincisi, mükellefin bilerek ve isteyerek defter ve belgelerini saklaması ya da yok etmesidir. İkincisi ise, mükellefin elinde olmayan nedenlerle defter ve belgelerin kaybıdır. Bir başka ifade ile mücbir sebep halleridir.

Vergi Usul Kanunu'nun defter tutmaya ilişkin hükümlerinde doğrudan defterlerin ziyaına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak; Kanunu'nun 13'üncü maddesinde hangi hallerin mücbir sebep sayılacağı sayılmıştır[257]. Buna göre; vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler, kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gabubetler, sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması gibi haller mücbir sebep olarak kabul edilmiştir.

Mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde, bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez .Bu takdirde tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar (VUK. m.15/I). Bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lazımdır.

[257] Mücbir sebebin tanımının yapılmayışı ve yalnız mücbir sebep sayılabilecek hallere örnek verilmesi, bir olayın mücbir sebep teşkil edip etmediğinin idare ve yargı organları tarafından her olayın somut koşullarına göre takdir edilmesi gereğinden kaynaklanmaktadır, (**Çağan**, s. 140; **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s.116).

Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun ölüm halinde sürenin uzaması başlıklı 16'ncı maddesindeki "*Ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde, bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir*" hükmüne göre de ölüm halinde mükelleflerin defter ve belgelerini ibraz süresine üç ay eklenmektedir. Bunların yanında, kanunun "mühlet verme" başlıklı 17'nci maddesine göre, "*Zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanunî sürenin bir katını geçmemek üzere Maliye Bakanlığınca münasip bir mühlet verilir. Bu mühletin verilebilmesi için;*

*1. Mühlet isteyen, sürenin bitmesinde evvel yazı ile istemde bulunmalıdır.*

*2. İstemde gösterilen mazeret, mühlet verecek makam tarafından kabule layık görülmelidir.*

*3. Mühletin verilmesi halinde verginin alınması tehlikeye girmemelidir*".

Mükellefler yukarıda gösterilen şartlar çerçevesinde Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen tutmak zorunda oldukları defterlerini ve yine aynı Yasa'ya göre muhafaza etmek zorunluluğunda bulundukları belgelerini inceleme elemanlarına ibraz zorunda bulunmaktadırlar.

Mücbir sebeplerle mükellefin defter ve belgelerinin zarar görmesi veya kaybolması sonucu ibraz edememe halinde, mükelleflerin herhangi bir cezaî durumla veya yaptırımla karşılaşmamaları için Türk Ticaret Kanunu'nun "Saklama Müddeti" başlıklı 68'inci maddesinin son fıkrasındaki hükümler çerçevesinde, onbeş gün içinde ilgili mahkemeye müracaat ederek, defter ve belgelerinin kaybı ile ilgili bir belge almaları gerekmektedir.

*3. Zayi Belgesi Alınması*

Türk Ticaret Kanunu'nda, tâcirlerin saklamakla yükümlü oldukları defter ve belgelerin[258], yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet sebebiyle ve saklama müddeti içinde ziyaa uğraması hali düzenlenmiştir[259]. Defterleri bu şekilde zayi olan tâcir, ziyaı öğrendiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ticarî işletmesinin bulunduğu yerin yetkili mahkemesinden kendisine bir zayi belgesi verilmesini isteyebilir. Mahkeme, bu konuda gerekli görürse delil toplanmasını emredebilir. Böyle bir vesika almamış olan tâcir, defterlerini ibrazdan kaçınmış sayılır (TTK.m.68/IV).

Zayi belgesi alınmasına ilişkin açılacak dava hasımsız bir davadır[260]. Davada, defterlerini zayi eden, defterlerinin ziyaının afet sebebiyle meydana geldiğini ve bu olayda kusurunun olmadığını ispat etmek zorundadır. Mahkemeye başvuru neticesinde verilecek hüküm, bir tespit hükmüdür[261].

Uygulamada en çok rastlanan hal, çalınma olaylarıdır. Ancak Yargıtay her türlü çalınma olayını, bir zayiat sebebi saymamaktadır. Tâcirin elinde olmayan ve

---

[258] "…Somut olayda, davacının yazar kasası iş yerinden çalınmış olup, yazar kasa TTK'nın 68 inci maddesinde belirtilen zayi belgesi istenebilecek defter ve belgelerden bulunmadığı için, anılan madde hükmüne dayalı olarak zayi belgesi istemesi de mümkün değildir…", Yrg. 11 HD., 15.1.2001 gün ve E. 2001/9127, K.2001/43, (www.kazancı.com.tr., E.T. 30.04.2007).

[259] Kanunda "gibi" ifadesine yer verilmiş olduğundan, sayılan durumlar tahdidi değildir. Ancak, zayi olmanın afet sayılabilecek bir durumdan kaynaklanması gerekir, ( **Poroy/Yasaman**, s. 179; **Arkan**, s. 321); Eğer tâcir, defterlerin korunmasında gerekli dikkat ve özeni göstermemiş ise, mahkemeden kaybolan ve yok olan defterler için zayi belgesi isteyemez, (**Eriş**, s. 1151).

[260] Hasım gösterilmeksizin alınan zayi kararlarının, üçüncü kişiler yönünden bir bağlayıcılığı yoktur. Bu kişiler, ilgileri bulunduğu durumda, bu zayi belgesine itiraz ile iptalini isteyebilirler. Bu dava ise, hasımlı olarak incelenir, husumet, zayi belgesi almış olana yöneltilir, (**Eriş**, s. 1151).

[261] **Ulusoy**, s. 298; **Yarbaş**, s. 124; **Poroy/Yasaman**, s. 179; " TTK' nın 68'inci maddesine göre açılacak dava bir tespit isteğinden ibaret olmasına göre,…", Yrg. HGK., 19.9.1970 gün ve E. 1967/63, K.1967/442, (**Eriş**, s. 1153).

kusurunun bulunmadığı hallerde mahkemelerin zayi belgesi verebileceğine işaret edilmektedir[262].

Vergi Usul Kanunu'nda defterlerin zayi olması ile ilgili olarak, Türk Ticaret Kanunu'nun 68/IV maddesinde olduğu gibi, olayın belgelendirilmesi şeklî öngörülmemiş olup, bu maddeye de herhangi bir yollamada bulunulmamıştır. Ancak, Danıştay'ın mükellefin de bu imkândan yararlanmasının hem mümkün hem de mükellef yararına olacağına ilişkin içtihatları sonucu, Türk Ticaret Kanunu'nun zayi belgesi alınması hususuna ilişkin hükümlerinin vergi mükellefleri için de uygulanabilir olduğu sonucuna varılmaktadır. Defter ve belgelerin kaybolması halinde mahkemeden karar alındığı takdirde, bu karar, defterlerin saklanması ve ibrazı hususunu ortadan kaldırmakta, vergi hukuku yönünden cezaî yaptırımlar uygulanmamaktadır. Ancak bu durum, re'sen vergi takdirini önlememektedir. Zira, zayi belgesi alınmış olması inceleme elemanlarının re'sen takdir yetkisini ortadan kaldırmaz. Re'sen takdir sonucu vergi farkı hesaplanmış ise ayrıca bulunan farka vergi cezası kesilir[263].

Zayi belgesinin alınmaması halinde ise, vergi mükellefleri kaybettikleri defter ve belgelerini yetkili makamlara ibraz edememe durumu ile karşılaşacaklar ve sonuçta yasalar karşısında ibrazdan kaçınmış duruma düşeceklerdir. Belirtmek gerekir ki; yine Danıştay'ın içtihatları ile Vergi Usul Kanunu yönünden mutlaka zayi belgesi alınması şart olmayıp, diğer inandırıcı belgelerle de idarenin ikna edilmesi yolu da açık tutulmuştur[264].

---

[262] "Ticarî defterlerin, otomobil içindeyken çalındığı iddiası kabule şayan olamaz" , Yrg. HGK. 5.10.1984 gün ve E.1982/11-852, K.1984/788; "Ticarî defterlerin kasada saklanmış olması ve bu kasanın çalınmış olması halinde tâcirin kusurlu bulunmadığı ve zayi belgesinin verilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır, Yrg. HGK., 25.5.1985 gün ve E.984/11, K.728/12, ( **Poroy/Yasaman**, s.179, dp.7 ).

263 Beyannamesini verdikten sonra, defter ve belgelerini mücbir sebep sayılan bir nedenle zayi eden mükellefin beyanının sıhhatli olmadığı diğer delillerle tespit edildiğinde, matrahın re'sen takdiri talep edilir…Beyandan daha fazla matrah takdir edilmesi halinde fark üzerinden Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri çerçevesinde cezalı tarhiyat yapılır, (**Özbalcı**, s. 175); **Eriş**, s. 1151

[264] **Ulusoy**, s. 305; **Yarbaş,** s.126; "… Olayda, yükümlünün ihtilaf konusu döneme ilişkin defter ve belgelerinin yandığı hususu itfaiye raporu ve mahkeme kararı ile ispat edilmiş bulunduğundan bu

Danıştay 9. Dairesi bir kararında, fatura cildinin kullanılmak üzere şoföre verildiği ve kaybolması nedeniyle ibraz edilemediğini öne süren ve bu hususu somut belgelerle kanıtlayamayan, bu konuda vergi dairesine de bilgi vermeyen mükellefin kasten vergi ziyaına sebebiyet verdiğine hükmetmiştir. Aynı daire bir başka kararında, kanunî defter ve belgelerin bulunması mutad olmayan otomobilde çıkan yangın sonucu zayi olduğu iddiasının mücbir sebep olarak kabulünün mümkün olmadığı hükmünü vermiştir[265]. Nitekim, Yargıtay da vermiş bulunduğu bir kararda "*vergi denetiminden kaçmak için irâdi olarak gerçekleştirilen bir tertip*"in mücbir sebep olarak kabul edilemeyeceğini; bu bağlamda ileri sürülen mücbir sebep olgusunun araştırılması gerektiğini ve "*hakimde bu yönde vicdani kanı oluşturmalıdır*" şeklinde bir sonuca varmıştır[266].

Danıştay'ın ve Yargıtay'ın bu kararlarından anlaşılacağı üzere mükelleflerin mevcut defter ve belgelerin iradeleri dışında ellerinden çıktığı iddiası ile mücbir sebep hallerinin sağladığı olanaklardan rastgele yararlanmaları mümkün olamayacaktır[267].

Belirtmek gerekir ki; mücbir sebep hali herkesçe **"**malum**"** ise, (herkesçe bilinen sel felaketi, deprem, geniş çaplı yangın gibi) bu halin varlığının ayrıca tevsik ve ispatı gerekmez (VUK.m.15/III). Örneğin, Maliye Bakanlığı 17.08.1999 tarihinde meydana gelen deprem nedeniyle çıkarttığı 277 No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği[268] ile, 17.08.1999 tarihinden Bakanlıkça mücbir sebep halinin kalktığının açıklanacağı tarihe kadar, bölgede mücbir sebep hali olduğunu ilân etmiştir[269].

---

haliyle mücbir sebebin varlığı nazara alındığında yükümlü adına kesilen kaçakçılık cezasının kaldırılması gerekirken onayan vergi mahkemesi kararında isabet görülmemiştir…", Dş.11.D. 1.10.1997 gün ve E.1996/5683, K.1997/3149, (**Kumkale**, www.yaklasım.com.tr, E.T:30.5.2006).

[265] **Şeker**, www.yaklasım.com.tr, E.T:30.5.2006.

[266] Yrg. 11.CD., E. 2000/6-6285, K. 2001/784, (YKD**,** Temmuz 2001, s.1132-1134).

[267] **Seviğ**, www.yaklasım.com.tr, E.T:30.04.2007.

[268] 01.09.1999-23803 sayılı RG.

[269] Geniş bilgi için bkz. **Sipahioğlu**, www.yaklasım.com.tr, E.T:30.04.2007.

*4. Mücbir Sebep ve Zayi Olma Halleri Nedeniyle Defter ve Belgelerin İbraz Edilememesinde KDV İndirimi*

Mükellefin mücbir sebep nedeniyle defter ve belgeleri zayi olmuş olduğunda, yukarıda belirtilen Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ek süre verilmesi, defter ve belgelerin ibrazı açısından etkili olmayacaktır. Bu durumda, mükellefin defter ve belgelerini ibraz edebilse idi, yararlanmasının mümkün olduğu KDV indirim hakkının akıbeti önemli bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira, kayıt düzenine ilişkin bölümde Katma Değer Vergisi Kanunu hükümleri doğrultusunda incelendiği üzere, KDV'de indirimin söz konusu olabilmesi için, asli şartların yanında; indirilecek verginin, fatura veya benzeri bir belgede yer alması ve bu belgenin yasal defterlere kayıt edilmiş olması da şeklî anlamda aranan şartlardır. Bu şekli şartların oluşup oluşmadığının tespiti içinse, defter ve belgelerin ibrazı gerekmektedir[270].

Vergi idaresi, önceleri mücbir sebep hali olsun olmasın defter ve belge ibraz etmeyen mükelleflerin ilgili olduğu dönemlerdeki KDV indirimlerinin tümüyle reddedileceği yönünde 1991/4 sayılı İç Genelge ile görüş açıklamıştır[271]. Söz konusu görüş Genelgede şu ifadelerle belirtilmiştir:

"*...Defter ve belgeleri çeşitli sebeplerle zayi olan mükelleflerin, bu dönemlere ilişkin olarak verdikleri katma değer vergisi beyannamelerinde indirim konusu yapılan vergileri gerçekten yüklenip yüklenmedikleri, defterlerine kaydedip kaydetmedikleri, dolayısıyla indirime hak kazanıp kazanmadıklarının tespiti idare açısından mümkün değildir. Dolayısıyla indirim konusu yapılan bu vergilerin de kabul edilmemesi gerekmektedir. Çünkü, inceleme elemanlarınca, indirim konusu yapılan katma değer vergisine ilişkin fatura ve benzeri belgelerin yasal defterlerle kayıt edildiğinin bizzat görülmesi gerekmektedir. Bu durumda defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde, mükellefe iade edilen veya mahsup konusu yapılan katma değer vergileri, reddedilecektir. Mükelleflerce defter ve belgelerin zayi olduğunu gösteren mahkeme kararının ibrazı, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29, 34 ve 54'*

[270] Bkz, **Budak**, s. 106; **Çangır,** www.yaklasım.com.tr, E.T. 30.04.2007.

[271] 10.06.1991 - 1991/4 sayılı RG.

*üncü maddeleri uyarınca, daha önce iade edilmiş olan Katma Değer Vergisinin geri alınmasına veya mahsupların kaldırılmasına engel değildir…*".

İdarenin bu tutumu, defterlerini kasıtlı olarak yakan, su baskınına uğratan ve benzeri nedenlerle ibraz edilemez hale getiren mükellefleri hedef almıştır[272].

Maliye Bakanlığı zaman içinde, iyi niyetli mükellefler açısından son derece katı olan Genelgedeki bu görüşünü yumuşatmıştır. Maliye Bakanlığı mücbir sebep hallerini ve iyi niyetli mükellefleri gözeterek, bu görüşüne istisnaî bazı görüşler bildirmiştir. Bu bağlamda mücbir sebep hallerini, deprem ve sel felaketi ile oluşan haller ve diğer haller olarak ikiye ayırarak incelemekte fayda görmekteyiz.

**-Deprem ve Sel Felaketi İle Meydana Çıkan Mücbir Sebep Hallerinde Uygulama:**

17 Ağustos 1999 tarihli Marmara depreminden sonra, mücbir sebep hallerinin genele teşmil edilebildiği deprem, sel gibi felaketlerde Maliye Bakanlığı, felaketten etkilenen yörelere münhasır olmak üzere mükelleflerin katma değer vergisi indirimlerinin herhangi bir vergi incelemesine gerek kalmaksızın gerçekleştirilebileceği yönünde uygulamalara girmiştir.

282 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde[273]; " *Katma Değer Vergisi Kanununun 29/4 üncü maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, deprem nedeniyle defter ve belgelerinin zayi olduğunu 5 inci bölümde belirtildiği şekilde ispat eden mükelleflerin defter ve belgelerini ibraz edememeleri nedeniyle indirimleri red edilmeyecektir. Bu mükelleflerin nakden veya mahsuben talep ettikleri katma değer vergisi iadeleri, iade talebi ile ilgili alış ve giderlere ait katma değer vergilerinin satıcılar tarafından beyan edilip ödendiğinin (satıcının*

[272] Ancak bu görüş, defterleri gerçekten mücbir sebep nedeniyle zayi olan ve ibraz edilemeyen mükellefler açısından da uygulanacağından, haksız ve adaletsiz sonuçların doğmasına açık bir görüştür, (**Ürel,** KDV, s.26; **Budak**, s. 1069).

[273] 21.12.1999- 23913 sayılı RG.

*defter ve belgelerinin zayi olması halinde ilgili dönemde verginin ödendiğinin satıcının bağlı olduğu yer vergi dairesi kayıtlarıyla veya satıcının ibraz ettiği tahakkuk fişleriyle) ispatına bağlı olarak yapılabilecektir.*

*Deprem sonucu zayi olduğu takdir komisyonlarınca tespit olunan mallara ilişkin olarak yüklenilip önceki dönemlerde indirim konusu yapılan katma değer vergileri ile ilgili olarak Katma Değer Vergisi Kanununun 30/c maddesine göre işlem yapılmayacak, diğer bir ifade ile bu mallarla ilgili olup önceki dönemlerde indirilen katma değer vergileri düzeltme yoluyla mükelleflerden istenilmeyecek, henüz indirilememiş olan katma değer vergileri ise tâkip eden dönemlerde indirilebilecektir."*

Bu itibarla, deprem ve sel felaketinde, defter ve belgeleri zayi olan mükelleflerin, Tebliğ'nin beşinci bölümü gereği, durumu öğrendikleri tarihten itibaren 2 ay içinde yetkili mahkemeden kendilerine bu durumu tespit eden bir belge verilmesini isteyebileceklerdir. Bunun yanı sıra tâbii afete uğrayan yerlerde bulunan mükellefler, defter ve belgelerinin zayi olduğuna ilişkin belgeyi dilerlerse il veya ilçe idare kurullarından da alabileceklerdir. Bu şekilde alınan belgeler de yetkili mahkemeden alınmış belge sayılacaktır. Bu belgenin temin edilmesi halinde ise, başka hiçbir şarta bağlı olmaksızın KDV indirimleri kabul edilecektir. Bakanlığa göre, belirtilen mükelleflerin nakden veya mahsuben KDV iadesi talep etmeleri halinde ise, bu talep ancak satıcılardan temin edilen belge örneklerine dayalı olarak yerine getirilebilecektir. Felaketlerin çok yaygın olmasına bağlı olarak, satıcı defter ve belgelerinin de ibrazı mümkün değilse, vergi dairesi kayıtlarına göre iade yapılabilecektir[274].

**-Münferit Mücbir Sebep Hallerinde Uygulama:**

[274] " Genel ve kapsamlı bir afet nedeniyle defter ve belgelerinin zayi olması ve mükellefin mal ve hizmet aldığı diğer firmaların da afetten etkilenmiş olması mükellefin KDV indirimine ilişkin belgelerinin ispat ve ibraz yükümlülüğünü ortadan kaldırır. Bu hallerde mükellefin yaptığı KDV indiriminin kabulü gerekir, (Dş. 11.D., 13.9. 2000 gün ve E. 1999/2568, K. 200/3233, **Ürel**, KDV, s. 26).

Yukarıda da belirtildiği üzere, kural olarak defter ve belgelerini zayi eden mükellefin indirim talepleri reddolunmaktadır. Ancak bu durum KDV indiriminin her zaman ve tümüyle reddedilmesi anlamına gelmez[275]. Zira 84 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği[276]' nde belirtildiği üzere (1/1.1.3.2.);

"*Vergi Usul Kanununun 13 üncü maddesinde belirtilen mücbir sebep hali nedeniyle defter ve belgelerinin zayi olduğunu Türk Ticaret Kanununun 68 inci maddesine uygun olarak ispat eden mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri, iade talebi ile ilgili alış ve giderlere ait katma değer vergilerinin satıcılar tarafından beyan edilip ödendiğinin ispatına bağlı olarak yerine getirilir. İndirim konusu yapılan verginin satıcılar tarafından beyan edilip ödendiğinin herhangi bir şekilde tevsik edilememesi halinde inceleme raporuna göre işlem yapılır".*

Tebliğe göre, mücbir sebep dolayısıyla defter ve belgeleri zayi olmuş olan mükelleflerin, talep ettikleri indirim tutarının satıcılara ödenmiş olduğunu ispat etmeleri halinde vergilerinin iadesi ve indirimi mümkün olacaktır[277]. Satıcı firma defter ve belgelerinin ibraz edilmemesi halinde ise, indirim uygulaması yapılmayacaktır. Yapılmış ise, KDV indirimi iptal edilecek ve gerekli vergi tarhiyatı yapılacaktır[278].

Görüldüğü gibi, kanunî düzenlemeye karşın, Maliye Bakanlığı çıkarmış olduğu Tebliğ ile, mücbir sebep hallerinde, iyi niyetli mükelleflerin korunması ve diğerlerinden ayırt edilmesi için, belli bir süre içinde alış vesikalarının ibraz edilmesi

---

[275] **Acar**, s. 77.

[276] 23. 11.2001-25387 sayılı RG.

[277] **Acar**, s. 76; **Ürel**, KDV, s. 27; Nitekim, KDV bir tedavül vergisidir. Söz konusu indirim müessesi ile malın tedavül zincirindeki her halkasında yaratılan katma değer vergilendirilmektedir. Bu nedenle bir önceki aşamada hesaplanan KDV nin hazineye intikal edip etmediği önem arz etmektedir. Bu durum KDV'de belgenin önemini ortaya çıkarmaktadır, (**Budak**, s. 107).

[278] **Ürel**, KDV, s. 27.

şartıyla, indirimin kabul edileceğini kabul etmektedir. Aynı şekilde konuya ilişkin yargı kararları da bu yöndedir[279].

[279] " Defter ve belgelerin yanması ispat ve ibraz yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz. Ticarî icaplara göre emtia satın aldığı kişi ve kuruluşları tanımak ve bilmek durumundaki alıcı gerekli girişimleri yaparak emtia alımına ilişkin belgeleri temin ederse KDV'nin indirimi kabul edilebilir", (Dş. 11.D., 5.2.1997 gün ve E. 1996/5076, K. 1997/498, **Üre**l, KDV, s. 29); "Defter ve belgelerin herhangi bir nedenle ibraz edilmemesi, ancak indirim konusu yapılan KDV'lere ilişkin belgelere ait nüshaların satıcılardan temin edilmesi halinde ibraz edilen kısma ilişkin KDV indiriminin kabul edilmesi gerekir", (Dş. 11.D., 11.1.1999 gün ve E.1997/3362, K.1999/48, **Ürel**, KDV, s. 30); Benzer kararlar için bkz, **Atay**, www.yaklasım.com.tr, E.T. 30.04.2007.

# ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
# DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNE AYKIRILIK HALLERİ ve SONUÇLARI

## I. GENEL ÇERÇEVE

Vergi Usul Kanunu'nda defter tutma ödevi ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Defter tutmanın amaçları belirtilmiş, defter tutma yükümlülüğü olan ve bu yükümlülükten muaf tutulan mükellefler sayılmış, hangi mükelleflerin hangi defterleri tutmak zorunda oldukları tek tek belirtilmiş, defterlerin kayıt, hesap ve tasdik düzenine ilişkin hükümler sevk edilmiştir. Bundan başka, defterleri muhafaza ve ibraz ödevlerine ilişkin de ayrıntılı düzenlemeler getirilmiştir.

Defter tutma yükümlülüğü ve esasları hususunda oldukça ayrıntılı düzenlemeler getiren Vergi Usul Kanunu bu düzenlemelere uyulmaması halinde ortaya çıkacak malî ve cezaî sorumlulukları ve diğer sonuçları da düzenlemiştir. Bu bağlamda vergi hukuku açısından, defter tutma yükümlülüğüne aykırılık hallerinde doğan sonuçları, esasında iki ana grupta toplamak mümkündür. Bunlar, defter tutma yükümlülüğüne aykırılık halinde verginin ikmalen veya re'sen tarh edilmesi ile mükellefin işlemiş sayıldığı malî ve cezaî nitelikteki suçlardır.

Öte yandan, vergi hukukunda, tarhiyatı gerektiren bir durumun var olup olmadığı hususunda ilgililerin kanaate ulaşmasını sağlayan ve bu kanaate yön veren bir ispat aracı olarak da defterlerin önemi büyüktür. Zira, beyana dayanan vergilerde vergiye tâbi gelirler, genellikle defter kayıtlarından çıkarılmakla, bu kayıtlar beyana esas olmaktadırlar. Bu sebeple de, mükelleflerin vergi kanunlarına uygun olarak tuttukları defterlerin incelenmesinde beyan edilmeyen bir matrah farkı tespit edilir ise, defter kayıtları ikmalen tarhiyatın maddi delili haline gelirler. Dolayısıyla, usulüne uygun olarak tutulmuş defter kayıtları vergi yargılaması bakımından maddi delil olarak kabul edilmektedirler[280]. Buradan hareketle, defter tutma yükümlülüğüne

[280] **Karakoç**, Delil, s.100.

hiç veya gerektiği gibi uymayan mükellefin defter kayıtlarının delil olarak kullanılması da söz konusu olmamaktadır.

Aynı şekilde, ticaret hukukunda da, gerek hukukî ve cezaî müeyyideler öngörülmesi açısından gerekse ispat hukuku açısından defter tutmaya aykırılık hallerinin önemli sonuçları vardır.

Bu genel görünüş içinde, aşağıda defter tutma yükümlülüğüne aykırılık halleri ve sonuçlarının Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu açısından değerlendirilmesinden sonra, yükümlülüğe aykırılık hallerinin defterlerin delil olarak kullanılması açısından doğurduğu etki ve sonuçlar da genel bir değerlendirme ile incelenecektir.

## II. VERGİ USUL KANUNU'NA GÖRE DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNE AYKIRILIK HALLERİ ve SONUÇLARI

### *A. İkmalen ve Re'sen Vergi Tarhiyatını Gerektiren Aykırılık Halleri*

#### *1. İkmalen Tarhiyat*

İkmalen vergi tarhiyatı, daha önce bir vergi tarh edilmişken, bu vergiye yönelik olarak ortaya çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak, miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir (VUK.m.29). Bu tanım ışığında, ikmalen tarhiyatın iki temel unsuru olduğu dikkat çekmektedir;

-Daha önce bir verginin tarh edilmiş olması[281],

-Vergi idaresinin yaptığı denetimler sonucu, defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılması suretiyle, matrah veya matrah farkının tespit edilmiş olması gerekmektedir[282].

[281] Daha önce bir vergi tarhiyatı yapılmış olması şartı, mutlaka bir verginin alınmış olmasını ifade etmez. Ödenecek bir verginin bulunmaması halinde de tarhiyat yapılmış kabul edilir, (**Ürel**, s. 155).

Mükellefin beyanına dayalı tarhiyattan farklı olarak, ikmalen vergi tarhında verginin tahakkuku, matrah hesaplanması vergi idaresinin insiyatifinde olduğundan, tarh işleminden ayrı bir işlem olarak gerçekleşmektedir[283]. Keza, ikmalen tarhiyatta, defter ve belgeler ile kanunî ölçülere dayanılarak ek matrahın tespit edilmesi de, onun re'sen tarhiyattan farkını ortaya koymaktadır[284]. Esasında, defter, belge ve kayıtlar veya kanunî ölçüler, ikmalen tarhiyatın maddi delilleri olmaktadırlar[285].

İkmalen tarhiyata gidilmesi, pek çok şekilde ortaya çıkabilmektedir. Örneğin; satış faturası tutarının deftere hiç yazılmamış veya eksik yazılmış olması, yıl sonu mevcut emtianın stokta gösterilmemesi, amortisman oranlarının yanlış uygulanması suretiyle matrahın eksik çıkarılması gibi haller, ikmalen tarhiyat sebebidirler[286]. Defter, belge ve kayıtlara dayanılarak yapılacak hukukî düzeltmenin, matrah farkları çok çeşitli suretlerde ortaya çıktığından çerçevesini çizmek zordur[287].

Kural olarak, defter ve belge düzenine kanunun gerektirdiği şekilde uyan ve beyanda bulunan mükellefin defter ve belgeleri ilk görünüş karinesinden yararlanır. Bununla birlikte, vergi idaresi mükellefin defter, belge ve beyanlarının doğruluğunu her türlü delille çürütebilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 29'uncu maddesi

---

[282] "…İkmalen vergi tarh edilebilmesi için, beyan dışı bırakılan matrah miktarının defter kayıt ve belgelere dayanılarak tespit edilmiş olması gerekmektedir. Yükümlünün işyerinde 31/5/1985 günü düzenlenen tutanakta, işyerinde bulunan ve işçisinin oğlu olan ( x )`ın ekmek satışı işinde 500 lira gündelikle 1/5/1984 gününden itibaren çalıştığı ve bu ödemenin muhtasar beyannameye dahil edilmediği yolundaki yükümlü ifadesiyle tespit olunmuştur. Mücerret bu ifadenin 29 uncu madde hükmü karşısında ikmalen tarhiyat yapılabilmesi için yeterli maddi delil olarak kabulü mümkün değildir ", Dş. 4.D., 2.2.1989 gün ve E.1988/3833, K.1989/500, (www.kazancı.com.tr, E.T.30.04.2007).

[283] **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 97-98.

[284] **Kaneti**, s.117-118; **Karakoç**,Genel, s.188.

[285] **Kaneti**, s. 117; **Ulusoy**, s.324; Nitekim, Vergi Usul Kanunu'nun 29 uncu maddesinde 2365 sayılı yasa ile değişiklik yapılmadan önce, defter, kayıt ve belgeler ifadesi yerine maddi deliller ifadesi yer almaktaydı. Değişikliğin gerekçesinde, "…ikmalen vergi tarhına matrah veya matrah farkının kesinlikle ve matematiksel bir açıklıkla tespiti icap etmektedir…" denilmektedir, (**Şeker**, s. 177).

[286] **Ulusoy**, s.325.

[287] **Şeker**, s. 182.

çerçevesinde defter, kayıt ve belgeler üzerinden matrah farkı bulunması ise her zaman için karinenin çürütülmüş olması anlamına gelmez. Zira, ikmalen tarhiyatta, defter ve belgelerin doğruluğu devam etmekte fakat bunlar üzerinden saptanan bir matrah farkı sebebiyle ikmalen tarhiyat söz konusu olmaktadır. Burada aslında vergi idaresi ve mükellef arasında " hukukî durumun düzeltilmesi" söz konusudur. Danıştay bir kararında, 1986 takvim yılı işlemleri incelenen bir mükellefin yurt dışında yapılan yıllara yaygın inşaat ve onarım işi nedeniyle, 1985 yılında yurda getirip beyannamesinde gösterdiği kurumlar vergisinden müstesna yurt dışı inşaat, onarma ve montaj işiyle ilgili kazancının tamamı üzerinden stopaja tâbi tutulması gerekirken, bu stopajı yapmayan mükellef adına salınan ikmalen tarhiyatı onaylamıştır[288].

Üzerinde durulması gereken bir husus da, çift defter tutma halinde, bu kayıtlara itibar edilmek suretiyle ikmalen vergi tarhiyatının yapılıp yapılamayacağıdır. Doktrinde, ikmalen tarhiyatın maddi delili olan defterlerin vergi kanunlarına uygun olarak tutulan defterler olduğu, ikmalen tarhiyatta daha çok maddi hatalar söz konusuyken, çift defter halinde artık defterlerin inandırıcılığından söz etmenin mümkün olmadığı ve bu yüzden ilk görünüş karinesinin çürütülmüş sayılması ve re'sen tarhiyata gidilmesi gerektiği belirtilmektedir. Bir başka ifadeyle, çift defter tutma halinde, matrahın, defter, kayıt ve belgeler ile kanunî ölçülere dayanılarak tespit edilmesinin mümkün olmadığı görüşü ileri sürülmektedir [289].

Vergi kanunları dışında özel kanunlar gereği tutulan defter kayıtlarının ikmalen tarhiyat açısından değerlendirilmesi de incelenmesi gereken bir diğer hususdur. Bilindiği gibi, bazı iş ve meslek kollarında, iş veya meslek kolunun tâbi olduğu mevzuat uyarınca başka defterler de tutulmaktadır. Örneğin, kliniklerde tutulan özel klinik defterleri, otellerde polis defterleri iş kolunun ilgili mevzuatı gereğince tutulması gereken defterlerdir. Bu defterlerde kayıtlı olduğu halde, kanunî defterlerde yer almayan kazanç farklarına dair tarhiyat esas olarak re'sen yapılmalıdır. Ancak, söz konusu kayıt, mükellefin beyanı ve defterlerinin

[288] Dş. 4.D., 16.12.1991 gün ve E.1991/4991, K.1991/440, (www.kazancı.com.tr, E.T.30.04.2007).

[289] **Eroğlu**, s. 68; **Özbalcı**, s.213.

geçerliliğini etkilemeyecek nitelikte ise, bu durumda ikmalen tarhiyata gidilebilmelidir. Ancak re'sen yapılması gereken bir tarhiyat ikmalen yapıldığı takdirde geçersiz sayılırken; ikmalen yapılması gereken fakat re'sen yapılan bir tarhiyat mükellef aleyhine sonuç doğurmadıkça geçerli sayılacağından, bu hallerde dahi re'sen tarhiyatın yapılması daha yerinde olacaktır[290].

*2. Re'sen Tarhiyat*

**a. Genel Olarak**

Verginin re'sen tarhında, ikmalen tarhiyattan farklı olarak matrahın defter ve belgeler ile kanunî ölçülere dayanılarak çıkarılması mümkün değildir. Bu durumda matrah veya matrah kısmı, re'sen takdir edilir. Tarhiyat da, bu şekilde takdir edilen matrah üzerinden yapılır. Nitekim, Vergi Usul Kanunu'nda re'sen vergi tarhı; vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca[291] düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden verginin tarh olunması şeklinde tanımlanmıştır (VUK.m.30/I).

Vergi mükellefinin, vergi idaresinin gücü karşısında korunması, vergi incelemesinin başlangıcında mükellefin defter, belge ve kayıt düzenine uymuş olduğu belli olunca bunların doğruluğunun karine olarak kabul edilmesi ile sağlanmaktadır. Vergi inceleme elemanı, öncelikle defter ve belgeleri ister, ibraz üzerine bunları inceler, defter ve belgeler ile kanunî ölçüler dışında re'sen tarhiyatı gerektiren bir nedenin olup olmadığını araştırır. Böyle bir neden bulamazsa, incelemesini defter, kayıt, belge ve kanunî ölçülerle sınırlı tutmak zorundadır. Belirtmek gerekir ki, geçerli bir neden bulunması, her durumda re'sen tarhiyata gerekçe de olmaz. Takdir nedeninin yanında, mükellefin ilgili dönemde faaliyetinin

[290] **Eroğlu**, s. 69; **Ürel**, s. 61; **Özyer,** s. 82; **Özbalcı,** s.214.

[291] Vergi inceleme elemanlarının yetkisi konusunda bkz. **Özbalcı**, s.221 vd.

ve bu faaliyet ile illiyet bağı olan gelirinin bulunması, matrah farkının da delil ve karinelerle ortaya konması gerekmektedir[292].

Matrahın re'sen takdiri bir cezaî yaptırım değil, fakat matrahın tespit usullerinden birisidir. Bir başka anlatımla, mükellefin defter ve belgelerine dayanarak yaptığı beyana ek matrah farkı, ya defter ve belgelere ya da diğer maddi delil ve yasal ölçülere göre hesaplanabilir. Mükellef, henüz beyannamesini vermeden defter ve belgeleri zayi olmuşsa, matrah kendisinin başvurusu veya vergi dairesinin istemi üzerine takdir komisyonunca belli edilir. Mükellef isterse bildirilen bu matrah üzerinden beyannamesini verir ve beyanına göre tarhiyat yapılır. Mükellefin matrahı kısmen kabul ettiği durumda, kabul ettiği kısım için beyanına göre tarh yapılır. Kısmen ya da tamamen kabul edilmeyip, dava yoluna gidilmesi halinde ise, yargı organlarının kararına göre işlem yapılır ancak ceza uygulanmaz. Mükellef kendisine bildirilen matrahı beyan etmez, dava yoluna da gitmez ise vergi re'sen ve cezalı olarak salınır[293].

Vergi Usul Kanunu'nda re'sen tarhiyat sebebi genel olarak "vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmaması" olarak belirtildikten sonra, maddenin devamında altı bent halinde özel sebepler tek tek sayılmıştır. Bu sebepleri, beyanname ve belgelerle ilgili sebepler (VUK.m.30/1,2,6,8) ile defter ve kayıtlarla ilgili sebepler (VUK.m.30/3,4,6) olarak sınıflandırmak mümkündür. Defterlerle ilgili olan hükümler, idareye verilmiş olan yetkinin kullanılması ve görevin eksiksiz olarak yerine getirilmesi suretiyle, öncelikle defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların incelenmesini, bu kayıt ve vesikalarda vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitini engelleyen noksanlık, usulsüzlük ve karışıklıklar bulunuyorsa bunların, tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunuyorsa da bunun açıkça ve sağlıklı tespitler yapılarak

[292] **Şeker**, s. 185.

[293] **Yılmaz**, www.yaklasım.com.tr, E.T.30.04.2007.

ortaya konulmasını, bu saptamadan sonra da matrahın takdirine geçilmesini öngörmüştür[294].

Re'sen tarhı gerektiren ve defter ve belgelere ilişkin olan aykırılıklar aşağıda tek tek incelenmektedir.

### b. Kanunî Defterlerin Tutulmaması, Tasdik Ettirilmemesi, İbraz Edilmemesi

Vergi Usul Kanunu m.30/3'de, *" bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara her hangi bir sebeple ibraz edilmezse"* denilmek suretiyle bu halin gerçekleşmesinde, matrahın re'sen takdir edileceği belirtilmektedir.

Mükelleflerin tutmak ve tasdik ettirmek zorunda oldukları defterlerin, tamamen veya kısmen tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olması veya ibrazından kaçınılması hallerinde, ilgili dönem matrahı re'sen takdir olunur. Madde metninde "herhangi bir sebeple" ifadesinin kullanılmış olması, mücbir sebeplerin varlığı halinde bile, mükellefin dönem matrahının re'sen takdir edileceğini göstermektedir. Yargı organlarının kararları da bu yöndedir. Mücbir sebeplerin varlığı, ancak, mükellef hakkında ceza kesilmesini önleyecektir[295].

---

[294] "..Uyuşmazlık konusu olayda ise, yukarıda değinilen inceleme ve tesbit yapılmamış, delil bulunmamış, inceleme elemanınca, işletmenin uğraş konusu ve bu konuyu vergi matrahının oluşumu yönünden etkileyebilecek olan bir kısım veriler ele alınarak yapılan randıman hesaplaması sonuçlarının işletme kayıtları ile karşılaştırılması ve işletme hasılat kayıtlarının gerçeği yansıtmadığının ileri sürülmesi suretiyle kanunda bulunmayan ve özü itibariyle kişisel kanaate ve karinelere dayalı bir re'sen takdir sebebi yaratılmıştır.", Dş. 9.D., 16.2.2000 gün ve E.1999/106,K.2000/619, (www.kazancı.com.tr, E.T.30.04.2007).

[295] "Defter ve belgelerin her ne sebeple olursa olsun ibraz edilmemesi, re'sen takdir sebebi sayılır", Dş. 9.D., 6.4.2005 gün ve E.2004/2871, K.2005/836, (www.kazancı.com.tr., E.T.30.04.2007 ).

*-Kanunî Defterlerin Tutulmaması*

Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması zorunlu olan defterler ilgili bölümde incelenmiştir. Bu defterlerin tamamının veya bir kısmının tutulmaması, re'sen tarh nedenidir. Re'sen takdire gidilmesi için, defterlerden sadece birinin tutulmamış olması yeterlidir[296].

Bilânço esasında defter tutması gerekirken işletme hesabı esasına göre defter tutan veya işletme hesabı esasına göre defter tutması gerekirken serbest meslek defteri tutan mükellefin dönem matrahı re'sen takdir olunur. Zira, bu hallerde mükellef Vergi Usul Kanunu'na göre tutmak zorunda olduğu defterleri tutmamış sayılır. Ancak, Danıştay bir kararında âdi ortaklık halindeki işin bırakılması ve ferdi olarak yeniden aynı işe devam olunması halinde işletme defteri tutulması mümkün olduğundan, bu hususun re'sen takdir nedeni olmadığını da belirtmiştir[297].

*-Kanunî Defterlerin Tasdik Ettirilmemesi*

Defterleri tutmakla beraber tasdik ettirmeme de re'sen tarhiyat sebebidir. Defterlerin Vergi Usul Kanunu'nun 221'inci maddesinde belirtilen süre içinde tasdik ettirilmesi gerekmektedir. Kanunî sürenin sonundan başlayarak en geç bir ay içinde de defterlerin tasdiki mümkündür (VUK.m.352). Tasdik bu bir aylık süre içinde de yapılmadığı takdirde, defterler tasdik ettirilmemiş sayılır ve matrah re'sen takdir

---

[296] Bir defterin kısmen tutulmamış olması halinde defterin ihticaca salih olmaması sebebiyle re'sen takdir yapılır. Zira bu bent bir ya da birkaç defterin tamamen tutulmamasını ifade etmektedir, (**Şeker**, s.198; **Özyer**, s. 89; **Özbalcı**, s. 233).

[297] Kararda gerekçe olarak "…Vergi Usul Kanunu'nun 177'nci maddesinde iktisadi işletmelerin birbirinden ayrı ve bağımsız olarak ele alınıp, her birinin ciro ve iş hacimlerine göre bunları işletenlerinin sınıflarının tayin edileceği; adi ortaklıklarla ferdi işletmelerin ayrı birimler oldukları ve ayrı ayrı defter tutmayı gerektirdiği;…adi ortaklık halindeki işin bırakılarak, ferdi olarak işe devam edilmesinin yeniden işe başlama sayılması gerektiği, kanunun 178.maddesinin son fıkrasına göre de, yeniden işe başlayan tüccarların iş hacimlerine göre sınıflandırılıncaya kadar II.sınıf tüccarlar gibi hareket edebilecekleri cihetle, mükellefin işletme hesabı esasına göre defter tutmasında kanuni aykırılık bulunmadığı…"belirtilmiştir, Dş. 3.D., 26.6.1986 gün ve E.1986/311, K.1986/1608, (www.kazancı.com.tr, E.T. 30.04.2007).

olunur. Ancak matrahın re'sen takdir edebilmesi için, defterlerin sadece tasdik ettirilmemiş olması yeterli bir sebep olmayıp, mükellefin defter ve belgeleri üzerinde inceleme yapılması da gerekmektedir[298].

*-Kanunî Defterlerin İncelemeye Yetkili Olanlara İbraz Edilmemesi*

Vergi Usul Kanunu'nda defterlerin ibraz edilmemesi durumu re'sen takdir nedeni olarak belirtildiği halde, belgelerin ibraz edilmemesi durumuna ilişkin herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. Bir görüşe göre, bunun nedeni, bu hususun ayrı bir bent ile hüküm altına alınmış olmasıdır. Zira, Kanunun 30'uncu maddesinin dört numaralı bendinde, defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması durumu da re'sen takdir nedeni olarak sayılmıştır. Bu bent doğrudan belgelerin ibraz edilmemesi durumunu ifade etmiyorsa da, bu durumun, "belgelerin noksan olması" ifadesi içinde değerlendirilmesi mümkündür[299]. Bir diğer görüş ise, belge ve defter şeklinde bir ayırımdan uzak kalarak, genel olarak, incelemenin vergi dairesinde yapılacağı hallerde ibraz için mükellefe verilen sürenin dolmasıyla; incelemenin iş yerinde yapılması halinde ise inceleme anında ibrazın yapılmaması sonucunda re'sen takdir nedeninin doğduğunu ileri sürmektedir [300]. Kanımızca, kanun koyucunun ibraz etmemenin re'sen tarhiyat sebebi olması için kanunî defterlerden başka ayrıca belgeleri de madde metnine almamış olması, bilinçli bir yaklaşım olmayıp, belgelerin

[298] "…1992 yılına ait işletme defterini yasal süresinden sonra tasdik ettiren davacı adına re'sen takdir edilen matrah üzerinden gelir vergisi salınmış, kaçakçılık cezası kesilmiştir. Vergi muhakemesi kararıyla; işletme defteri geç tasdik ettirildiğinden re'sen takdire gidilmesinin yerinde olduğu, ancak davacının defter ve belgeleri incelenmeden, beyanı ile kayıtları arasında farklılık olup olmadığı araştırılmadan matrah takdir edilmesinde isabet görülmediği gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmiştir. Vergi Dairesi Müdürlüğü, takdir komisyonu kararına dayanılarak yapılan tarhiyatın yerinde olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir. …Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir…Bu nedenle, temyiz isteminin reddine oybirliğiyle karar verildi." Dş. 4.D., 11.11.1998 gün ve E.1997/3921, K.1998/4049, (www.kazancı.com.tr, E.T.30.04.2007 ).

[299] **Uludağ**, www.yaklasım.com.tr, E.T.30.04.2007.

[300] **Özbalcı**, s. 235.

de yetkili kişilere ibraz edilmemesi halinde re'sen tarhiyat sebebi gerçekleşmiş kabul edilmelidir. Zira, kanunî defterler kadar belgelerin de gerçek kazancı tespit eden bir araç olduğu açıktır.

İbrazın, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara yapılması gerekmektedir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar Vergi Usul Kanunu'nun 135'inci maddesinde şu şekilde belirtilmiştir:

"*Vergi incelemesi; hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş muavinleri, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri, gelirler genel müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar, her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haizdir*" [301]. Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin b fıkrasında yer alan, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu ilkesi nazara alınarak, aynı Kanunun 134'üncü ve 135'inci maddeleri uyarınca vergi incelemesine yetkili inceleme elemanınca, öncelikle, mükelleften gerekli bilgilerin alınması ve bu bilgiler yardımıyla yapılacak karşıt inceleme verilerinin değerlendirilmesi suretiyle bir sonuca ulaşılması, gerekirse tarhiyat yapılması gerekirken, bu yola gidilmeden mücbir sebeple de olsa, salt defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedenine dayanılarak indirimlerin kabul edilmemesi suretiyle yapılan tarhiyat yerinde bir tarhiyat olmayıp, terkin edilmektedir[302].

Yine, Danıştay'ın bir başka kararında "*…inceleme elemanının yazısında, "istenilen defter ve belgelerinizi herhangi bir nedenle ibraz etmeyecek durumda iseniz, yine aynı süre içinde gösterilen adrese bizzat gelerek veya yazı ile durumunuzu açıklamanız gerekmektedir şeklînde bir ifade yer almasına karşın*

[301] "…Defter ve belgeleri mahkemece incelenen ve hiçbir faaliyette bulunmadığı anlaşılan mükellefe yapılan tarhiyat yerinde değildir…", Dş. 4.D, 25.06.1996 gün ve E. 1995/2214, K. 1996/2829, (**Kumkale**, www.yaklasım.com.tr, E.T.30.04.2007).

[302] Dş. 7.D., 31.5.1994 gün ve E.1993/1276, K.1994/2934, (www.kazancı.com.tr, E.T.30.04.2007).

*yükümlü tarafından defter ve belgelerin getirilemeyeceği, incelemenin işyerinde yapılması gerektiği inceleme elemanına bildirilmediğine göre, incelemenin işyerinde yapılmamış olmasının tek başına tarhiyatı kusurlandıracak nitelikte bir eksiklik olarak kabulünün mümkün olmadığına…"* işaret edilmiştir[303].

Görüldüğü gibi, vergi inceleme elemanı defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellefin ilgili dönem matrahını harici karineleri dikkate alarak re'sen takdir ve tespit eder. Ancak, re'sen takdir işlemi hiçbir zaman keyfi matrah takdir edilmesi hakkını vermez. İnceleme elemanı, olayın durumuna göre her türlü tekniği kullanarak gerekli inceleme ve araştırmayı yapmak suretiyle mükellefin ödemesi gereken vergiyi tespit etmekle görevlidir. Defterlerin inceleme elemanına ibraz edilmemesi çoğunlukla mükelleflerin aleyhine sonuç doğurmaktadır. Bununla birlikte mükellefin vergisel yönden kazançlı çıkması da mümkündür. Kanun koyucu bu durumu gözeterek, defterlerini ve belgelerini ibraz etmeyenlerin vergi cezasından başka özel usulsüzlük cezası ve hapis cezası ile de cezalandırılmasını kabul etmiştir. Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun 352'nci maddesi uyarınca kesilecek usulsüzlük cezası iki kat olarak kesilir[304].

**c. Defter ve Belgelerin İhticaca Salih Bulunmaması**

Vergi Usul Kanunu madde 30/4'e göre; Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması zorunlu olan defter kayıtlarının ve bunların dayanağı olan belgelerin vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması halinde re'sen takdir nedeni mevcut kabul edilmektedir.

Defter ve belgelerin ihticaca salih bulunmaması, re'sen takdir nedenlerinden en önemlisidir. Zira bent hükmü açık ve yorum getirmeyecek bir yapıda değildir. Bu nedenle birçok halde bu bentte sayılan durumun varlığı ileri sürülerek re'sen tarhiyat yapılması söz konusu olabilir.

---

[303] Dş .9.D., 15.10.1997 gün ve E.1996/2147,K.1997/3095, (www.kazancı.com.tr, E.T.30.04.2007).

[304] **Şeker**, www.yaklasım.com.tr, E.T.30.04.2007.

Bent hükmünün daha iyi anlaşılması amacıyla, re'sen takdir nedeninin unsurlarını ve gerçekleşmiş sayılma koşulları incelenmelidir. Buna göre;

*aa. İhticaca Salih Bulunmama*

"İhticaca salih bulunmama**"** ifadesinin ne anlama geldiği açıklanması gereken unsurlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır. "İhticac" kelimesi Arapça bir isim olan "hüccet" kelimesinden türetilmiştir. Hüccetin konumuzla ilgili anlamı ise sözlükte "senet, vesika, delil" olarak açıklanmıştır. "Salih" ise, yarar, elverişli, uygun yakışır, anlamlarına sahip olup; ihticaca salih bulunmamayı "delil ve belge göstermeye elverişli bulunmamak" şeklînde anlamak gerekmektedir[305].

*bb. Defter Kayıtları ve Bunlarla İlgili Belgelerin Noksan, Usulsüz ve Karışık Olması*

Defter kayıtlarının **noksan** olması, beyana esas olan defter kayıtlarının belirtilen hükümlere göre eksik yapılması anlamına gelmektedir. Defter kayıtlarının **usulsüz** olması ise bu kayıtların konuyla ilgili şekle ve usule ilişkin hükümlere uygun olmamasını ifade etmektedir. **Karışık** olma ise, noksanlık ve usulsüzlükten daha geniş bir daha kapsamlı bir durumu karşılamakta olup, kanımızca somut olayın koşulları dahilinde belirlenebilecek bir durumdur. Defter kayıtları ile ilgili olan belgelerin noksan olmasından, Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddesinden itibaren düzenlenmiş olan ve yukarıda bahsettiğimiz hükümlere göre esaslı şekil şartlarındaki eksiklik, kayıtlara esas alınan belgelerin ibraz edilmemesi, mevcut bulunmaması hususlarının anlaşılması gerekmektedir[306]. Belgelerin usulsüz olması da, bunların belgelere ilişkin diğer usul hükümlerine aykırı düzenlenmiş olmasını; bunların karışık olması da, belgelerde görünüş itibariyle normal düzenlenmiş bir belge kabul

[305] **Şeker**, s. 204; **Duran,** www.yaklasım.com.tr, E.T.30.04.2007.

306 "…Uyuşmazlık yılında satılan bağımsız bölümler için fatura düzenlenmediği, maliyetlerin de hasılatın % 50'si oranında düşük gösterildiği belirlenmiş olduğundan defter ve belgelerin ihticaca salih olmaması nedeniyle olayda re'sen tarh sebebinin gerçekleştiği açıktır…", Dş.3.D., 17.10.2002 gün ve E.2002/359, K.2002/3317, (www.kazancı.com.tr, E.T.30.04.2007).

edilmeyecek ve kayda esas alınamayacak nitelikte bazı karışıklıkların var olmasını ifade etmektedir[307].

### *cc. Noksanlık, Usulsüzlük ve Karışıklığın Vergi Matrahının Doğru ve Kesin Olarak Tespitine İmkân Vermeyecek Derecede Olması*

Defter kayıtları ve belgelerde bulunabilecek her türlü eksiklik, usulsüzlük ve karışıklık re'sen takdiri gerektirmez. Bu hallerin vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespit edilmesine imkân vermeyecek ölçüde olması, yani önemli ölçüde olması gerekmektedir. Bunun yanında re'sen takdir yoluna gidebilmek için noksanlık, usulsüzlük ve karışıklığın bir arada bulunması gerekir mi, yoksa bunlardan herhangi birinin bulunması yeterli olur mu? Bize göre re'sen takdir yapılabilmesi için bu üç unsurun bir arada bulunması gerekir. Bent metnindeki "ve" bağlacı böyle yorumlamayı gerektirir. Nitekim çoğu zaman bu üç unsur bir arada bulunmaktadır. Genellikle belgelerinde eksiklik bulunan bir mükellefin, defter kayıtları da usulsüz ve karışık olmaktadır. Ancak her zaman böyle olmasa bile, kanun koyucunun bu üç unsurun bir arada bulunmasını istemesini kabul etmek gerekmektedir. Zira aksi takdirde, önemsiz birkaç düzensizlik veya eksiklik nedeniyle hemen re'sen tarhiyat yoluna gidilmesi söz konusu olurdu.

Beyan esasının geçerli olduğu vergi sisteminde mükelleflerin beyan ettikleri matrahların doğruluğunu kontrol etmek için vergi incelemeleri yapılmaktadır. Vergi inceleme elamanı defter kayıtları ve belgeler çerçevesinde vergi incelemesi yaparken, bir bakıma kendisini mükellefin yerine koyarak mükellefin beyan etmesi gereken vergi matrahını hesaplamaktadır. İşte vergi inceleme elemanı belgelerden yararlanarak kanunî defter kayıtlarını kontrol ederken, kendisi vergi matrahını doğru ve kesin olarak hesaplayamıyorsa, bunun nedeni de defter kayıtları ve belgelerdeki noksanlık, usulsüzlük ve karışıklık ise bu koşul gerçekleşmiş olacaktır. Dolayısıyla, hem bu dereceyi belirleyen koşul hem de noksanlık, usulsüzlük ve karışıklık koşulu

[307] **Şeker**, s. 205; **Duran**, www.yaklasım.com.tr, E.T:30.04.2007.

bir arada var ise, o zaman re'sen takdir nedeninin oluşması için aranılan şartların varlığından söz edilebilecektir [308].

Bu genel görünüş kapsamında defter ve belgelerin ihticaca salih olmaması açısından değerlendirilebilecek durumlardan uygulamada en çok rastlananlar; kaçakçılık suçu teşkil eden fiiller olan; çift defter tutulması, sahte ve yanıltıcı vesikalar kullanılması, defter kayıtlarından tahrifat yapılması, sayfaların yok edilmesi; kazancın gizlenmesi için zararına satış kaydı yapılması, kayıtlara geçirilmeyen işlemlerin bulunması, hesabın alacak bakiyesi vermesi olduğunu söylemek mümkündür [309].

---

[308] **Şeker**, s.206; **Duran**, www.yaklasım.com.tr, E.T:30.04.2007.; " 213 sayılı vergi Usul Kanununun 30. maddesinde re'sen vergi tarhı, "vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır" denmek suretiyle tanımlanmış aynı maddenin dördüncü bendinde de vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülerle dayanılarak tespitinin mümkün olmadığının kabul edileceği hallerden biri olarak "defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması" hali gösterilmiştir. Kanunun sözü edilen maddesinde öngörülen re'sen vergi tarhına ilişkin hükmün uygulanması, belirtilen madde ile İdareye verilen yetki ve görevin eksiksiz yerine getirilerek vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere dayanılarak saptanmasına olanak bulunmadığı hususunda sağlıklı tespitlerin yapılmış olması koşuluna bağlıdır. Bu tür tespitlerin bulunmaması halinde tahmin ve kanaate dayalı hesaplamalarla verginin re'sen tarh edilmesi mümkün değildir. Bu itibarla re'sen tarh yoluyla vergileme yapılabilmesi için, Vergi Usul Kanununun 30. maddesinde belirlenen koşulların gerçekleştiğinin bir karineye dayanılmadan, açık ve kesin olarak ortaya konulması gerekir...", Dş. 4.D., 7.6.1996 gün ve E.1995/5889,K.1996/2438, (www.kazancı.com.tr., E.T.:30.04.2007) .

[309] Kasa hesabının alacak bakiyesi vermesi muhasebe tekniği bakımından mümkün değildir. Buna rağmen defter kayıtlarında kasa hesabının sürekli olarak veya belli tarihlerde alacak bakiyesi verdiğinin tespiti teorik olarak, bazı hasılatlar kayıtlara intikal ettirilmemişse veya kasadan yapıldığı gösterilen ödemelerin bir kısmı gerçek değilse yapılabilir. Bu durumda defter kayıtları sağlıklı bir vergi incelemesi için yeterli olmaktan çıkar. Bu nedenle kazanç re'sen takdir yoluyla tespit edilir, (**Duran**, www.yaklasım.com.tr, E.T.30.04.2007).

### ç. Vergi Usul Kanunu'na Göre Tutulması Zorunlu Olan Defterlerin Gerçek Durumu Yansıtmadığına Dair Delil Bulunması

Tutulması zorunlu olan defterler yukarıda da incelendiği üzere, Vergi Usul Kanunu'nun 182-213'üncü maddelerinde sayılmıştır. Ayrıca mükerrer 257'nci madde ile Maliye Bakanlığı'na bu defterlere ilave defter tutma mecburiyeti koyma yetkisi de tanınmıştır. Beyannameler açısından da her bir vergi için hangi beyannamenin verileceği ve ilgili esaslar her bir vergi kanununda ayrıca belirtilmiştir. Tutulması zorunlu defterler ve verilmesi gerekli beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması halinde de bu durum re'sen takdir sebebi olmaktadır. Bu durumun ispatı, vergi idaresinin yükündedir. Ekonomik yaklaşım ilkesi gereği, defter ve belgeler ilk görünüş karinesinden yararlanmakta olup; bu karineyi başka deliller vasıtasıyla çürütmek vergi idaresinin yükü olup, re'sen tarhiyat sebebidir[310].

Bazı hallerde defter kayıtları ve belgeler şeklen son derece düzenli olsalar da, mükellef vergiye tâbi muamelelerin çoğunu kayıt ve belgelere bağlamadan yürütebilmektedir. Kazancın büyük kısmı gizlenmiş olmasına rağmen bu husus defter ve belgelerden tespit edilememektedir. Böyle bir durumda, yapılacak geniş bir inceleme ile mükellefin şeklen düzgün olan defterlerinin ve belgelerinin gerçek durumu yansıtmadığı tespit edilirse, matrahın re'sen takdiri söz konusu olmaktadır[311].

Esasında bu re'sen tarh sebebi ile, defterlerin sağlıklı bir vergi incelemesine imkân vermeyecek şekilde olması benzerlik göstermekte olup, birbirinden kesin olarak ayrılmaları mümkün değildir. Bu nedenle, tarhiyat genelde Vergi Usul Kanunu'nun 30/4'üncü maddesine göre yapılmakta olup, 30/6'ıncı maddenin belirgin ve ayrı bir takdir sebebi olarak işlerliği söz konusu olamamaktadır[312].

---

[310] **Kaneti**, s. 122-123; " Mükellef beyanının gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığına dair delil bulunup bulunmadığının idarece ortaya konması gerekir ", Dş. 11.D., 14.5.1997 gün ve E. 1996/3557, K. 1997/1693, ( **Ürel**, s. 173).

[311] **Eroğlu**, s. 87; **Özyer**, s. 93; **Özbalcı**, s. 244.

[312] **Ürel**, s. 167.

### *B. Suç Teşkil Eden Aykırılık Halleri*

#### *1. Vergi Ziyaı Suçu Oluşturan Aykırılık Halleri*

Vergi ziyaı cezasını gerektiren suçlarda, suçun maddi unsurunu vergi ziyaı teşkil eder. Vergi ziyaı olmaksızın suç teşekkül etmez, ceza uygulanması da söz konusu olmaz.

Vergi Usul Kanunu, hangi fiillerin yalnız parasal cezayı gerektiren vergi ziyaı suçu oluşturacağını hükme bağlamıştır (VUK.m.344). Buna göre; vergi ziyaı suçu, mükellef veya sorumlu tarafından 341'inci maddede yazılı hallerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesidir. Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddesine göre de vergi ziyaı, mükellef veya sorumlunun, vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilememesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere, vergi ziyaının teşekkülünde iki unsur söz konusudur:

-Verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi,

-Geç veya eksik tahakkukun mükellefin vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirememesi veya eksik getirmesinden kaynaklanmasıdır.

Vergi mükelleflerinin defter tutma yükümlülüğü vergilendirme ile ilgili ödevlerinden biridir. Bu durumda mükelleflerin bu ödevi geç veya eksik yerine getirmeleri neticesinde, verginin geç veya eksik tahakkuk ettirilmesi söz konusu oluyorsa, vergi ziyaı suçu işlenmiş olmaktadır[313].

[313] Mükelleflerin Vergi Usul Yasasına göre tutmak ve muhafaza etmek zorunda oldukları defter ve belgelerini gene Vergi Usul Yasasının 135. maddesinde gösterilen incelemeye yetkili makam ve elemanlara gösterdikleri süreler içinde ibraz etmemelerinden dolayı Vergi Usul Yasasının 341. maddesinde gösterildiği şekilde vergi ziyaının oluşması halinde, Vergi Usul Yasasının vergi ziyaı

Vergi ziyaına sebebiyet veren fiiller, 1 Ocak 1999 tarihine kadar, "kaçakçılık", "ağır kusur" ve "kusur" olmak üzere üç ayrı ceza türünden birisinin kapsamına girmekteyken, 4369 sayılı Kanun'un 11'inci maddesiyle Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinde yapılan değişiklikle bu tarihten itibaren tek bir ceza türü (vergi ziyaı cezası) altında toplanmıştır. 4369 sayılı Kanunla değişmeden önceki 344'üncü maddenin 6'ncı bendine göre; vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter ve vesikaları yok etmek veya gizlemek (mevcudiyetleri noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasında defter ve vesikaların ibraz edilmemesi gizleme demektir) kastın varlığı aranmaksızın kaçakçılık suçu kapsamına girmekte idi. Bu fiil, değişiklikten sonra artık bentler halinde açıkça belirtilmese bile, vergi ziyaına sebebiyet verdiği sürece vergi ziyaı suçu kapsamına girmektedir. Suçun oluşumu için, kast unsurunun aranmasına da gerek bulunmamaktadır.

Vergi ziyaına sebebiyet veren fiiller her ne kadar tek suç türü kapsamında toplanmışsa da, 344'üncü maddenin ikinci fıkrasında suçun cezası ziyaa uğratılan verginin bir katı olarak belirtilmişken, üçüncü fıkrasında bir ayırıma gidilerek; vergi ziyaına 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde cezanın üç kat uygulanacağı belirtilmiştir. Örneğin aşağıdaki bölümde ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi fiili Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin iki numaralı bendinde sayılmış olduğundan, bu fiil dolayısıyla kesilecek vergi ziyaı cezası üç kat olarak uygulanacaktır. Ancak burada, ilgili fiillerin suç teşkil edebilmesi için,, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve belgeler üzerinden işlenmesi, vergi açısından buna dayanılması gereklidir. Eğer bir defter ve belgenin, vergi üzerinde sonuç doğurması mümkün değil yahut bu yönde elverişli değil ise, kaçakçılık suçunun oluştuğu söylenemez[314].

---

suçu ve cezası başlıklı 344'üncü maddesine göre vergi ziyaı cezası uygulanır, (**Kumkale**, www.yaklasım.com.tr, E.T:30.04.2007).

[314] Bir mükellef bankadan kredi almak maksadıyla bankaya sunulmak üzere vergi dairesi tarafından onaylanmış bilançoyu tahrif ederek bankaya vermişse, bu fiil vergi suçu değil, Türk Ceza Kanunu

*2. Usulsüzlük Suçu Oluşturan Aykırılık Halleri*

**a. Genel Olarak**

Vergi Usul Kanunu'nun 351'inci maddesinde usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesi olarak tanımlanmıştır. Vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümleri, vergi mükellef ve sorumlularına yapma, yapmama, bildirme, belge verme, alma, bulundurma, beyanda bulunma, düzenleme, defter tutma ve tasdik ettirme gibi yükümlülükler getiren ve bunların yerine getirilişindeki yöntemleri öngören düzenlemelerdir. Bu düzenlemeler, mükelleflerin vergiyi doğuran olayla ilişkilerinin denetimini kolaylaştıran, vergi kaçakçılığını engellemeyi sağlayan, dolayısıyla vergi güvenliğini sağlayan düzenlemelerdir. Bu sebeple, bu yükümlülüklere aykırı davranışlar vergi suçu sayılmışlardır[315].

Vergi ziyaı suçunda "vergi ziyaı" suçun bir unsuru olup, bu suç bir zarar suçu iken; usulsüzlük suçunda, henüz bir vergi kaybı meydana gelmediği için "tehlike suçu" söz konusudur. Zira vergi mükellefi veya sorumlusu vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine aykırı davranarak, vergi kaybı için elverişli bir ortama sebebiyet vermektedirler[316].

Vergi Usul Kanunu, usulsüzlük suçunu, biri genel, diğeri özel usulsüzlük suçları olmak üzere iki ayrı şekilde düzenlemiştir. Genel usulsüzlük suçları ise, suçu oluşturan eylemlerin ağırlığına göre birinci derece usulsüzlük suçu ve ikinci derece usulsüzlük suçu olmak üzere derecelendirilmiştir. Defter tutma yükümlülüğü çerçevesinde defter ve kayıtlarlarla ilgili olan birinci ve ikinci derece usulsüzlük suçu

---

anlamında sahtekarlık suçunu oluşturur. Zira buradaki tahrifatın amacı, vergi kaçırmak ve ya vergi açısından sonuç doğurmak değildir, (**Şenyüz**, s. 42).

[315] **Candan**, s. 176.

[316] **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s.212.

oluşturan aykırılıklar ile özel usulsüzlük suçu kapsamında olan aykırılık halleri aşağıda ayrı ayrı incelenecektir.

### b. I. Derece Usulsüzlük Suçu Oluşturan Aykırılıklar

-Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması halinde birinci derece usulsüzlük fiili işlenmiş sayılır (VUK.m.352/I/2). Bu fiil aynı zamanda re'sen takdir nedeni de olduğu için usulsüzlük cezası iki kat kesilir. Tutulması gereken defterlerin birden fazla olması halinde, kaç tanesi tutulmamış olursa olsun, suç bir defa işlenmiş kabul edilmektedir[317].

Bent hükmünde "bu kanuna göre tutulması mecburi defterler" denildiği için, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu dışındaki kanunlar gereğince tutulması zorunlu olan defterlerin tutulmamış olması, bu usulsüzlük suçunu oluşturmaz[318]. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun verdiği yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığınca tutulma zorunluluğu getirilen defterlerin tutulmamış olması da bu kapsamdadır[319].

Defterlerin hiç temin edilmemesi, temin edilmekle birlikte vergi ile ilgili işlemlerin hiçbirinin bu defterlere kayıt edilmemiş olması, mükellefin faaliyetine ve sınıfına göre tutması gereken defterler dışında başka defterler tutması halleri usulsüzlük suçu oluşturan defter tutmama eylemi olarak kabul edilmektedir[320].

-Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması da birinci derece usulsüzlük fiili olarak sayılmıştır (VUK.m.352/I/3). Re'sen takdir nedeni de sayılan bu fiil hususunda gerek Vergi Usul Kanunu'nda gerekse diğer

---

[317] **Şenyüz**, s. 88.

[318] Defter tutma yükümlülüğüne aykırı davranışın birinci derece usulsüzlük sayılarak, anılan bent hükmüne göre cezalandırılabilmesi için, defter tutma yükümlülüğünün Vergi Usul Kanununda öngörülmüş olması gerekir, (**Candan**, s. 180).

[319] **Ürel**, s. 702; **Özyer**, s.700.

[320] Bkz, **Candan**, s. 182; **Şenyüz**, s. 88.

kanunlarda herhangi bir açıklık bulunmamaktadır. Genellikle, kayıtların karıştırılması, hesapların yanlış veya eksik olması, giderlere ilişkin belge bulunmaması, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanarak kayıt yapılması, kayıt dışı satışların tespiti gibi hallerde bu fiilin işlenmiş olduğu kabul edilmektedir[321].

-Vergi Usul Kanunu'nun kayıt nizamına ait hükümlerine yani 215-219'uncu maddelerindeki düzenlemelere uyulmamış olması halinde birinci derece usulsüzlük fiili işlenmiş sayılır (VUK.m.352/I/6). Kayıt nizamına ilişkin düzenlemelere uyulmamış olmasının suç sayılabilmesi için doğru bir vergi incelemesini olanaksız kılacak nitelikte bir aykırılık şartı aranmamaktadır. Bu düzenlemelere uygun davranılmaması sonucu, doğru bir vergi incelemesi yapılabilir ise de, bu uymama eylemi yine de birinci derece usulsüzlük suçu oluşturmakta ve cezalandırılmaktadır.

Bent hükmünde parantez içinde yer alan ifadeye göre, her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılmaktadır. Bu durumda, inceleme yalnızca bir takvim yılı yapılıyorsa inceleme sırasında tespit edilen ve o tarihe kadar yapılmış bulunan kayıt nizamına aykırı tüm davranışlar bir tek; inceleme birden fazla takvim yılı için yapılmışsa, inceleme tarihine kadar olan aynı tür davranışlar her takvim yılı için ayrı bir birinci derece usulsüzlük fiili sayılacaktır. Kuşkusuz bu ikinci hal, zamanaşımı süresi içinde geçerli olacaktır[322].

-Tasdiki zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması da birinci derece usulsüzlük fiilidir (VUK.m. 352/I/7). Bentte noter tasdik zorunluluğu olan defterlerin tasdik süresinin bittiği tarihten başlayarak bir ay geçtikten sonra tasdik ettirilmesi, hiç tasdik ettirilmeme olarak kabul edilmiştir. Bu durumda, defterlerin hiç tasdik ettirilmemesi veya bir aylık süre geçtikten sonra tasdik ettirilmesi halinde birinci derece usulsüzlük fiili işlenmiş olmaktadır.

---

[321] **Özyer**, s.700.

[322] **Candan**, s. 197; **Şenyüz**, s. 92.

Hiç tasdik ettirmeme veya bir aylık süreden sonra tasdik ettirmeden başka, yetkisiz makamlarca yapılan tasdik ve sahte tasdik ile yetkili makamlarca süresinde yapılan fakat defterlerin ve kayıtların güvenirliliğini yani ispat değerini ortadan kaldıran nitelikteki şekle aykırı tasdik halleri de, birinci derece usulsüzlük suçu olarak kabul edilmektedir[323].

Bu hüküm kanunların verdiği yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığınca tutulması ve tasdiki zorunlu kılınan defterler için de geçerlidir. Nitekim vergi idaresi, zamanında, 20 Seri No'lu Damga Vergisi Genel Tebliği ile tutma ve tasdik zorunluluğu getirilen damga vergisi defterini tasdik ettirmeyen döner sermayeli kuruluş için kesilen usulsüzlük cezasını kanuna uygun bulmuştur[324].

**c. II. Derece Usulsüzlük Suçu Oluşturan Aykırılıklar**

-Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin sürenin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması ikinci derece usulsüzlük fiilidir (VUK.m. 352/II/6). Kural olarak, Vergi Usul Kanunu'nun 220'nci maddesinde belirtilen defterlerin 221'inci maddede belirtilen süreler içerisinde tasdik ettirilmesi gerekmektedir. Maddede belirtilen sürelerin sonundan başlayarak 1 ay içinde tasdik yaptırılması ise ikinci derece usulsüzlük sayılmaktadır.

-Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması halinde ikinci derece usulsüzlük fiili işlenmiş sayılır.

-Hesap ve muamelelerin doğruluk ve açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi de ikinci derece usulsüzlük

[323]Defterlerin ara sayfalarında mühürlenme atlanılmış yahut unutulmuş olabilirken, defterlerin mühürlenmeden bırakılan son sayfalarının bu şekilde kullanılması halinde yapılan tasdik geçersiz olur, (**Candan**, s. 202).

[324] Bkz. **Ürel**, s. 704; **Özyer**, s. 702.

kapsamındadır. Özel usulsüzlük sayılmayan ve kayıtların tevsiki açısından asli bir öneme sahip olmayan belge ve evrakların ibraz edilmemesi bu kapsamdadır[325].

### ç. Özel Usulsüzlük Suçu Oluşturan Aykırılıklar

Vergi Usul Kanunu yukarıda incelediğimiz genel usulsüzlük suçlarının yanı sıra, fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzu vermeyen ve almayanlara[326], serbest meslek kazanç defterini günü gününe tutmayanlara, levha asma yükümlülüğünü yerine getirmeyenlere özel usulsüzlük cezası verilmesini öngörülmüştür (VUK.m.353/A/1).

Serbest meslek kazanç defteri[327] ile Maliye Bakanlığınca tutulması ve günü gününe kayıt mecburiyeti getirilen defterlerin iş yerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istenildiğinde ibraz edilmemesi halleri ile vergi levhası asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde her bir tespit için özel usulsüzlük cezası kesilmektedir (VUK.m.353/A/4).

Yine, Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap plânına ve malî tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara özel usulsüzlük cezası kesilmektedir (VUK.m. 353/A/6).

---

[325] **Ürel**, s. 705; Eğer belgelerin ibraz edilmemesi hesap ve işlemlerin doğruluk ve açıklığını bozuyorsa, o durumda vergi ziyaı suçu çerçevesinde değerlendirme yapmak gerekmektedir, (**Şenyüz,** s. 99).

[326] " Fatura düzenlenmediğine ilişkin somut bir tespit olmadan özel usulsüzlük cezası kesilemez", Dş. 3.D., 12.10.1993 gün ve E.1992/2668, K.1993/35; "Fatura vermeyen ve almayanlarına her birine ceza kesilmesine olanak veren bir tespit yapılmadan özel usulsüzlük cezası kesilemez", (**Kumkale**, s. 262-263).

[327] Bent hükmünde serbest meslek kazanç defteri ismen zikredilmemiş olmakla beraber, 219/c maddesinde muamelelerin günü gününe işlenmesi gereken defter olduğu belirtilmektedir. Bu nedenle de anında ibraz esastır, ( **Özbalcı,** s. 945 ).

Defter tutma yükümlülüğü çerçevesinde özel usulsüzlük cezası gerektiren en önemli durum, Vergi Usul Kanunu'nun 86,148,149, 150, 256 ve 257'nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257'nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uyulmamasıdır (VUK.mük.m.355). Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme ödevini yerine getirmeyen yöneticiler de bu kapsamdadır. Bu son hal, 4369 sayılı Kanunu'nun 13'üncü maddesi ile 355'inci maddenin kapsamına alınmıştır. Zira, değişiklikten önce, Vergi Usul Kanunu'nun 352'nci maddesinin I-4 numaralı bendinde; "*bu Kanuna göre tutulması mecburi defterlerin ve Kanunen muhafazası mecburi vesikalarla evrakın yetkili memurlar tarafından istenildiği halde ibraz edilmemesi*" fiili birinci derece usulsüzlük olarak belirtilmekteydi. 4369 sayılı Kanun'un 82/1-a maddesi ile 29.07.1998 tarihinden geçerli olmak üzere bu bent yürürlükten kaldırılmıştır. Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi fiilinin I. derece usulsüzlük kapsamından çıkarılarak, özel usulsüzlük kapsamına alınmış olmasının anlamı, bu fiil için öngörülen cezanın önemli derecede artmış olmasıdır.

Mükerrer 355'inci maddede cezanın kesilebilmesi için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesi ile ilgili olarak yapılacak tebliğde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilememesi durumunda haklarında Kanununun cezaî hükümlerinin uygulanacağının yazılı olarak bildirilmesi gerektiğine işaret edilmiştir.

Mükerrer 355'inci maddenin son fıkrasında usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen, mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmelerinin tebliğ edileceği, verilen bu süre içinde de mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde özel usulsüzlük cezalarının bir kat arttırılarak uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir. Aynı durumda uygulanabilecek bir diğer yaptırım da, Vergi Usul Kanunu'nun 30/3'üncü maddesi gereği, verginin re'sen tarh olunmasıdır. Bu durumda ortaya şöyle bir sonuç çıkması mümkün olacaktır; inceleme elemanının re'sen takdir yetkisini kullanıp hazırladığı rapor ve ikinci kez kesilen özel usulsüzlük cezası üzerine, mükellef bu cezayı ödememek ve kaçakçılık suçu işlemiş sayılmamak için ibraz yükümlülüğünü yerine getirebilecektir. Ancak

inceleme elamanı raporunu düzenlemiş olduğundan yapılan ibraz fonksiyonsuzlaşacaktır. Uygulamada görülen bu hali çözümlemek amacıyla Gelirler Genel Müdürlüğünce yayınlanan 1999/5 No.lu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi'nde, mükelleflerin defter ve belgelerle diğer kayıtlarını incelemeye yetkili olanlara ibraz etmemeleri halinde ilgili dönem matrahının re'sen takdir etmeleri gerektiği, bu hususun defter ve belgelerin ibraz edilmemesi hali ile ilgili mükerrer 355'inci maddede sayılan diğer mecburiyetlerden farklılık arz ettiği belirtilmiş ve devamında "*Bu itibarla, vergi incelemelerinde incelemeye yetkili olanlara istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde dönem matrahının belirlenerek rapora bağlanması gerekmektedir. Dolayısıyla, vergi incelemelerinde defter ve belgelerin ibrazı için ikinci defa süre verilmesi ve rapor düzenlenmesi için bu sürenin beklenilmesine gerek bulunmamaktadır*." görüşü belirtilmiştir.

1999/5 No.lu İç Genelge'deki görüş daha sonra yayımlanan 280 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği[328] ile de sürdürülmüştür. Tebliğdeki defter ve belge ibrazı konusundaki açıklamalar şöyledir:

"*Ceza kesilmesine rağmen bilgi ve ibraz ödevini yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetlerin yerine getirilmesi tebliğ edilecek, verilen süre içinde bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde ise, daha önce kesilen özel usulsüzlük cezası bir kat artırılmak suretiyle uygulanacaktır. Ancak, vergi incelemesine yetkili olanlarca inceleme yapılmak üzere istenilen defter ve belgelerin verilen süre içinde ibraz edilmemesi hali 30. maddenin 3 numaralı bendi uyarınca re'sen takdiri gerektirdiğinden, ilgili dönem vergi matrahı belirlenerek rapora bağlanacaktır. Dolayısıyla vergi incelemelerinde defter ve belgelerin ibrazı için ikinci defa süre verilmesi ve vergi matrahının belirlenmesine ilişkin raporun düzenlenmesi için bu sürenin beklenilmesi gerekmeyecektir*."

Yukarıdaki iç genelge ve tebliğ hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, inceleme elemanı defter ve belge ibraz yazısına uymayan mükelleflerin ilgili dönem matrahını takdir ederek ceza kesmekte ve ilgili madde hükümlerini uygulamaktadır.

[328] 07.12.1999-23899 sayılı RG.

Nitekim, Bakanlığın böyle bir değişikliğe gitme sebebi de denetim de etkinlik ve sınırlı sayıdaki denetim elemanlarının zaman kaybının asgariye indirilmesi gerekliliğindendir. Bu şekilde bir denetim elemanı bir incelemede gereksiz yere bir ay kaybedebilmesinin önüne geçilmektedir[329].

*3. Kaçakçılık Suçu Oluşturan Aykırılık Halleri*

**a. Genel Olarak**

Kaçakçılık suçu, Vergi Usul Kanunu'nda malî nitelikteki vergi suçları dışında yaptırıma bağlanmış temel vergi suçudur[330]. Kaçakçılık suçu, kanunî unsurunu Kanunun 359'uncu maddesinde bulur. Suça verilecek ceza da aynı maddede gösterilmiştir. Kaçakçılık suç ve cezaları, 4369 sayılı kanunla[331] düzenlenerek, önceden vergi ziyaı meydana gelip gelmemesine bağlı olarak yapılan kaçakçılık ve kaçakçılığa teşebbüs şeklînde var olan ayırım kaldırılmış; suçun maddi unsurunun hareket kısmı ve verilecek cezaya göre ikili bir ayırıma gidilmek suretiyle (a) ve (b) fıkralarında ayrı ayrı düzenlenmiştir.

Kaçakçılık suçu, vergi ziyaı şartı aranmaksızın, objektif olarak kasıtla işlenebileceği kanunda yazılı fiillerle, devletin vergi alanında koymuş olduğu kamu düzenini bozucu ve hukuk düzeninin kabul etmediği fiillerin işlenmesi suretiyle meydana gelen bir suçtur[332]. Genel olarak, irâdi olmak kaydıyla vergi ödememek veya eksik ödemek için işlenen suçlar vergi hukukunda kaçakçılık olarak adlandırılmıştır[333].

---

[329] **Şeker**, www.yaklasım.com.tr, E.T.30.04.2007; **Altunsabak**, www.yaklasım.com.tr, E.T.30.04.2007.

[330] **Uluatam / Methibay** , s.217.

[331] 22.07.1998 tarihli, 4369 sayılı kanun ile vergi ceza sisteminde önemli değişiklikler yapılmıştır. Ayrıntılı bilgi için bkz. **Özbalcı**, s.976 vd.

[332] **Bayraklı,** s.229.

[333] **Özyer,** s.743; Kaçakçılık fiilleri 1980 yılından önce yasada "hileli vergi suçu" adı altında düzenlenmiştir. Söz konusu suçlarda yükümlü, sorumlu ve bunların fiillerine iştirak edenler vergi kaybına yol açacak şekilde hileli bir kısım fiiller işlemektedirler, (**Öncel/ Kumrulu/Çağan,** s. 213).

Kaçakçılık suçunun bazı fiilleri vergi ziyaı suçuyla aynı ise de, vergi ziyaı suçunda suçun oluşabilmesi ve cezalandırılabilmesi için vergi ziyaının gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Kaçakçılık suçlarında ise böyle bir netice aranmaz[334].

Burada dikkat edilmesi gereken husus, 359'uncu maddede yazılı cezaların uygulanmasının 344'üncü maddede yazılı vergi ziyaı cezasının uygulanmasına engel teşkil etmediği, yani birbirlerinden bağımsız olduklarıdır.

Kaçakçılık suçunun maddi unsurunun hareket kısmı açısından yukarıda da belirtildiği üzere kanun ikili bir ayırıma gitmiştir. Buna göre;

**1.** Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin (a) fıkrasında 6 aydan 3 yıla kadar hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak kaçakçılık suçlarının hangileri olduğu sayılmıştır. Bu fiiler şunlardır:

Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapmak, gerçek olmayan ve kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahını azaltacak şekilde tamamen veya kısmen başka defterlere, belgelere veya kayıt ortamlarına aktarmak[335], defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek[336], muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge[337] düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak.

---

[334] **Şenyüz**, s.200; **Özbalcı ,** s.857.

[335] Genel olarak kaçakçılık suçunun meydana gelmesi için vergi matrahının azalması veya başka türlü bir neticenin meydana gelmesi aranmamasına rağmen, sadece "çift defter tutmak" fiilinin suçu oluşturması için kanun "vergi matrahının azalması" sonucunu şart koşmuştur, (**Şenyüz**, s.201; **Bayraklı**, s.233; **Saban**, s.332); Vergi matrahının azalması neticesinin vergi ziyaının da gerçekleşmesini gerektirip gerektirmeyeceği konusunda bkz. (**Özyer**, s. 746) .

[336] Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle olduğu halde inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir( VUK. m.359/a/2).

[337] Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir (VUK. m.359/a/2).

**2.** Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin (b) fıkrasında onsekiz aydan üç yıla kadar hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak kaçakçılık suçlarının hangileri olduğu sayılmıştır. Bu fiiller şunlardır:

-Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu sahte belgeleri[338] kullanmak, belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basmak, sahte belge basmak, sahte belgeleri kullanmak.

### b. Defter ve Belgelerle İlgili Kaçakçılık Suçu Oluşturan Aykırılıklar

*aa. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapmak*

4396 sayılı Kanun ile kaçakçılık suçlarında vergi ziyaı şartının kalkması ile beraber zaten yeterince açık olmayan "defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapmak" fiili daha da belirsiz bir hal almıştır.

Genel olarak, dönem matrahının düşük gösterilmesi ve bu suretle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi vb. amaçlarla bir takım muhasebe hileleri yapılması halinde defter kayıtlarının ihticaca salih olmadığı kabul edilir. Muhasebe hileleri çok değişik şekillerde yapılabilir. Genel olarak gerçek durumu gizlemek amacıyla yapılan her türlü kayıt işlemini bu çerçevede kabul etmek mümkündür. Bu bağlamda, defter ve belgeler üzerinde bilerek matematiksel hatalar yapmak, bazı tutarları hiç kaydetmemek, bazı rakamları yanlış hesaba aktarmak, mükerrer kayıt yapmak gibi eylem ve işlemler muhasebe hilesi anlamına gelmektedir[339].

---

[338] Sahte belge gerçek bir durum veya muamele olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.
(VUK. m.359/b/1).

[339] **Ürel**, s. 750.

Hangi fiillerin muhasebe hilesi yapmak kapsamında değerlendirileceği hususunda doktrinde çeşitli görüşler ileri sürülmektedir. Bir görüşe göre, sonuç hesaplarına yansıması gereken hasılat unsurlarının, sistematik tarzda şahıs veya kıymet hesaplarına intikal ettirilmiş olması muhasebe hilesidir[340]. Bir başka görüşe göre ise, kayıt düzeninin vergi ve muhasebe hukuku kurallarına aykırı olacak şekilde değiştirilmesi genel tanımından yola çıkılarak hesap ve muhasebe hilesi örneklendirilmektedir. Buna göre, bilinçli olarak yapılmak şartıyla, çeşitli matematiksel hatalar yapmak, bazı rakamların yerlerini değiştirmek, fazla ya da eksik sıfırlar koymak, borcu alacağa alacağı da borca kaydetmek, unutulduğu izlenimi yaratarak bazı işlemleri kayıt dışı bırakmak, defterler veya sayfalar arası yanlış aktarmalar yapmak, mükerrer kayıt yapmak, değerleme, amortisman ve yeniden değerleme konularında hatalı uygulamalar yapmak, işletmenin durumunu olduğundan daha iyi veya daha kötü göstermek amacıyla "bilânço maskelemesi" yapmak gibi fiiller muhasebe hilesi olarak sayılmaktadır[341].

Bir diğer görüş ise, vergi matrahını daha az göstermek için yapılan hilelerin çok çeşitli olması ve her geçen gün artış halinde olduklarından hareketle, hesap ve muhasebe hilesi şeklînde ikili bir ifadenin de söz konusu olduğunu dikkate alarak, defterlerdeki sayıların bilerek yanlış toplanmasını "hesap hilesi"; muhasebe işlemlerini kullanmak suretiyle, sonuç hesaplarına aktarılması gerekenlerin kişisel hesaplara aktarılmasını veya kasa mevcudunun alacak ve borç tutarları üzerinde değiştirmeler yapılarak olması gereken şekle dönüştürülmesini de "muhasebe hilesi" olarak tanımlamaktadır[342].

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin a bendinin 1 numaralı alt bendinde, defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapmak eyleminden sonra, gerçek olmayan ve kayda konu işlemlerle ilgisi olmayan kişiler adına hesap açmak fiili de kaçakçılık suçu olarak sayılmıştır. Doktrinde, bu fiilin ayrıca sayılmasının gereksiz olduğu, zira bu fiilin de hesap ve muhasebe hilesi kapsamında olduğu ileri sürülmektedir. Bu bağlamda, gerçek olmayan kişiler adına veya işletme ile herhangi

[340] Bkz. **Özbalcı**, s. 981; **Özyer**, s. 744.

[341] Bkz. **Oktar**, s.81; **Özye**r, s. 744.

[342] **Mutluer**, s. 166-167; **Şenyüz**, s. 44.

bir ticarî ilişkisi olmayan kişiler adına hesap açılması, bu kişilerle ticarî bir işlem yapılmış gibi muameleler yapılması da muhasebe hilesi olarak kabul edilmektedir[343]. Örneğin, işletme ile ilgisi bulunmayanlar adına kanunî defterlerde hesap açmak, var olmayan kişileri varmış gibi borçlu ve alacaklı olarak göstermek gibi fiiller kaçakçılık suçu oluşturmaktadırlar[344].

*bb. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahını Azaltacak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defterlere, Belgelere veya Kayıt Ortamlarına Aktarmak*

Uygulamada çift defter kullanmak olarak adlandırılan mükellefin bazı ticarî ilişkilerini kanunî defterlere kaydetmeyip başka defterlerde veya kayıt ortamlarında izlemesi ve dönem kazancının tespitinde dikkate almaması durumunda defter kayıtlarının vergi matrahının tespitine imkân verecek nitelikte olmadığı açıktır[345]. Burada suçun oluşumunda önem arz eden durum, hesap ve işlemlerin kanunî defterler yerine bunların dışındaki belgelere kaydedilmesidir[346].

Teknolojik gelişmelere paralel olarak, 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler sırasında bu fiilin kapsamına yasal defterler dışında tutulan belge, kayıt ve defterler alınmıştır. Böylece kayıt dışı hasılatını bilgisayarında veya internet üzerinde saklayan mükellef hakkında da kaçakçılık suçu işlediği gerekçesiyle suç duyurusunda bulunmak mümkündür. Bu tür kayıtların sadece mükellefin

---

[343] **Mutluer**, s. 166; **Duran**, www.yaklasım.com.tr, E.T.30.04.2007.

[344] **Şenyüz**, s. 45.

[345] **Ürel**, s. 750; **Duran**, www.yaklasım.com.tr, E.T.30.04.2007.

[346] " Şirketin yasal defterlerine kaydedilmeyip, yasal olmayan defterde takip edilen satışları saptanıp, sanığın vergi denetmenindeki beyanı da değerlendirilerek sonucuna göre karar verilmesi gerekirken, soruşturmanın eksikliğine işaret eden bilirkişi raporuna dayanılarak yazılı şekilde beraat kararı verilmesi …kanuna aykırı müdahil vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmüş olduğundan hükmün bu sebepten dolayı bozulmasına oybirliği ile karar verildi", Yrg .11.CD., 17.9.2001 gün ve E. 2001/8138, K.2001/8304, (**Yiğit**, s. 126).

anlayabileceği bir dil veya şifre ile aktarılmış olması suçun oluşumunda engel değildir[347].

Kanunen tutulması gereken defterler yerine kanunda sayılan diğer defterlerin tutulması halinde kaçakçılık fiilinin oluştuğundan söz edilemez. Ancak bunun için tutulan defterlerde beyan dışı kalmış bir matrahın bulunmaması gerekir[348]. Her ne kadar kaçakçılık suçunun oluşumunda vergi ziyaı şartı aranmasa da, bu fiilde vergi matrahının azalması şartı öngörülmüştür. Matrah farkının ise, ikinci defter veya kayıt ortamından tespit edilmesi şarttır. Bu nedenle, ikinci defter ve kayıt ortamındaki bilgilerden çıkartılan matrah, zorunlu defterlerden çıkartılandan az ise, fiil oluşmamış sayılacaktır[349].

Son olarak, içerdiği hesap ve işlemlerin tamamının kanunî defterlere kaydedilmesi koşuluyla, müsvedde defter kullanılması ve kanunî defterlere kaydedilmeyen bir işlemin başka defter, belge ve kayıt ortamına kaydedilmemiş olması hallerinde suç oluşmaz[350]. Zira, böyle bir durumda, çift defter çerçevesinde kayıt dışı bırakılmış bir husus söz konusu olmayacaktır[351].

*cc. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek veya Gizlemek*

**a. Tahrif Etmek**

[347] **Oktar,** s. 82; **Özyer**, s. 746; **Şenyüz**, s. 46.

[348] Serbest meslek kazanç defteri tutması gerekirken; işletme hesabı esasına göre defter tutan bir mükellefin çift defter kullandığından söz edilemez, (**Özyer**, s. 746).

[349] **Şenyüz**, s. 48.

[350] **Oktar**, s. 83; **Özyer**, s.746; **Candan**, s. 302; " Sanığın özel deftere yazdıklarını yasal deftere kaydetip kaydetmediği ve böylece vergi ziyaına yol açıp açmadığı araştırılıp tesbit edilmeden eksik inceleme ile karar verilmesi yasaya aykırıdır", Y.9.CD., 6.2.1997 gün ve E.1996/5824, K. 1997/830, ( **Yiğit**, s. 127).

[351] **Şenyüz**, s. 47.

Defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi bunların üzerindeki yazı ve rakamların çeşitli şekillerde okunmayacak hale getirilmesidir. Bu fiille başlangıçta gerçeği yansıtan defter veya belgede gerçeğe uygun olmayan şekilde rakam ve yazıların bir kısmının değiştirilmesi kastedilmekte ve yapılan işlem veya kayda ilişkin izlerin ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır[352]. Nitekim Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun bir kararında da, tahrif edilmiş belge, gerçeğe uygun olarak düzenlendikten sonra üzerindeki rakam ve yazıları kazınmış, eczalı maddelerle silinmiş veya bunların yerine yeni rakam ve yazıların yazılmış olduğu belge olduğu; belgede tahrifat yapma eyleminin sahte belge düzenlemekten farkının, tahrif edilmiş belgenin esasının gerçek bir işleme dayanması olduğu ifade edilmiştir[353].

Tahrifata maruz kalan defter, kayıt ve belgelerin Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması ve düzenlenmesi zorunlu olan defter kayıt ve belgelerden olması gerekmektedir. 4369 sayılı Kanun ile tahrif edilmesi halinde kaçakçılık suçu oluşturacaklar arasına "kayıtlar" ibaresinin eklenmesi sonucu, elektronik ortamlarda yapılan kayıtların da tahrif edilmesi fiili kaçakçılık suçu kapsamına alınmıştır[354].

Tahrifatın, aldatma (iğfal) yeteneğine sahip olup olmamasının, suçun oluşumunda bir etkisi yoktur. Kabaca oluşan bir tahrifat da suçu oluşturabilir. Yine, tahrifatın belgenin aslında yahut suretinde yapılması suçun oluşumunda etkili olmayıp, her iki halde de tahrifat fiili işlenmiş sayılmaktadır[355]. Öte yandan, suçun oluşması için, defter , belge ve kayıtların hepsinde tahrifat yapılması gerekli olmayıp, herhangi birinde yapılması suçun oluşumu için yeterlidir[356].

Vergi Usul Kanunu'nun 217'nci maddesinde yanlış kayıtların düzeltilmesi düzenlenmiştir. Yapılan hataların bu maddeye aykırı olarak düzeltilmemesi yani

---

[352] **Oktar**, s. 83; **Özyer**, s.747.

[353] YCDGK. 17.3.1986 güne ve E.1985/9-462, K. 1986/125, ( www.kazancı.com.tr, E.T.:30.04.2007).

[354] Kayıt ifadesi ile elektronik ortamda yapılan kayıtlar (CD, disket vs.) anlaşılmalıdır, (**Şenyüz**, s. 48).

[355] **Yiğit**, s. 128

[356] **Şenyüz**, s. 49.

silinerek veya kazınarak gerçeğe uygun hale getirilmesi tahrifat değil genel usulsüzlük kapsamında değerlendirilmektedir[357].

**b. Gizlemek**

Gizlemek fiili, mahiyeti itibariyle tahrifattan farklıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde her ne kadar tahrifat fiili açıklanmamış ise de, maddenin birinci fıkrasının ikinci bendinde parantez içi hüküm vasıtasıyla gizlemeden ne anlaşılması gerektiği açıklanmıştır. Buna göre, defter kayıt ve belgelerin gizlenmiş sayılması için, gizlendiği ileri sürülen defter ve belgelerin, mevcudiyeti noter tasdiki veya diğer şekillerde tespit edilmiş ve makul bir mazeret olmaksızın inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmemiş olmalıdır. Burada makul mazeret mücbir sebepler dışında mükellefin durumuna göre değişebilir[358].

Gizlemek fiili başlıca iki şartın bir araya gelmesi ile gerçekleşmektedir. Bunlar;

1.Defter, belge ve kayıtların vergi kanunlarına göre tutulma saklanma ve ibraz mecburiyetine tâbi olmaları, varlıklarının noter kayıtları ve sair suretlerle sabit olması,

2.Vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasından mazeretsiz bir şekilde ibraz edilmemesidir.

Gizleme, defter ve belgeler üzerinden vergi denetimi olanağını ortadan kaldırdığı gibi defter ve belgeler üzerinden somut bir vergi ziyaı tespitine de engel olmaktadır[359].

---

[357] **Oktar**, s. 83; **Özyer**, s.747; **Şenyüz**, s. 49.

[358] Yurt dışında tedavisi süren bir serbest meslek erbabına defter ve belgesini ibraz etmesi için gönderilen yazıya cevap vermeyen mükellefin süresinde ibraz ödevini yerine getirmediğinden söz edilemez, (**Özyer**, s. 747).

[359] **Şenyüz**, s. 50.

Şartların gerçekleşmediği durumlarda gizleme fiilinden söz edilemez. Gizleme suçunun oluştuğunun iddia edilmesi halinde gizlenen defter, kayıt ve belgelerin varlığı somut olarak tespit edilmelidir. Noterin yaptığı onaya ilişkin vergi dairesine gönderdiği bilgilerin yanı sıra, defter ve belgesini ibraz etmeyen mükellefin vergi beyannamelerinde verdiği bilgiler veya malî müşavirlerce düzenlenmiş raporlarda yer alan tutanaklar da delil olarak kullanılacaktır[360].

### *çç. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek, Defter Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak*

Vergi Usul Kanunu'nun 359/b-1 inci maddesinde, defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanların bu fiilleri, kaçakçılık suçu olarak sayılmıştır. Yukarıda da bahsedildiği üzere, bu fiiller tahrifattan ve gizlemeden daha ağır olarak değerlendirilmiş ve daha ağır bir cezaya bağlanmıştır.

Defter ve belgelerin yok olması ile yok edilmesi fiilleri aynı değildir. Yok olma, irade dışı bir nedenle meydana gelir. Yok etmek ise, irade ile bir şeyin açığa çıkmasını önlemek amacıyla o şeyin maddi varlığına son vermektir. Yani bir defter veya belgeyi yok etmek, o defter veya belgenin maddi varlığını sonlandırmaktır[361].

Defter kayıt ve belgelerin yok edilmesindeki amaç genellikle vergi matrahının gizlenmek istenmesidir. Bu tür eylemler daha çok inceleme başlangıcında defter kayıt ve belgelerin kaza süsü verilerek ortadan kaldırılması şeklînde görülür. Yok etme, yakma[362], yırtma, parçalama, suya bastırarak kullanılamaz

---

[360] **Şenyüz**, s. 50.

[361] **Oktar**, s. 755; **Yiğit**, s. 143; **Şenyüz**, s. 55.

[362] Sanığın yönetim kurulu başkanı olduğu Otolas A.Ş. hakkında yapılan bir ihbar üzerine vergi denetmeni tarafından 27.1. 1997 tarihinde adı geçen şirketin iş yerine gidilerek fiili envanter yapılmak suretiyle vergi incelmesine başlanıldığı, şirketin mal aldığı yerlerden ve banka şubesinden ihbar doğrultusundan bilgi toplanılması aşamasında 28.2. 1997 tarihinde işyerinde, müşteri ya da çalışanların bulunmadığı gece saat 02.30 sıralarında yangın çıktığı, bu sırada binanın elektriklerinin kesik ve kapılarının kilitli olduğu, yalnızca incelenecek olan defter ve belgelerin bulunduğu bölümün

ve okunamaz hale getirme, manyetik ortamları bozma şeklînde yapılabilir. Mükellefi veya yetkili şahsı cezalandırabilmek için bu eylemlerin kasten yapıldığının kanıtlanması gerekmektedir. Kanıtlama yükümlülüğü de bunu iddia eden tarafa yani vergi idaresine ve yargıya düşecektir. Bizim burada üzerinde durduğumuz konu, ortada hiç bir tespit yokken yetkili memura ibraz edilmeyen defter veya belgelerin gizlendiği mi yoksa yok edildiği mi kabul edilecektir? İbrazı zorunlu belgelerin kasten yakıldığı, yırtıldığı, suya bastırıldığı gibi kesin ve inandırıcı kanıtlar bulunmadıkça (tanık ifadesi, bilirkişi raporu, sanığın açık beyanı gibi) ilgili hakkında defter ve belgelerin yok edildiği gerekçesiyle değil, gizlendiği gerekçesiyle işlem yapılması gerektiği sonucuna varılmaktadır[363].

Belirtmek gerekir ki; bu fiilin suç sayılabilmesi için tutulması zorunlu bütün defterler ile alınması ve saklanması zorunlu tüm zorunlu belgelerin yok edilmesi gerekmez. Belli bir döneme ilişkin belgelerin veya defter kayıtlarının yok edilmesi de suçun oluşumu için yeterlidir. Ancak yok edilen defter ve belgelerde yer alan bilgilere ibraz edilen diğer belgelerle ulaşılması mümkün ise suçun oluştuğu kabul edilmemelidir[364].

Defter veya belgelerin tümden yok edilmesinden başka, suç unsuru olan sayfaların yok edilerek yerine suçu gizleyecek başka sayfaların konması veya hiç sayfa konmaması fiili de kaçakçılık suçunu oluşturmaktadır. Burada suçun oluşması için sadece sayfaların koparılması değil aynı zamanda yok edilmesi de gerekmektedir. Eğer koparılan sayfa tekrar yapıştırılmışsa veya defterin içinde duruyorsa suçun oluştuğu söylenemez[365].

---

yandığı yangının işyerinde diğer bölümlerine hatta yanan yerdeki ahşap kaplamaya dahi sirayet etmediği; bu tabloya göre başlayan vergi incelmesini sonuçsuz bırakmak için defter ve belgelerin yakılması suretiyle yok edildiğinin kabulü gerektiği gözetilmeden mahkumiyeti yerine delil yetersizliğinden bahisle beraatine karar verilmesi yasaya aykırıdır, Y.11.CD., 24.12.2001 gün ve E.2001/10948, K. 2001/1160, (www.kazancı.com.tr, E.T.30.04.2007).

[363] **Şeker**, www.yaklasım.com.tr, E.T.30.04.2007.

[364] **Ürel**, s. 754; Yevmiye defterini sağlam ve okunaklı olarak ibraz eden bir mükellefin defteri kebirini yok etmiş olması halinde suçun oluştuğu söylenemez, (**Özyer**, s. 756) .

[365] **Oktar**, s. 87; **Özyer**, s. 756; **Mutluer**, s. 167; **Şenyüz**, s. 55

## III. TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNE AYKIRILIK HALLERİ ve SONUÇLARI

### *A. Genel Açıklama*

Türk Ticaret Kanunu'na göre tâcir sıfatını haiz her gerçek ve tüzel kişi ticarî defter tutmak zorundadır (TTK.m.66). Tâcirlerin tutmak zorunda olduğu ticarî defterler ilgili bölümde de incelediğimiz üzere, belirli mecburi defterler ile işletmenin mahiyet ve öneminin gerektirdiği diğer defterlerdir. Defter tutma yükümlülüğüne aykırılık halleri ve dolayısıyla sorumluluğun doğacağı haller Ticaret Kanunu'nun "mesuliyet" başlıklı 67'nci maddesinde gösterilmiştir. Buna göre;

"*Bir tâcirin defter tutma mükellefiyetini yerine getirmeye salahiyetli kıldığı kimsenin bu defterlere geçirdiği kayıtlar, o tâcirin kendisi tarafından tutulmuş kayıtlar hükmündedir* [366].

*Ticarî defterlerin kısmen veya tamamen mevcut olmamasından yahut kanuna uygun surette tutulmamasından veyahut saklanması mecburi olan defter ve kağıtların gereği gibi saklanmamasından doğan mesuliyet doğrudan doğruya işletme sahibine ve hükmi şahıslarda idare organının azalarına veya idare işlerine salahiyetli olan kimselere ve hükmi şahsî yeti olmayan ticarî işletme ve teşekküllerde onları idareye salahiyetli olan kimselere aittir. Bunlar, kusuru memur ve müstahdemlerine yükleterek bu mesuliyetten kurtulamazlar.*

*66 ncı maddenin birinci fıkrasının 1 ila 3 üncü bentlerinde sayılan defterleri tutma mükellefiyetini hiç veya kanuna uygun şekilde yerine getirmeyip de ikinci fıkraya göre mesul olanlar üç milyon liradan otuz milyon liraya kadar adli para cezasıyla cezalandırılır. Defterlerin kanuna uygun şekilde tutulmaması halinde,*

[366] "…Davalı kooperatifte görevli kişinin aldığı parayı kooperatif defterine kayıt etmesi, TTK' nın 67/1 maddesine göre kooperatifi bağlar…", Yrg.11.HD., 17.3.1987 gün ve E. 1987/7808, K.1987/1570, ( **Eriş**, s. 1150)

*bunları tutmakla vazifelendirilmiş olan kimseler dahi aynı cezaya mahkûm edilirler. Diğer kanunlarda bulunan cezaî hükümler mahfuzdur.*

*Hakimler, noterler, sicil memurları ve diğer memurlar resmi muameleler dolayısıyla bir tâcirin defter tutma mükellefiyetine aykırı hareket ettiğini öğrenince keyfiyeti müddeiumumiliğe bildirmeye mecburdurlar*".

Madde metninde öncelikle ticarî defterlere ilişkin sorumluluk doğuran aykırılık halleri, daha sonra bu hallerde sorumluluğun yükleneceği kişiler ve sorumluluğun cezaî müeyyidesi öngörülmüştür.

### *B. Sorumluluğu Doğuran Aykırılık Halleri*

Türk Ticaret Kanunu'nun 67/II'nci maddesine göre, ticarî defterlerin kısmen veya tamamen mevcut olmaması, ticarî defterlerin kanuna uygun şekilde tutulmaması, muhafazası zorunlu olan defter ve kağıtların gerektiği gibi muhafaza edilememesi hallerinde, defter tutma yükümlülüğüne aykırılık söz konusu olmakta ve sorumluluk doğmaktadır.

#### *1. Ticarî Defterlerin Kısmen veya Tamamen Mevcut Olmaması*

Ticarî defterlerin kısmen veya tamamen mevcut olmaması, kanunun 66/1'inci maddesinde ismen zikredilen ve zorunlu belirli defterler olan; yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, karar defteri ve işletme defteri ile işletmenin mahiyet ve öneminin gerektirdiği belirsiz zorunlu defterlerin hiçbirinin tutulmamış olması veya bir kısmının tutulmuş olmasıdır[367].

#### *2. Ticarî Defterlerin Kanuna Uygun Şekilde Tutulmaması*

[367] İşletmenin mahiyet ve öneminin gerektirdiği defterlerin tam veya kısmen tutulduğunun tespiti oldukça zor olduğundan bu durum bir bilirkişi incelemesi gerektirmektedir, **Ulusoy**, s. 318; **Yarbaş**, s. 115; **Poroy/Yasaman**, s. 180; **Kumkale**, s.276.

Defterlerin kanuna uygun şekilde tutulması ifadesi sınırları belirlenebilen bir ifade değildir. Bu ifadeden anlaşılması gereken husus, defterlere yazılan bilgilerin doğru olması, defterlere yazılan bilgilerin, ispat vesikalarının yasaların öngördüğü usul ve esaslar ile doğruluk kaidelerine uygun olması anlamına gelmektedir. Zira, defterler çok düzgün ve şeklen olması gerektiği gibi tutulmasına rağmen, bu defterlere yazılan fatura ve diğer belgelerin doğruları göstermemesi durumunda defterlerin kanuna uygun şekilde tutulduğunu kabul etmek mümkün değildir[368]. Burada kanunun emredici hükümlerine aykırılık esas alınmalı ve ayrıntıya giren hususlar sorumluluk doğuracak şekilde sonuçlanmıyorsa, defterlerin kanuna uygun şekilde tutulmadığına kanaat getirilmemelidir. Bu bağlamda, açılış, kapanış ve ara tasdiklerin yapılmaması, kayıt zamanına ve kurallarına uyulmaması, Maliye Bakanlığı'nın izni alınmaksızın müteharrik yapraklı yevmiye defteri kullanılması gibi hususlarda defterlerin kanuna uygun şekilde tutulmadığını söylemek mümkündür[369] .

*3. Muhafazası Zorunlu Olan Defter ve Kağıtların Gerektiği Gibi Muhafaza Edilememesi*

Ticaret Kanununa göre, defterlerin muhafazasına ilişkin esaslar ilgili bölümde incelenmiştir. Defterlerin bu esaslar çerçevesinde gerektiği gibi muhafaza edilmemesi, tâcirin veya ölümü halinde işletmeye devam eden haleflerinin kendi iradeleri dışında ve bütün özenlerine rağmen engelleyemedikleri veya engellemeleri mümkün olmayan sebepler dışında, muhafaza edilmemesidir[370].

### *C. Sorumluluğa Muhatap Olanlar*

Ticarî defterlerin hiç veya kanuna uygun şekilde tutulmaması hallerinde doğan sorumluluğun kime yükleneceği Ticaret Kanunu'nun 67'nci maddesinde ayrı ayrı gösterilmiştir. Buna göre sorumluluk;

---

[368] **Kumkale**, s. 276.

[369] **Ulusoy**, s. 318; dn. 357; **Yarbaş**, s. 116; **Arkan**, s. 323; **Doğanay**, s. 741.

[370] **Ulusoy**, s. 319.

-Gerçek kişi tâcirlerde işletme sahibine,

-Tüzel kişi tâcirlerde idare organı üyelerine veya idare işleriyle yetkili olan kimselere,

-Tüzel kişiliği olmayan ticarî işletme ve teşekküllerde onları idare etmeye yetkili olan kimselere aittir (TTK.m.67/II).

Ayrıca, tâcir ticarî defterlerini bizzat tutmak zorunda değildir. Defterlerin tutulması için bir yardımcı kullanabileceği gibi bu hususta yetkilendirme de yapabilir. Böyle bir durumda da, tâcirin defter tutma yükümlülüğünü yerine getirmek için yetkilendirdiği kimse tarafından tutulan defterler, tâcir tarafından tutulmuş sayılır (TTK.m. 67/I). Bu sebeple defterlerin tâcirin kendisi tarafından tutulmadığı hallerde de sorumluluk yönünden sonuç, kayıtların tâcir tarafından tutulduğu hükmünde olmaktadır. Kusurun memur veya müstahdeme yüklenmesi suretiyle sorumluluktan kurtulma söz konusu olamaz (TTK.m.67/II).

### *D. Sorumluluğun Sonuçları*

#### *1. Sorumluluğun Doğrudan Sonuçları*

Türk Ticaret Kanunu'na göre, 66'ncı maddenin birinci ve üçüncü bentlerinde sayılan defterleri tutmakla yükümlü olan tâcirler, bu yükümlülüklerini hiç veya kanuna uygun olarak yerine getirmedikleri takdirde ağır para cezası ile cezalandırılırlar (TTK.m.67/III)[371].

Görüldüğü gibi hiç veya kanuna uygun şekilde tutulmadığı takdirde cezaî sorumluluk doğmasına yol açan defterler, sınırlı bir şekilde sayılmıştır. Bu defterler, yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, karar defteri ve işletme defteridir. İşletmenin mahiyet ve öneminin gerektirdiği defterlerin hiç veya kanuna uygun şekilde tutulmamış olması, herhangi bir cezaî sorumluluk doğurmamaktadır. İhtiyari defterler de cezaî sorumluluk dışında bırakılmıştır[372].

[371] Diğer kanunlarda yer alan cezai hükümler de saklıdır (TTK.m. 67/3, son cümle).

[372]

Cezaî sorumlulukta, sorumluluğa muhatap olma hususundan farklı olarak, cezaya doğrudan doğruya muhatap olanlar dışında, defterleri bizzat tutmakla görevli olanlar da aynı cezaya çarptırılmaktadırlar (TTK.m.67/III).

Son olarak, Ticaret Kanunu bir de sorumluluğu doğuran fiillere ilişkin ihbar yükümü öngörmüştür. Buna göre, hakimler, noterler, sicil memurları, resmi muameleler dolayısıyla bir tâcirin defter tutma yükümlülüğüne aykırı hareket ettiğini öğrenmişlerse, durumu ilgili Cumhuriyet Savcılığına bildirmek zorundadırlar(TTK.m. 67/III)[373].

*2. Sorumluluğun Dolaylı Sonuçları*

Ticarî defterler, tâcirler arasındaki ihtilaflarda ticarî ilişkilerin ispatı bakımından çok önemlidir. Tâcir kanuna uygun defter tutmakla hem hasmının defterlerinin kendi aleyhinde delil olmasını önler hem de kendi defterlerini lehine delil olarak kullanabilir. Ticarî defterlerin hiç veya kanuna uygun şekilde tutulmaması halinde bu imkânlar ortadan kalkâr[374].

İcra İflas Kanunu'nun taksiratlı iflâs hallerini düzenleyen 310'uncu maddesinin beşinci bendinde, Türk Ticaret Kanunu'nun 66'ncı maddesinin birinci fıkrasının 1 ila 3 üncü bentlerinde sayılan defterleri hiç veya kanunun emrettiği şekilde tutmayan müflisin taksiratlı müflis sayılacağı ve Türk Ceza Kanununa göre cezalandırılacağı belirtilmiştir.

Konkordato hükümlerinden istifade etmek isteyen borçlunun tetkik merciine bir konkordato projesi vermesi ve defter tutmaya mecbur olan bir tâcir ise defterlerinin vaziyetini bildirir bir cetvel eklemesi gerekir. Bu cetvel özellikle tutulması zorunlu olan defterlerin (TTK.m.66) hepsinin tutulmuş olup olmadığını

---

[373] "Türk Ticaret Kanunu'nun 67/IV maddesine göre yapılan ihbar üzerine Cumhuriyet Başsavcılığınca iddianame ile hukuk mahkemesine değil, ceza mahkemesine dava açılır", Yrg. 11.HD., 7.10.1982 gün ve E. 1982/3724, K. 1982/3705, (**Eriş**, s. 1149).

[374] **Karayalçın**, s. 5; **İmregün**, s.108; **Yarbaş**, s. 116.

gösterir (İİK.m.285). Gerekli defterleri tutmamış olan tâcirin genelde konkordato projesi kabul edilmez[375].

## IV. DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNE AYKIRILIK HALLERİNİN DEFTERLERİN DELİL OLARAK KULLANILMASI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

### *A. Vergi Hukukunda Defter Tutma Yükümlülüğüne Aykırılığın Defterlerin Delil Olarak Kullanılması Açısından Değerlendirilmesi*

#### *1. Vergi Hukukunda Defterlerin Delil Olması*

Vergi yargılaması açısından ispatın; vergiyi doğuran olayın oluşmasına sebep olan maddi olay ve işlemlerin vergi hukukunda kabul edilen deliller vasıtasıyla, gerçekleşip gerçekleşmedikleri hakkında vergi hakiminde kanaat uyandırılmak suretiyle sonuçlandırılması olduğu; delilin ise, bu sonuca ulaşmak için kullanılan araçlar olduğu söylenebilir[376] .

2365 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesine ispat sistemi hakkında getirilen hükme göre; "*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 tâbii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisâdi, ticarî ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir*[377]" .

---

[375] **Atlı/Çevik**, s. 114; **Arkan**, s. 324; **Yarbaş**, s. 116.

[376] **Şeker**, s. 220.

[377] Bu hüküm öncesinde de, vergilemedeki ispatlamanın biçimsel ve şekli delillerle sınırlandırılamayacağı, serbest delil sisteminin geçerli olduğu kabul edilmekte, Danıştay kararları da bu yönde olmaktaydı. Ancak yukarıdaki hüküm ile vergi hukukunda, ekonomik yaklaşım ilkesi ve vergiye ilişkin tüm olguların tüm gerçekliği ile kavranması gerekliliği sebebiyle, delil serbestliği ilkesi kanun hükmüne de kavuşmuştur, (**Özbalcı**, s. 72).

Delil serbestliği esas olmakla birlikte, bu ilkeye bazı sınırlamalar da getirilmiştir. Öncelikle "yemin", vergi yargılaması hukukunda delil olarak kabul edilmemektedir. Bundan başka, vergiyi doğuran olayla ilgisi tâbii ve açık bulunmayan şahit ifadesi de delil olarak kullanılamaz (VUK.m.3/B). Son olarak, kanunlarla belgeye bağlanması gereken olay ve işlemlerin ispatlanmasının ancak bu belgelere dayalı olarak gerçekleşebileceği kuralı da, delil serbestisine bir istisna teşkil etmektedir[378].

Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinin üçüncü fıkrasında da, ispat yüküne ilişkin bir düzenleme bulunmaktadır. Buna göre; iktisâdi, ticarî ve teknik icaplara uymayan ve olayın özelliğine göre, normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde, ispat külfeti bunu iddia eden tarafa düşmektedir. Hukuktaki genel kaideye uygun olarak, vergi yargılaması hukukunda da iddia sahibi iddiasını ispatla yükümlü kılınmıştır[379]. Ekonomik, ticarî ve teknik icaplara uymayan, olayın özelliğine göre normal ve olağan sayılmayan hallerin iddia edilmesinde ispat yükü bunu iddia eden tarafa düşmektedir[380].

Vergi hukukunda, özellikle yargılama aşamasında vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği hususunun ortaya çıkarılmasında kullanılan karineler[381]

---

[378] **Kaneti**, s. 59; **Karakoç**, Delil, s. 82; **Karakoç**, Genel, s. 520.

[379] Herhangi bir vakıanın uyuşmazlığın taraflarından hangisince ispat edileceği noktası "ispat külfeti" kuralları ve ilkelerine göre tespit olunur. İspat hukukunda geçerli olan temel ilke gereğince, hukukta iddia sahibi iddiasını ispat ile yükümlüdür. Nitekim bu husus, Türk Medeni Kanunu'nun 6'ncı maddesinde "*Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür*" denilmek suretiyle belirtilmiştir. Bu hükme göre, davacı davasını dayandırdığı; davalı ise defini, yani savunmasını haklı göstermek için dayandığı maddi vakıaları ispat etmelidir. Mevzuattaki bu hüküm, ispat külfetine ilişkin tek hüküm olup; yeterli açıklamadan yoksundur, (**Üstündağ**, s. 615).

[380] Örneğin, normalde ücret karşılığı yerine getirilen avukatın vekalet hizmetinde, avukat ücret almadığını iddia ediyorsa, bu iddiayı ispat külfeti kendisindedir, (**Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 202, **Karakoç**, Genel, s. 527).

[381] Karine, bir olaydan bilinmeyen bir olaya ve sonuca ulaşmaktır, (**Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 199; **Tezel**, s. 254; **Karakoç**, Genel, s. 519); Karine de, ispat hukukunda tıpkı delil gibi bir vasıta olup,

de önemli olmaktadır. Nitekim, aşağıda inceleneceği üzere, yükümlünün beyanı ile defter ve belgelerin doğruluğu karinesi, iktisâdi, ticarî ve teknik gereklerle hayatın olağan akışına uygunluk karinesi, adli yargı yeri kararlarının ilk görünüş karinesi olması, kaçakçılık suçlarında kast karinesi, kanunî ölçü ve teşmil karinesi gibi karineler vergi hukukunun hem vergileme sürecinde hem de yargılama sürecinde kullandığı çeşitli karineler olarak karşımıza çıkmaktadır[382].

Serbest delil ilkesinin gereği olarak, vergi uyuşmazlıklarının sebebi ve vergi davalarının konusu olan vergiyi doğuran olay, her türlü delille ispat edilebilmekte olup; bu serbesti hem idare hem de mükellef açısından geçerlidir[383]. Ekonomik değerleme anlayışı ise, vergiyi doğuran olaya ilişkin mükellef beyanının iktisâdi, ticarî ve teknik icaplara uymaması halinde, vergiyi doğuran olayın gösterildiği şekilde değil; gerçek yönüyle ele alınmasını ve buna göre işlem yapılması gereğini ifade etmektedir[384].

Aynı şekilde, delil serbestisine paralel olarak, Vergi Usul Kanunu'nun, vergi incelemesinin amacına ilişkin 134'üncü maddesinde değişiklik öncesi bulunan " defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak" ibaresi kaldırılmıştır. Böylece, vergi incelemesi her türlü delilin tâkip edilmesi ve kullanılması ile yapılabilecektir[385]. Belirtmek gerekir ki; maddede vergi incelemesinin amacının ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu ifade edildiğinden, incelemenin sadece vergi idaresi lehine bir araştırma olmadığı; aynı

---

kendine özgü niteliği haizdir. Hukukta karine, varlığı bilinen olumlu veya olumsuz bir olaydan, diğer olumlu veya olumsuz bir olayın, varlığı, yokluğu yahut hukuksal durumu hakkında sonuç çıkarmak olarak yer alır, (**Umar/Yılmaz**, s. 165; **Şeker**, s. 220).

[382] Geniş bilgi için bkz, **Şeker**, s. 244 vd.

[383] **Yarbaş**, s. 187.

[384] **Yarbas**, s. 187, dp. 79.

[385] **Güneş**, s. 481-482; **Şeker**, s. 229

zamanda mükellef lehine olan hususların da araştırılmasının, tespitinin ve saptanmasının gerektiği kabul edilmelidir[386].

Bu serbesti içinde, vergi hukukunda, tarhiyatı gerektiren bir durumun var olup olmadığı hususunda ilgililerin kanaate ulaşmasını sağlayan ve bu kanaate yön veren bir ispat aracı olarak defterlerin önemi büyüktür. Zira, beyana dayanan vergilerde vergiye tâbi gelirler, genellikle defter kayıtlarından çıkarılmakla, bu kayıtlar beyana esas olmaktadırlar. Bu sebeple de, mükelleflerin vergi kanunlarına uygun olarak tuttukları defterlerin incelenmesinde beyan edilmeyen bir matrah farkı tespit edilir ise, defter kayıtları ikmalen tarhiyatın maddi delili haline gelirler. Dolayısıyla da usulüne uygun olarak tutulmuş defter kayıtları vergi yargılaması bakımından maddi delil olarak kabul edilmektedirler[387].

Bilindiği gibi vergi sistemimizde yer alan çoğu vergilerin matrahı, mükellefler tarafından tutulan defter kayıtlarına ve hesaplara dayanılarak tespit ve beyan olunmaktadır. Bu kayıtların geçerliliği ise, vesikalarla tevsik edilme şartına bağlıdır[388]. Kayıtların tevsiki hususu, Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; "*Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir*". Mükellefler tarafından tutulan kanunî defterlerde yer alan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ilişkin kayıtlar, hukukî kıymet ifade eden vesika ve kağıtlarla tevsik edilmelidir. Bir başka ifadeyle, defter kayıtları, ancak hukukî kıymet ifade eden vesika ve kağıtlara dayandırılmak şartıyla vergi matrahının belirlenmesinde delil olarak kullanılabilmektedir[389]. Öte yandan, vergi yargılaması hukukunda uyuşmazlık, defterlerin vergi matrahının tespitine elverişli olmadıklarının belirlenmesi ve buna bağlı olarak verginin tarh edilmesi ve ceza

[386]"Vergi incelemesi neticesine göre tespit edilecek matrah farklarında, mükellefin aleyhine olan tespitlerin yanı sıra lehine hüküm ifade edecek tespitlerin de dikkate alınması gerekir", Dş. 4.D., 23.2.1982 gün ve E.1982/366, K.1982/203 (**Şeker**, s. 231).

[387] **Karakoç**, Delil, s.100.

[388] **Yarbas**, s.188

[389] Mükellefler tarafından belgeye bağlanması gereken vergisel olgu, eylem ve işlemler, mükellefler tarafından ancak belirtilen belgelere dayanılarak ispatlanabilir, (**Kaneti**, s.60).

kesilmesi üzerine doğduğundan, söz konusu defter ve belgeler vergi idaresi tarafından nadiren kullanılmaktadır. Bu durumlarda, idare defterler dışındaki delillere dayanmaktadır[390].

Serbest delil sitemi içinde, delil olarak kullanılabilecek defterler, vergi kanunlarıyla önceden tespit edilenler olmakla beraber, ilave defterlerin de delil değeri olduğunu kabul etmek gerekir. İlave defterler, tutulması hiçbir kanun tarafından zorunlu kılınmayan, kanunî defterlerin daha iyi anlaşılmasını sağlayan defterlerdir. Bu defterlerin hangi hallerde ve nasıl ve kimler tarafından tutulacağına ilişkin hiçbir kanunî düzenleme mevcut değildir. Vergiyi doğuran olayın bütün gerçekliği ile ortaya çıkarılması amacından hareket edildiğinde, bu defterlerin de tasdik ettirilmiş olmak kaydıyla, delil olarak kullanılabilecekleri kabul edilmelidir[391].

*2. İlk Görünüş Karinesi*

Mükelleflerin beyanlarını defter kayıtlarına geçirmek ve bu beyanların da kanunda belirtilen usullere göre düzenlenmiş belgelere dayandırılması gerekmektedir. Mükellef ancak bu ödevi yerine getirdiği takdirde, söz konusu beyanların, kayıtların ve belgelerin doğruluğu konusunda "ilk görünüş karinesi"nden yararlanabilmektedir. Bu karine gereği, söz konusu beyan, kayıt ve belgelerin geçerliliği, aksi vergi dairesince ispatlanıncaya dek kabul edilmektedir. Yani vergilendirme, aksi ispatlanmadıkça, bu beyan, kayıt ve belgelere dayandırılarak yapılmaktadır. Ancak mükellef, beyan, belgelendirme ve defter tutma ödevini kanunda öngörülen şekil ve şartlara kısmen veya tamamen uymaksızın yerine getirirse, bu durumda vergilendirmede söz konusu defter ve belgelerin incelenmesi mümkün olmayacaktır. Böyle bir durumda, mükellef ilk görünüş karinesinden yararlanamayacaktır[392].

---

[390] Vergi idaresi, defterlere en çok, mükellefin ilişkide bulunduğu iş çevresinin tespiti ve yükümlü beyanının doğru olmadığının ispatı açısından başvurmaktadır, (**Vural**, s. 70-71; **Karakoç**, Delil, s. 100; **Karakoç**, Genel, s. 520).

[391] **Vural**, s. 68; **Karakoç**, Delil, s. 104.

[392] **Kaneti,** s. 55; **Karakoç**, Delil, s.105.

Modern vergi sistemlerinde vergi mükelleflerinin beyanları, vergilemeye esas alınmaktadır. Bunun nedeni, bu beyanların kural olarak doğru kabul edilmesidir. Keza, mükelleflerin beyanlarını hazırlarken kullandıkları malî tabloların dayanağı olan defter ve belgelerin de doğruluğu karine olarak kabul edilmektedir. Defter ve belgelerin biçim ve içerik açısından doğru olmadıkları, ancak vergi incelemesi neticesinde tespit edilebilmektedir. Gerçekten vergi mükellefi, ilk görünüş karinesini oluşturan defter, belge ve beyanlarına dayandığı sürece bu karine nedeniyle bunların doğruluğunu ayrıca ispat yükü altında değildir. Mükellefin bu ilk görünüş karinesinden yararlanabilmesi için, defter kayıtlarının dayanağı olan belgelerin mevcut ve defterlere kaydedilmiş olması gerekir. Mükellefin kısmen veya tamamen belgeye dayanmayan kayıtlara dayanması mümkün değildir[393]. Nitekim defterlere kaydı gereken belgeler, Vergi Usul Kanunu'nun 227 inci maddesinde "İspat Edici Kağıtlar" başlığı altında düzenlenmiştir. Düzenlemeye göre, kanunda aksine bir düzenleme olmadıkça, üçüncü kişilerle olan muamele ve ilişkilere ait kayıtların belgelendirilmesi zorunlu kılınmıştır (VUK.m.227/I).

### *3. Defter Tutma Yükümlülüğüne Aykırılık Halinde İlk Görünüş Karinesinden Yararlanılamaması ve Defterlerin Aleyhe Delil Olarak Kullanılması*

#### a. İlk Görünüş Karinesinden Yararlanamama

##### *aa. Genel Olarak*

Mükellefin beyanının doğruluğu karinesi, mükellefin vergi incelemesine elverişli, defter, belge ve kayıtlarını usulüne göre tutmak, saklamak ödevini yerine getirmemesi yahut bunların sağlıklı bir vergi incelemesine elverişli olmaması halinde çöker; bu durumda idarenin re'sen takdir yoluna gitmesi söz konusu olur. Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinde bentler halinde sayılan resen takdir sebeplerinin

[393] Bkz. **Şeker**, s. 244.

varlığı ortaya çıkınca, mükellefin yukarıda incelediğimiz ilk görünüş karinesinden yararlanmaya devam etmesi mümkün olmamaktadır[394].

Verginin re'sen tarhı için gerçekleşmesi gereken nedenler eğer gerçekleşmemişlerse, hiçbir şekilde mükellef hakkında re'sen tarh işlemi yapılamaz. Bununla beraber, verginin re'sen tarh edilmesi ile karinenin çürütülmesi arasında tam bir ayniyet olduğunu söylemek her durum için mümkün değildir. Zira, takdir nedenlerinden herhangi birinin var olması, her zaman için ilk görünüş karinesini çürütmez. Takdir nedeni olarak ileri sürülebilecek bir hususta eğer aynı zamanda defter, kayıt ve belgelerin doğruluğunun aksini kanıtlayacak başka deliller de söz konusu ise, karine çürütülmüş olacak; defter, kayıt ve belgeler dışında yapılacak bir inceleme ile re'sen takdir yapılabilecektir[395]. Vergi idaresinin salt varsayımlara dayanarak, vergilendirme yoluna gitmesi hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmaz[396].

Re'sen takdir sebepleri açısından bakıldığında, defterlerin hiç tutulmaması halinde, doğruluğu karine olarak kabul edilebilecek bir defter olmadığından; defterlerin tasdik ettirilmemesi halinde vergi idaresine karşı yerine getirilmesi gereken tasdik ödevi yerine getirilmemiş olduğundan; defterlerin ibraz edilmemesi halinde ise, ortada doğruluğuna dayanılacak defter söz konusu olmadığından hem re'sen tarhiyata gidilmekte hem de ilk görünüş karinesi çürümüş olmaktadır[397].

Vergi Usul Kanunu'nda kabul edilen delil sistemine göre, vergi matrahı, tam, eksiksiz ve usulüne uygun olarak tutulmuş ve tevsik edilmiş olan defter ve kayıtlar nazara alınarak belirlenir. Kanun'un 30'uncu maddesinin ikinci fıkrası ve dört

---

[394]Mükellef kesiminde mevcut olması gereken, defter, kayıt ve belgelerin yokluğu veya hukuken geçersizliği halinin alternatifi, vergi idaresinin başvurduğu re'sen takdir mekanizmasıdır, (**Tezel**, s.259); **Saban**, Karineler, s. 8; **Güneş**, s. 487.

[395] Sürelerinde verilen beyannamelerde vergi matrahı bilgilerinin bulunmaması bir takdir nedeni ise de, ayrıca defter ve belgeler de ibraz edilmişse ve ihticaca salih iseler, karinenin çökmüş olduğu söylenemez. Buna karşılık, defter ve belgeler ibraz edilmezse, ibraz edilip de ihticaca salih bulunmazlarsa doğal olarak defter, kayıt ve belgeler dışındaki delil ve tespitlerle matrah takdir edilebilecektir, (**Şeker**, s. 253).

[396] Dş., 3.D., 24.9.1986 güne ve E.1986/364, K.1986/1749 (Dş. Der. S.66-67, s.177-180).

[397] **Şeker**, s. 255.

numaralı bendine göre, defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede, noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması hali, re'sen takdir sebebi kabul edilmiş ve aynı maddenin birinci fıkrasında belirtilen şekilde yapılacak bir incelemeyle matrahın re'sen takdir ve tespit edileceği düzenlenmiştir. Vergi idaresi tarafından, mükelleflerin tutmak zorunda oldukları defterlerin "ihticaca salih bulunmadığı" ispat edilmedikçe, söz konusu defterlerin doğru olduğu kabul edilmektedir. Buna karşılık, mükelleflerin, vergi kanunları uyarınca tutmak zorunda oldukları defterlere kaydı gereken hususların vergi matrahının azalmasına yol açacak şekilde tamamen veya kısmen diğer defter ve kağıtlara kaydettiği tespit edildiğinde, defterlerin ihticaca salih bulunmadığı ispatlanmış olacaktır. Bu durumda, kimse kendi aleyhine ve başkası lehine defter tutmuş olamayacağından, tutulan defterlerdeki mükellef aleyhine olan kayıtların doğruluğunun kabulü gerekmektedir[398].

Kanunda sayılan bir diğer re'sen tarh sebebi de, beyan, defter ve belgelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunmasıdır (VUK.m.30/6). Yine bu sebebin gerçekleşmiş olması halinde, ilk görünüş karinesi çürütülmüş olmakta ve re'sen tarh yoluna gidilmektedir[399].

Burada karinenin çürütülmesi için vergi idaresi tarafından yapılacak incelemenin üzerinde durmakta fayda görmekteyiz. Zira, defter ve belgelerin mevcut, amaca göre tutulmuş, tasdik ettirilmiş, ibraz edilmiş olması halinde, vergi idaresi karineyi ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinin dördüncü ve beşinci bentlerindeki nedenlerin varlığı ile çürütebilecektir. Vergi inceleme elemanları, görevlerini ifa ederken, mükelleflerin geçmiş dönemlerde, normal ekonomik ilişkilerini sürdürürken meydana gelmiş olan maddesel olgu ve işlemlerini

[398] **Şeker**, s. 261; **Karakoç**, Delil, s.101.

[399] Mükellefin beyan etmesi gereken matraha yönelik olarak, vergiyi doğuran olayla ilgisi doğal ve açık olan yeterli miktardaki tanık ifade tutanaklarının alınması ve bunların diğer delillerle desteklenmesi halinde, ilk görünüş karinesi çürütülmüş olur. Bu durum aynı zamanda Vergi Usul Kanunu'nun 30/6 maddesi anlamında beyanın gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması demek olduğundan, tekdir nedeni de olmaktadır, ( **Şeker,** s. 262) .

araştırmaktadırlar. Söz konusu araştırmayı yaparken, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetine ulaşmak için, karşılaştırma ve değerlendirmeler yapmak durumundadırlar[400]. Nitekim randıman farkının tarhiyata dayanak olmasına ilişkin bir Danıştay kararında da "*Randıman veya verimlilik esası adı verilen yöntem; üretime sevk edilen belli miktar ve nitelikteki ham maddeden, belli üretim tekniğiyle, belli miktarda mamul üretilebileceği gerçeğine dayanır. Bu gerçek ise, vergi ile ilgili muamelelerin gerçek mahiyetlerinin ortaya çıkarılmasında kanıt olarak kullanılmaya elverişli bir teknik icaptır. Dolayısıyla; randıman incelemesi sonucunda, mükellefin beyanına göre fark bulunması defter ve beyanların gerçeği yansıtmadığını gösterir ve aksi ispatlanmadıkça resen takdiri gerektiren bir nedendir*" denilmek suretiyle, randıman incelemesinin de karineyi çürütmeye elverişli bir inceleme olduğuna işaret edilmiştir[401]. Bir başka kararında ise Danıştay randıman farkının önemli ölçüde olması halinde tarhiyatın söz konusu olabileceğine işaret etmiştir[402].

### *bb. Ekonomik, Ticarî, Teknik Gerekler ve Olayın Özelliğine Göre Normal ve Mutad Durumun Ortaya Koyulması ile Karinenin Çürütülmesi*

Vergi Usul Kanunu'na göre, ekonomik, ticarî ve teknik icaplara uymayan, olayın özelliğine göre normal ve olağan sayılmayan hallerin iddia edilmesinde ispat yükü bunu iddia eden tarafa düşmektedir[403] (VUK.m.3/B/III). İspat yüküne ilişkin bu düzenlemede esas alınan ekonomik icap, içinde bulunulan ekonomik ortam ve şartları; ticarî icap, ticarî örf ve adeti; teknik icap ise, herhangi bir imalat faaliyetinin unsurlarını ve ürünün özelliklerini ifade etmektedir. Bu bağlamda, kanun koyucunun

---

[400] Vergi inceleme elamanı inceleme bulgularını ekonomik yaklaşımla nitelendirerek gizli işlemin varlığını ortaya koyarsa, görünüşteki işlem geçersiz olacağından; Vergi Usul Kanunu m.30'daki defter, kayıt ve belgelerin doğru olmadığına dair delil bulunduğundan karine çürümüş olacaktır, (**Şeker**, s. 256).

[401] Dş.7.D., 15.4.2002 gün ve E.2000/6725, K.2002/1544, (www.kazancı.com.tr, E.T.30.04.2007).

[402] Dş.4.D., 31.12.1982 gün ve E.1982/3831, K.1982/5851, (**Özbalcı**, s. 81).

[403] Örneğin, normalde ücret karşılığı yerine getirilen avukatın vekalet hizmetinde, avukat ücret almadığını iddia ediyorsa, bu iddiayı ispat külfeti kendisindedir, (**Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 202, **Karakoç**, Genel, s. 527).

ispat külfetinin yer değiştirmesi açısından, olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durum ile subjektif durumları; ekonomik, ticarî ve teknik icaplarla da genel ve objektif durumları gözettiği söylenebilir[404]. İşte defter ve belgelerin doğruluğu hakkındaki ilk görünüş karinesi, vergi idaresi tarafından yukarıdaki maddeye dayanılmak suretiyle, defter ve belgelerin ekonomik, teknik ve ticarî gereklere uygun olmadığının yahut olayın özelliğine göre normal ve mutad olmadığının ispatı ile çürütülebilir. Karinenin bu şekilde çürütülmesi ile de re'sen tarh yolu açılmış olunur.

Vergilendirmeye dayanan olayların hayatın olağan akışına göre normal ve mutad şekilde ortaya çıktıkları kabul edilmektedir. Bu durum, genelde vergi idaresinin dayandığı bir karinedir. Çünkü vergilendirme işlemini, vergi idaresi yapmakta olup, vergi yükünün gerçekte öyle olmadığını ispat etmek de mükellefe düşmektedir[405].

Esasında defter ve belgelerin ekonomik, ticarî ve teknik gereklere uygun olmadığının ispatı, Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesindeki "defter ve belgelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması" olarak sayılan re'sen tarhiyat sebebini işaret etmektedir. Zira, ekonomik, ticarî ve teknik gereklere uygunluk defter ve belgelere ilişkin bir karinedir. Bu karinenin aksinin ispat edilmesi ile defter ve belgelerin gerçek durumu yansıtmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu durum da re'sen tarhiyat sebebi olmaktadır. Ancak, defter ve belgelerin doğruluğu karinesinin, olayın özelliğine göre normal ve mutad olanın dışında bir durumun tespit edilmesi ile çürütülmesi ise, belli başına ayrı bir takdir sebebi olmaktadır. Ancak yine de salt böyle bir halin tespiti doğrudan re'sen tarhiyat yolunu açmayacaktır. Zira normal ve mutad duruma ters düşen bir durum tespiti her ne kadar ilk görünüş karinesinin çürütülmesini sonuçlasa da , re'sen tarhiyata gidilebilmesi için, öncelikle Vergi Usul Kanunu'nun 30/I'inci maddesinde sayılan genel tarh sebebinin de gerçekleşmiş olması gerekmektedir[406].

---

[404] **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 202; **Karakoç**, Genel, s. 528.

[405] **Saban**, Karineler, s. 8.

[406] **Şeker**, s. 266-267.

### b. Defterlerin Mükellef Aleyhine Delil Olması

Mükelleflerin tutmuş oldukları defterlerin, kendi lehlerine delil olabilmesi mükellefler açısından oldukça önemlidir. Zira, defterler kanunda belirtilen şekil ve şartlara uyulmaksızın tutulduğunda, ya gelirlerinden indirdikleri giderleri sayılmayacaktır ya da beyan ettikleri gelir daha çok takdir edilecektir. Bu nedenlerle, mükelleflerin tuttukları defter kayıtlarının kendi lehlerinde delil olarak kullanılabilmesi için, kanunda belirtilen şekil ve şartlara uygun olması gerekmektedir.

Kural olarak kanunda belirtilen şekil ve şartlara uyulmadan tutulmuş defter kayıtları, mükelleflerin lehine delil olarak kullanılamaz. Ancak bazı istisnai hallerde, tutulan defterler kanunda belirtilen şekil ve şartlara uyulmaksızın tutulmuş olsa bile yani ihticaca salih bulunmasa bile, sahibi lehine delil olabilmektedir. Bu haller ikmalen tarhiyata yol açan, kayıtlardaki basit işlemsel ve matematiksel hatalara dayanmaktadır. Ayrıca, bazı kanunî ölçülerin mükellefin kendi aleyhine olmak üzere yanlış kullanıldığının tespiti halinde de, ihticaca salih bulunmayan defterler, mükellef lehine delil olarak kullanılabilmektedir[407].

Vergi mükelleflerinin belge düzenine biçimsel olarak uymaları, bunları kendi lehlerine delil olarak ileri sürebilmeleri için yeterli değildir. Ayrıca içerik bakımından da gerçeğe uygun olması bir ön şarttır. Belgeler, içerik bakımından gerçeği yansıtmıyorlarsa biçim bakımından mevzuata uygun olsalar bile, bunlara dayanılamayacaktır. Biçim veya öz bakımlarından belge düzenine uyulmadığı hallerde mükellefler, belge düzenlenmesi gereken olay ve işlemi ancak bu belgelerle ortaya koyabileceklerinden kendi lehlerine başka bir delil ileri süremeyeceklerdir[408].

---

[407] **Vural**, s. 66; **Karakoç**, Delil, s. 102.

[408] "..Kayıtların tevsikinde kullanılan faturaların, naylon olduğunun anlaşılması halinde, bunlar geçerli kabul edilemeyeceğinden söz konusu faturalar tevsik unsuru olarak kabul edilemez…" Dş.4.D., 14.5.1987 gün ve E. 1989/4009, K.1989/1820, (**Şeke**r, s. 240); " İnceleme raporunda uyuşmazlık konusu dönemde fatura aldığı kişilerle ilgili olarak yapılan tespitler, bu kişilerin gerçekte tâcir olmadıklarını ve şeklen vergi yükümlülüklerini tesis ettirip ihtiyaç duyanlara belli bir bedel

Defterler, ihticaca salih bulunmasalar da, sahipleri aleyhine delil teşkil ettiklerinden, ihticaca salih olmayan defter kayıtlarından miktarı tespit olunan matrah farkı üzerinden ikmalen tarhiyata gidilmektedir. Böylece, defterler sahipleri aleyhine delil olarak kullanılmış olunmaktadır. Bir kimsenin kendi lehine delil sağlama eğilimi olduğu halde, kendi aleyhine ve bir başkası lehine delil sağlaması söz konusu olamayacağından, kanuna uyulmaksızın tutulmuş defter kayıtlarından aleyhte olanların delil olarak kullanılabilmesi yerinde bir kabuldür[409].

Sahibi aleyhine delil olarak kullanılacak defter kayıtlarının, usulüne uygun olarak tutulmadığını ve gerçeği yansıtmadığını ispat etmek yükü idarenindir. Zira, usulüne uygun olarak tutulmuş defter kayıtlarının gerçeği yansıtması normaldir. Ancak idare, bu durumun aksini ispatladığı takdirde, mükellef "ilk görünüş karinesi" nden yararlanamayacaktır. Bu durumda, defterlerin doğruluğu karinesinin yerine "idarece yapılan takdirin doğruluğu" karinesi geçer. Ancak bu durum, mükellefin idarece takdir edilen matrahın gerçeği yansıtmadığını ispatlayabilme hakkına engel değildir[410].

İdare, mükellefin kanuna uygun olarak vergilendirilmesine imkân sağlayacak defter ve belgeleri hiç veya gereği gibi tutmamış olduğunu ispatladıktan sonra, mükellefin bildirimlerine itibar etmeksizin, ölçümleme yoluyla vergi matrahını tespit

---

karşılığında fatura sağladıklarını ortaya koymaktadır. Dolayısıyla faturaların biçimsel kurallara uygun olması, sevk irsaliyesi ve çek düzenlenmesi, borsaya tescil yapılması gibi işlemler, faturalarda gösterilen emtianın gerçekten faturanın düzenleyicisi görünen kimselerden satın alındığını kanıtlamaya yeterli değildir…Yine 5590 Sayılı Yasanın 52 nci maddesine göre borsaya tescil, kural olarak üzerine tescil yükümlülüğü düşen tarafın başvurusu üzerine beyana dayalı bir işlem olduğundan tescil konusu emtianın gerçekten satın alındığına kesin bir kanıt sayılamaz", VDDK., 12.4.1994 gün ve E.1994/355, K.1995/23, (**Özbalcı**, s. 75).

409 **Karakoç**, Delil, s.105; "…Defter ve belgelerin ihticaca salih olmaması yukarıda açıklanan yasa maddesi uyarınca re`sen tarh sebebi olduğundan; davacının kayıtlarına göre belirlenen günlük ortalama hasılatlar ile, çeşitli tarihlerde saptanan günlük hasılatlardan hareketle, beyan dışı kaldığı saptanan matrah farkı üzerinden re`sen yapılan cezalı tarhiyatta yasaya aykırılık bulunmadığından…", Dş.3.D., 21.2.1995 gün ve E.1994/509, K.1995/599, (www.kazancı.com.tr, E.T. 30.04.2007).

410 Matrahın idarece takdir edilmesi hallerinde, ispat yükü idareye düşer, (**Karakoç**, Delil, s. 105).

eder ve tarhiyat yapar. Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'na intikal eden bir uyuşmazlığa ilişkin verilen kararda "*…213 sayılı Vergi Usul Kanununun 134 üncü maddesinde vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğunun kurala bağlandığı, olayda, vergi inceleme elemanınca açık bir takdir nedeni ortaya konulmadan bir takım varsayıma dayalı hesaplama yöntemleriyle gayri sâfi kazancın hesaplanması yoluna gidilerek, defter ve belgelerin ihticaca salih olmadığı sonucuna ulaşıldığı, dönem kazancı hesaplânırken vade farkı, peşin ödeme iskontosu gibi unsurların dikkate alınmadığı, böylece, elde edildiği kabul edilen dönem kazancına göre %43 gibi yüksek bir kâr oranı bulunmasına karşın, bu orandaki bir kârın ne şekilde gerçekleştiğinin somut tespitlere dayandırılmadığı, eksik incelemeye dayalı olarak yapıldığı anlaşılan cezalı tarhiyatta yasal isabet görülmediği gerekçesiyle tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi ısrar kararı doğru olup onanması gerektiği…"* belirtilmiştir[411].

İdarenin ispatlaması gereken hususlar, yükümlünün vergi kanunlarına aykırı olan fiilleridir. Bu fiillerin mutlaka kanunla belirlenmiş şekilleriyle işlenmiş olması gerekmez. Zira, hiçbir mükellef, defterlerinde vergi kaçırmaya yönelik işlemlerine ilişkin bir iz bırakmaz. Bu nedenle de, mükellefin vergi kanunlarına aykırı eylemlerinin ispatında, idareye sadece mükellefin tuttuğu defterler çerçevesinde bir ispat hakkı ve yükü yüklemek yerinde değildir. Nitekim, idare defterlerin ihticaca salih bulunmadığını tespit ettikten sonra, her türlü delille gerçek dönem kazancını tespit etmelidir[412].

---

[411] Dş.VDDK., 13.06.2003 gün ve E.2002/575, K.2003/317, (www.kazancı.com.tr, E.T. 30.04.2007).

[412] "…Davacı nezdinde yapılan inceleme ile 1997 yılında çeşitli banka ve finans kurumlarına yatırılan ve çekilen paraların kanuni defterlere kaydedilmediği 10.09.1997-31.12.1997 tarihleri arasında kasa hesabının önemli miktarlara varacak kadar alacaklı bakiye vermesi sonucunu doğuracak kayıtlar yapıldığı, holdingle ilgisi bulunmayan giderlerin kurum kazancından indirildiği saptanmış, defter ve kayıtlarına göre 31.12.1997 tarihinde yapılmış görünen sermaye taahhüdünün gerçekte 09.09.1997 tarihinde yerine getirildiği, banka hesabı kasa hesabı gibi kullanılarak, bankadaki hesap hareketlerinin kasa hesabı içinde yer aldığı, enflasyon nedeniyle nakit paralarını hiç bir zaman Türk Lirası olarak tutmayıp genellikle Alman Mark'ına çevirdikleri, bağlı ortaklıklara ait giderlerin de yanlışlıkla Holding adına fatura edildiği, sonraki yıllarda Holdinge ve bağlı ortaklıklara ait giderlerin ayrıştırıldığı, bu giderlerin sermaye payları oranında bütün iştiraklerine dağıtılması gerektiğine bir

Mükelleflerin, vergi kanunları uyarınca tutuğu defterler, usulüne uygun olarak tutulmuş ve kendi içinde tutarlılık arz etseler bile, bazı hallerde sahipleri lehine delil olarak kullanılamamaktadırlar. Bu hallerden biri çift defter tutma diğeri de başka kanunlar uyarınca tutulan defter kayıtlarının, vergi kanunları uyarınca tutulması zorunlu defterlere kaydedilmesidir. Çift defter tutma halinde, mükellefin kendi içerisinde tutarlı kanunî defterlerinden başka, bu defterlere kaydedilmemiş olan bir kısım hasılatı kaydettiği kanuna aykırı olarak tuttuğu bir başka defteri de mevcuttur. Çift defter tutma hali tespit edildiğinde, kanunî defterlerin ve üzerindeki beyanların geçerliliğinden bahsedilemeyeceği için, tespit edilen matrah farkı nedeniyle, re'sen tarhiyata gidilmektedir. Başka kanunlar gereği tutulmakta olan defterlerde kayıtlı bulunan hasılatın, vergi kanunları uyarınca tutulması gereken defterlere kaydedilmemesi halinde de, kanunî defterler kendi içinde tutarlı olsalar bile sahipleri lehine delil olarak kullanılamazlar. Yani mükellefler, beyan etmiş oldukları kazançların doğruluğunu bu defterlere dayanak ispat edemezler. İdarenin durumu ispatlaması kaydıyla, ikmalen tarhiyat söz konusu olur[413].

Kanunen tutulması zorunlu olan defterlerin ve bu defterlerdeki defter kayıtlarının mükellefin aleyhinde delil olarak kullanılabilmesi kuralının, özel defterler açısından da geçerli olduğu kabul edilmektedir. Şöyle ki; bir kimsenin kendi defterlerine kendi aleyhine kayıt koyması hayatın olağan akışına uygun olmadığından, aynı şekilde hata veya muvazaa gibi durumların da oldukça az olması söz konusu olacağından, yasal defterler dışında kalan özel defterlerdeki kayıtların da mükellefin aleyhinde delil olması da doğal kabul edilmektedir. Yani vergi mevzuatı gereğince tasdik ettirilmiş kanunî defterlerden olmasa dahi, sahipleri tarafından kabullenilen, mükellefe aidiyeti ispat olunan defterlerin sahipleri aleyhine delil

---

itirazları bulunmadığı yolundaki kurum yetkilisinin ifadesi tutanağa alınarak söz konusu tutanak ihtirazi kayıt konulmadan imzalanmış olup, defter kayıtları ihticaca salih bulunmayan kurum adına, temsilcisinin anlatımını içeren tutanak delil kabul edilerek ve tamamen tutanaktaki ifadeler doğrultusunda matrah farkı hesaplanmasında yasaya aykırılık bulunmadığından yazılı gerekçeyle verilen vergi mahkemesi kararında isabet görülmemiştir.", Dş. 3.D., 25.8.1003 gün ve E.2000/2778, K.2003/3288, (www.kazancı.com.tr, E.T. 30.04.2007).

[413] **Vural**, s. 68.; **Karakoç**, Delil, s. 105.

olması mümkündür. Söz konusu defter ve kayıtlar özellikle vergi idaresinin yaptığı karşı inceleme açısından etkilidirler. Nitekim, Danıştay bir kakârında, "*gayrı resmi defterdeki kayıtların, resmi defterlere yansıtılmadığı gerekçesiyle matrah farkı bulunurken gayrı resmi kayıtların yasal defter ve belge kayıtlarıyla karşılaştırılması ve bu yönde araştırma ve inceleme yapılmak suretiyle matrah farkı bulunması gerekir*" şeklinde bir hüküm kurarak, özel defter kayıtlarının inceleme açısından dikkate alınmaları gereğine işaret etmiştir[414].

## *B. Ticaret Hukukunda Defter Tutma Yükümlülüğüne Aykırılığın Defterlerin Delil Olarak Kullanılması Açısından Değerlendirilmesi*

### *1. Ticaret Hukukunda Defterlerin Delil Olması*

Ticaret Kanunu'nun 4'üncü maddesinin ikinci fıkrasında "*Ticarî davalarda dahi deliller ve bunların ikamesi Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümlerine tâbidir*" denilmektedir. Genel kural bu olmakla beraber, bazı ticarî davalarda deliller ve ispat usulleri kendine özgü özelliklere sahiptir. Nitekim, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 303'üncü maddesinde "*defatiri ticarîyede münderiç kayıtların hüküm ve kuvvetleri Ticaret Kanunu ahkamına tâbidir*" denilmek suretiyle, ticarî defterlerle ispat usulünün Ticaret Kanunu hükümlerine tâbi olduğu belirtilmiştir. Ticarî defterlerle ispat usulü ise, Kanun'un 79-86'ncı maddelerinde düzenlenmiştir.

Esasında, Ticaret Kanunu'nda ticarî defterlerin delil olarak kullanılmaları iki açıdan ele alınmıştır. Öncelikle her türlü davada, mahkeme ticarî defterlerin ve saklanması zorunlu olan belgelerin teslim ve ibrazına karar verebilir. İkinci olarak da, belli şartların gerçekleşmesi halinde ticarî davalarda ticarî defterler kesin delil olarak kabul edilmektedirler.

Teslim ve ibraz üzerinde kısaca durmak gerekirse; ibrazın, yalnız ihtilafla ilgili kısımların delil ittihazı amacıyla ticarî defterlerin ve saklanması zorunlu

[414] Dş.4.D. 15.4.1987 gün ve E.1986/4763, K. 1987/1386, (**Karakoç**, Delil, s. 108).

belgelerin mahkemeye getirilip gösterilmesi olduğu; teslimin ise, kanunun öngördüğü bazı hallerde ticarî defterlerle saklanması zorunlu belgelerin mahkemeye verilmesi olduğu söylenebilir[415]. Miras, şirket ve iflâs işlerinde mahkeme gerekli bulursa defter ve belgelerin teslimine karar verir. Teslim halinde bunların her tarafı gerek mahkeme gerek ilgililer tarafından incelenebilir (TTK.m.79). Diğer davalarda, haklı bir menfaatin mevcudiyeti ispat olunur ve mahkeme ispat bakımından zorunlu görürse sadece ihtilaflı konunun[416] incelenmesi veya bilirkişi incelemesi yaptırılmak üzere defter ve belgelerin ibrazını emredebilir (TTK.m. 80/I). Defterler başka yerde olup da, nakilleri mahzurlu ise, o yer mahkemesinden bilirkişi raporu veya suret istenir (TTK.m. 80/II).

Ticarî defterlerin ispat hukuku açısından ispat kuvvetlerine ilişkin esas düzenleme, ticarî defterlerin usulüne uygun olarak tutulmaları kaydıyla tâcirler arasında çıkan ve her iki taraf için de ticarî iş niteliğinde olan bir işten doğan anlaşmazlıklarda kesin delil olarak kullanılabilmeleridir.

Belirtmek gerekir ki, defterlerle ispat, genel ispat usullerini ve diğer delilleri bertaraf eden bir usul değildir. Sadece ispat sürecinde, defterlerine dayanan taraf açısından kolaylık sağlayıcı bir niteliği vardır. Zira, iddia eden taraf defterlerine dayanınca, karşı taraf da bu iddiaları çürütmek yükümüne girer. İddia edenin iddiasını ispatlamak için artık başka birşey yapmasına gerek yoktur. Karşı taraf, defterlerdeki kayıtların aksini, kendi defterleri, vesika ve diğer geçerli delillerle ispat edebilir. Böyle bir ispat gerçekleştirildikten sonra, artık davacının defterlerinin kesin ve özel delil olma fonksiyonu da ortadan kalkar. Özellikle defter kayıtlarının hasmın defterindeki kayıtlarla çürütülmesi halinde, iki taraf için de diğer geçerli delillerle iddialarını ispatlama zorunluluğu doğar[417].

---

[415] **Yarbaş**, s. 192; **İmregün**, Ticaret, s. 104.

[416] Defterlerin sadece ilgili kısımlarının ilgileneceği hükmü aslında makul değildir. Zira hangi kısımların ilgi olduğu hususunda anlaşma olmazsa veya çeşitli ilgili kısımlar varsa, bunların hepsi veya defterin tamamı incelenmek gerekebilir. Bu hüküm ancak ilgili kısımlar mahkeme tarafından nazara alnır şeklinde anlaşılmalı ki, bu da normal olup esasen başka türlü düşünülemez , ( **Poroy/Yasaman**, s. 182).

[417] **Poroy/Yasaman**, s. 183.

Ticarî defterlerin kesin delil olabilmesine ilişkin değerlendirilmesi gereken ilk husus, Ticaret Kanunu'nda kenar başlıklarının da metne dahil olduğundan hareketle[418], madde 82'nin kenar başlığındaki "kat'i delil" ifadesinin bağlayıcılığıdır. Söz konusu maddeye bakıldığında, ticarî defterlerin maddenin atıfta bulunduğu 83, 84, 85 ve 86'ıncı maddelerdeki şartların gerçekleşmesi halinde kesin delil olabileceği anlaşılmaktadır. Ancak bu maddelerdeki şartlardan önce, Ticaret Kanunu'nun 82'nci maddesine göre, defterlerin kesin delil olarak kabul edilebilmesi için her şeyden önce, anlaşmazlık ticarî bir iş sebebiyle tâcirler arasında çıkmış olmalıdır[419] (TTK.m.82/I). İkinci olarak da, bütün defterlerdeki kayıtlar birbirini teyit etmelidir (TTK.m.82/III).

Bu temel iki şartın yanında, defterlerin kesin delil olmaları yönünden tasdike tâbi olmayan defterler için de özel bir hüküm bulunmaktadır. Buna göre, tasdike tâbi olmayan defterler ancak Ticaret Kanunu'nun 69'uncu maddesi gereğince tasdike tâbi olup da, tasdik edilmiş olan ilgili defterlerle birlikte delil olarak kabul olunabilmektedirler (TK.m.82/III).

Ticarî defterlerin kesin delil olarak kullanılabilmesi için, dava konusu uyuşmazlığın davada taraf olanlar bakımından ticarî iş sayılan fiil ve işlerden dolayı ortaya çıkması gerekmektedir. Ticarî işin ne olduğu Ticaret Kanunu'nun 3'üncü maddesinde, Ticaret Kanunu'nda düzenlenen hususlarla bir ticarethane veya fabrika yahut ticarî şekilde işletilen diğer bir müesseseyi ilgilendiren bütün muamele, fiil ve işler olarak tanımlanmıştır.

---

[418] "Kenar başlıkları da metne dahil olan iş bu kanunun…" (TTK.. m. 1474).

[419] Maddede kullanılan " tâcir sıfatını haiz kimseler.." ifadesi isabetli değildir. Zira bir ticaret ortaklığı kimse değildir. Ayrıca bu hükümlerin sadece gerçek kişi tâcirler arasında uygulanacağını kabul etmek de anlam taşımaz. İkinci olarak "ticarî işlerden çıkan ihtilaf" ibaresi, sanki Ticaret Kanunu madde 4' deki ticarî davalardan daha geniş bir anlam ifade ediyormuş gibi algılanmaya müsaittir. Oysa ki, iki tâcir arasındaki ticarî işlerden çıkan anlaşmazlık esasen ticarî dava niteliğindedir. Bu sebeple, madde metninde " iki tâcir arasındaki ticarî davalarda" denmesi çok daha isabetli olurdu (**Poroy/Yasaman**, s. 182).

Ticarî defterler tâcirler arasında ve sadece iki tarafın ticarî işletmesini ilgilendiren muamele, fiil ve işlere ilişkin ihtilaflarda delil olarak kullanılabilirler. Kanunda düzenlenmiş olan ama işletmeyi ilgilendirmeyen bir muamele deftere kaydedilmeyeceğinden, diğer tarafın da kendi iddiasını kendi defterleri ile ispat etmesi mümkün olmayacaktır[420]. Ayrıca, ticarî işletmeyi ilgilendiriyor olsa bile, hukukî fiiller defterlere kayıt edilmediğinden, tâcirler arasındaki hukukî fiillerin defterlerle ispatı söz konusu değildir[421].

Anlaşmazlığın ticarî iş kaynaklı olmasından başka**,** Ticaret Kanunu'nun 82'nci maddesinde, defterlerin kesin delil olmasında her iki tarafın da tâcir olması amir hüküm olarak getirilmiştir. Buna göre, anlaşmazlığın taraflarından biri tâcir değilse ticarî defterler bu halde Ticaret Kanunu anlamında delil olamaz. Zira aksini kabul etmek, "iddia ve savunmada eşitlik" prensibine aykırılık yaratacaktır[422]. Bu nedenle, kanun ticarî defterleri sadece tâcir olanlar arasında çıkan uyuşmazlıklarda delil olarak kabul etmiştir[423]. Belirtmek gerekir ki; davalı veya davacının tâcir sıfatını dava sırasında muhafaza etmeleri şart olmayıp; anlaşmazlık konusu işlemin oluştuğu sırada her iki tarafında tâcir ve işin her iki taraf için de ticarî iş niteliğinde olması yeterlidir. Aynı şekilde, tâcirin ölümü ile mirasçıları aleyhinde açılan bir davada da ticarî defterlerden yararlanılması mümkündür[424].

Tâcir sıfatı ise Ticaret Kanunu'nun 14'üncü maddesindeki hükümlere göre belirlenmektedir. Maddede bir ticarî işletmeyi kısmen dahi olsa kendi adına işleten kişi tâcir olarak kabul edilmiştir (TTK.m.14/I). İkinci olarak, fiilen işletmeye başlamamış olsa bile ticarî işletmesini kurup açtığını belli yollarla ilân eden kimse de tâcir sayılmıştır (TTK.m.14/II). Tâcir sayılanlar da tâcirin sahip olduğu haklar ve

---

[420] **Yarbaş**, s.138, **Ulusoy**, s.215, dn.248; **Ülgen**, s. 89.

[421] **Yarbaş**, s. 138.

[422] **Yarbaş**, s. 135; dn.16-17; **İmregün**, Ticaret, s. 101; **Ülgen**, s. 87; **Doğanay**, Ticarî Defterler, s. 742.

[423] "…Davalı tâcir olmadığından davacının kendi ticarî defterleri lehine delil olarak kabul edilemez. Davacı, davalının dava edilen miktarda mal alıp borçlu kaldığı miktarı ispatla yükümlüdür, Yrg. 13. HD., 12.3.1987 gün ve E.1987/1304, K.1987/1451, ( **Yarbaş**, s. 135).

[424] **İmregün**, Ticaret, s. 101; **Ülgen**, s. 87; **Yarbaş**, s. 135.

yerine getirmesi gereken yükümlülükler açısından tâcir gibi değerlendirildikleri için, bunların da defterlerinin kesin delil olarak kullanılması mümkündür[425]. Burada tartışmaya açık olan husus, Ticaret Kanunu'nun 14/III'üncü maddesinde belirtilen tâcir gibi sorumlu olanların durumudur. Doktrinde çoğunluğun görüşüne göre; iyi niyetli üçüncü kişilere karşı tâcir gibi sorumlu olanlar, hiçbir zaman tâcir kabul edilemeyecekleri için, defter tutmuş olsalar dahi bu defterlerini delil olarak ileri sürmeleri mümkün değildir. Bu görüşe karşı olan bir diğer görüş ise; tâcir gibi sorumlu olanların da defter tutma mükellefiyetleri olduğunu belirterek, tutmuş oldukları defterlerin de delil olarak değerlendirilebileceğini savunmaktadır[426].Ticarî defterlerin tâcir kişiler arasında ve ticarî işten dolayı çıkan uyuşmazlıklarda delil olabilecekleri düşünüldüğünde, tâcir gibi sorumlu olanların gerçekte bir ticarî işletme açmış gibi davranmalarına rağmen böyle bir işletmenin olmadığı, dolayısıyla ortada ticarî iş, ticarî muamele gibi hususların da olmadığı açıktır. Bu sebeplerle, tâcir gibi sorumlu olanların bu sorumluluklarından dolayı, defter tutmaları kabul edilse dahi, tutmuş oldukları defterlerin kesin delil olarak kullanılacağı kabul edilmemelidir[427].

Tasdike ve beyana tâbi defterler kanuna uygun olarak tutulmuş olsalar bile, bunların delil olarak kullanılabilmesi için defterlerdeki kayıtların birbirini doğrulaması gerekmektedir ( TK. m. 82/III). Bu husus uygulamada daha çok bilirkişi marifetiyle tespit edilmektedir. Yapılan inceleme sonucunda defter kayıtları birbirini doğrulamıyorsa bunların kesin delil olma ve dolayısıyla hakimde kanaat uyandırma imkânı da ortadan kalkmaktadır[428]. Nitekim, Türk Ticaret Kanunu'nun 82'nci maddesine ilişkin Adliye Encümeni Mazbatasında da *"…Muhasebe bakımından defterlerdeki kayıtların birbirini tutmaması halinde bunların muteberliği şüpheli görüldüğü gibi, hukukî bakımdan da defter kayıtlarının birbirini tutmaması halinde kayıtların doğruluğu hakkında hakimin vicdanında büyük tereddütler uyanacağı şüphesizdir. Bu bakımdan, defterlerin delil olması için bunlardaki kayıtların birbirini teyit etmesi kanunî bir şart olarak kabul edilmek gerekir. Bu şart tahakkuk etmedikçe*

[425] **Ülgen**, s. 87; **Yarbaş**, s. 136.

[426] Bkz, **Ülgen**, s. 87-88.

[427] Bkz, **Yarbaş**, s. 137.

[428] **Doğanay**, Ticarî Defterler, s. 744; **Ulusoy**, s. 218.

*defterler delil olmaktan çıkar*" denilmek suretiyle defterlerin kesin delil olmasında, kayıtların birbirini teyit etmesinin temel şartlardan biri olduğuna işaret edilmiştir.

*2. Ticarî Defterlerin Sahibi Lehine Kesin Delil Olması*

Ticarî defterlerin sahibi lehine kesin delil olabilmesi öncelikle yukarıda incelemiş olduğumuz kesin delil olmanın genel şartlarının gerçekleşmesine bağlıdır. Ancak, Ticaret Kanunu söz konusu şartlardan başka ticarî defterlerin sahibi lehine delil olabilmesi için bazı ek şartlar da öngörmüştür. Esasen bu ek şartlar, hasım olan taraf bakımından aranmaktadır. Ek şartların hasım olan taraf bakımından var olması halinde, kendi defterlerine dayanan tarafın defterlerinin ispat kuvveti ve lehine delil olma fonksiyonu ortadan kalkmaktadır. Bu şartların hasım tarafından gerçekleşmemesi halinde ise, başta belirtilen genel şartların gerçekleşmiş olması kaydıyla, defter sahibi defterlerini lehe delil olarak kullanabilmektedir[429].

Ticaret Kanunu'nun " sahibinin lehinde" kenar başlıklı, 85'inci maddesine göre; "*Kanuna uygun surette tutulan ve birbirini teyit eden ticarî defterlerin münderecatı sahibi lehine delil ittihaz olunur; şu kadar ki hasım tarafın keza kanuna uygun surette tutulmuş olan ve birbirlerini teyit eden defterleri buna aykırı olur veya bu hususta hiçbir kaydı havi bulunmazsa yahut iddianın dayandığı kaydın aksi, vesika veya diğer muteber delillerle ispat edilirse sözü geçen kaydın ispat kuvveti kalmaz.* " Maddeden anlaşılacağı üzere, defterlerin sahibi lehine delil olabilmesi için aranan ek şartlar hasım tarafından gerçekleştirilmemesi gereken olumsuz şartlardır diyebiliriz. Buna göre;

-Hasmın kanuna uygun ve birbirini doğrulayan defterleri, kendi defterlerine dayanan tarafın defterlerindeki kayıtlara aykırı olursa, defterlerine dayanan tarafın defterlerinin kendi lehine olan ispat fonksiyonu kalmaz.

-Hasmın kanuna uygun ve birbirini doğrulayan defterlerinde, kendi defterlerine dayanan tarafın defterlerindeki kaydedilmiş ihtilaf konusu hususa ilişkin

[429] **Ulusoy**, s. 218; **Yarbaş**, s. 145; **İmregün**, Ticaret, s. 102.

hiçbir kayıt bulunmazsa, defterlerine dayanan tarafın defterlerinin lehine olan ispat fonksiyonu kalmaz.

-Hasım, kendi defterlerine dayanan tarafın defterlerindeki kayıtların aksinin ispatını ticarî defterleri ile değil de, diğer muteber delillerle( senet, ikrar, yemin ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu madde 287,289,292,293,294'deki istisnai hallerde şahit) ispat ettiği takdirde de, yine defterlerine dayanan tarafın defterlerinin lehine olan ispat fonksiyonu kalmaz.

Ticaret Kanunu'nun defterlerin sahibi lehine delil olmasını düzenleyen 85'inci maddesinden başka, 86'ncı maddesinde de bir tarafın defterlerinin hasmın aleyhinde delil olması hali ele alınmıştır. Esasında bir tarafın lehine olan defter kayıtları doğal olarak diğer tarafın aleyhine sonuç doğurur. Ancak Ticaret Kanunu'nun 86'ncı maddesinde ele alınan durum defterlerin sahibi lehine delil olması hallerini tamamlayan ayrı bir düzenlemedir. Buna göre; "*taraflardan birinin defterleri kanuna uygun olup da diğerininki olmaz veya hiç defteri bulunmaz yahut ibraz etmek istemezse defterleri muntazam olan tâcirin birbirini teyit eden defterlerindeki kayıtlar diğeri aleyhinde delil olur. Hasım taraf aleyhinde delil ittihaz olunan kaydın aksini muteber delillerle ispat edebilir.*"

Görüldüğü gibi, Ticaret Kanunu'nun 85'inci maddesinde defterlerini mahkemeye ibraz etmeyen tarafın kendi lehine defterlerine dayanan tarafın ticarî defterlerindeki kayıtların aksini vesika veya muteber delillerle ispat edebileceği düzenlenmişken; 86'ncı maddede ise karşı tarafın hiç defteri olmaması, defteri olmasına rağmen ibraz etmemesi veya ibraz etmesine rağmen defterlerin kanuna uygun olmaması halinde bu yola başvurulabileceği düzenlenmiştir. Belirtmek gerekir ki, bu son durum için hasmın sadece muteber delillere dayanabileceği ifade olunmuş; vesika ifadesine yer verilmemiştir[430].

*3. Ticarî Defterlerin Sahibi Aleyhinde Delil Olması*

[430] **Ulusoy**, s.222; **Yarbaş**, s. 148.

Ticarî defterlerin sahibi lehine kesin delil sayılması için aranan şartlar oldukça zor şartlar olmasına rağmen, defterlerin aleyhte delil sayılması durumu için hasım tarafa kolaylık sağlanmıştır. Zira Ticaret Kanunu'nun 84'üncü maddesine göre; "*kanuna uygun olarak veya olmayarak tutulmuş olan ticarî defterlerin münderecatı sahibi ve halefleri aleyhinde delil sayılır"*.

Ticarî defterlerin sahibi lehine delil olmasında en temel şart olan defterlerin kanuna uygun olarak tutulmuş olması, defterlerin sahibi aleyhinde delil olması açısından aranmamaktadır. Kanuna uygun olarak tutulmayan defter kayıtları sahibi aleyhinde delil olarak kabul edilmektedirler. Usulüne uygun olarak tutulmamış olan defterlerin sahibi aleyhinde delil olması iki durumda karşımıza çıkmaktadır. Buna göre;

-Ticarî defterler ister tasdike ister beyan tâbi olsunlar, usulüne uygun olarak tasdik ve beyan edilmemişlerse usulsüz sayılmaktadırlar ve bu defterlerdeki kayıtlar sahibi aleyhinde delil olmaktadırlar. Yine Ticaret Kanunu'nun defter tutmaya ilişkin emredici hükümlerine riayet edilmeyen hallerde de ticarî defterler usulsüz tutulmuş sayılmakta olup, ancak aleyhte delil vasfını haizdirler[431].

-Ticaret Kanunu'nun "delil sayılacak defterler" kenar başlıklı 1465'inci maddesinde " *bir tâcir işletmesinin mahiyet ve öneminin gerektirdiği bütün defterleri tutmamış olduğu takdirde 66 ncı maddenin 1 ila 3 numaralı bendinde yazılı defterleri tutmuş olsa bile fiilen tutmuş olduğu defterlerin kayıtları ancak aleyhinde delil olabilir*" denilmek suretiyle bir başka usulsüzlük haline de işaret edilmiştir. Bu madde gereğince; beyana tâbi bir defterin tutulması gerekip gerekmediğini takdirde hata yapılması halinde, tâcir defterlerini lehine delil olarak kullanamayacağı gibi defterlerindeki sadece aleyhe olan kanıtlar dikkate alınacaktır. Üstelik, tâcirin belli bir makama başvurmak suretiyle, hangi defterlerin işletmesinin mahiyet ve önemi gereği tutulması gerektiğini objektif olarak tespit ettirebilme gibi bir imkânı da yoktur[432] .

[431] **Yarbaş**, s. 151.

[432] **İmregün**, Ticaret, s. 103.

Bir tâcirin defterlerindeki kayıtlar, bir bütün oluştururlar. Bunlar bölünemezler. Yani kanuna uygun olmak şartıyla ibraz edilen defterlerdeki kayıtlar, bir bütün teşkil ettiklerinden bu defterlere dayanan taraf sadece kendi lehine olan kayıttan faydalanamaz. Ancak, defterler kanuna uygun olarak tutulmamış olsalar dahi, lehteki kayıtlar ayrılarak sadece aleyhteki kayıtlar ele alınabilmektedir[433]. Ve daha önce de belirttiğimiz üzere, defter sahibi olmayan taraf, hasmının ibraz ettiği defterlerdeki kendi aleyhine olan kayıtların aksini her türlü muteber delille ispat edebilir ( TTK.m.85/son).

[433] Bu kural, defterlerin kanuna aykırı olarak tutulmasının bir yaptırımı olmakla beraber, hakkaniyete ve hukuk prensiplerine aykırıdır, (**Poroy/Yasaman**, s. 184).

## SONUÇ

"Vergi Mükelleflerinin Defter Tutma Yükümlülüğü" konulu bu çalışmanın sonucunda varılan sonuçlar şunlar olmuştur:

I- Muhasebe teorisinin vergi hukukuna yansımasının sonucu olarak, vergi mevzuatında düzenlenen defter tutma yükümlülüğü, vergiye esas olan kazancın belirlenmesinde defterlerin ve bu defterlere işlenen kayıtların araç olarak kullanılmasını ifade etmektedir. Mükelleflerin defter tutma yükümlülüklerini tam ve doğru bir şekilde yerine getirmeleri ile vergi idaresinin mükellef hakkında bilgi edinmesi kolaylaşır. Böylece, vergi incelemelerinin de etkin bir şekilde yapılabilmesi sağlanmış olur.

II- Defter tutma yükümlülüğüne ilişkin olarak, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan mevcut hükümler oldukça ayrıntılı olmakla beraber, ihtiyacı tam olarak karşılamamaktadır. Defter tutma yükümlülüğüne ilişkin kanuni düzenlemelerin, ekonomik ve ticarî hayattaki gelişmeler, teknolojik gelişmeler ve özellikle elektronik kayıt ortamının yaygınlaşması gibi etkenler karşısında, bu gelişmelerle uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir. Söz konusu uyumun yakalanması adına, her ne kadar idareye ve Maliye Bakanlığı'na yetkiler verilmiş ise de, vergi teorisindeki belirlilik ve kanunilik ilkeleri gereği, bu uyumlaştırmanın kanunlar vasıtası ile yapılması gerekmektedir. Nitekim bu gereklilik aynı zamanda hukuk devleti olmanın da bir gereğidir.

III- Defter tutma yükümlülüğü, vergi hukukunun yanı sıra ticaret hukukunda da tâcirler için öngörülmüş bir yükümlülüktür. Bu bağlamda, vergi hukuku mevzuatı ve ticaret hukuku mevzuatı arasındaki farklı düzenlemeler, tâcir mükelleflerin defter tutma yükümlülüğü noktasında önemli olmaktadır. Hem Vergi Usul Kanunu'nda hem de Türk Ticaret Kanunu'nda kanun kapsamına girenler açısından uyulması gereken esas ve usullerin aynı olması sağlanmalıdır. Bu konuda, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın muhasebe standartlarını oluşturmayı amaçlayan bakış açısının, Tasarının kanunlaşması halinde oldukça faydalı olacağı açıktır.

IV- Günümüzde, neredeyse tüm ticarî defterler bilgisayar ortamında ve büyük bir çoğunluğu 3568 sayılı Kanun ile yetki almış olan serbest muhasebeciler ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından kendi bürolarında tutulmaktadır. Bununla birlikte, yıl içerisinde mükelleflerden alınan belgelerin, meslek mensupları tarafından bilgisayar ortamında kayıt edilmeleri yeterli değildir. Bilgisayar hafızasında depolanan bu bilgilerin Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen sürelere riayet edilerek kanunen tutulması gereken defterlere de intikali şarttır. Uygulamadaki bu durumun vergi mevzuatında düzenlenmesi, hem mükellef hem de meslek mensubu açısından şarttır.

V- Vergi incelemelerinde, vergi idaresinin mükellefin durumu hakkında bilgi edinmesini sağlamada kullandığı en önemli veriler, mükellefin kendi defter ve kayıtlarıdır. Bu sebeple, Vergi Usul Kanunu'nda defterlerin muhafazası ve ibrazı ödevlerine ilişkin ayrıntılı hükümler getirilmiştir. Kanun koyucunun muhafaza süresini tarh zamanaşımı ile paralel olarak belirlemiştir. Ancak, yatırım indirimi uygulamaları, amortismana tabi iktisadî kıymetlerde, geçmiş yıllara ilişkin zarar mahsubu gibi özel durumlarda, muhafaza süresinin ne zaman başlamış olacağı konusunda bir boşluk mevcuttur. Ancak bu boşluğun bir kanun hükmü ile doldurulması beklenmemelidir. Zira söz konusu özellikli durumların, kanun kapsamında tek tek ele alınması ve düzenlenmesi mümkün değildir. Bu sebeple, somut olayın koşulları gözetilerek Danıştay içtihatları ile konuya açıklık getirilmesi yerinde ve zaruridir.

VI- Defterlerin ibrazı, mükelleflerin defter tutma yükümlülüğüne tabi tutulmalarının esas amacına işaret etmektedir. Zira, defterlerin sadece tutulmuş olmasının, vergi idaresi açısından hiçbir anlamı olmaz. Vergi idaresi, tutulmuş olan defter ve kayıtları incelemedikçe, bu defter ve kayıtların vergileme sürecinde etkileri söz konusu olmaz. Bu nedenle, mükelleflerin tutmuş oldukları defterlerin, istendiğinde yetkili kişilere ibraz edilmesi de defter tutma yükümlülüğünün uzantısı olan bir ödevdir. Uygulamada mükelleflerin pek çoğu, vergi kaçırmak saiki ile defterlerini ibrazdan kaçınmakta, gerekçe olarak da, mücbir sebep hallerine sığınmaktadırlar. Bu durumun tespiti ise hem yargılama aşamasında hem de inceleme

sırasında oldukça zor olmaktadır. Türk Ticaret Kanunu'nda defterlerin zayi olması halinde, mahkemeye başvurmak suretiyle zayi belgesi alınmasını öngören düzenlemenin, Vergi Usul Kanunu'nda da hem tâcir mükellefler hem de diğer mükellefler açısından uygulanabilir olduğu Danıştay kararları doğrultusunda kabul edilmekte ise de, bu uygulamanın kanun hükmüne bağlanması gerekmektedir.

VIII- Defter tutma yükümlülüğü, mükellefin yerine getirmesi zorunlu olan şekli ödevlerinden biridir. Bu nedenle bu ödeve hiç veya gerektiği gibi uyulmaması halinde, mükellefin yaptırımla karşılaşması söz konusu olmaktadır. Defter tutma yükümlülüğünün esasa ve usule ilişkin pek çok kuralı bulunmaktadır. Bu nedenle, yükümlülüğe aykırılık halleri de, çeşitli olmaktadır. Şartları varsa ikmalen ve re'sen verginin tarh edilmesinin yanı sıra, hem idari hem de cezaî nitelikte suç teşkil eden aykırılıklar da söz konusu olmaktadır. Nitekim Vergi Usul Kanununda düzenlenen vergi ziyaı, usulsüzlük ve kaçakçılık suçlarının maddi unsurlarından pek çoğu defterlerle ilgili fiillerdir. Ancak, Kanun pek çok fiili suç olarak belirtirken, bu fiillerin tanımlarından ve açıklamalarına yer vermemiştir. Özellikle kaçakçılık suçunda, gizlemek, tahrif etmek, yok etmek fiilleri suç sayılmış fakat bu fiillerin hangi hareketlerle işleneceği konusundan herhangi bir açıklama getirilmemiştir. Bu durum, suçun tespiti ve hangi kanun hükmüne göre cezalandırılacağı hususunu zorlaştırmaktadır. Yine aynı şekilde, re'sen takdir sebebi olarak da belirtilen defterlerin ihticaca salih olmamasını sonuçlayan, noksanlık, usulsüzlük ve karışıklık hallerinin neler olduğu belirgin değildir. Bu durumun aydınlatılması, Danıştay içtihatları ile sağlanmaktadır.

Öte yandan vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesi ve serbest delil sistemi gereği, mükelleflerin tuttukları defterler, hem vergileme sürecinde hem de yargılama aşamasında delil niteliğine sahiptirler. Ancak vergi hukukunda ispata, ispat yüküne, ispat araçları olan delil ve karinelere ilişkin kanuni düzenlemeler oldukça geneldir. Defterlerle ispat sürecinde başlangıç noktası olan mükellefin beyanı ile defter ve belgelerin doğru sayılması karinesinin, bu karinenin çürütülmesinin nasıl ve hangi yollarla olacağının, karinenin çürütülmesi ile mükellefin dayanabileceği diğer delillerin neler olduğunun Vergi Usul Kanunu'nda

özel olarak düzenlenmesi faydalı olacaktır. Zira, defterlerin delil olarak kabul edilmesi, vergilemeye esas olan olayların ortaya çıkarılmasında çok önemli bir yere sahiptir. Bu önem gereği, defterlerin delil olma fonksiyonlarının, Vergi Usul Kanunu'nun ispata ilişkin genel hükmünden başka, ayrıca düzenlenmesi gerekmektedir.

Mükellefin defter tutma yükümlülüğü konusunda, Vergi Usul Kanununda yeni düzenlemeler yapılması kaçınılmazdır. Bu düzenlemeler hem yükümlülüğün yerine getirilmesinde uyulması gereken kurallar açısından hem de mükelleflerin vergileme sürecinde kazançlarının gerçek ve tam olarak tespit edilmesine engel olmalarını önlemek gereğinden kaynaklanmaktadır. Ancak, her ne kadar kanuni düzenlemeler ile standart bir defter tutma düzeni ve adil bir vergileme sağlanılmak istense de, en başta mükelleflerin vergi ödevini bir vatandaşlık ödevi olarak yerine getirme konusundaki tutumları önem arz etmektedir.

**KAYNAKÇA**

**KİTAPLAR**

**AKDOĞAN Abdurrahman**, Vergi İncelemesi, (AİTİA. Yayın No:127), Ankara 1979.

**AKSOY Ahmet,** Muhasebe Denetimi, İzmir 1984.

**ARKAN Sabih**, Ticarî İşletme Hukuku, (Sözkesen Matbaacılık) 6.Baskı, Ankara 2001.

**ARSLAN Mehmet,** Vergi Hukuku, (Yaklaşım Yayınları), 4.Baskı, Ankara 2005.

**ATLI Mustafa Sırrı / ÇEVİK Orhan Nuri**, Mevzuatımızda Defter ve Belgeler, (Emel Matbaacılık), Ankara.

**BAYRAKLI Hasan Hüseyin**, Vergi Ceza Hukuku, (AKÜ. Yayın No: 5, İİBF. Yayın No: 4), Afyon 1996.

**BOZER Ali,** Ticaret Hukuku Bilgisi, (Sevinç Matbaası),Ankara 1987.

**BULUTOĞLU Kenan,** Türk Vergi Sistemi, (Batı Türkeli Yayıncılık), 8. Baskı, İstanbul 2004.(Vergi)

**BULUTOĞLU Kenan,** Son Değişikliklerle Vergi Kanunları, (Kent Basımevi), Cilt I, İstanbul 1981. (Cilt I)

**BULUTOĞLU Kenan,** Son Değişikliklerle Vergi Kanunları, (Kent Basımevi), Cilt I, İstanbul 1981. (Cilt II)

**CAN Ahmet / KAVAK Ahmet**, Kaynakçalı, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, 6.baskı, İstanbul 1990.

**CANDAN Turgut,** Vergi Suçları ve Cezaları, (Maliye ve Hukuk Yayınları), Ankara 1995.

**CANOĞLU M. Ali,** Vergi Muhasebesi, (Damga Matbaası), 2.Baskı, İstanbul 1985.

**CANOĞLU M. Ali / HACIRÜSTEMOĞLU Rüstem**, Vergi Uygulamaları ve Muhasebesi, (Damga Matbaası), İstanbul 1990.

**ÇAĞAN Nami,** Vergi Hukukunda Süreler, AÜHFY No: 389, (Sevinç Matbaası), Ankara 1975.

**DOĞANAY İsmail,** TTK Şerhi, Cilt I, 3.Baskı, Ankara 1990. (Şerh)

**DOMANİÇ Hayri,** TTK Şerhi, Cilt I, İstanbul 1988. (Şerh)

**DOMANİÇ Hayri,** Âdi-Kollektif ve Komandit Şirketler, 4.Baskı, İstanbul 1988. (Şirketler)

**DUMLU Selahattin**, Vergi Usul Kanunu Şerh ve İzahları, Cilt I, (İsmail Akgün Matbaası), İstanbul 1957.

**EDİZDOĞAN Nihat / ÖZKER Niyazi**, Türk Vergi Sistemi-Gelir Vergisi, (Ekin Kitabevi), Bursa 2002.

**ERİŞ Gönen,** Türk Ticaret Kanunu Ticarî İşletme ve Şirketler, (Seçkin Yayıncılık), 3.Baskı, Ankara 2004.

**EROĞLU Nurettin**, Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, 2.Baskı, Ankara 1995.

**GÜRBÜZ Hasan**, Muhasebe Denetimi, 3.Baskı, İstanbul, 1990.

**GÜNDEL Ahmet,** Vergi Suçları ve Cezaları, (Âdil Yayınevi), Ankara 1996.

**İMREGÜN Oğuz**, Kara Ticareti Hukuku Dersleri, (Filiz Kitabevi), 12.Baskı, İstanbul 2001. (Ticaret)

**İMREGÜN Oguz**, Kollektif, Komandit ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Ortaklıklar, İstanbul 1989.(Ortaklıklar)

**KANAT Zülküf**, Defter Tutma, (Savaş Yayınları), 9.Baskı, Ankara 1989.

**KANETİ Selim**, Vergi Hukuku, (Filiz Kitabevi), 2.Baskı, İstanbul 1995.

**KÂRAGÖZOĞLU Turgay,** İçtihatlı GVK, KVK, VUK ve Genel Tebliğleri, Ankara 1981.

**KARAKOÇ Yusuf**, Genel Vergi Hukuku, (Yetkin Yayınları), 4.Baskı, Ankara 2007.(Genel)

**KARAKOÇ Yusuf**, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi (DEÜHF Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 77), 2.Baskı, İzmir 1997. (Delil)

**KARAYALÇIN** Yaşar, Muhasebe Hukuku, 2.Baskı, Ankara 1988.

**KIZILOT Şükrü**, Vergi Sorunlarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Muktezalar, Ankara 1989. (Kararlar, 1989)

**KIZILOT Şükrü**, Vergi Uyuşmazlıkları ve Uygulamasıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları, Ankara, 1983.( Kararlar, 1983)

**KIZILOT Şükrü**, KDV Kanunu ve Uygulaması, (Yaklaşım Yayınları), 1996 Ankara. (KDV)

**KOÇAK Hakkı**, Mükellefin Ödevleri, İstanbul 1995.

**KUMKALE Rüknettin**, Hukukî ve Malî Yönleriyle Defter ve Belgeler, (Seçkin Yayıncılık), 1.Baskı, Ankara 2003.

**KURU Baki,** Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, ( AÜHF Yayın No: 354), Ankara 1975.

**KURU Baki / ARSLAN Ramazan / YILMAZ Ejder**, Medeni Usul Hukuku, (Yetkin Yayınları), 14. Baskı.

**MUTLUER M. Kamil,** Vergi Ceza Hukuku, (EİTİA. Yayın No: 214), Eskişehir 1979.

**MUTLUER M. Kamil**, Vergi Genel Hukuku, (İBÜ Yayınları) İstanbul 2006.(Genel)

**ÖNCEL Mualla / KUMRULU Ahmet / ÇAĞAN Nami**, Vergi Hukuku, (Turhan Kitabevi), 14.Baskı, Ankara 2006.

**ÖZASLAN** İsmail, Muhasebenin Teknik Yapısı, İstanbul 1984.

**ÖZBALCI Yılmaz**, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, (Oluş Yayıncılık), Ankara 2005.

**ÖZGÜR Feridun**, Muhasebe İlkeleri, (Yön Yayınları), İstanbul 1987.

**ÖZYER M. Ali**, Açıklamalı ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, (Acar Matbaacılık), 2.Baskı, Ankara 2003.

**PEKCANITEZ Hakan / ATALAY Oğuz / ÖZEKES Muhammet**, Medeni Usul Hukuku, (Seçkin Yayıncılık), 2.Baskı, Ankara 2001.

**POROY Reha / TEKİNALP Ünal / ÇAMOĞLU Ersin,** Ortaklıklar ve Kooperatifler Hukuku, (Beta Yayınları), 8.baskı, İstanbul 2000.

**POROY Reha / YASAMAN Hamdi**, Ticarî İşletme Hukuku, (Beta Yayıncılık), 9.Baskı, İstanbul 2001.

**SABAN Nihal,** Vergi Hukuku, (Der Yayınları), İstanbul 2004**.**

**SAYGILIOĞLU N. / GÖKER E.**, Defterler ve Dönem Sonu İşlemleri, Ankara, 1984.

**SEVİLENGÜL Orhan**, Genel Muhasebe, Ankara 1987.

**ŞEKER Nezih**, Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, (Beta Yayınları), İstanbul 1994.

**ŞENYÜZ Doğan**, Vergi Ceza Hukuku, (Ekin Kitabevi Yayınları), 3.Baskı, Bursa 2005.

**TEKİNALP Ünal / ÇAMOĞLU Ersin,** Açıklamalı Notlu Karşılaştırmalı Türk Ticaret Kanunu, 5.Baskı, İstanbul 1986.

**TURGAY Recep**, VUK ve Tatbikatı, I.Cilt, 3.Baskı, İstanbul, 1977.

**TUTUMLU Mehmet Akif,** Medeni Yargılama Hukukunda Delillerin İleri Sürülmesi, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2002.

**ULUATAM Özhan / METHİBAY Yaşar**, Vergi Hukuku. (İmaj Yayınevi), 5.Baskı, Ankara 2001.

**ULUSOY Yılmaz**, Ticarî Defterler Ticarî Belgeler, (Olgaç Matbaası), Ankara 1981.

**UMAR Bilge / YILMAZ Ejder**, İspat Yükü, (Kazancı Matbaası), 2.Baskı, İstanbul 1980.

**UYSAL A . / EROĞLU N**., Açıklamalı ve İçtihatlı Gelir Vergisi Rehberi, Ankara 1983.

**ÜREL Gürol,** Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 2003.

**ÜSTÜNDAĞ Saim**, Medeni Yargılama Hukuku Cilt: I-II, 7.Baskı, İstanbul 2000.

**YARBAŞ Fevzi**, Ticarî Defterlerin Delil Niteliği, (Adalet Yayınevi), 2.Baskı, Ankara 1996.

**YILMAZ Kazım,** Türk Vergi Hukuku, (Ce-Ka Yayınları), 6.Baskı, 2007 Ankara.

**YİĞİT Uğur,** Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, (Beta Yayınları), 1.Baskı, İstanbul 2004.

**MAKALELER**

**ACAR Mustafa Gürhan, "**Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesi," (Vergi Dünyası, S. 296, Y. 24, Nisan 2006), s. 75-78.

**AKDENİZ Kurtuluş**, **"**Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Defter İbraz Süresi", www.yaklasım.com.tr, (E.T.30.04.2007).

**ALTUNSABAK Murat,** "Defter Ve Belgelerin İbraz Zorunluluğu Ve İbraz Edilmemesi Halinde Uygulanacak Müeyyideler İle Cezai Sorumluluk", www.yaklasım.com.tr, (E.T.30.04.2007).

**ARİTE Ö. Alparslan,** "Damga Vergisi Defteri",http:// www.alomaliye.com/ocak06/,
(E.T. 30.04.2007).

**ATAY Tezcan,** "Mükellefler Tarafından Defter ve Belgelerin İncelemeye İbraz Edilmemesi ve Özellik Gösteren Durumlar", www.yaklasım.com.tr, (E.T.30.04.2007).

**AYDOĞDU İ.Hakkı**, "Kanunî Defterlerin Açılış ve Kapanış Tasdikleri", (Vergi Sorunları Dergisi, Y. 28, S. 96, Ocak 2005), s. 59-64.

**BUDAK Atilla,** "TTK ve VUK Çerçevesinde Yasal Defterlerin Muhafazası ve İbrazı ve Bazı Sorunlar" (Vergi Dünyası, S. 293, Y.25, Ocak 2006), s. 103-108.

**BEŞE Tayfun**, "Defterlerin İşlenmediği Aylarda, KDV Beyannamesinde Beyan Edilerek İndirilen KDV'nin, Kabul Edilmemesi Yönündeki Uygulama", www.yaklasım.com.tr, (E.T. 30.04.2007).

**ÇANGIR Niyazi, "**Defter ve Belgelerin İbraz Edilmediği Hallerde KDV İndirimi", www.yaklasım.com.tr, (E.T. 30.04.2007).

**ÇAVUŞ Mehmet**, **"**Vergi Usul Kanunu'nda Tutulması Mecburi Olan Defterler ve Kayıt Disiplini ", www.yaklasım.com.tr, (E.T. 30.04.2007).

**DOĞANAY İsmail**, "Tâcir Olmayan Bir Kimse Tâcir Sıfatını Haiz Olan Hasmının Ticarî Defter Kayıtlarına Dayanabilir mi", (A.Recai Seçkin'e Armağan, Ankara 1974), s.735-755. (Ticarî Defterler)

**DURAN Metin,** "VUK'da Defter ve Belgelerin İhticaca Salih Olmaması ve Sonuçları", www.yaklasım.com.tr, (E.T. 30.04.2007).

**DURUKAN Erol**, "Ticarî Defterlere Kapanış Şerhi Alınması Zorunluluğu", (Uygulamalı Mevzuat Dergisi, S. 2, Y.1), s.26-27.

**GÜNDÜZ Zeki,** " Sürekli Damga Vergisi Mükellefiyeti Tesis Ettiren ve Ettirmeyen Mükellefler Hakkındaki Uygulamalar, http://www.vergiportali.com/bulten,( E.T.30.04.2007).

**GÜNEŞ Gülsen**, "Vergi Hukukunda Deliller", (İÜHF Mecmuası, Cilt: .LI, S.1-4, İstanbul 1985), s.475-494.

**KARADENİZ Salim**, "Yabancı Dilde Kayıt Tutma ve Belge Düzenleme", (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 9, Temmuz 2005), s.33-37.

**KUMKALE Rüknettin**, "Defter ve Belgelerin İbraz Zorunluluğu, www.yaklasım.com.tr, (E.T. 30.04.2007).

**ÖNER Âdil**, "Ticarî Defterlerin Kapanış Tasdiki", www.yaklasım.com.tr, (E.T. 30.04.2007).

**ÖZDEN Murat, "**Tasdiki Zorunlu Olan Defterler ve Ocak Ayı İçerisinde Yapılabilecek İşlemler", www.yaklasım.com.tr, (E.T. 30.04.2007).

**PÜRSÜNLERLİ Elif,** "Ticari Defterlere Kapanış Tasdiki Yaptırılması ve Yaptırmayanların Karşılaşabileceği Sorunlar", www.yaklasım.com.tr, (E.T.30.04.2007).

**SABAN Nihal**, "Vergi Usul Kanununda Yer Alan Kârinelerde Aksini İspat", (Danıştay Dergisi, S.82-83, Y.22,), s.5-11.

**SEVİĞ Veysi**, "İşletme Defterleri Kalkıyor mu?", www.muhkulturkoop.org, (E.T. 30.04.2007).

**SEVİĞ Veysi, "**Defterlerin Çalınması Mücbir Sebep Sayılır mı"**,** www.yaklasım.com.tr, (E.T. 30.04.2007).

**SOMUNCUOĞLU Ünal, "** Belirsiz Zorunlu Defterler ve Uygulamadaki Bazı Sorunları", ( BATİDER, S. 4, Cilt: IX, Aralık 1978), s. 1068-1075. (Belirsiz)

**SOMUNCUOĞLU Ünal, "**Türk Ticaret Kanunu'nun Ticarî Defterlerle İlgili Bazı Hükümleri Üzerine Bir İnceleme" (İBD, S.1-4, 1976), s. 165-173. (Ticarî Defterler)

**SİPAHİOĞLU Hürol**, "Deprem Felaketi İle Ortaya Çıkan Farklı Bir Sorun-Defter ve Belgelerin Zayi Edilmesi ve Mükellefiyetle İlgili Ödevlerin Ertelenmesi" www.yaklasım.com.tr, (E.T. 30.04.2007).

**ŞEKER Sakıp**, " Defter ve Belgelerin İnceleme Elemanına İbraz Edilmemesinin Sonuçları"**,** www.yaklasım.com.tr, (E.T. 30.04.2007).

**ŞENLEN Süheyla, "**İdari Yargılama Usulünde İspat ve Delil", ( Argümentum, S. 33, Y. 3, Nisan 1993), s.586-591.

**ŞİMŞEK V.Arif**, "KDV İndirimi İçin Faturaların Yıl Sonuna Kadar Defterlere Kaydedilmesi Gerektiği", www.yaklasım.com.tr, (E.T. 30.04.2007).

**TAŞDELEN Aziz**, " Vergisel Açıdan Nakit Tahsilat ve Ödemenin Belgelendirilmesi Ödevi" , (AÜHFD, Cilt: 53, S. 2, 2004), s.141-171.

**TEKİNALP Ü./TEKİNALP** G., "Joint Venture", (Yaşar Karayalçın'a Armağan), Ankara 1988.

**TEZEL Adnan**, "Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi", (Reşat Kaynar'a Armağan), İstanbul 1981.

**TÜZ Hüseyin**, "Yıl İçinde Dolan Defterlerde "Kayıt Zamanı" Tasdik Süresine Etki Eder mi?", www.yaklasım.com.tr, (E.T. 30.04.2007).

**ULUDAĞ Barış**, "VUK Çerçevesinde Kanunî Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesi Durumu", www.yaklasım.com.tr, (E.T. 30.04.2007).

**ÜLGEN Hüseyin,** " Ticarî Defterlerle İspat", (BATİDER, Cilt: IV, S.1, Ocak 1967), s.86-103.

**ÜREL Gürol,** "Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesinde KDV İndirimi" (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S.17, Mayıs 2005), s.25-36. (KDV)

**ÜREL / ŞEKER**, "Tarh Zamanaşımı ve Defter, Belge İbrazında Özellikli Durumlar", www.yaklasım.com.tr, (E.T. 30.04.2007).

**VURAL Mahmut**, "Türk Vergi Sisteminde Defterlerin Delil ve İspat Bakımından Önemi", (Vergi Dünyası, S. 64, Aralık 1986), s. 61-71.

**YILMAZ**, Recep, "Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Defter ve Belgelerin Kaybı ve Sonuçları", www.yaklasım.com.tr, (E.T. 30.04.2007).