

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA DEFTER TUTMA
YÜKÜMLÜLÜĞÜ**

Zübeyir BAKMAZ

Danışman
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN

2010

YÜKSEK LİSANS
TEZ/ PROJE ONAY SAYFASI

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi 2008800130
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : Zübeyir BAKMAZ
Tez Başlığı : Türk Vergi Hukukunda Defter Tutma Yükümlülüğü

Savunma Tarihi : 30.06.2010
Danışmanı : Prof.Dr.Zeynep ARIKAN

JÜRİ ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>	<u>İmza</u>
Prof.Dr.Zeynep ARIKAN	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Prof.Dr.Mehmet TOSUNER	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Yrd.Doç.Dr.Şevket SAYIN	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	

Oybirliği
Oy Çokluğu ()

Zübeyir BAKMAZ tarafından hazırlanmış ve sunulmuş "Türk Vergi Hukukunda Defter Tutma Yükümlülüğü" başlıklı Tezi () / Projesi () kabul edilmiştir.

Prof.Dr. Utku UTKULU
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türk Vergi Hukukunda Defter Tutma Yükümlülüğü” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden olduğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

...../...../2010

Zübeyir BAKMAZ

ÖZET
Yüksek Lisans Tezi
(Türk Vergi Hukukunda Defter Tutma Yükümlülüğü)
Zübeyir BAKMAZ

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Mali Hukuk Programı

Türk Vergi Sistemi ödenmesi gereken vergilerin mükelleflerin kendileri tarafından hesaplanarak bildirilmesini istemektedir. Bu durumda beyan edilen vergi matrahlarının doğruluk derecesinin devlet tarafından kontrol edilmesi şart olmaktadır. Söz konusu kontrolün yapılabilmesi için mükellef beyanlarının dayanağını oluşturan vergisel işlemlerin bilinmesi gerekir. Bu nedenle söz konusu işlemlerin belirli bir disiplin içinde kayıt altına alınması zorunluluk olmaktadır. Bu kayıt zorunluluğu defter tutma işleminin mükellefler için bir yükümlülük haline gelmesine neden olmuştur.

Vergi mükelleflerinin tutacakları defterler ve bunların tutulma şekli 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ayrıntılı olarak belirlenmiştir. Mükelleflerin bu kurallara uyarak defter tutması mecburidir. Aksi takdirde defter tutmadan beklenen amaç ve faydaya ulaşılamaz. Defter tutmaya ilişkin emredici kurallara uymayan mükellefler adına hem ilave vergi tarh edilir hem de vergi cezası kesilir. Bu nedenle defter tutma yükümlülüğüne uyulması mükellefler açısından büyük önem arz etmektedir.

Bu çalışmada defter tutma yükümlülüğünün genel esasları ve bu yükümlülüğe egemen olan ilkeler incelenmiştir. Ayrıca bu yükümlülüğe uyulmamasının sonuçları da ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Türk Vergi Sistemi, Mükellef, Beyan, Yasal Defter, Kayıt, Defter Tutma Yükümlülüğü, Vergi Cezası

ABSTRACT
Master Thesis
(Book Keeping Obligation in Turkish Taxation System)
Zübeyir BAKMAZ

Dokuz Eylül University
Institute Of Social Sciences
Department of Finance
Financial Law Program

Turkish Taxation System requires that, the taxes to be paid must be calculated and declared by the taxpayers themselves. In this case, the degree of accuracy of the taxes declared must be controlled by the government. To make the control of such statements, entries that are basis for the taxpayer's declaration has to be known. For this reason it is necessary that such transactions recorded within a specific discipline. These necessities make the book keeping process to become a liability for the taxpayers.

The books and their registering methods are determined particularly in Tax Procedure Law No.213. It is compulsory for the taxpayers to obey these rules while book keeping process. Otherwise, expected goals and the benefits of bookkeeping can not be attainable. For taxpayers who are disobeying the book keeping obligations will have to bear the results as additional tax amount and fiscal penalty. Therefore, observing the provisions of book keeping acts is of great significance in terms of taxpayers.

In this study, the general fundamentals of book keeping and principles dominant on this obligation has been under debated. The consequences of not obeying these obligations have been also discussed.

Key Words: Turkish Taxation System, Taxpayer, Tax Declaration, Legal Book, Entry, Book Keeping Obligation, Tax Penalty

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA DEFTER TUTMA
YÜKÜMLÜLÜĞÜ**

TEZ ONAY SAYFASI.....	ii
YEMİN METNİ.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
KISALTMALAR	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN GENEL ESASLARI

I. DEFTER TUTMA KAVRAMI.....	6
A. Muhasebe Hukuku Açısından Defter Tutma Kavramı.....	6
B. Vergi Hukuku Açısından Defter Tutma Kavramı	8
II. DEFTER TUTMANIN TÜRKİYE’DEKİ TARİHİ GELİŞİMİ.....	13
III. DEFTER TUTMANIN AMAÇ VE FAYDALARI.....	16
A. Muhasebe Hukuku Açısından	16
B. Vergi Hukuku Açısından	18
IV. DEFTER TUTMAKLA YÜKÜMLÜ OLANLAR	29
A. Ticaret Kanunu’na Göre Defter Tutmak Zorunda Olanlar	30
B. Vergi Usul Kanunu’na Göre Defter Tutmak Zorunda Olanlar	31
1. Ticaret ve Sanat Erbabı	32
2. Ticaret Şirketleri	35

3. İktisadi Kamu Müesseseleri	39
4. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler	40
5. Serbest Meslek Erbabı	41
6. Çiftçiler	43

V. VERGİ USUL KANUNU'NDA TUTULMASI ZORUNLU KILINAN DEFTERLER.....44

A. Defter Tutma Yükümlülüğü Açısından Tüccar Sınıfları.....	44
1. Birinci Sınıf Tüccarlar	46
2. İkinci Sınıf Tüccarlar	54
3. Tüccar Sınıflarının Değişmesi	56
B. Birinci Sınıf Tüccarların Tutacakları Defterler	58
1. Yevmiye Defteri.....	59
2. Defteri Kebir	62
4. Envanter Defteri	64
a. Envanter Çıkarmak.....	65
b. Bina ve Arazinin Envantere Alınması.....	69
c. Amortisman Kayıtlarının Envantere Alınması.....	70
d. Bilanço Çıkarmak	71
C. İkinci Sınıf Tüccarların Tutacakları Defterler	72
1. İşletme Hesabı Defteri.....	73
2. İkinci Sınıf Tüccarlarda Envanter ve Amortisman Kayıtları.....	74
D. Faaliyet Nev'ilerine Göre (Tüccarlar İçin) Tutulması Zorunlu Kılınan Özel Defterler.....	76
1. İmalat İşletmelerinin Tutmak Zorunda Olduğu Özel Defterler	76
a. İmalat Defteri.....	77
b. Kombine İmalatta İmalat Defteri.....	78
c. Bitim İşleri Defteri	78
d. İmalat Defterlerine İlişkin Müşterek Hükümler	79
2. Diğer Ticari İşletmelerin Tutmak Zorunda Olduğu Özel Defterler	80
a. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Defteri	80
b. Damga Vergisi Defteri	81
c. Hâsılat Defteri.....	82
d. Ambar Defteri.....	84
E. Serbest Meslek Erbabının Tutacağı Defterler.....	85
1. Serbest Meslek Kazanç Defteri.....	86
2. Serbest Meslek Erbabında Amortisman Kayıtları	87

3. Noterler ve Borsa Acentelerinin Resmi Defterleri.....	88
F. Çiftçilerin Tutmak Zorunda Olduğu Defterler.....	89
1. Çiftçi İşletme Defteri.....	90
2. Çiftçilerde Amortisman Kayıtları.....	90

İKİNCİ BÖLÜM

DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNE EGEMEN OLAN İLKELER

I. DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN BAŞLAMASI VE SONA ERMESİ.....	91
II. DEFTER TUTMADA HESAP DÖNEMİ ESASI	92
A. Normal Hesap Dönemi.....	94
B. Özel Hesap Dönemi.....	94
C. Kıst Hesap Dönemi.....	96
1. Normal(Özel) Hesap Döneminden Özel(Normal) Hesap Dönemine Geçilmesi	96
2. İşe Başlamada Kıst Hesap Dönemi.....	97
3. İş Bırakmada Kıst hesap Dönemi	99
III. DEFTER TUTMADA GEÇERLİ OLAN MUHASEBE USULÜ	102
IV. ELEKTRONİK DEFTER UYGULAMASI.....	103
V. DEFTER TUTMADA KAYIT DÜZENİ.....	107
A. Kayıtların Türkçe Tutulması ve Türk Parası Kullanılması Zorunluluğu	108
B. Defterlere Kayıt Zamanı	110
C. Defterlerin Tutulma Şekli	112
D. Yanlış Kayıtların Düzeltilmesi	118
E. Boş Satır Bırakılmaması ve Sayfaların Yok Edilememesi.....	119
VI. DEFTER TUTMADA TASDİK DÜZENİ.....	120
A. Tasdik Ettirilmesi Zorunlu Olan ve Olmayan Defterler.....	121
B. Tasdik Makamı.....	123
C. Tasdik Şerhi	126

D. Tasdik Şekli	127
E. Tasdik Zamanı	128
1. Öteden Beri İşe Devam Edenler Mükelleflerde Tasdik Zamanı	129
2. Yeniden İşe Başlayanlarda ve Sınıf Değiştirenlerde Tasdik Zamanı	129
3. Yeni Bir Gelir Unsuru Elde Edilmesinde Tasdik Zamanı	131
4. Defterlerin Dolması Nedeniyle Kullanılacak Yeni Defterlerin Tasdiki	131
5. Tasdik Yenileme (Ara Tasdik)	133
6. Defterlerin Tasdik Ettirilmesinde Ek Süre	134
F. Defterlerin Tasdik Edilmesiyle İlgili Özellik Arz Eden Hususlar	134
1. Tasdiksiz Ya Da Yanlış Defter Tutulması	135
2. Defterlerin Sürekli Form Yerine A4 Kâğıdına Basılması	139
3. Tasdikli Ön Sayfa Yerine Tasdiksiz Arka Sayfaya Kayıt Yapılması	140
VII. DEFTER KAYITLARININ TEVSİKİ.....	142
VIII. DEFTERLERİN MUHAFAZA VE İBRAZ EDİLMESİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ.....	143
A. Defterlerin Muhafazası	148
B. Defterlerin İbrazi	153
C. Defterlerin Zayi Olmasının İbraz Yükümlülüğüne Etkisi	157
D. Tarh Zamanaşımı Nedeniyle Takdire Sevk Edilen Mükelleflerde İbraz Yükümlülüğü	163

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNE UYULMAMASININ SONUÇLARI

I. DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ AÇISINDAN RE'SEN VERGİ TARHINI GEREKTİREN HALLER.....	166
A. Defterlerin Tutulmaması, Tasdik Ettirilmemesi ve İbraz Edilmemesi	167
B. Defter Kayıtlarının İhticaca Salih Bulunmaması	170
C. Defterlerin Gerçek Durumu Yansıtmadığına Dair Delil Bulunması	175

**II. DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNE AYKIRILIK NEDENİYLE
DOĞAN VERGİ SUÇ VE CEZALARI179**

A. İdari Vergi Suçu İşlenmesine Neden Olan Aykırılık Halleri.....	180
1. Vergi Ziyayı Suçu Oluşturan Aykırılık Halleri	181
2. Usulsüzlük Suçu Oluşturan Aykırılık Halleri.....	183
a. Genel Usulsüzlük Suçu Oluşturan Aykırılık Halleri.....	183
b. Özel Usulsüzlük Suçu Oluşturan Aykırılık Halleri	185
B. Adli Vergi Suçu İşlenmesine Neden Olan Aykırılık Halleri	187
1. Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapmak Suçu.....	190
2. Uydurma Hesaplar Açmak Suçu.....	195
3. Çift Defter Tutmak Suçu	196
4. Defter ve Kayıtları Tahrif Etmek Suçu	197
5. Defter ve Kayıtları Gizlemek Suçu	198
6. Defterleri Yok Etmek Suçu	199

SONUÇ.....203

KAYNAKLAR.....211

KISALTMALAR

AİTİA	: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
APKKB	: Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı
ASMMO	: Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
AÜ	: Anadolu Üniversitesi
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
DEÜ	: Dokuz Eylül Üniversitesi
DSİ	: Döner Sermayesi İşletmesi
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
E	: Esas
GGM	: Gelirler Genel Müdürlüğü
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HF	: Hukuk Fakültesi
İİBF	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
K	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MB	: Maliye Bakanlığı
MHUD	: Maliye Hesap Uzmanları Derneği
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
MVHE	: Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü
s.	: Sayfa No
TCK	: Türk Ceza Kanunu
THP	: Tek Düzen Hesap Planı
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TL	: Türk Lirası
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
VDB	: Vergi Dairesi Başkanlığı
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Devletin ve diğerk kamu tüzel kişilerinin hükümlanlık gücüne dayanarak ekonomik, mali ve sosyal amaçlı kamu giderlerini finanse etmek için kişilerden mali güçlerine göre, karşılıksız olarak ve belirli kurallar dâhilinde tahsil ettiğı kanuni ve cebri ekonomik değerlere “vergi” denilmektedir. Devletin en önemli gelir kaynaklarından birisi olan vergi, kamu giderlerini karşılamak için herkesin malî gücüne göre vermekle yükümlü olduğı ekonomik değerlerdir. Mükelleflerin beyanına göre vergi borcunun hesaplandığı modern (beyana dayalı) vergi sistemlerinde verginin kendisinden beklenen amaçları ifa edebilmesinin temel koşulu, etkin bir şekilde işleyen “*kayıt ve belge düzeni*”dir. Zira kamu harcamalarının en sağlıklı akçeleme kaynağı olan vergilerin gereğı gibi toplanabilmesinde devletler bir takım zorluklar yaşamaktadır. Vergi mükellefleri ekonomik, sosyal ve psikolojik nedenlerle genellikle vergi kaçırma eğilimindedirler. Devletler söz konusu vergi kayıplarını asgariye indirmek amacıyla çeşitli önlemler almaktadırlar. Beyan esasını uygulayan devletler bu kapsamda mükellef beyanlarının doğruluğunu kontrol etme yoluna yani vergi denetimine başvurmaktadırlar. Mükellef beyanlarının doğruluğunun kontrolü anlamına gelen vergi denetimi, yasal defter kayıtlarının incelenmesi üzerine inşa edilmiş olan bir vergi hukuku müessesesidir. Modern vergi sisteminin vazgeçilmezlerinden birisi olan beyan esasının başarılı sonuçlar verebilmesi için mükellefler tarafından yapılan bildirimlerin denetimle desteklenmesi günümüz ekonomik koşullarında şart olmaktadır. Aksi bir durum, mükelleflerin hatalı beyanlarda bulunmasına ve dolayısıyla vergi gelirlerinde bir azalışa neden olacaktır. Gerçek durumu tam olarak yansıtmayan mükellef bildirim oranının hâlihazırda çok yüksek olduğı göz önüne alındığında; mükelleflerin zamanında, eksiksiz ve doğru bilgi vermeleri ülke ekonomisi açısından son derece önem arz etmektedir. Hayati önem arz eden başarılı bir beyan sistemi ise, vergiye tabi olayın meydana geldiğı tarihten itibaren ve vergiye tabi işlemler sürdüğü müddetçe bu işlemlerin kayıt altına alınmasını (defter tutulmasını) şekli vergi ödevi olarak mükelleflere yüklenilmesini zorunlu kılmaktadır.

Devletle vatandaşlar arasındaki vergileme olaylarını düzenleyen kurallar bütünü'nün genel adı olan vergi hukuku "*biçimsel/şekli vergi hukuku ve maddi vergi hukuku*" olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu ayrımın doğal bir sonucu olarak mükelleflere yüklenen ödevler de "*maddi ve şekli*" olarak ikiye ayrılmaktadır. Beyan edilen vergi borcunun ödenmesi işlemi maddi ödev olarak nitelendirilirken; bu maddi ödevin haricinde mükelleflerin şekli (biçimsel) vergi yükümlülükleri de bulunmaktadır. Şekli vergi ödevi olarak adlandırılan bu yükümlülükler, başta 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) olmak üzere ilgili vergi kanunlarında hüküm altına alınmıştır. Bu şekli ödevlerin esas amacı, vergi idaresinin vergilendirmeyi doğru yapmasını ve mükelleflerin anılan ödevleri eksiksiz olarak yerine getirmesini sağlamaktır. Mükelleflere yüklenen bu şekli ödevleri "*bildirimde bulunma, beyanname verme, defter tutma, belge düzenleme, defter ve belge düzenine uyma, defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz etme*" şeklinde gruplandırabiliriz. Belirlenen bu biçimsel kurallara uyulmaması durumunda mükelleflere uygulanacak yaptırımlar da VUK'da belirlenmiştir. Beyanname verme ödevi ilgili vergi kanunlarında; bunun dışındaki biçimsel ödevlerse VUK'da düzenlenmiştir. Söz konusu şekli ödevler, VUK'un "*Mükellefin Ödevleri*" başlıklı ikinci kitabının 153 ila 257. maddeleri arasında ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Biçimsel vergileme kurallarından birisi olan "*defter tutma*" ödevi de VUK'un 170-226. maddeleri marifetiyle mükellefler için bir "*şekli vergi yükümlülüğü*" haline getirilmiştir.

Vergi hukuku açısından defter tutmayı "*mükelleflerin servet, sermaye ve hesap durumları ile faaliyet sonuçlarının belli edilmesinin ve incelenmesinin sağlanması amacıyla vergi doğurucu olay ve işlemlerin belirli bir sistematik içinde özel bir teknikle (muhasabe tekniğiyle) yazılı hale getirilmesi (kaydedilmesi), sınıflandırılması ve özetlenmesi*" olarak tanımlayabiliriz.

Vergi hukukunda defter tutma yükümlülüğü mükellef için bilgi, devlet içinse hem bir bilgi hem de bir denetim aracı olmaktadır. Defter tutma yükümlülüğü VUK'da sıkı şekil şartlarına bağlanmıştır. Yasal defterlerin nasıl tutulacağı, defterlerin biçimsel olarak hangi özelliklere sahip olacağı, işlemlerin defterlere ne şekilde ve ne zaman kaydedileceği, tasdik işleminin ne şekilde ve kimler tarafından

gerçekleştirileceği, muhafaza ve ibraz sürelerinin ne olduğu, defterlerin gereği gibi tutulmasından ve aynı zamanda muhafaza ve ibrazından kimin sorumlu olacağı gibi hususlara ilişkin VUK'da çok sayıda emredici düzenlemeye yer verilmiştir. Defter tutma yükümlülüğüne ilişkin olarak getirilen bu emredici kurallara aykırı davranılması halinde mükellefler, hem re'sen vergi tarhına hem de vergi cezalarına muhatap kalmaktadırlar. Defter tutma yükümlülüğüne aykırı davranışlar VUK'da ağır cezai yaptırımlara bağlanmıştır. VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçu fiillerinin çoğunluğu defter tutma yükümlülüğüne ilişkindir. Bu fiilleri işleyen mükellefler hapis cezasıyla cezalandırılmaktadır. Bu ağır yaptırımın sebebi ise, beyan esasına dayalı Türk Vergi Sistemi'nin omurgasını oluşturan “*defter tutma*” müessesesinin başarılı bir şekilde işlemlerini sağlamaktır.

Öte yandan vergi hukukunun haricinde 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda da (TTK'da da) defter tutma ödevi düzenlenmiştir. Diğer bir ifadeyle defter tutma yükümlülüğü hem vergi hukukuna hem de ticaret hukukuna ilişkin bir konudur. Ancak TTK'nın getirdiği yükümlülük sadece tâcirleri kapsamaktadır. Tâcir olmayan bir kimsenin TTK kapsamında defter tutma yükümlülüğü bulunmamaktadır. VUK ise; içine tâcirleri de alan çok daha geniş bir iktisadi kitleyi hedef almıştır. Bu nedenle çalışmamızda sadece 213 sayılı VUK uyarınca tutulması zorunlu kılınan defterler ve bu defterlere ilişkin olarak vergi mevzuatımızda yer alan emredici düzenlemeler dikkate alınmıştır. Konu bütünlüğünün bozulmaması ve çalışmanın çok fazla uzun olmaması amacıyla 6762 sayılı TTK'da düzenlenmiş bulunan defter tutma ödevine bu çalışmada yer verilmemiştir. Ancak VUK'da açık hüküm bulunmayan ve bu nedenle kapalı kalan konular hakkında TTK'da hüküm bulunması halinde, söz konusu hükümlere çalışmamızda yer verilmiştir. Zira bu yönüyle TTK ve VUK, birbirini tamamlayıcı özellik arz etmektedir.

Bu çalışmada defter tutma kavramı, defter tutma yükümlülüğünden beklenen amaç ve faydalar, 213 sayılı VUK uyarınca defter tutma yükümlülüğü kapsamına alınan vergi mükelleflerinin kimler olduğu, kapsama giren mükelleflerin hangi esaslara göre tespit edileceği, bunların hangi defterleri hangi esaslarda tutacakları, kanunen belirlenen usul ve esaslarda defter tutulmamasının (re'sen vergi tarhı ve

vergi ceza hukuku yönünden) sonuçları üzerinde durulmuştur. Çalışmamızın amacı Türk Vergi Hukuku'nda geçerli olan defter tutma yükümlülüğünün genel itibarıyla hangi özellikleri taşıdığını incelemek, bu yükümlülüğe uyulmamasının sonuçlarının ne olacağını değerlendirmek ve bu yükümlülüğe ilişkin olarak uygulamada ne tür sorunlarla karşılaşıldığını ortaya koyarak bunlara çözüm önerisi getirmektir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır Birinci bölümde ilk olarak defter tutma yükümlülüğü muhasebe ve vergi hukuku açısından kavram olarak incelenmiş ve defter tutmanın ülkemizdeki tarihi gelişimine kısaca değinilmiştir. İkinci olarak devletin bu yükümlülüğü ihdas etmesindeki amacı ile sağlanmak istenen faydalar muhasebe ve vergi hukuku açısından ele alınmıştır. Daha sonra defter tutmakla yükümlü kılınanlar ile VUK uyarınca tutulması zorunlu kılınan defterler ele alınmıştır. 213 sayılı VUK'un defter tutmakla mükellef kıldığı ve defter tutmaktan müstesna kıldığı mükellef grupları Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları da dikkate alınmak suretiyle incelenmiştir. Yine 213 sayılı VUK'un tutulmasını emrettiği defterlerin hangi fonksiyonları ifa etmek üzere ihdas edildiği göz önünde tutularak bu defterlerin hangi bilgileri ihtiva edeceği ve biçimsel olarak ne şekilde tutulacağı hususlarına bu bölümde değinilmiştir. Vergi matrahlarının belirlenmesinde büyük önem arz eden envanter ve bilanço çıkarmak işlemlerinin hangi mükellef grupları tarafından ne şekilde, ne zaman ve hangi defterler üzerinde yapılacağı konularına değinilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde defter tutma yükümlülüğünü biçimlendiren, bu yükümlülüğe şekil veren yani defterlerin hangi esaslarda ve nasıl tutulacağını gösteren düzenlemeler (yargı kararları, özelgeler ve konuyla ilgili TTK hükümleri de dikkate alınmak suretiyle) incelenmiştir. Bu bağlamda defter tutmada geçerli olan hesap dönemi esası, kayıt ve tasdik nizamı, muhasebe usulü, tevsik zorunluluğu ve muhafaza ve ibraz gibi konular incelenmeye çalışılmıştır. Defter tutma yükümlülüğüne ilişkin getirilen usul ve esaslara uyulmasının vergi yargılaması hukuku açısından arz ettiği önem yine bu bölümde ele alınmıştır. Özellikle kayıt ve tasdik nizamı ile muhafaza ve ibraz konularında uygulamada yaşanan sorunlar ele

alınmaya çalışılmıştır. Yine bu bölümde elektronik defter uygulamasına değinilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise, defter tutma yükümlülüğüne ilişkin olarak diğer iki bölümde ele alınan emredici düzenlemelere aykırılık halleri ile bu hallerde uygulanacak cezai yaptırımlar incelenmiştir. Bu bölümde öncelikle re'sen vergi tarhına yol açan aykırılık hallerine değinilmiştir. Hangi aykırılık hallerinin re'sen vergi tarhına sebebiyet verdiği hangilerinin vermediği yargı kararları ışığında ele alınmıştır. Daha sonra, defter tutma yükümlülüğüne aykırı davranılması nedeniyle işlenen vergi suçları "*idari ve adli vergi suçları*" olmak üzere iki alt başlıkta incelenmiştir. Adli vergi suçuna neden olan aykırılık halleri incelenirken 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümlerinden ve yargı kararlarından faydalanılmıştır. Ayrıca söz konusu suç ve cezaların tespitinde ve uygulanmasında yaşanan sıkıntılara değinilmiştir. Çalışma, defter tutma yükümlülüğünün genel bir değerlendirmesini ve defter tutma yükümlülüğüne ilişkin olarak uygulamada yaşanan bazı sorunlara ilişkin çözüm önerilerimizi kapsayan sonuç bölümüyle bitirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN GENEL ESASLARI

Bu bölümde öncelikle muhasebe ve vergi hukuku açısından defter tutma kavramı incelenecektir. Daha sonra defter tutmanın ülkemizdeki tarihi gelişiminden kısaca bahsedilecektir. Defter tutmadan beklenen amaç ve faydalar yine muhasebe ve vergi hukuku açısından irdelenecektir. Son olarak da 213 sayılı VUK'un defter tutmakla mükellef kıldığı kişiler ve bunların tutmak zorunda olduğu defter türleri detaylı olarak incelenecektir.

I. DEFTER TUTMA KAVRAMI

Çalışmanın birinci bölümünün bu ilk kısmında defter tutma kavramının muhasebe ve vergi hukuku açısından tanımı yapılmaya çalışılmıştır.

A. Muhasebe Hukuku Açısından Defter Tutma Kavramı

İnsanlar ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla üretim faktörlerini bir araya getirip bunları işleyen ve işleten işletmeler vücuda getirmişlerdir. İşletmenin yönetimi ve sonuçları; sahiplerini, devleti ve kendisiyle ilişkisi bulunan birçok kişiyi ilgilendirir. İşletmenin sonuçları ve mali durumu hakkında doğru bilgi edinmek için bünyesine uygun ve yeterli bir muhasebe organizasyonu gereklidir¹. İşletmelerde sürekli olarak tekrar eden ve parayla ifade edilebilen işlem ve olayların kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenerek raporlar halinde sunulması ve yorumlanması sanatına “*muhasebe*” denilmektedir². Muhasebe mali nitelikteki olayları ve işlemleri parayla ifade edilmiş şekilde kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek rapor etme ve sonuçları yorumlama bilim ve sanattır³.

¹ Süleyman Genç ve Emin Tanrıvermiş, **Tekdüzen Hesap Planına Göre ve Danıştay Kararları Işığında Örneklerle Genel Muhasebe**, Süryay A.Ş., İstanbul, 2005, s.1.

² Ahmet Kızıl, **Genel Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**, Bahar Yayınevi, İstanbul, 2004 (Muhasebe), s. 1.

³ Hasan Altuncu ve Zafer Kütük, **Vergi Muhasebesi**, Vergi Denetmenleri Derneği Yayınları, Ankara, 2006, s. 9.

Muhasebeden beklenen görevler muhasebenin gelişimiyle çoğalmıştır. İlk zamanlarda sadece işlemleri kaydetme sistemi şeklinde anlaşılan muhasebe organizasyonunun kaydedilen bu bilgileri işlemesi, diğer bir anlatımla sınıflandırması ve gruplandırması yeterli kabul edilmekteydi. Dolayısıyla muhasebenin klasik fonksiyonları “işlemleri ve olayları kaydetme, yapılmış olan işlemleri gruplandırma ve neticeleri raporlama” şeklinde belirtilmektedir⁴. Muhasebe sisteminin bu klasik fonksiyonlarına “muhasebe verilerinin oluşturulması evresi” denilmektedir⁵. Ancak muhasebe organizasyonuna günümüzde klasik işlevlerinin yanı sıra “yapılan işlem ve neticelerin analizi, analiz neticelerinin yorumlanması” gibi modern fonksiyonlar da yüklenmiştir⁶.

Yapılan tanım ve açıklamalardan da görüleceği üzere muhasebe organizasyonunun belirli aşamaları bulunmaktadır. Söz konusu organizasyonunun ilk ve en basit kademesi ise “defter tutma” aşamasıdır. Muhasebe hukuku içerisinde defter tutmayı “bir dönem içinde gerçekleşmiş değer hareketlerini ilgili defterlere kaydetmek ve bu defterleri saklamak” şeklinde ifade etmek mümkündür⁷. Diğer bir anlatımla defter tutma kavramı, muhasebenin klasik fonksiyonlarının birincisini ve modern muhasebe sisteminin temelini (birinci basamağını) oluşturmaktadır. Zaten “hesap, kayıt ve belge sistemini kurmak, defter tutmak, sonuçları tespit etmek” şeklinde tanımlanan dar anlamda muhasebe kavramı kapsamında “defter tutma” da yer almaktadır⁸. Buna göre defter tutma, finansal işlemlerin kaydını ve finansal kayıtların korunmasını sağlayan aşamalardır. Bu aşamalar mekanik olarak tekrarlanan ve muhasebe sürecinin sınırlı, ancak çok önemli bir kısmıdır⁹. Bu nedenle muhasebe teorisinde defter tutma kavramı “işletmenin faaliyetlerinden ve işlemlerinden parasal ve malî nitelikte olanlarının bir araya getirilmesi ve belli bir disiplin içinde defterlere işlenmesi” şeklinde tanımlanmaktadır¹⁰.

⁴ Kızıl, Muhasebe, s. 6.

⁵ Yüksel Koç Yalkın, **Genel Muhasebe**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1994, s. 2.

⁶ Kızıl, Muhasebe, s. 7.

⁷ Yaşar Karayalçın, **Muhasebe Hukuku**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara, 1987, s. 7.

⁸ Fevzi Yarbaş, **Ticari Defterlerin Delil Niteliği**, Adalet Yayınevi, Ankara, 1996, s. 17.

⁹ Oya Yıldırım ve Nergis Tek, **Finansal Muhasebe**, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2004, s. 11.

¹⁰ İsmail Özaslan, **Muhasebenin Teknik Yapısı**, Hüsnütabiat Yayınları, İstanbul, 1972, s. 2.

B. Vergi Hukuku Açısından Defter Tutma Kavramı

Devlet, hizmetlerinin üretiminde kullanılacak kaynakları bütçe harcamaları yaparak ekonomiden satın alır. Bütçeye gelir aktarımı, kişiler vergilendirilerek yapılır¹¹. Bilindiği üzere, modern devletin varlık sebebi olan fonksiyonlarını ifa edebilmesi için gerekli olan finansmanın teminine yönelik araçlardan birisi de vergidir. Dolayısıyla modern devletin; ekonomik, siyasal ve sosyal nedenlerin dışında en azından fiskal fonksiyonu nedeniyle vergi toplaması gerekmektedir¹². Alman Vergi Usul Kanunu'nun bir çevirisi olan 213 sayılı VUK, diğer vergicilik kavramlarını tanımladığı halde vergi kavramına yer vermemiştir. Buna karşılık Alman Vergi Usul Kanunu'nda vergi kavramına ilişkin olarak "*Vergiler herhangi bir belirli hizmetin karşılığı olmaksızın ve kamu tüzel kişisi tarafından gelir sağlamak üzere, kanunen mükellef durumunda bulunan herkese bir kez veya sürekli olarak yaptırılan para ödemeleridir*" şeklinde bir tanımlama yapılmıştır¹³. Zamanımızda kamu giderlerinin finansmanında başvurulan kaynakların en önemlisi olan vergi, tarihsel ve sosyal bir kurum olup, kökeni itibarıyla beşeri müşterek hayat kadar eskidir. Bireyler, siyasal topluluklar halini almaya başladıkları zamandan beri kolektif nitelikteki ihtiyaçları tatmin etmek üzere toplum üyelerini vergiler yoluyla yükümlü kılma yöntemlerini aramışlardır¹⁴. Günümüzde de devletler, toplum halinde yaşamının bir gereği olarak ortaya çıkan kamusal ihtiyaçların finansmanında hukuki cebir altında vergi alma yetkisine sahiptirler. Bu sahipliğin esas kaynağı da devlet egemenliğinde yatmaktadır. Bu bağlamda devletin egemenlik gücü sahasında sahip olduğu en önemli yetkilerden biri vergilendirme yetkisidir. Bu nedenle vergilendirme yetkisinin kaynağı mali egemenlik yani devlet egemenliği olmaktadır¹⁵. Mali egemenlik, devlet egemenliğinin sürekliliğini ve etkinliğini sağlar. Ayrıca devlete bütçe yapma ve buna bağlı olarak vergilendirme, harcama, borçlanma ve diğer devletlere karşı ulusal bağımsız bir mali politika izlenmesi gibi yetkiler verir¹⁶.

¹¹ Kenan Bulutoğlu, **Kamu Ekonomisine Giriş**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008 (Ekonomi), s. 340.

¹² Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları-I**, MHUD Yayınları, İstanbul, 2004, s. 131.

¹³ Selahattin Tuncer, **Vergi Hukuku ve Uygulaması-I**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, s. 118.

¹⁴ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s. 1.

¹⁵ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, İlkem Ofset, İzmir, 2007(Usul), s. 24.

¹⁶ Nezih Varcan, **Türkiye'de Vergi Politikalarının Oluşumu-Cumhuriyet Dönemi**, AÜ İİBF Yayınları, Eskişehir, 1987, s. 2.

Anayasal bir kurum olan ve kamu giderlerinin finansmanında yegâne kaynak olarak kullanılan vergiler, aynı anda farklı isimler altında ve farklı konular üzerinden alınmaktadır. Zira küreselleşen dünyayla birlikte ulusal hükümetlerin (mali ve mali olmayan amaçlarla) vergiye başvurma ihtiyaçları had safhaya çıkmıştır. Bu durum ise, çok sayıda verginin aynı anda yan yana uygulanması sonucunu doğurmaktadır. Aynı anda birden fazla verginin uygulamaya konması ise “*vergi sistemi*” kavramının doğmasına neden olmuştur. Dar anlamda vergi sistemi “*bir ülkede belli bir zamanda mevcut olan bütün vergilerden teşekkül eden bir bütünü*” ifade etmektedir¹⁷. Uygulamada vergi sistemi üç temel yapıdan oluşmaktadır. Bunlar; “*vergi mevzuatı*”, bu mevzuatı devlet adına uygulayan durumunda bulunan “*vergi yönetimi*” ve “*vergi mükellefi*”dir¹⁸. Bu tanımlama ışığında ülkemizde hâlihazırda uygulanmakta olan vergiler “*gelir, servet ve tüketim üzerinden alınan vergiler*” olarak üç ana gruba ayrılarak incelenmekte ve bu vergiler bütünü Türk Vergi Sistemi’nin mevzuat ayağını oluşturmaktadır.

Günümüz ekonomileri, ancak türlü vergiler uygulamak suretiyle kamu hizmetlerinin finansmanını sağlayabilmekte ve hatta bu kadar değişik vergiler dahi genellikle yeterli olmadığından; borçlanma ve emisyon gibi vergi dışı finansman kaynaklarına başvurumaktadırlar¹⁹. Söz konusu kompleks yapı Türk Vergi Sistemi’nin yaklaşık olarak onaltı farklı vergi türünü ihtiva etmesine yol açmıştır. Buna karşın sistemin en önemli vergilerini “*gelir, kurumlar, katma değer ve özel tüketim vergileri*” teşkil etmektedir. Türk Vergi Sistemi’nin temelini oluşturan bu vergiler ve diğer vergilerin büyük bir çoğunluğu mükellefin beyanı üzerine tarh ve tahsil olunmaktadır.

1900’lerin başından itibaren gerçek vergi matrahını yakalamak ve çağdaş hukuk normları çerçevesinde mükellefin hak ve hukukunu gözetmek için vergi tarhında mükellefin veya vergi sorumlularının kendi kazançlarını kendilerinin beyan etmeleri esasına dayanan “*beyan üzerine tarh*” usulüne geçilmiştir. Bu yöntem

¹⁷ Genç Osman Yaraşlı, **Türkiye’de Vergi Reformu**, MB APKKB Yayını, Ankara, 2005, s. 3.

¹⁸ Zeynep Arıkan, “Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirilmesi ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 199, Nisan 2005, s. 152.

¹⁹ Aykut Herekman, **Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı) Cilt II**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1990, s. 116.

“*beyan usulü*” de denilmektedir. Bu usulün 213 sayılı VUK’a göre başka bir adı ise “*tahakkuk fişi esası*”dır²⁰. Vergilenecek unsurlarının ne olduğunun en iyi mükellef tarafından bilinebileceği düşüncesine dayanan bu yöntemde mükellef, vergi matrahını bildirmekte ve vergileme sürecine fiilen katılmaktadır²¹. Türkiye’de mükellef için (modern anlamda) vergi matrahını ve vergi borcunu hesaplayıp vergi idaresine beyan etme zorunluluğu önce 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu marifetiyle 1950 yılında başlamıştır. Beyan esası daha sonra gümrük vergisine (1954), emlak vergisine (1971) ve KDV’nin kabulüyle harcama vergilerine yayılmıştır²².

Yukarıda da belirtildiği gibi Türk Vergi Sistemi’nin beyan esasına dayalı olması, kayıt ve belge düzenine uyulmasını zorunlu kılmaktadır. Zira tarhiyat işleminin mükellefin beyanına göre yapılması, bu beyanın defter kayıtlarına ve belgelere uygun olmasını zorunlu kılmaktadır.

Vergi mükelleflerinin en temel ödevi, kendi beyanları üzerine vergi dairesince adlarına tarh edilen vergiyi zamanında ve eksiksiz olarak ödemektir. Bu ödev “*maddi yükümlülük*” olarak adlandırılmaktadır²³. Türk Vergi Sistemi’nde vergi borcu mükellefin beyanına göre saptandığından; mükelleflere, vergi borcunun ödenmesi dışında diğer ödevler de yüklenmiştir. Vergi borcunu ödeme dışında kalan ve mükelleflere yüklenen bu ödevlerde güdülen amaç ise, devletle mükellef arasındaki vergi ilişkisinin düzgün bir biçimde işleyebilmesini sağlamaktır²⁴. Bu bağlamda vergi borçlusun “*maddi görev*” olarak adlandırılan vergi borcunu ödemek görevi yanında; defter tutmak, beyanname vermek, bildirimlerde bulunmak, belgeleri saklamak gibi çeşitli “*şekli görevleri*” de vardır²⁵. Zaten vergi kanunlarından doğan vecibelerin tamamını ifade eden “*vergi mükellefiyeti*” kavramı da; hem maddi vergi borcunu hem de buna ek olarak şekli ve usuli görevleri bünyesinde

²⁰ Ahmet Erol, **Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 81.

²¹ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi İncelemesi**, AİTİA MVHE Yayınları, Ankara, 1979(İnceleme), s. 1.

²² Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul, 2004(Vergi), s. 319.

²³ Fatma Taş, “Vergi Mükelleflerinin Kayıt Düzenine İlişkin Ödevleri”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 152, Ocak Haziran 2007, s. 116.

²⁴ Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1999, s. 177.

²⁵ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s. 72.

barındırmaktadır²⁶. Söz konusu şekli görevler; verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsili ile vergi uyuşmazlıklarının çözümü ve vergi icrası gibi konuları inceleyen ve “*şekli vergi hukuku*” adı verilen hukuk dalında ele alınmaktadır. Şekli vergi hukukuna “*vergilendirme tekniği*” adı da verilmektedir²⁷. Bu gibi şekli ve usuli görevlere gerek vergi kanunları gerekse usul kanunları içinde rastlamak kabildir. **Örneğin** VUK’un ikinci kitabı baştan sona kadar, vergi borcu dışında kalan mükellef ödevlerini düzenlemektedir. Bu bağlamda 213 sayılı VUK’un (ikinci kitabının ikinci kısmında) 171 ila 226. maddeleri arasında “*defter tutma*” müessesesinin esasları düzenlenmiştir. Buna göre 213 sayılı VUK marifetiyle düzenlenen defter tutma yükümlülüğünün “*şekli vergi ödevi*” olduğu anlaşılmaktadır.

Hiç bir kanuni düzenlemenin olmadığı bir düzende bile müteşebbislerin “*işletmelerinin faaliyetleri hakkında bilgi edinmek*” amacıyla defter tutma zorunluluğu duyacağı açıktır. Müteşebbis işletmesi ile ilgili alışlarını, satışlarını, giderlerini, çeşitli gelirlerini herhangi bir yere kaydetmek suretiyle belli devreler itibari ile (genellikle bir yıl) gerçek durumu öğrenmek; işletmesi ve işleriyle ilgili borçlarını, alacaklarını izlemek; ortaklık durumlarında ortakların işletmeden çektiklerini, işletmeye yatırdıklarını, faaliyet sonunda ne kadar kazanıp ne kadar kaybettiklerini bilmek isteyecektir. Yine günümüzde en küçük ticari veya sınaî birimlerde bile işlemler insan belleğine sığamayacak kadar yoğundur. Bu ve benzeri bilgi edinme nedenleri defter tutma gereğini çok açık bir şekilde ortaya koymaktadır²⁸. Vergi kaybına neden olabilecek sonuçların devlet açısından ortadan kaldırılması, gerek gelir üzerinden alınan vergilere temel olacak matrahın doğru hesaplanması gerekse dolaylı vergilerin sağlıklı şekilde toplanabilmesi yine defter kayıtlarının sunacağı bilgilere bağlı olmaktadır²⁹. Devletin mükellefle alakasının “*kazancını defterinden tespit etmek ve bunun üzerinden vergi tarh ve tahakkuk ettirmek*” amacına dayandığı ekonomik yaşamda; mükelleflerce tutulan defter kayıtlarının bilgi ve denetim kaynağı olması bakımından devlete arz ettiği önem günümüzde had safhaya ulaşmıştır.

²⁶ Tuncer, s. 125.

²⁷ Tosuner ve Arıkan, Usul, s. 2.

²⁸ Safiye Öngen, **Vergi Muhasebesi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000, ss. 30-31.

²⁹ Yıldırım ve Tek, s. 26.

Defter tutma yoluyla her türlü işlemler bir düzen içinde sıralanmış, kayıt ve hesap edilmiş ve ayrıca ileride bunlardan bir sonuç elde edilebilecek (beyan edilecek) hale getirilmiş olacaktır. Bu durum ise; hem mükelleflerin doğru beyan yapmasını, hem de vergi idaresine beyanların doğruluğunu araştırma imkânı sağlamış olacaktır³⁰. Vergi idaresi, mükellef beyanları üzerine hesaplanan vergi borcunun gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığının kontrolünü defterler üzerinden yapar ve beyanlardaki bu eksiklikleri tamamlar³¹. Devletin vergiler aracılığıyla bireylerin mamelekine müdahalede bulunarak mal varlıklarında azalmaya neden olması ve bu müdahalenin de karşılıksız olması; bireylerin vergi yüklerini ortadan kaldırmaya veya en düşük düzeyde tutmaya tevessül etmelerine yol açar³². Diğer taraftan mükellefler ödedikleri vergilerin ülkenin ve bu arada kendilerinin yararına kullanılmadığını düşündükleri takdirde; verginin gerekliliğine inançlarını kaybetmekte ve vergiye karşı direnç göstermektedirler³³. Söz konusu eğilim ve girişimler ise, gerçeğe aykırı beyanda bulunmayla sonlanır. Bu noktada devreye vergi denetimi girer. Devlet, mükellefe göstermiş olduğu güvenin geçerliliğini saptamak ve sapmaları önleyerek bildirim yönteminin işlerliğini sağlamak amacıyla, mükelleflerin hesap ve işlemlerini inceleme yetkisini elinde tutmaktadır³⁴. Zira modern vergi sisteminin vazgeçilmezlerinden birisi olan beyan esasının başarılı sonuçlar verebilmesi için mükellefler tarafından yapılan bildirimlerin denetimle desteklenmesi şarttır³⁵. Denetime tabi tutulan beyannamelerde yer alan bilgilerin de yasal defterlere dayalı olması sebebiyle, vergi denetim ve kontrol işleminin büyük çoğunluğu defterler üzerinden gerçekleşmektedir. Bu bağlamda 213 sayılı VUK'un vergi denetimini düzenleyen 127-152. madde hükümlerine bakıldığında, genel olarak defterlerin hedef alındığı görülmektedir. Bu nedenle vergi incelemesi öncelikle defter, kayıt ve belgeler üzerinden yapılmaktadır.

³⁰ Ali Uysal ve Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu**, Sözkese Matbaacılık, Ankara, 2005(VUK), s. 226.

³¹ Bulutoğlu, Vergi, s. 319.

³² Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, s. 21.

³³ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, "Re'sen Vergilendirme ve Sorunlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 177, Haziran 2003, s. 68.

³⁴ Akdoğan, İnceleme, s. 3.

³⁵ Fazıl Tekin ve Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 19.

Defter tutma müessesesinin yukarıda etraflıca açıklanan “*bilgi ve denetim aracı olma*” fonksiyonlarından yararlanmayı amaçlayan 213 sayılı VUK, defter tutmayı biçimsel bir vergi yükümlülüğü haline dönüştürmüştür. Defter tutma yükümlülüğü, VUK’un “*Mükellefin Ödevleri*” başlıklı İkinci Kitabının “*Defter Tutma*” başlıklı İkinci Kısımında düzenlenmiştir. VUK’un 171 ila 226. maddeleri arasında on ayrı bölüm halinde düzenlenen defter tutma yükümlülüğü, aksine hareket edilmesi halinde cezai müeyyidelerin uygulandığı yasal bir zorunluluk haline getirilmiştir. Yine aynı Kanun’un 253 ve 256. maddelerinde yapılan düzenlemelerle; tutulması zorunlu kılınan bu defterlerin muhafaza ve ibrazına ilişkin olarak bazı mecburiyetler getirilmiştir. Defter tutma yükümlülüğüne ilişkin bu kurallara uyulmaması halinde mükellefler, VUK’un Dördüncü Kitabında düzenlenmiş bulunan vergi cezalarına maruz kalmaktadırlar.

II. DEFTER TUTMANIN TÜRKİYE’DEKİ TARİHİ GELİŞİMİ

Ülkemizde muhasebenin ve defter tutma ödevinin yazılı bir kurala bağlanması 1850 tarihli “*Kanunname-i Ticaret*” ile gerçekleşmiştir. 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanunu’nun bir çevirisi olan bu Kanun, tüccarların tutmak zorunda oldukları defterler hakkında hükümler getirmiştir³⁶. Defter tutma usul ve esaslarına yönelik olarak 1869 yılında “*Usuli Defteri*”, 1882 yılında “*Fenni Usuli Defteri*” ve 1884 yılında “*Usuli Defteri Cedit*” isimli kitaplar yayınlanmıştır. Kayıt tutma ve defter sistemleri hakkında açıklamalar getiren bu kitaplar, o dönemin okullarında ders kitabı olarak okutulmuştur³⁷.

1926 yılında yürürlüğe giren eski Türk Ticaret Kanunu’nda; şirket hesaplarının tutuluş şekli ve karın hesaplanması üzerinde durulmuş, bilanço ve kar zarar tablolarının düzenlenmesi gibi hususlarda önemli esaslar getirilmiştir³⁸.

³⁶ Sakıp Şeker, **Dönem Sonu İşlemleri-I**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1999(Kitap), s. 5.

³⁷ Zülküf Kanat, **Vergi Kanunlarına Göre Örnekleriyle Defter Tutma**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1995, s. 25.

³⁸ Kanat, s. 25.

1926 yılında hayata geçirilen 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'yla beyanname usulü ile safi kar üzerinden vergi alınması amaçlanmış; bunun için mükelleflerin defter tutması, verilecek beyannamelere bilanço ve kar zarar hesabı özetlerinin eklenmesi zorunlu tutulmuştur³⁹.

1938 yılında yürürlüğe giren 3460 sayılı Kanun, iktisadi devlet teşekküllerinin uyması gereken muhasebe kurallarını düzenlemiştir⁴⁰. Söz konusu Kanun "*işletme bütçesi*" uygulamasına yol açmış ve muhasebe düzeni batılı ülkelerdeki anlayışa uygun bir biçimde yürütülmeye başlanmıştır. Öte yandan 07.07.1971 tarih ve 7/2767 sayılı Kararname ile 1972 yılından itibaren kamu iktisadi teşebbüslerinde "*Tekdüzen Muhasebe Sistemi*" uygulamaya konulmuştur⁴¹. Yapılan bu düzenleme kamu sektörü için zorunlu, özel sektör için isteğe bağlı olmuştur⁴².

1950 yılında Vergi Usul Kanunu'nun⁴³ ve ardından 1956 yılında yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe konulması, Türkiye'de defter tutma uygulamalarında yeni bir dönemin başlangıcı olmuş ve bu kanunlar günümüze kadar muhasebe sistemini yönlendirici etkisini sürdürmüştür.

TTK'da defter tutmaya ilişkin olarak yer alan hükümler, esas itibarıyla ticari defterlerin ispat kuvveti açısından önem arz etmektedir. Bunlara uyulmaması, bir anlaşmazlık halinde defterlerin sahibi aleyhine delil sayılması sonucunu doğurur. Dolayısıyla TTK'da yer alan hükümlerin yaptırımını kendi içerisinde gizlenmiş durumda olup; defterler üzerinden bir hakkın talebi halinde açığa çıkarlar. Yine TTK'da söz konusu kurallara uyulmaması halinde parasal bir ceza öngörülmemiştir. Buna mukabil VUK'da ceza hükümlerinin çokça yer alması, vergi kanunlarının muhasebe uygulamasına ve dolayısıyla defter tutma ödevine önemli ölçüde hâkim olmasına neden olmuştur⁴⁴.

³⁹ Semih Öz, **Gelir Vergisi'nde Vergiyi Doğuran Olay Elde Etme**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 11.

⁴⁰ Şeker, Kitap, s. 5.

⁴¹ Kanat, s. 25.

⁴² Yıldırım ve Tek, s. 27.

⁴³ 1961 tarih ve 213 sayılı VUK, 1950 tarih ve 5432 sayılı VUK'u yürürlükten kaldırmıştır. Ancak eski ve yeni VUK arasında defter tutma ödevi açısından çok fazla fark bulunmamaktadır.

⁴⁴ Bülent Üstünel, **Mali Tablolar**, Denet Yayıncılık, İstanbul, 1995, s. 8.

VUK'da muhasebeye ve dolayısıyla defter tutma ve temel mali tablolara ilişkin pek çok hüküm yer almaktadır. VUK ve buna ilişkin yönetmelik ve tebliğler, muhasebe hukukundaki boşluğu önemli ölçüde doldurmuştur. Kanun'da yer alan hükümler mahiyeten genel kabul görmüş muhasebe kuralları doğrultusunda olmakla beraber, vergiyle ilişkili olması nedeniyle zaman içerisinde uygulamaya Maliye Bakanlığı'nın görüş ve anlayışı hâkim olmuştur. VUK'da yer alan ceza hükümleri de uygulayıcıları ticari bilanço anlayışından uzaklaştırmış ve defterlerin mali bilanço esasına göre tutulmasına neden olmuştur⁴⁵.

Tutulması zorunlu olan defterler konusunda önemli ilkeler getiren ve hâlihazırda muhasebeyi yönlendirici etkisini sürdürmekte olan 213 sayılı VUK, söz konusu defterlere muhasebe kayıtlarının ne şekilde yapılacağına ilişkin olarak 1994 yılına kadar herhangi belirleme yapmamıştır. Bu nedenle bu tarihe kadar mükellefler arasında defter kayıtlarına ilişkin olarak herhangi bir uygulama birliği olmamıştır. Zira VUK'un 175. maddesinde bu tarihe kadar *“mükellefler defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usul ve tarzda tanzim etmekte serbesttirler”* hükmü yer almaktaydı. Dolayısıyla mükellefler Kanun'un belirlemiş olduğu defterlere istedikleri gibi muhasebe kaydı yapabilmekteydiler. 3762 sayılı Kanun⁴⁶ marifetiyle VUK'un 175. maddesine *“Ancak Maliye Bakanlığı muhasebe standartlarına, tekdüzen hesap planına ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye; bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibariyle uygulamaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir”* ibaresi eklenmiştir. Yapılan bu değişiklik sonucu Maliye Bakanlığı yetkisini ilk olarak 1992 yılında yayımladığı 1 seri no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği⁴⁷ (MSUGT) marifetiyle kullanmış ve *“Tekdüzen Muhasebe Sistemini”* hayata geçirmiştir. 01.01.1994 tarihinde yürürlüğe giren anılan tebliğ marifetiyle tüm ülke çapında tekdüzen hesap planının (THP'nin) uygulanması zorunlu kılınmıştır. Söz konusu tebliğ sonucu *“Türk Muhasebe Sistemi”* yazılı mevzuat içerisindeki yerini belirgin bir şekilde almıştır⁴⁸. Yapılan düzenlemenin kapsamına bilanço

⁴⁵ Üstünel, s. 9.

⁴⁶ 07.09.1991 tarih ve 20984 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁷ 26.12.1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁸ Üstünel, s. 10.

esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler girmektedir. Yapılan düzenleme, işletmelerin muhasebe sistemlerini tekdüzen hesap çerçevesi ve hesap planı doğrultusunda kurmalarını mecburi hale getirmiştir. Ekonomik ve sosyal şartlara göre THP uygulamasında değişiklikler yapılmaktadır. Bu bağlamda Maliye Bakanlığı en son 26.12.2008 tarih ve 15 seri no.lu MSUGT'yi hayata geçirmiştir.

III. DEFTER TUTMANIN AMAÇ VE FAYDALARI

Çalışmanın bu kısmında, mükellefler için bir yükümlülük haline getirilen defter tutmadan beklenen amaç ve faydalar muhasebe ve vergi hukuku açısından ele alınmıştır.

A. Muhasebe Hukuku Açısından

Muhasebenin amacı; işletmenin yöneticilerine, sahiplerine veya ortaklarına, alacaklılarına, devlete ve yöneticilerin gerekli gördüğü diğer kişi ve kuruluşlara işletmenin mali durumuna, faaliyetlerine ve faaliyetlerinin sonuçlarına ilişkin bilgi vermektir⁴⁹. Bir hizmet faaliyeti olan muhasebe; ekonomik birimlerin karar almasında ve alternatif faaliyet durumları arasında mantıklı seçim yapmasında yarar sağlayan, finansal yapıda sayısal bilgiler sağlamayı amaçlayan bir bilgi sistemidir⁵⁰. Muhasebe sisteminin bu amacını gerçekleştirebilmesi, her şeyden önce, muamelelerin belirli bir sistematik içinde kayıt altına alınmış diğer bir ifadeyle defterlere intikal ettirilmiş olmasına bağlıdır. Bu nedenle muhasebe sisteminin söz konusu amaçlarını, muhasebenin belkemiğini oluşturan “*defter tutma*” işlevine de teşmil etmek kanaatimizce yanlış olmayacaktır.

Bir işletmenin faaliyet ve sonuçları konusundaki en önemli bilgi kaynağı, o işletmenin muhasebe kayıtları ve belgeleridir. Ekonomik faaliyetlerin belirli bir disiplin içinde kaydedildiği defterlere dayanılarak karar alınabilmesinde en önemli unsur, bu bilgilerin sağlıklı ve mukayese edilebilir şekilde kayıtlara geçirilmiş

⁴⁹ Genç ve Tanrıvermiş, s. 2.

⁵⁰ Necdet Sağlam, **Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s. 6.

olmasıdır. Makro açıdan milli gelir hesapları ve benzeri istatistiklerin çıkarılmasında, kalkınma planlarının hazırlanmasında, ulusal ve uluslararası sermaye hareketlerinin düzenlenmesinde, ekonomik faaliyetlerin devlet tarafından kontrol edilmesi ve yönetilmesinde “*defterler ve defter kayıtları*” büyük önem arz etmektedir. Buradan da defter tutmanın hem mikro hem de makro amaçlarının bulunduğu anlaşılmaktadır. Muhasebe teorisi içinde defter tutma işlemi;

- Geçmiş işlemlerin kaydedilmesi nedeniyle işletmelerin yazılı belleğini oluşturan bilgi toplama,

- Defterlerden elde edilen bilgilerle geleceğe ait tahmin ve planlamada bulunma,

Amaçlarını icra eden temel bir müessesese niteliği taşımaktadır⁵¹. Defter tutma ayrıca “*yapılan faaliyetlerin kayıtlara geçirilmesi suretiyle harcamaların ve diğer işlemlerin denetimini sağlama*” amacı da gütmektedir⁵².

Mükellefin temel ödevleri arasında sayılan defter tutma sorumluluğu devlet açısından olduğu kadar işletme açısından da önemlidir. İşletme sahibi de işletmesinin mevcut durumunu, borçlarını alacaklarını, gider ve gelirlerini takip ve kontrol etmek için defter tutmak zorundadır⁵³. Diğer taraftan vergi mükellefleri, ödemiş oldukları vergilerin doğruluğunu usulüne uygun olarak tutmuş oldukları defter kayıtlarıyla ispatlayabileceklerdir⁵⁴. Mükellefler vergiyle ilgili servet ve hesap durumlarını tespit etmek, belli bir dönemin sonunda faaliyet sonuçlarını almak ve değerlendirmek için defterler tutarlar.

Düzenli ve yeterli bir muhasebe ve dolayısıyla defter tutma sisteminin uygulanması, devlet alacaklarının kaybını önleyip milli ekonomiye ilişkin birtakım bilgilerin edinilmesini sağladığı gibi işletme yönünden aşağıdaki faydaları da sağlar⁵⁵.

⁵¹ Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000, s. 16.

⁵² Sağlam, s. 6.

⁵³ Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 105.

⁵⁴ Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, DEÜ Hukuk Fakültesi DSİ Yayınları, İzmir, 1997(Delil), s. 98.

⁵⁵ Genç ve Tanrıvermiş, s. 2.

- İşletme yöneticilerinin sevk ve idareyle ilgili olarak gerekli bütün bilgileri zamanında edinmelerini sağlar.
- İşletme sahiplerine veya ortaklarına ve üçüncü kişilere mali durumları ve sonuçları bakımından bilgi verir.
- İşletmenin alıp sattığı veya ürettiği mal ve hizmetlerin maliyetlerinin doğru saptanmasını sağlar.
- Mevcut kanunlara uygun olarak tutulduğunda işletme için çıkacak uyuşmazlıklarda lehine delil olur. Ticari ilişkilerin güvenceli olarak yürütülmesini sağlar.
- Yöneticilerin verdikleri kararların sonuçlarını izler ve işletmenin denetlenmesine imkân vermiş olur.

Defter tutan mükellefler bu sayede maliyet ve satış fiyatlarını doğru olarak belirleme, işletmelerinin performansını görebilme ve değerlendirebilme ve bir çalışma dönemine ilişkin faaliyet sonuçlarını saptayabilme imkânına kavuşmaktadır⁵⁶.

B. Vergi Hukuku Açısından

İnsanların vergiye karşı doğal bir direnci vardır. Bu nedenle verginin tanımı yapılırken verginin tek taraflı irade ile alınabileceği noktasından hareket edilmiştir. Bu tanıma göre devlet, devlet olması sıfatıyla cebren ve karşılıksız olarak vergi toplamaktadır⁵⁷. Cebren ve karşılıksız olarak toplanacak bu vergilerin devlete bildirim günümüzde, mükelleflerin kendileri tarafından yapılmaktadır. Söz konusu bildirimlerin dayanağını ise yasal defterler kayıtları oluşturduğundan mükelleflerin yerine getirmek zorunda oldukları en önemli ödevlerden birisi “*defter tutma*” olmuştur. Vergi hukuku açısından defter kavramını “*Beyanname esası üzerine vergiye tabi mükelleflerin beyannamelerinin doğruluğunu gerçekleştirmek için*

⁵⁶ A. İhsan Doğan, **Ticari İşletmelerde Yükümlülük Muhasebe ve Vergileme**, Doğruluk Matbaası, İzmir, 1998, s. 56.

⁵⁷ Şinasi Aydemir, **Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi**, MHUD Yayınları, İstanbul, 1995, s. 47.

muamelelerini kaydetmeğe mahsus olmak üzere kanunları mucibince tutmağa mecbur oldukları tasdikli vergi defterleri” olarak tanımlamak mümkündür⁵⁸.

Maliye ilmine göre en adil vergiler, kişilerin gerçek kazancını esas alan dolaysız vergilerdir. Vergi matrahını oluşturan gerçek kazanç ise, yalnızca onu kazanan kimse tarafından tam ve kesin olarak tespit edilebilir⁵⁹. Bu kabul tarzı ise, günümüzde beyan esasının geçerli olmasına yol açmaktadır. Zira beyan usulü, mükelleflerin kendi vergiye tabi unsurlarını başkalarından daha iyi bildiği varsayımından hareket etmektedir⁶⁰. Bu nedenle beyan esasını benimsemiş modern vergi sistemleri, mükelleflerin ekonomik işlemlerini kaydettikleri defterler üzerine inşa edilmiştir. Beyan usulünün başarılı bir şekilde uygulanması için mükelleflerin kendilerine düşen kanuni görevleri yerine getirmesi yani vergilendirmeye ilgili belge ve bilgileri zamanında ve eksiksiz olarak vergi dairesine sunması lazımdır⁶¹. Çağdaş vergileme anlayışını benimsemiş olan Türk Vergi Sistemi’nde de hazine, mükelleflerin en büyük ortağı konumundadır. Bu nedenle devlet, ortaklıktan hissesine düşen payın (vergi matrahlarının) tam ve doğru bir şekilde hesaplanıp hesaplanmadığını kontrol etmek ister⁶². Devlet söz konusu kontrolünü de mükellefin beyannamesine dayanak teşkil eden defter kayıtları üzerinden gerçekleştirir. Zira mükellefler; vergiye tabi matrahlarını belirlemede kullandıkları ve yıllık beyanname ekinde vergi dairesine ibraz ettikleri mali tablolarını, 213 sayılı VUK uyarınca tuttukları defterlere göre hazırlamaktadırlar⁶³. İşte ortaklarınca (mükelleflerce) kendisine aktarılan kar payının (beyan edilen vergi matrahlarının) doğruluğunun tespiti amacıyla devlet, defter tutmayı ortakları (mükellefleri) bakımından bir yükümlülük haline dönüştürmüştür.

Ekonomik faaliyet içinde yer alan fertler, bu faaliyetin gereği olarak defter tutma zorunluluğunu duymaktadırlar. Zira her şeyi aklıda tutabilmek imkânsızdır. 213 sayılı VUK buna ek olarak mükellefleri vergiye ilişkin bazı amaçlar için de

⁵⁸ Türk Hukuk Kurumu, **Türk Hukuk Lugatı**, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1998, s. 65.

⁵⁹ Selahattin Dumlu, **Vergi Usul Kanunu Şerh ve İzahları-I**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1957, s. 369

⁶⁰ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991, s. 73.

⁶¹ Aksoy, s. 73.

⁶² Dumlu, s. 369.

⁶³ Metin Meriç, **Vergi Denetimi**, İlkem Ofset, İzmir, 2002, s. 123.

defter tutmaya zorlamaktadır⁶⁴. Beyana dayanan vergilerin hâkim olduğu bugünkü modern vergiciliğin en önemli kurumu olan “*beyannameye müstenit tarhiyat*”⁶⁵ işleminin veri ambarını oluşturan “*defter tutma*”nın hangi vergisel amaçlara hizmet etmek üzere bir yükümlülük haline dönüştürüldüğü hususuna 213 sayılı VUK’un 171. maddesinde beş madde halinde yer verilmiştir. Buna göre mükellefler, vergi uygulamaları bakımından, aşağıdaki maksatları sağlamak üzere defter tutmaktadırlar.

1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek: Defterler; mükelleflerin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit edebilme imkânını sağlamalıdır. Buna göre; defter kayıtlarına dayanılarak işletmenin belli bir andaki mevcutları, alacakları, borçları ve sermayesi tespit olunabilmelidir. Diğer bir ifadeyle tutulan defterler, işletmenin aktifleri ile sermayesinin bilinmesine imkân vermelidir⁶⁶. Bu nedenle söz konusu kalemlerdeki azalış ve artışların yasal defterlere kaydedilmesi gerekmektedir.

Yasal defterler işletmenin servet ve sermaye durumunun belirlenmesini mümkün kılmalıdır. İşletme sermayesinden kastın ne olduğu ise VUK’un 192. maddesinin 4. fıkrasında “*aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (özsermayeyi) teşkil eder*” şeklinde açıklığa kavuşturulmuştur. 1 seri no.lu MSUGT’de işletme sermayesinin “*işletme sahip veya ortaklarının bilanço tarihinde işletmeye yapmış oldukları sermaye yatırımlarının tutarını gösteren*” bir iktisadi kıymet olduğu belirtilmiştir. Diğer bir anlatımla işletme sermayesi, belirli bir tarihte (bilanço tarihinde) işletme sahip ve ortaklarının işletme varlıkları üzerindeki haklarını gösterir. Buna göre işletmenin belirli bir andaki sermaye durumunu belli edebilmek için, işletme varlıklarına ve borçlarına ilişkin iktisadi hareketlerin önceden yasal defterlere zamanında ve tam olarak kaydedilmiş olması şarttır. Madde metninden de görüleceği üzere, işletme varlıklarını ve borçlarını tespit etmeden servet ve sermayeyi belli etmek mümkün değildir.

⁶⁴ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1997, s. 92.

⁶⁵ Mükelleflerin maliye idaresine vermek mecburiyetinde buldukları beyannamelere dayanılarak yapılan tarhiyata “*beyannameye müstenit tarhiyat*” denilmektedir (Tuncer, s. 183).

⁶⁶ M. Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle VUK Uygulaması**, MHUD Yayınları, İstanbul, 2004, s. 263.

Yasal defterler işletmenin belirli bir andaki hesap durumunun belirlenmesini mümkün kılmalıdır. Kanaatimizce buradaki hesap durumundan kasıt defter tutmakla yükümlü kılınan bir mükellefin belirli bir andaki kar/zarar durumudur. Diğer bir anlatımla defterlerin işletmenin belirli bir andaki kar/zarar durumunu tespit edecek şekilde tutulması gerekir. Bu nedenle işletmenin kar/zarar durumunu etkileyen işlemlerin zamanında ve eksiksiz olarak yasal defterlere kaydedilmesi şart olmaktadır. Öte yandan bir işletmenin belirli bir andaki hesap durumu (kar/zarar durumu), 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK'nın) 38. ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK'nın) 8. maddeleri uyarınca, bu işletmenin dönemsonu özsermayesinden dönembası özsermayesinin tenzili suretiyle bulunmaktadır. Bu nedenle bir işletmenin hesap durumunu belirleyebilmek için, bu işletmenin dönembası ve dönemsonu özsermayelerinin bilinmesi mecburi olmaktadır. Söz konusu sermayenin belirlenmesi ise, bilanço çıkarılması anlamına gelmektedir. Bu nedenle bir işletmenin aktifinde ve borçlarında değişiklik meydana getiren her hareketin, 213 sayılı VUK ve tekdüzen muhasebe sistemi çerçevesinde, yasal defterlere kaydedilmesi şart olmaktadır.

171. maddenin 1. fıkrasının 1. bendinde sayılan üç amacın da bilanço çıkarılmasına yönelik olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Çünkü bilanço bir işletmenin belirli bir andaki mali durumunu ortaya koyan bir tablodur⁶⁷. Anılan bent hükmü de, yasal defterler üzerinden, bu tablonun elde edilmesini yani işletmenin belirli bir andaki mali durumunun tespit edilmesini istemektedir.

2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek: Yasal defterler; belli bir dönemde yapılmış olan mal alım satımı, borç alıp verme, tahsil tediye gibi çeşitli ticari işlemlere ait hareketleri takip edebilme ve bu hareketler sonucunda işletmede hâsıl olan neticeyi tespit edebilme imkânı sağlamalıdır⁶⁸. 213 sayılı VUK uyarınca tutulması zorunlu kılınan defterlerin bu amacı sağlayabilmesi için; vergiyle ilgili olan tüm faaliyetlerin (satışların, siparişlerin, bunlara mukabil alınan paraların, borçluların, alacaklıların, hulâsa işletmenin diğer şahıslarla olan

⁶⁷ Rüstem Hacırüstemoğlu ve diğerleri, **Örneklerle THP Açıklamaları ve Mali Tablolar**, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 1996, s. 36.

⁶⁸ Uysal ve Eroğlu, VUK, s. 227.

bütün münasebetlerinin) bir sıra ve bir düzen içerisinde yasal defterlere kaydedilmesi mecburi olmaktadır⁶⁹. 213 sayılı VUK'un öngördüğü bu amaç doğrultusunda yasal defterlere yapılan kayıtlar marifetiyle; dönem sonlarında bilanço ve gelir tablosu düzenlenebilmektedir. Zira bilanço ve gelir tablosunun esasını, bilanço ve sonuç hesaplarının bakiyeleri oluşturmaktadır. Böylece mükellefin vergiye tabi matrahının bu tablolara bakılarak kolaylıkla kontrolünün amaçlandığı anlaşılmaktadır⁷⁰.

Gelir tablosu, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârını veya dönem net zararını kapsayan dinamik bir tablodur. Gelir tablosu, bilançoda tek bir rakam olarak yer alan dönem net karı veya zararının nasıl oluştuğunu ayrıntılı gösteren finansal tablodur⁷¹. Vergi idaresi hâlihazırda gerek bilançonun ve gerekse gelir tablosunun yıllık gelir/kurumlar vergisi beyannamesine eklenmesini zorunlu kılmıştır. Bu tablolarda yer alan dönem kar/zararı tutarları yıllık beyannameye aktarılmaktadır. Bu nedenle defterlerin söz konusu tabloların tam ve eksiksiz olarak hazırlanabilmesine imkân tanıyacak şekilde tutulması şarttır. Zira defter kayıtlarına göre hazırlanan bu tablolarda yer alan ve mükelleflerin faaliyet ve hesap sonuçlarını gösteren bu bilgiler, vergi beyannamelerinin temel dayanağı olmaktadır. Dolayısıyla defter kayıtları ne kadar sıhhatli tutulursa mali tablolar da faaliyet sonuçlarını o kadar gerçekçi yansıtacaktır.

3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek: Defterler, vergi ile ilgili muameleleri belli edecek şekilde tutulmalıdır. İşletmeler faaliyet konularına göre günlük hayatta birçok ticari ve iktisadi muamelelere girişmektedir. Bu muamelelerin her ne olursa olsun bir para birimi ile ifadelendirileceği şüphesizdir. İşte bütün bu muamelelerin vergi ile olan ilgisini tayin ederek, bilerek defter tutmak lâzım gelir⁷².

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 54. maddesinde "*Katma Değer Vergisi mükellefleri, tutulması mecburî defter kayıtlarını bu verginin hesaplanmasına*

⁶⁹ Salih Yalçın, **Gelir Vergisi Mükelleflerine Mahsus Defter ve Muhasebe Usulleri**, Berksoy Basımevi, İstanbul, 1949, s. 14.

⁷⁰ Özyer, s. 263.

⁷¹ Yıldırım ve Tek, s. 74.

⁷² Yalçın, s. 18.

ve kontrolüne imkân verecek şekilde düzenlerler” hükmü vazedilmiştir. Yine aynı maddede, yasal defter kayıtlarında en az aşağıdaki hususların açıkça gösterilmesinin şart olduğu hükme bağlanmıştır.

- **Vergi konusu işlemlerin mahiyeti, vergisiz tutarları, hesaplanan vergi, indirilebilir vergi miktarları:** KDV’ye tabi işlemler yasal defterlerde, 1 seri no.lu KDV Kanunu Genel Tebliği⁷³ uyarınca, vergisiz tutarları ile gösterilecektir. Bu nedenle KDV’ye tabi mal ve hizmet alış ve satışları ile bu alış ve satışlar üzerinden hesaplanan KDV’ler ayı hesaplarda izlenecektir. Bu kapsamda bilanço esasında defter tutan mükelleflerin hâsılat hesaplarını;

- İndirim ve iade hakkı doğuran hâsılat,
- İndirim hakkı doğuran hâsılat,
- İndirim hakkı doğurmayan hâsılat,

Şeklinde üçlü bir ayrıma tabi tutulabilecek şekilde açmalarında yarar vardır⁷⁴.

Söz konusu KDV’ler, THP’de, 191. İndirilecek ve 391. Hesaplanacak KDV hesaplarında takip edilmektedir. İşletme hesabı ve serbest meslek kazanç defteri tutulması halinde ise söz konusu KDV’ler, bu defterlerde açılacak özel sütunlarda işlem bedellerinden ayrı olarak gösterilecektir.

- **Vergiden istisna edilen işlemlerin, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre mahiyeti ve ayırımı ile hesaplanan indirilebilir vergi miktarı:** KDV’den istisna edilmiş işlemlerin mevcut olması halinde bu işlemler, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre ayrı hesaplarda izlenecek ve indirilebilir vergi miktarı kayıtlarda gösterilecektir. 3065 sayılı KDV Kanunu’nun 30 ve 32. maddeleri marifetiyle; vergiden bağışık kılınmış bazı işlemlere ilişkin olarak yüklenilmiş olan KDV’lerin indirimine izin verilirken bazılarında bu izin verilmemiştir. Diğer bir anlatımla mükellefler, istisna kapsamındaki teslim ve ifalarını indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlar (tam istisna/kısmi istisna) olarak ayrı (alt/muavin) hesaplarda izlemek ve bu teslimlere ilişkin olarak indirim konusu

⁷³ 30.11.1984 tarih ve 18591 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁷⁴ Mehmet Maç, **KDV 5 (E-Kitap)**, Denet Yayıncılık, <http://www.bdodenet.com.tr/vergi/kdv.php>(13.01.2010).

yapılabilecek ve yapılamayacak KDV'yi de kayıtlarda ayrı olarak göstermek zorundadır.

- **İndirim konusu yapılamayacak işlemlerin niteliği ve bu işlemlerle ilgili vergi miktarları:** Mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'lerinden indirimi yasaklanan KDV'ler; 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 30. maddesinde tadadi olarak sayılmıştır. Bir vergi mükellefi bu madde kapsamına giren bir işlemle muhatap olduğunda bu işlem nedeniyle ödediği KDV'yi indirim konusu yapamayacaktır. Bu nedenle söz konusu işlemlerin defter kayıtlarında vergi muhasebesine uygun biçimde (alt/muavin hesaplarda) ayrıca izlenmesi KDV Kanunu açısından büyük önem arz etmektedir.

- **Matrah ve indirim miktarlarındaki değişmelerle, ödenen, terkin edilen ve iade olunan vergiler:** Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi veya sair nedenlerle matrah ve indirim miktarlarında meydana gelen değişiklikler ile ödenen, iade olunan ve terkin edilen KDV'nin kayıtlarda açıkça gösterilmesi gerekmektedir⁷⁵.

Yukarıda belirtilen hükümlerden anlaşılacağı üzere 3065 sayılı KDV Kanunu ayrı bir defter tutulmasını öngörmemiş; ancak tutulmakta olan defterlerin ve muhasebe kayıtlarının KDV'nin sağlıklı bir şekilde hesaplanmasına ve kontrolüne imkân vermesi koşulunu aramıştır⁷⁶. Diğer bir anlatımla mükellefler, 213 sayılı VUK uyarınca tutulması zorunlu kılınan defterler üzerinde, KDV'nin kendine mahsus özelliklerini göz önünde bulundurmamak suretiyle bir kayıt düzeni oluşturacaklardır.

54. maddede sayılan bütün bu unsurların gerektiği şekilde izlenip, vergi hesabının doğru yapılarak ödenebilmesi; muhasebe kayıtlarının bu husustaki takibi yapmaya imkân verecek tarzda tutulmasına bağlıdır⁷⁷.

⁷⁵ Şükrü Kızılot, **Açıklamalı ve İctihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010(KDV), s. 1574.

⁷⁶ Nuri Değer, **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 1021.

⁷⁷ Kızılot, KDV, s. 1574.

193 sayılı GVK'nın 97. maddesinde; bu Kanun'un 94. maddesi uyarınca yapılan vergi tevkifatlarının kesinti yapanın yasal defter kayıtlarında ayrıca gösterilmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir.

193 sayılı GVK'nın 41. ve 5520 sayılı KVK'nın 11. maddelerinde vergisel açıdan indirim kabul edilmeyen harcamalar sıralanmıştır. Söz konusu harcamalar ticari açıdan bir işletme gideri olmasına karşın; vergisel açılarından gider özelliğine sahip değildirler. Mükelleflerin bu türden bir harcamaya katlanması halinde; bu harcamaların vergi matrahından indiriminin mümkün olmadığını belli edecek şekilde kayıt yapması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle defter kayıtları incelendiğinde, bu harcamalara ait kayıtlardan, bunların kanunen indirim kabul olmayan harcamalar olduğu anlaşılabilir.

Vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olarak tanımlanan ve vergi tekniğinin en önemli konusunu oluşturan “değerleme” de yine yasal defter kayıtları esas alınarak gerçekleştirilmektedir.

Yukarıdaki açıklamalardan; vergiyle ilgili muameleleri belli edecek şekilde defter tutulmasının “*vergi matrahlarının tam ve doğru olarak tespit edilmesi*” amacı güttüğü anlaşılmaktadır. Yasal defterlere söz konusu vergisel amacı sağlayacak şekilde kayıt yapılması ise gündeme “*vergi muhasebesi*” kavramını getirmektedir. Vergi muhasebesi; gerçek ve tüzel kişilerle devlet kurum ve kuruluşları arasındaki vergisel ilişkileri temel muhasebe kurallarına dayanarak kayıtlarda izlemekle yükümlü bir muhasebe dalıdır⁷⁸. Gerçek usul denilen vergilendirmenin başlangıç noktası, işletmelerin muhasebe sistemleridir. Dolayısıyla tekdüzen muhasebe sisteminin gereklerini, işletmeler kendi gerçekleri ile bağdaştırmak zorundadır. Bu sistemde öncelikle muhasebenin temel kavramlarına, mali tablo ilkelerine ve muhasebe standartlarına bağlı kalınacak; daha sonra muhasebenin sonucundan hareketle vergi matrahının ulaşılmasına geçilecektir. Bunun için her işletme kendi durumunu (tekdüzen muhasebe sistemi ile vergi mevzuatı arasındaki farklılıkları izleyecek şekilde) geliştirecektir. Bu konuda, önerilen iki farklı görüş söz konusudur.

⁷⁸ M. Ali Canoğlu ve A. İhsan Başol, **Vergi Muhasebesi-I**, Süray A.Ş., İstanbul, 2002, s. 23.

Bunlardan biri, kanunen kabul edilmeyen giderler ve zararlar ile vergilendirilmeyecek gelir ve kârların nazım hesaplarda izlenmesi şeklindedir. Nazım hesaplar bünyesinde kayıt yapmak, ikinci bir kayıt düzenidir ve muhasebeci için mükerrer bir iş olabilir. Önerilen ikinci görüş ise kanunen kabul edilmeyen giderler ve zararlar ile vergilendirilmeyecek gelir ve kârların, ana hesapların altında açılacak alt veya yardımcı (muavin) hesaplarda izlenmesidir⁷⁹. Uygulamada ikinci yöntem tercih edilmektedir. Buna göre işletmelerde gerçekleşen ve vergi mevzuatı karşısında özellik arz eden iktisadi işlemlerin (tekdüzen hesap planı içerisinde ana hesaplara bağlı olarak açılan) ilgili tali hesaplara kaydedilmesi şart olmaktadır. Vergisel açıdan özellik arz eden işlemlerin vergi muhasebesi dediğimiz bu özel yapı sayesinde yasal defterler üzerinde sistematik bir şekilde gruplandırılmasıyla; vergi matrahlarının tam ve doğru olarak tespiti mümkün olmaktadır.

Bununla birlikte uygulamada mükellefler, muavin defter tutmada pek titiz davranmamaktadırlar. Yani yasal defterlerinde sadece THP’de öngörülen ana hesapları açmaktadırlar. Bu ana hesapların daha detaylı ve açık bir şekilde takibine yani işletmede cereyan işlemlerin daha net görünmesine imkân veren muavin hesaplar çoğunlukla kullanılmamaktadır. Bunun amacı ise, vergi zıyana sebebiyet veren defter kayıtlarının ana hesaplar içine gizlenerek vergi incelemelerinde daha zor tespit edilebilmelerini sağlamaktır. Oysaki muavin hesaplar, vergi inceleme elemanlarının işini kolaylaştırmakta ve incelemelerdeki başarıyı artırmaktadır. Bu nedenle tutulması kanunen zorunlu olmayan muavin hesapların tutulmasının zorunlu hale getirilmesinde büyük fayda vardır.

4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek: Tutulacak defterler, mükellef ve sorumlunun vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek amacını sağlamalıdır. **Örneğin** ikinci sınıfa dâhil olan bir tüccarın, birinci sınıfa geçip geçmeyeceği konusu defter kayıtlarından tespit edilebilmelidir⁸⁰. Mükellefin hesaplarına bakılarak vergiye tabi bir olayın olup olmadığının veya vergilendirme konusunda olayları doğru

⁷⁹ Hacırüstemoğlu ve diğerleri, ss. 199-200.

⁸⁰ Uysal ve Eroğlu, VUK, s. 227.

kaydedip kaydetmediğinin anlaşılmasına imkân sağlanması amaçlanmaktadır⁸¹. Bu amaç bilhassa idareyi ilgilendiren bir mevzuudur. Mükellefin vergi durumunun tutmuş olduğu defter kayıtlarından kolayca anlaşılması; idarenin mecbur olduğu kontrol ve tetkiki hem kolaylaştırır hem de birçok külfetli işlemlerin vukuuna meydan verilmemiş olur⁸².

5. Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemek: Bir mükellefin hesapları incelenirken bu hesapların sağlıklı olup olmadığını denetleyebilmek için, başka mükelleflerle olan işlemlerini onların kayıt ve hesaplarına göre de incelemek gerekir. Buna “*karşıt inceleme*” denilmektedir. Karşıt inceleme, vergilendirmeye ilgili bir işlemin her iki taraf yönünden ele alınıp incelenmesi anlamını taşır. İşte defter tutmanın amaçlarından biri de bu karşıt incelemeye imkân sağlamaktır⁸³. Yukarıda sayılan ilk dört maksat doğrudan mükelleflere yönelik olup; mükelleflerin vergilendirmeye ilgili durumlarını defter üzerinden belirleme ve incelemeye yöneliktir⁸⁴. Bu beşinci maksat ise, mükellefle işlem ve ilişkide bulunan üçüncü şahısların kontrol ve denetimine yöneliktir. Zira defterlerin denetimle ilgili yönü sadece mükellefin şahsına bağlı değildir. Defter tutmaya ilişkin bu beşinci maksat sayesinde (mükellefle muamelede bulunanlar aracılığıyla) genel vergi denetimi sağlanmaktadır⁸⁵.

171. maddede sayılan bu beş amaç mükellefi bağlayıcı niteliktedir. Dolayısıyla defterlerin bu amaçları gerçekleştirecek şekilde tutulması mükellefler bakımından bir zorunluluk olmaktadır. Başka bir deyişle vergi hukukunda defter tutma bakımından “*mecburilik*” sistemi benimsenmiştir⁸⁶. Bu mecburilik ilkesinin doğal bir sonucu olarak “*kanunen tutulması mecburi olan defterlerin hepsinin veya*

⁸¹ Özyer, s. 263.

⁸² Yalçın, s. 18.

⁸³ Arslan, s. 127.

⁸⁴ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1987, s. 127.

⁸⁵ Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2007(VUK), s. 481.

⁸⁶ Karakoç, Delil, s. 97.

bir kısmının tutulmamış olması hali” VUK’un 30/2-3. maddesinde re’sen takdir nedeni olarak sayılmıştır.

Görüleceği üzere VUK, defterlerin daha çok vergiyle ilgili yönü üzerinde durmaktadır. Kanun, defterlerde öncelikle mükellefin vergi yükümlülüğüne ilişkin kayıtlarının yer almasını istemektedir. Mükellefler, hangi vergi bakımından olursa olsun, bu vergisel amaçları sağlayacak şekilde defter tutmaya mecburdurlar. Söz konusu amaçlara riayet edilmeden tutulan defterler nedeniyle sıhhatli bir vergi incelemesi yapılamaz, vergi matrahı doğru ve kesin olarak tespit edilemez ise; vergi matrahı re’sen takdir edilir. Zira VUK’un 30/2-4. maddesinde “*Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa re’sen tarhiyat yapılacağı*” hüküm altına alınmıştır. **Örneğin** ticari işletmeye dâhil emtia mevcudunun defterlerde yanlış gösterilmesi ve inceleme sırasında da tam olarak tespit edilememesi durumunda, mükellefin vergiyle ilgili servet, hesap ve işlemleri bakımından defter kayıtları yetersiz sayılarak; kazanç re’sen takdir suretiyle belli edilir⁸⁷.

171. maddede defter tutmanın amaçlarından bahsedilirken “...*bu kanuna göre tutacakları defterleri...*” ibaresine yer verilmek suretiyle; kanun koyucunun defter tutmak bakımından bir tabiyet öngördüğü kabul edilmektedir. Bu nedenle de tam mükelleflerin yurt dışında faaliyet gösteren şubeleri için Türkiye’de defter tutulmasına gerek bulunmadığı kabul edilmektedir. Maliye Bakanlığı konuyla ilgili olarak “*Yurt dışı şube bilançolarının Türkiye’deki merkez bilançosuna dâhil edilmek suretiyle Türkiye’deki merkezden beyanname verilmesi kaydıyla yurt dışı şubeler için Türkiye’de ayrı bir defter tutulmasına gerek bulunmadığı; faaliyette bulunan yabancı ülke kanunlarına göre tutulan defterlerin yeterli olduğu*” yönünde görüş belirtmiştir⁸⁸. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı konuyla ilgili olarak “*Merkezi*

⁸⁷ Özbalcı, VUK, s. 480.

⁸⁸ Maliye Bakanlığı’nın 20.01.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.29/2902-172-66/2087 sayılı Özelgesi, [http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp\(05.12.2009\)](http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp(05.12.2009)).

Türkiye’de bulunan firmanın yurtdışı şube kayıtlarının merkez işletmenin kayıtlarında tutulmasının mümkün bulunmadığı” yönünde görüş belirtmiştir⁸⁹.

171. madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, defter tutmanın ikili bir yararı vardır. Defterler bir yandan mükellef beyanının dayanağını teşkil eder; öte yandan vergi idaresince yapılacak denetime esas alınır⁹⁰. Söz konusu amaçlara uygun olarak tutulan defterler ayrıca vergi açısından delil niteliği de taşırlar⁹¹. Defterlerin ve defter kayıtlarının hukuki delil olabilmeleri, kanuni şekil ve içerik koşullarını karşılamalarına bağlıdır⁹². Bu nedenle defterlerin mükellef lehine delil olabilmeleri yani mükellefçe beyan edilen gelirin doğruluğunun kabul edilebilmesi için defterlerin mutlaka VUK’da sayılmış amaçlara uygun bir şekilde tutulmuş olması yani ihticaca salih bulunması gerekmektedir⁹³.

IV. DEFTER TUTMAKLA YÜKÜMLÜ OLANLAR

Gerek 6762 sayılı TTK’da gerekse 213 sayılı VUK’da defter tutmak zorunda olanlar tek tek sıralanmıştır. TTK sadece tacirlere yönelik defter tutma ödevini düzenlerken; VUK tacirler de dâhil olmak üzere tüm vergi mükelleflerine ilişkin bir sorumluluk getirmektedir. Bu çalışmada 213 sayılı VUK’da düzenlenen “*defter tutma ödevi*” esas alındığından 6762 sayılı TTK’da yer alan esaslara kısaca aşağıda değinilmiştir.

⁸⁹ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 26.04.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02/32280 sayılı; 27.06.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02/32232 sayılı Özelgeleri, [http://www.avdb.gov.tr\(02.11.2009\)](http://www.avdb.gov.tr(02.11.2009)).

⁹⁰ Özbalcı, VUK, s. 481.

⁹¹ Şükrü Kızılot ve diğerleri, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 103.

⁹² Adnan Tezel, “Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 56, Ağustos 1997, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1997081130.htm\(14.08.2009\)](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1997081130.htm(14.08.2009)).

⁹³ Karakoç, Delil, ss. 101-102.

A. Ticaret Kanunu'na Göre Defter Tutmak Zorunda Olanlar

6762 sayılı TTK, ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen müesseseleri ilgilendiren işlem ve eylemleri konu edinmektedir. Bu nedenle de söz konusu Kanun, sadece tacirlerin tutması gereken ticari defterleri düzenlemektedir⁹⁴. TTK'nın 14. maddesine göre bir ticari işletmeyi kısmen dahi olsa kendi adına işleten kimseye "tacir" denir. TTK'da ticari işletmenin tanımı yapılmamış, bunun yerine hangi işletmelerin ticari işletme olarak kabul edileceği belirtilmiştir. TTK'nın 66. maddesinde her tacirin işletmesinin mahiyet ve öneminin gerektiği bütün defterleri Türkçe olarak tutmak zorunda olduğu hükme bağlanmıştır. Gezici ve sabit işyeri bulunan esnafın bu Kanun kapsamında defter tutma yükümlülüğü bulunmamaktadır. 66. maddede (diğer kanun hükümleri saklı kalmak üzere) tacirlerin aşağıdaki ticari defterleri tutmaları gerektiği açıklanmıştır.

a) Tacir tüzel kişilik ise;

- Yevmiye Defteri,
- Defteri Kebir,
- Envanter Defteri,
- Karar Defteri,

Tutmak mecburiyetindedir.

b) Tacir gerçek kişi ise;

- Karar defteri hariç olmak üzere tüzel kişilerce tutulması gereken yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri,

- Veya işletmenin mahiyet ve önemine göre sadece işletme defteri,

Tutmak mecburiyetindedir.

c) Özel hukuk hükümlerine göre idare edilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere devlet, vilayet, belediyeler gibi kamu tüzel kişileri tarafından kurulan veya tüzel kişiliği bulunmayan ticari işletmeler ile dernekler tarafından kurulan ve bunlara benzeyen ve tüzel kişiliği olmayan diğer ticari teşekküller ise;

⁹⁴ Şeker, Kitap, s. 22.

- Yevmiye Defteri,
 - Defteri Kebir,
 - Envanter Defteri,
- Tutmak mecburiyetindedir.

Ticari defterleri tutma yükümlülüğü tacir sıfatının kazanılmasıyla başlar ve bu sıfatın kaybıyla sona erer. Kayıtların nasıl yapılacağı hakkında TTK'da bir düzenleme yoktur. VUK'un bu hususa ilişkin hükümlerinin ticari defterler bakımından da uygulanması gerekir⁹⁵.

B. Vergi Usul Kanunu'na Göre Defter Tutmak Zorunda Olanlar

213 sayılı VUK, 6762 sayılı TTK'nın aksine, sadece tacirleri değil vergi mükellefi olan diğer gerçek ve tüzel kişileri de defter tutma yükümlülüğü kapsamına almıştır. VUK'un 172. maddesinde defter tutmak zorunda olan mükellefler tadadi olarak sayılmıştır. Buna göre;

1. Ticaret ve sanat erbabı,
2. Ticaret şirketleri,
3. İktisadi kamu müesseseleri,
4. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
5. Serbest meslek erbabı ve,
6. Çiftçiler,

213 sayılı VUK esaslarına göre defter tutmaya mecburdurlar. Bununla birlikte defter tutma mecburiyetine bazı istisnalar da getirilmiştir. 213 sayılı VUK'un 173. maddesi marifetiyle;

1. Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler,
2. GVK'ya göre kazançları basit usulde tespit edilenler,
3. Kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri,
4. Kurumlar vergisinden muaf olan dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,

⁹⁵ Sabih Arkan, **Ticari İşletme Hukuku**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara, 1999, s. 319.

Defter tutma yükümlülüğünün dışında bırakılmıştır. Ancak bu istisna hükmü; gelir veya kurumlar vergilerinden muaf olmakla beraber diğer vergilerden birine tabi olan ve bu vergileri götürü usulde tespit edilmeyen mükelleflerin (muaf olmadıkları bu vergiler için) tutacakları defterleri kapsamamaktadır.

1. Ticaret ve Sanat Erbabı

VUK'un 172. maddesinin 1. fıkrasının 1. bendinde zikredilen "*ticaret ve sanat erbabı*"ndan kasıt; 193 sayılı GVK kapsamına giren "*ticari kazanç sahibi*" gerçek kişilerdir⁹⁶. 193 sayılı GVK'da ticaret ve sanat erbabının herhangi bir tanımı yapılmamıştır. Kanun'da sadece ticari kazancın tanımı yapılmıştır. Kanun'un 37. maddesinde ticari kazanç "*Her türlü ticari ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır*" şeklinde tanımlanmıştır. Bununla birlikte Kanun'da ticari ve sınaî faaliyetlerin neler olduğu konusunda bir tanımlama yapılmamış ve ticari ve sınaî faaliyetlerin neler olacağı hakkında da bir ölçü konulmamıştır⁹⁷. Öte yandan 193 sayılı GVK'nın 2. maddesinde sayılan gelir unsurlarının nitelikleri göz önüne alındığında; sadece ticari ve zirai kazançların emek sermaye karışımı bir kaynağa bağlı olarak doğdukları görülmektedir. Zira menkul ve gayrimenkul sermaye iratları sadece sermayeye bağlı olarak doğarken; ücretler ve serbest meslek kazançları da sadece emeğe bağlı olarak doğmaktadır. Ticari ve zirai kazançların kaynağını ise "*sermaye ve emeğe dayalı bir organizasyon*" oluşturmaktadır.

193 sayılı GVK'da ticari faaliyetin çerçevesini tayin edecek belli ölçüler konulmamış olmakla beraber zirai faaliyetin açık şekilde tanımı yapılmıştır. Buna göre, 193 sayılı GVK açısından ticari faaliyetin çerçevesini tayin bakımından şöyle bir ölçü esas alınabilir. Emek sermaye karışımı devamlı bir organizasyona dayanan ve 193 sayılı GVK'da açık tanımı yapılmış zirai faaliyet dışında kalan her türlü faaliyet ticari faaliyettir. Organizasyon veya çalışmadaki sermayenin azlığının veya çokluğunun, emek unsurunun sermayeye nazaran daha çok hâkim olmasının 193 sayılı GVK açısından faaliyetin ticari sayılmasına etkisi yoktur. Kısaca 193 sayılı GVK

⁹⁶ Yılmaz Ulusoy, **Ticari Defterler Ticari Belgeler**, Olgaç Matbaası, Ankara, 1981, s. 28.

⁹⁷ Ali Uysal ve Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve İctihatlı Gelir Vergisi Kanunu**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1991(GVK), s. 65.

açısından ticari faaliyet kavramı; simit satıcılarını, odun kırıcılarını ve ayakkabı boyacılarını kapsayacak şekilde geniş kapsamlıdır⁹⁸. Buna göre bir kazancın “*ticari kazanç*” sayılabilmesi için bulunması gereken önemli hususlardan birisi ticari faaliyette “*devamlılık*” unsurunun mevcut olmasıdır. Devamlılık unsurunu tespit etmek için bu konuda yapılan teşkilatlanmanın (organizasyonun) mahiyetine ve ticari faaliyette bulunacak kişinin niyetine bakmak gerekir. Eğer iş bir organizasyon içinde yapılıyor ve şahsın bu işi devamlı olarak yapma niyeti var ise, devamlılık unsuru mevcut demektir. Diğer taraftan ticari faaliyetteki muamelelerin sayısal çokluğu da devamlılık unsurunun mevcut olduğunun kabulünü gerektirir⁹⁹. Buna göre bir organizasyon içersinde ve kazanç elde etme amacıyla devamlı surette yapılan faaliyetlere “*ticari faaliyet*” denilmektedir. **Örneğin** birden fazla gayrimenkulün aynı yıl içinde değişik tarihlerde satılması “*devamlılık*” unsurunun varlığı için tek başına yeterlidir¹⁰⁰. Bir sanat vasfı taşıyan işleri yapan sanat erbapları da, bu tanımlamalar doğrultusunda, ticari faaliyet ve ticari kazanç kapsamına girmektedir. Buna göre; GVK’nın amir hükümleri doğrultusunda ticari kazanç elde ettiği kabul edilen her bir gelir vergisi mükellefinin (ticaret ve sanat erbabının) defter tutma yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu bağlamda dar mükellefiyet esasında vergilendirilen ticari kazanç sahibi gerçek kişiler de VUK’da yer alan genel esaslar çerçevesinde (aynen tam mükellefler gibi) defter tutmak zorundadır.

Diğer taraftan ticari kazanç sahibi olmasına karşın defter tutmak zorunda olmayanlar da vardır. Bu kişiler VUK’un 173. maddesinde tadadi olarak belirlenmiştir. Ticari kazanç sahibi sıfatıyla gelir vergisine tabi olmasına karşılık 173. madde uyarınca defter tutma yükümlülüğünden vareste kılınmış gerçek kişiler şunlardır.

- **Gelir vergisinden muaf olan esnaf:** GVK’nın 9. maddesinde esnaf muafılığı düzenlenmiştir. Ticaret ve sanat erbabı olmalarına karşılık 9. maddede

⁹⁸ Yılmaz Özbalcı, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2005(GVK), s. 290.

⁹⁹ Uysal ve Eroğlu, GVK, s. 66.

¹⁰⁰ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 14.04.2006 tarih ve E: 2006/45, K: 2006/108 sayılı Kararı, http://www.yaklasim.com/danistay/read_result.asp?file_name=/danistay/kanunlar/001/001047001311.htm(19.07.2009).

sayılan şekil ve suretle çalışan gerçek kişiler, gelir vergisinden muaf tutulmuştur. Eğer böyle bir muaflık olmasaydı söz konusu kişiler, ticari kazanç sahibi olarak gelir vergisine tabi tutulacaklardı. Ekonomik ve sosyal yönden zayıf durumda olmaları nedeniyle gelir vergisinden muaf tutulan bu kişiler, aynı amaçla defter tutma ödevinin de dışında tutulmuşlardır. Bu kişiler gelir vergisinin haricinde, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 17/4-a maddesi uyarınca KDV'den de müstesna kılınmışlardır. Diğer bir anlatımla bu kişilerin tabi olduğu bir vergi bulunmamaktadır. Dolayısıyla VUK'un 173. maddesinin son fıkrası hükmünü de karşılayan bu şahısların hiçbir şekilde defter tutma yükümlülüğü bulunmamaktadır.

- **Ticari kazançları basit usulde tespit edilenler:** GVK vergiye tabi ticari kazancı "*gerçek usul*" ve "*basit usul*" olmak üzere iki ayrı formatta tespit etmektedir. İş hacmi belli bir seviyenin altında kalan diğer bir anlatımla küçük esnaf sınıfına giren bununla birlikte esnaf muaflığı şartını taşımayanların ticari kazançları basit usulde tespit edilmektedir. GVK'nın 47 ve 48. maddelerinde yazılı şartları topluca haiz olanların ticari kazançları basit usulde tespit edilmektedir. Ticari kazançları basit usulde tespit edilen gelir vergisi mükellefleri; KDV hesaplamaktan ve gelir vergisi tevkifatı yapmaktan ve geçici vergi ödemekten müstesna kılınmıştır. VUK'un 173. maddesi de bu ticari kazanç sahiplerini defter tutma ödevinden varesteliklemiştir. Bu nedenle ticari kazançları basit usulde tespit edilen gerçek kişiler hiçbir şekilde defter tutmamaktadır.

Yukarıda sayılan kişilerin haricinde kalan ve ticari kazanç elde eden tüm ticaret ve sanat erbabı ise, defter tutma ödeviyle mükellef olmaktadır.

Arızı olarak ticari faaliyetle uğraşan gerçek kişilerin (bu faaliyetleri neticesinde elde ettikleri) safi kazançları "*diğer kazanç ve irat*" sıfatıyla gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Diğer bir ifadeyle GVK, arızı olarak ticari faaliyetle uğraşan gerçek kişileri ticaret ve sanat erbabı olarak kabul etmemiştir. Zira bu kapsamdaki kazançları ticari kazanç olarak değil de, diğer kazanç ve irat olarak kabul etmiştir. Arızı olarak ticari faaliyetle uğraşanlar vergi mevzuatı açısından ticari

kazanç sahibi gerçek kişi yani ticaret ve sanat erbabı kabul edilmediğinden bu kişilerin defter tutma yükümlülüğü bulunmamaktadır.

2. Ticaret Şirketleri

VUK'un 172. maddesinin 1. fıkrasının 2. bendi uyarınca ticaret şirketleri, bu Kanun'da sayılmış olan defterleri tutmak zorundadır. Madde metninde zikredilen ticaret şirketinden kasıt ise; 6762 sayılı TTK'da sayılan ticaret şirketleridir. 6762 sayılı TTK'nın 136. maddesi uyarınca ticaret şirketleri "*kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketleri*"nden ibarettir¹⁰¹. Aynı Kanun'un 137. maddesinde ise, ticaret şirketlerinin hükmi şahsiyeti (tüzel kişiliği) haiz oldukları hüküm altına alınmıştır.

6762 TTK'da sermaye şirketi olarak tanımlanan eshamlı komandit, limited ve anonim şirketler ile kooperatif şirketleri tüzel kişilikleri itibarıyla kurumlar vergisi mükellefidir. Safi kurum kazançları üzerinden vergilendirilen bu tüzel kişilikler, 213 sayılı VUK'un 172/1-2. maddesi uyarınca tüzel kişilikleri adına defter tasdik ettirmek ve tutmak zorundadır.

Kooperatif şirketlerinin kurumlar vergisinden muaf tutulmuş olması bunların defter tutma yükümlülüğünü ortadan kaldırmamaktadır. Zira kurumlar vergisinden muaf tutulan kooperatiflerin defter tutma yükümlülüğünden de muaf olduklarına dair bir hüküm 173. maddede yer almamaktadır. Bu nedenle (kurumlar vergisinden muaf olsun veya olmasın) kooperatiflerin tüzel kişilikleri adına defter tasdik ettirmeleri ve tutmaları şart olmaktadır. Bu bağlamda KDV, kurumlar vergisi ve geçici vergiden muaf olan bir kooperatif, VUK'un 182. maddesi kapsamında bilanço esasında defter tutmak zorundadır¹⁰².

¹⁰¹ 6762 sayılı TTK, komandit şirketleri "*adi ve eshamlı*" olmak üzere ikiye ayırmaktadır.

¹⁰² Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.06.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02/32 sayılı Özeldes, [http://www.avdb.gov.tr/y/mukteza/muktezadetay.asp?id=105093&substringsearch=0&zoom_highlight=21.06.2007+\(11.01.2010\).](http://www.avdb.gov.tr/y/mukteza/muktezadetay.asp?id=105093&substringsearch=0&zoom_highlight=21.06.2007+(11.01.2010).)

Ticaret şirketi sıfatını haiz olmaları nedeniyle defter tutmakla yükümlü kılınan adi komandit ve kollektif şirketler ise; ne gelir vergisi ne de kurumlar vergisi mükellefidir. Bu ticaret şirketlerinin tüzel kişilikleri, gelir ve kurumlar vergisine muhatap alınmamıştır. Söz konusu şirket ortaklarının ortaklık karından aldıkları paylar, GVK'nın 37 ve 66. maddeleri uyarınca, şahsi ticari ya da mesleki kazanç hükmündedir¹⁰³. Dolayısıyla bu şirketlerin elde ettikleri kazançlar için ortaklar kendi adlarına yıllık gelir vergisi beyannamesi vermektedir. Bununla birlikte VUK'un 172/1-2. maddesi defter tutma yükümlülüğünü tüzel kişiliğe yüklemiştir. Bu nedenle kollektif ve adi komandit şirketlerde yasal defterlerin her bir ortak adına ayrı ayrı değil de; tüzel kişilik adına tasdik ettirilmesi ve tutulması gerekmektedir. Şirket faaliyeti nedeniyle ortakların ayrıca defter tutmasına gerek bulunmamaktadır.

5520 sayılı KVK'da mükellef olarak sayılmayan ancak mükellefiyetleri belirtilen yatırım fon ve ortaklıkları da defter tutmak zorundadır¹⁰⁴. Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi (yatırım fonları, emeklilik yatırım fonları, konut finansmanı fonları, varlık finansmanı fonları gibi) fonlar 6762 sayılı TTK'da sayılmış birer ticaret şirketi değildirler. Zira bu fonların tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Bununla birlikte 5520 sayılı KVK uygulamasında, Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi fonlar sermaye şirketi sayılmaktadır. 1 seri no.lu KVK Genel Tebliği marifetiyle¹⁰⁵ sermaye şirketi sayılan bu fonlar, 213 sayılı VUK'un 172. maddesinin 1. fıkrasının 2. bendi kapsamında defter tutmakla yükümlü olmaktadır.

Türkiye'de stopaj suretiyle vergilendirilmiş kazanç elde eden dar mükellefiyete tabi kurumların beyanname vermelerinin ihtiyari olması, onların defter tutmayacağı anlamına gelmez. Dar mükellefiyette stopaj suretiyle vergilendirilen kurumlar da defter tutmak zorundadır¹⁰⁶. Zira VUK'un 172. maddesinde dar mükelleflere yönelik özel bir düzenleme yapılmamıştır. Bu nedenle dar mükellef kurumların da tam mükellef kurumların tabi olduğu esaslar dâhilinde defter tutması

¹⁰³ Komanditer ortaklar ise menkul sermaye iradı elde etmiş sayılır.

¹⁰⁴ Tosuner ve Arıkan, Usul, s. 158.

¹⁰⁵ 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰⁶ Tosuner ve Arıkan, Usul, s. 158.

lazım gelmektedir. Bununla birlikte Türkiye’de işyeri ve temsilcisi bulunmayan dar mükellef bir kurumun Türkiye’de nasıl defter tutacağı muğlâktır. 5520 sayılı KVK’da yapılan düzenlemeler sonucu Türkiye’de kazanç elde ettiği varsayılan bu kurumlar doğal olarak VUK kapsamında herhangi bir defter tutmamaktadır. Zaten Türkiye’de daimi temsilcisi de bulunmayan böyle bir yabancı kurumun 213 sayılı VUK’dan ve bu Kanun uyarınca defter tutmasının mecburi olduğundan haberi bile olmaz. **Örneğin** Amerika’da kurulu bir mühendislik şirketi Türkiye’deki bir müşterisi için Amerika’daki merkezinde hazırladığı projeyi kargo vasıtasıyla Türkiye’ye yollamış ve ücretini de banka havalesi yoluyla tahsil etmiştir. ABD mukimi bu şirketin Türkiye’ye yönelik hizmet satışının sadece bir kez gerçekleştiğini varsayalım. 5520 sayılı KVK uyarınca kurumlar vergisine tabi bir kazanç elde eden ve stopaj yoluyla vergilendirilen bu kurumdan defter tutmasını istemek anlamsız kalmaktadır. Bu nedenle VUK’un 172. maddesinde dar mükellefler için özel bir düzenleme yapılarak; defter tutmak mecburiyetinde olan dar mükelleflerin açıkça belirlenmesi bir zorunluluktur. Ancak bugüne kadar bu konuda herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.

Ticaret Kanunu’nda düzenlenen şirketlerin ayırıcı özelliklerini haiz olmayan ve özel kanunlarla kurulan şirketlerin dışında kalan şirketler esas itibarıyla “*adi şirket*” hükümlerine tabi olurlar¹⁰⁷. Adi şirketlerin tüzel kişiliği yoktur. Hukuk, bu şirkete, onu meydana getiren şahıslardan ayrı bir kişilik tanımamıştır. İster gerçek ister tüzel kişi olsun, ortakların şirket kurmak hususunda sözlü olarak anlaşmalarıyla adi şirket teşekkül edebilir¹⁰⁸. 818 sayılı Borçlar Kanunu’nun 520-541. maddelerinde düzenlenmiş olan adi şirketler ne gelir ne de kurumlar vergisi mükellefidir. Vergi mevzuatımız adi şirketlerin ortaklarını gelir ya da kurumlar vergisine muhatap almıştır. Bu nedenle adi şirketin faaliyeti sonucu oluşan kar ya da zarardan ortakların hisselerine düşen paylar şahsi ticari, zirai ya da mesleki kazanç sıfatıyla her bir ortak nezdinde vergiye tabi tutulmaktadır. Buna karşın adi ortaklıkların KDV ve gelir vergisi stopajı mükellefiyeti bulunmaktadır. Bu vergiler ortaklar adına değil de ortaklık adına tarh ve tahakkuk ettirilmektedir. Bununla beraber defter tutmak

¹⁰⁷ Tuğrul Ansay, **Bankacılar İçin Şirketler Hukuku Bilgisi**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara, 1988, s. 9.

¹⁰⁸ Ansay, s. 11.

zorunda olanların ismen sayıldığı VUK'un 172. maddesinde adi ortaklıklara yer verilmemiştir. Yani 172. madde esas alındığında adi ortaklıkların defter tutma yükümlülüğünün bulunmadığı gibi bir sonuç çıkmaktadır. Ancak aşağıda belirtildiği üzere adi ortaklıklar 172. maddenin haricindeki düzenlemelerle defter tutma yükümlülüğü kapsamına alınmıştır.

25 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nde¹⁰⁹ “*KDV uygulamasında adi ortaklıklar bağımsız işletme birimleri olarak ayrı vergi mükellefiyetine sahiptir. Buna göre adi ortaklıklarca defter tutma, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz gibi vergi ödevleri ile beyanname verme ve vergi ödeme gibi mükellefiyetlerin ortaklardan ayrı olarak yerine getirilmesi, ortaklığın KDV ile ilgili hesaplarının (ortakların varsa şahsi işletmelerindeki işlemlerden) ayrı yapılması gerekmektedir*” şeklinde bir düzenlemede bulunulmuştur. Diğer taraftan VUK'un 177. maddesinin 4. bendinde; adi ortaklıkların tüccar olarak sınıflarının tayininde şirketin yıllık cirosuna itibar edileceği hüküm altına almış olmakla adi şirketin müstakil bir şahsiyet olduğu ve bunun sonucu olarak müstakil defter tutmakla yükümlü olacakları ortaya konulmuştur¹¹⁰. Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere tüzel kişilikleri olmadığı halde adi ortaklıklar vergi mevzuatımız açısından müstakil bir şahsiyet olarak kabul edilmiştir. Buna göre kayıt ve belge düzeni açısından adi ortaklık esas alınmakta, kanuni defterler ortaklık adına tasdik ettirilmekte, faturalar ortaklık adına bastırılmakta ve dönem sonu bilançosu ortaklık adına tanzim edilmektedir¹¹¹. Öte yandan adi ortaklığın basit usulde vergilendirilmesi halinde defter tutulmayacağı tabiidir.

Tüzel kişiliği bulunmayan ve aslında adi ortaklık yapısına sahip olan iş ortaklıkları 5520 sayılı KVK'da ayrı bir kurum olarak değerlendirilmekte ve kurumlar vergisi mükellefi sayılmaktadır. İş ortaklığı olarak faaliyette bulunulması isteğe bağlıdır. İş ortaklıkları mükellefiyetlerini iş ortaklığı şeklinde talep ettiklerinde kurumlar vergisi mükellefi olacaklardır. İş ortaklığı tanımına girenlerden isteyenler

¹⁰⁹ 24.02.1987 tarih ve 19382 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹⁰ Danıştay 4. Dairesi'nin 31.03.1975 tarih ve E: 1974/1935, K: 1975/1180 sayılı Kararı, [http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp\(09.12.2009\)](http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp(09.12.2009)).

¹¹¹ Danıştay 4. Dairesi'nin 19.01.1982 tarih ve E: 1981/329, K: 1982/99 sayılı Kararı, [http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp\(15.01.2010\)](http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp(15.01.2010)).

adi ortaklık olarak mükellefiyet tesis ettirebilirler¹¹². İş ortaklıkları VUK'un 172. maddesinde sayılmamıştır. Bununla beraber iş ortaklıklarının 25 seri no.lu KDV ve 1 seri no.lu KVK Genel Tebliği uyarınca ortaklık adına defter tasdik ettirmesi ve tutması zorunludur.

3. İktisadi Kamu Müesseseleri

VUK'un 172/1-3. maddesi marifetiyle iktisadi kamu müesseseleri defter tutmakla yükümlü tutulmuşlardır. İktisadi kamu müessesesinden ne anlaşılması gerektiği 5520 sayılı KVK'nın 2. maddesinde açıklanmıştır. Buna göre iktisadi kamu kuruluşları "*Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup; faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketi ile kooperatif niteliği taşımayan ticarî, sınaî ve zirai işletmeler*" şeklinde tanımlanmıştır. Öte yandan yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup (sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalan) ticari, sınaî ve zirai işletmeler de "*iktisadi kamu kuruluşu*" olarak kurumlar vergisine tabidir.

Buna göre 5520 sayılı KVK'nın amir hükümleri doğrultusunda adlarına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilen yerli ve yabancı iktisadi kamu kuruluşları, VUK'un 172/1-3. maddesi kapsamında, kendi adlarına defter tasdik ettirmek ve tutmakla mükellef olmaktadır. Bu durumun tek istisnası, söz konusu iktisadi kamu kuruluşlarının kurumlar vergisinden muaf olması halidir. Eğer bir iktisadi kamu kuruluşu 5520 sayılı KVK'dan muaf tutulmuş ise ve ayrıca defter tutmayı gerektirecek başka vergilerden (KDV gibi) dolayı da mükellefiyet tesis edilmemiş ise; bu kuruluşun defter tutma mecburiyeti (VUK'un 173. maddesi uyarınca) ortadan kalkmaktadır. Ancak 173. maddenin son fıkrasında belirtildiği üzere; sadece kurumlar vergisinden muaf tutulmak bu istisna için yeterli değildir. Aynı zamanda defter tutmayı gerektiren diğer vergi türlerinden de muaf olmak gerekmektedir. Aksi halde 173. maddedeki istisna hali ortadan kalkmakta ve defter tutma mecburiyeti zuhur etmektedir. Defter tutmakla yükümlü kılınan iktisadi kamu

¹¹² Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, Masaüstü Yayıncılık, İzmir, 2009(Sistem), s. 236.

müesseseleri, defter tutma bakımından, tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidirler.

4. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler

VUK'un 172/1-4. maddesinde dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin defter tutmakla mükellef oldukları hüküm altına alınmıştır. 5253 sayılı Dernekler Kanunu'na göre dernek; kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere en az yedi gerçek veya tüzel kişinin bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarıdır. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'na göre vakıf; gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleri ile oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır.

5520 sayılı KVK'nın 1. maddesinin 1. fıkrasının (ç) bendi hükmüne göre dernek veya vakıflar (tüzel kişiliği itibarıyla) kurumlar vergisinin konusu dışında olup; bunlara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmaktadır. Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınaî ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler kurumlar vergisi mükellefidirler. Anılan Kanun'un 2. maddesi uyarınca sendika ve cemaatlara ait iktisadi işletmeler de “*dernek ve vakıflara ait iktisadi işletme*” ve dolayısıyla “*kurumlar vergisi mükellefi*” sayılmaktadır.

Yerli ya da yabancı dernek veya vakıflara ait veya bağlı olarak faaliyet gösteren her iktisadi işletme; kendi adına defter tasdik ettirmek ve tutmak mecburiyetindedir. Burada, iktisadi işletmenin tüzel kişiliğinin olup olmamasının bir önemi yoktur. Her iki durumda da iktisadi işletme adına defter tutulacaktır. Ayrıca derneklerin kamuya yararlı derneklerden sayılması veya vakıflara Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış olması; bunlara bağlı iktisadi işletmelerin vergilendirilmesine ve defter tutmakla mükellef kılınmalarına engel teşkil

etmemektedir. Defter tutmakla yükümlü kılınan dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, defter tutma bakımından, tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidirler.

Öte yandan kurumlar vergisinden muaf tutulan dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin (VUK'un 173. maddesi uyarınca) defter tutma yükümlülüğü bulunmamaktadır. Bu işletmeler kurumlar vergisinden muaf olmakla beraber defter tutmayı gerektiren başka bir vergiye tabi iseler, bunların defter tutma yükümlükleri devam etmektedir. Bu durumda 173. maddedeki istisna hükmü geçersiz kalmaktadır.

5. Serbest Meslek Erbabı

VUK'un 172/1-5. maddesi marifetiyle serbest meslek erbabı defter tutmakla yükümlü tutulmuştur. GVK'nın 66. maddesinde serbest meslek erbabının tanımı yapılmıştır. Buna göre serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler; serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez. Buna göre arızı olarak serbest meslek faaliyetinde bulunanlar serbest meslek erbabı sayılmamaktadır. Bir kişinin serbest meslek erbabı sıfatı kazanabilmesi için GVK'nın 65. maddesinde tanımlanan serbest meslek faaliyetini "*devamlı*" surette icra etmesi gerekmektedir. Netice olarak serbest meslek faaliyetini arızı olarak yapanlar serbest meslek erbabı sayılmadıklarından; defter tutmaları da gerekmemektedir. Nitekim bu husus 221 seri no.lu GVK Genel Tebliği'nde¹¹³ de "*Serbest meslek faaliyetini arızı olarak yapanların defter tutma ve belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır*" şeklinde vurgulanmıştır. Vergi uygulamaları açısından devamlılık unsurunun "*bir işin bir yılda en az iki kere yapılmasıyla veya takip eden yıllarda birer defa yapılmasıyla*" sağlandığı görüşü gerek yargı kararlarında gerekse vergi idaresinin özelgelerinde benimsenmiştir.

GVK'nın 18. maddesinde sayılan faaliyetleri icra eden serbest meslek erbabının bu faaliyetlerden doğan serbest meslek kazançları gelir vergisinden müstesnadır. 18. maddede sayılan faaliyetleri mutad meslek (devamlı surette) halinde

¹¹³ 19.02.1999 tarih ve 23616 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ifa eden serbest meslek erbabının normalde defter tutması zorunludur. Zira VUK'un 173. maddesinde bu yönde bir istisna hükmü yer almamaktadır. Bununla birlikte 224 seri no.lu GVK Genel Tebliği¹¹⁴ marifetiyle "münhasıran GVK'nın 18. maddesinde sayılan faaliyetlerde bulunup eserlerini aynı Kanun'un 94. maddesinde sayılan kişi veya kurumlara teslim edenler" defter tutma ve belge düzenleme zorunluluğu dışında bırakılmışlardır. Eserlerini hem GVK'nın 94. maddesinde sayılanlara hem de bu maddede sayılmayan diğer kişilere teslim edenlerin ise defter tutma zorunlulukları bulunmaktadır.

GVK'nın 66/5. maddesinde bazı serbest meslek erbabının vergiden muaf olduğu hüküm altına alınmıştır. VUK'un 173. maddesinde ise bu gibilerin defter tutmak zorunda olup olmadıkları yönünde açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Bununla birlikte vergiden muaf serbest meslek erbabının defter tutmasını gerektirecek bir neden ve yasal zorunluluk yoktur¹¹⁵. Yine de 173. maddeye bu konuda bir istisna hükmü eklenmesinde fayda vardır.

VUK'un 172. maddesinde serbest meslek erbabının defter tutacağı hüküm altına alınmış olup; dar ya da tam mükellef ayrımı yapılmamıştır. Buna göre dar mükellefiyet esasında vergilendirilen serbest meslek erbabının da her hal ve şartta defter tutması lazım gelmektedir. Ancak uygulamada dar mükellef serbest meslek erbabının fiziken defter tutmasına imkân bulunmayan haller bulunmaktadır. Şöyle ki; Almanya'da mukim bir makine mühendisinin Türkiye'de yerleşik bir fabrika için Almanya'daki bürosunda bir proje hazırlayıp kargo vasıtasıyla Türkiye'ye gönderdiğini ve banka havalesi vasıtasıyla ücretini tahsil ettiğini varsayalım. Söz konusu makine mühendisinin Türkiye'ye yönelik başka bir işi olmamıştır. Bu durumda Almanya'da mukim olan ve Türkiye'de herhangi bir bürosu ya da temsilcisi bulunmayan makine mühendisi, GVK'nın 7/1-4. maddesi uyarınca, gelir vergisinin konusuna giren serbest meslek kazancı elde etmiştir. Türkiye'deki müşteri bu ödeme üzerinden, GVK'nın 94/1-2. maddesi uyarınca, gelir vergisi kesintisi yaparak beyan eder. Bu nedenle dar mükellef makine mühendisi, GVK'nın 86/2. maddesi uyarınca,

¹¹⁴ 07.04.1999 tarih ve 23659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹⁵ Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s. 319.

Türkiye’de herhangi bir beyanname vermez. VUK’un 172. maddesi işte bu gibi durumlarda bile defter tutulmasını emretmektedir. Ancak verdiğimiz örnekten de görüleceği üzere bu şahsın Türkiye’de defter tutmasını gerektirecek hiçbir sebep yoktur. Diğer bir anlatımla VUK’un 171. maddesinde sayılan defter tutma amaçlarından hiç birisi bu mükellef adına tahakkuk etmemiştir. Bunun ötesinde defter tutmadığı iddiasıyla söz konusu dar mükellef üzerinde bir yaptırım uygulanmak istense muhatap kim olacaktır? Kimin adına ceza kesilip tarhiyat yapılacaktır? Dolayısıyla VUK’un 172. maddesi bu gibi durumlar için anlamsız kalmaktadır. Açıklanan bu sebeplerden ötürü 172. maddede dar mükelleflere yönelik özel bir düzenleme yapılması şart olmaktadır. Yapılacak düzenlemeyle dar mükelleflerin hangi durumlarda defter tutmaları lazım geldiği açıkça belirtilmelidir.

6. Çiftçiler

VUK’un 172/1-6. maddesi uyarınca çiftçilerin defter tutma yükümlülüğü bulunmaktadır. Çiftçinin tanımı ise GVK’nın 52. maddesinin 7. fıkrasında yapılmıştır. Buna göre zirai işletme işleten gerçek kişilere (vergiye tabi olsun veya olmasınlar) “çiftçi” adı verilmektedir. 193 sayılı GVK, çiftçilerin prensip olarak stopaj esasında vergilendirilmesini benimsemiştir. Zirai kazançta temel vergileme rejimi stopaj olmakla birlikte;

- 193 sayılı GVK’nın 54. maddesinde yazılı işletme büyüklüğü ölçüsünü aşanlar,

- Bir biçerdövere veya benzeri mahiyette bir motorlu araca sahip olanlar,

- On yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olanlar,

Kazançlarını gerçek usulde tespit ederler. Bu şartlara sahip olmayan çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar ise, GVK’nın 94. maddesine göre hâsılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir.

Söz konusu yasal düzenlemelere göre, prensip olarak, gelir vergisine tabi olsun veya olmasın her çiftçinin defter tutma yükümlülüğü bulunmaktadır. Ancak VUK’un 173. maddesinde bu genel kaidenin bir istisnası düzenlenmiştir. 173. maddenin 1. fıkrasının 1. bendinde “gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerin”

defter tutmak zorunda olmadıkları hüküm altına alınmıştır. Buna göre stopaj usulünde vergilendirilen çiftçilerin defter tutma yükümlülüğü bulunmamakta; gerçek usulde gelir vergisine tabi tutulan çiftçilerin ise defter tutma yükümlülüğü bulunmaktadır.

V. VERGİ USUL KANUNU'NDA TUTULMASI ZORUNLU KILINAN DEFTERLER

VUK'un 172. maddesiyle defter tutma yükümlülüğü altına alınan mükelleflerin hangi defterleri ne şekilde tutacakları aynı Kanun'un 182 ila 214. maddeleri arasında etraflı bir şekilde açıklanmıştır. Çalışmanın bu kısmında söz konusu defterlere ilişkin esaslara yer verilmiştir.

A. Defter Tutma Yükümlülüğü Açısından Tüccar Sınıfları

VUK'un 182. maddesinde bilanço esasında tutulacak defterler hüküm altına alınmıştır. Bilanço esasında tutulması zorunlu olan defterler şunlardır.

- Yevmiye Defteri.
- Defteri Kebir.
- Envanter Defteri.

Yukarıda sayılan defterleri hangi mükelleflerin tutacakları diğer bir anlatımla kimlerin bilanço esasında defter tutmakla yükümlü oldukları hususu VUK'un 176. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede "*Tüccarlar defter tutmak bakımından iki sınıfa ayrılır. I. sınıf tüccarlar bilanço esasına göre; II. sınıf tüccarlar işletme hesabı esasına göre defter tutarlar*" şeklinde düzenleme yapılmıştır. Buna göre bilanço esasında defter tutmakla mükellef olanlar I. sınıf tüccarlardır. Diğer bir anlatımla I. sınıf tüccarlar "*yevmiye, kebir ve envanter*" defteri tutmak zorundadır.

176. maddede geçen “*tüccar*” teriminden kasıt ise “*ticari kazanç*” sahipleridir. Ticari kazanç sahipleri kavramına ise; GVK’nın 37. maddesi uyarınca ticari kazanç elde eden gerçek kişiler ile KVK’ya tabi olan kurumlar girmektedir¹¹⁶. Buna göre kurumlar vergisi mükellefleri ile ticari kazanç elde eden gelir vergisi mükellefleri, 213 sayılı VUK uygulamasında (defter tutma yükümlülüğü açısından) I. ve II. sınıf tüccarları oluşturmaktadır.

VUK’daki bu tüccar sınıfı ayrımı; gelir vergisine tabi ticari kazancın gerçek usulde tespitinin “*bilanço ve işletme hesabı esası*” olmak üzere iki ayrı biçimde yapılmasına yol açmıştır. Ticari kazanç sahiplerini tutacakları defterler bakımından dolayısıyla kazançlarının tespiti bakımından ikiye ayırmakta güdülen amaç ise; ticari muamele hacmi dar olan mükelleflere daha basit bir kayıt sistemi tesis ettirmek, iş hacmi veya hukuki statüsü müsait olanlardan ise bu görevin tam olarak yerine getirilmesini istemektir¹¹⁷. I. sınıf tüccarlar kayıt ve hesaplarını bilanço esasına göre tuttıkları defterlere kaydederler. Kazançlarını da bu esasa yani bilanço esasına göre tespit ederler. II. sınıf tüccar sayılanlar ise, muamelelerini işletme hesabı esasına göre tuttıkları deftere kaydederler ve kazançlarını da bu esasa göre tespit ederler¹¹⁸. 213 sayılı VUK, ticari kazanç sahiplerinin I. ve II. sınıf olarak ayrılmasındaki kıstasları objektif olarak belirlemiştir¹¹⁹. VUK’un 177. maddesinde; bir yandan mükellefin hukuki yapıları temel alınmakta, diğer yandan bazı iktisadi kıstaslar göz önünde tutulmakta ve nihayet gönüllü olarak birinci sınıfa geçme imkânı tanınmaktadır¹²⁰.

Birinci sınıf tüccarların bilanço esasına göre defter tutmak yükü altına konulmasının nedeni, iş hacmi diğerlerine göre çok daha geniş olan bu grubu sıhhatli bir vergi incelemesine tabi tutabilmektir.

¹¹⁶ 5520 sayılı KVK’nın 6. maddesinin 2. fıkrasında; safi kurum kazancının tespitinde 193 sayılı GVK’nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

¹¹⁷ Uysal ve Eroğlu, VUK, s. 237.

¹¹⁸ Uysal ve Eroğlu, VUK; s. 237.

¹¹⁹ M. Sırrı Atlı ve O. Nuri Çevik, **Mevzuatımızda Defter ve Belgeler**, Emel Matbaacılık, Ankara, s. 152.

¹²⁰ Uluatam ve Methibay, s. 180.

1. Birinci Sınıf Tüccarlar

I. sınıfa dâhil olan diğer bir anlatımla “*yevmiye, kebir ve envanter defteri*” tutmak zorunda olan mükellefler, VUK’un 177. maddesinde “*iktisadi kriterlere, hukuki yapıya ve gönüllü seçim ilkesine*” göre aşağıdaki gibi belirlemiştir.

a) İktisadi kriterlere göre I. sınıf tüccar sayılanlar: I. sınıfa giren ticari kazanç sahipleri 177. maddenin 1. fıkrasının 1, 2 ve 3. bentlerinde iktisadi kriterlere (yıllık iş hacimlerine) göre belirlenmiştir. İş hacminin baz alınmasından güdülen amaç ise, I. sınıf tüccar sayılacak olanlar için belirlenecek ölçünün belli bir seviyenin üstünde tutulması ve mükelleflere bilanço esasına göre defter tutma ile muhasebe sistemlerini kurmada yüklenen külfetin yine belli bir seviyenin üstünde olan mükelleflerden yerine getirmelerini istemektir¹²¹.

177/1. maddenin ilk üç bendinde sayılan yıllık iş hacmi kriterlerini aşanlar 213 sayılı VUK uygulamasında I. sınıf tüccar kabul edilmekte ve bilanço esasında defter tutmakla mükellef olmaktadır. Söz konusu kriterlere tabi olanlar ise sadece ticari kazanç elde eden gelir vergisi mükellefleridir. Zira (aşağıda detaylı olarak açıklandığı üzere) kurumlar vergisi mükellefleri her hal ve takdirde (177/1. maddenin 1, 2 ve 3. bentlerinde sayılan hadlerle bağlı olmaksızın) I. sınıf tüccar olarak kabul edilmektedir.

177. maddede; adi ortaklıkların defter tutma bakımından sınıfının tayininde, ortaklığa ait ciro tutarına itibar edileceği hükme bağlanmıştır. Bu nedenle ortakların şahsi işleri nedeniyle birinci veya ikinci sınıf tüccar olmaları ortaklığın sınıfını etkilemez. Adi ortaklığın sınıfı müstakilen tayin edilecektir. Bu bağlamda bilanço esasına göre defter tutan bir adi ortaklığın ortakları, kendi şahsi işleri bakımından şartlar mevcutsa işletme hesabında defter tutabileceklerdir¹²². Danıştay’ın görüşü de aynı merkezdedir. Danıştay “*şahsi işi nedeniyle bilanço esasında defter tutan bir*

¹²¹ Uysal ve Eroğlu, VUK, s. 237.

¹²² Ürel, s. 334.

mükellefin ortağı bulunduğu adi ortaklığın sırf bu yüzden işletme defteri tutma hakkını kaybetmeyeceğine” hükmetmiştir¹²³.

Bir ferdi işletme (ortak alınması sonucu) adi ortaklık haline dönüşüyorsa burada iki ayrı vergi mükellefiyeti söz konusu olmaktadır. Bu nedenle yeni kurulan adi ortaklık için (adi ortaklık adına) işe başlamadan önce yeni defterlerin tasdik ettirilmesi ve tutulması gerekir. İş hacimlerinin belirlenmesinde de sadece adi ortaklığın faaliyet neticeleri dikkate alınmalıdır. Mükellefiyeti (faaliyeti) terk edilen ferdi işletmenin cirosunu adi ortaklığın cirosuna ilave etmek suretiyle; adi ortaklığın tabi olacağı tüccar sınıfını tayin etmek yanlış olacaktır. Öte yandan adi ortaklıkta ortak değişimi olması halinde aşağıdaki gibi ikili bir ayırım gündeme gelmektedir.

- Ayrılan ortağın yerine aynı tarih itibarıyla bir ya da birden fazla ortak alındığı durumlarda adi ortaklığın mükellefiyet yapısında ve vergi kimlik numarasında bir değişiklik olmayacağından yeni defter tutulmasına gerek yoktur¹²⁴. Dolayısıyla ortak değişiminden önceki ve sonraki cirolar toplanarak tüccar sınıfı belirlenecektir. Burada sadece ortak değişim tarihi itibarıyla bilanço çıkarılacak ve ayrılan ortağın hissesine isabet eden kazanç tutarı belli edilecektir. Dönem sonuçlarının belirlenmesinden sonra hesaplar yeniden açılarak kullanılmaya devam edilecektir. Bu bağlamda dönem başından beri kullanılan defterlerin de tutulmasına devam olunacaktır¹²⁵.

- Eğer ayrılan ortak ya da ortakların yerine yeni bir ortak ya da ortaklar alınmaz ve adi ortaklıktaki ortak sayısı bire inerse, adi ortaklığın mükellefiyeti sona ermekte ve yeni bir ferdi işletme gündeme gelmektedir. Bu durumda ferdi işletme için yeni defter tasdik ettirilmesi ve tutulması gerekir. Ferdi işletmenin tabi olacağı tüccar sınıfının tespitinde ise, sadece ferdi işletmenin cirosu dikkate alınmalıdır.

¹²³ Danıştay 4. Dairesi'nin 09.04.1974 tarih ve E: 1973/3633, K: 1974/1425 sayılı Kararı(Özbalcı, VUK, s. 499).

¹²⁴ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.01.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02/32229 sayılı Özelgesi,
<http://www.avdb.gov.tr/y/mukteza/muktezadetay.asp?id=105051>(13.02.2010).

¹²⁵ Danıştay 11. Dairesi'nin 23.03.2000 tarih ve E: 1998/4077, K: 2000/1077 sayılı Kararı,
http://www.yaklasim.com/danistay/read_result.asp?file_name=/danistay/kanunlar/004/004001001114.htm(14.01.2010).

Kollektif şirket ortağıyla komandit şirketlerin komandite ortaklarının ortaklık faaliyeti haricinde şahsi bir ticari faaliyeti varsa, bu faaliyetin tabi olacağı sınıf ayrıca belirlenecektir. Yani ortağı oldukları şirketlerin bilanço esasında defter tutması, bu şahısların şahsi ticari işletmeleri için de otomatikman bilanço esasında defter tutmalarını gerektirmez. Burada şahsi ticari işletmenin yıllık iş hacmine göre karar verilir¹²⁶. Bu karar verilirken ortaklıktan ortağın hissesine isabet eden şahsi ticari kazancın dikkate alınmaması gerektiği kanaatindeyiz. Zira bu hâsılat aslında ortağın değil tüzel kişiliğin elde etmiş olduğu bir unsurdur.

177/1. maddenin 1, 2 ve 3. bentleri uyarınca birinci sınıf tüccar kabul edilen ticari kazanç sahibi gerçek kişiler aşağıdaki gibi olmaktadır¹²⁷.

i. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı (01.01.2010'dan itibaren) 120.000 TL'yi veya satışları tutarı 170.000 TL'yi aşanlar(177/1-1): Toptan ve/veya perakende olarak emtia alım satımıyla uğraşan, imalat işiyle uğraşan ya da ithalat ve ihracat işleriyle uğraşan gelir vergisi mükellefleri bu bent kapsamında mütalaa edilmektedir. Bu bent kapsamındaki faaliyetlere *“lokanta işletmeciliği yapanlar, malzeme ve işçilik kendilerine ait olmak üzere inşaat ve onarım işiyle uğraşanlar”* örnek verilebilir¹²⁸.

Burada alış ve satış ölçülerine birlikte bakılmaz. Sadece alış ya da sadece satış ölçüsünün aşmış olması yeterlidir¹²⁹.

Bentteki yıl deyimi hesap dönemini ifade etmektedir. Hesap dönemi takvim yılı olanlarda bir takvim yılındaki; özel hesap dönemi kullananlarda ise 12 aylık dönem içindeki toplam alış ve satış tutarı dikkate alınır¹³⁰. Söz konusu bentte zikredilen *“alış”* deyiminden maksat; işletmede satılmak üzere yapılan emtia

¹²⁶ Ulusoy, s. 60.

¹²⁷ 177. maddenin 1. fıkrasının 1, 2 ve 3. bentlerinde yazılı rakamlar 2010 yılı için geçerli olan hadlerdir. Söz konusu hadler, 213 sayılı VUK'un mükerrer 414. maddesi uyarınca, her yıl yeniden değerlendirilme oranında artırılmakta ve VUK Genel Tebliği ile ilan edilmektedir.

¹²⁸ Özyer, s. 277.

¹²⁹ Danıştay 4. Dairesi'nin 24.04.1975 tarih ve E: 1974/2544, K: 1975/1475 sayılı Kararı, [http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp\(08.02.2010\)](http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp(08.02.2010)).

¹³⁰ Ürel, s. 331.

alışlarıdır. Bu amaç dışında hangi nedenle olursa olsun satın alınan iktisadi kıymetler alış olarak nazara alınmaz. Bu nedenle işletmede kullanılmak üzere satın alınan demirbaş eşya veya fabrikada kullanılmak üzere satın alınan makine ve benzeri nitelikteki amortisman konusu iktisadi kıymetler “alış” olarak değerlendirilmez¹³¹.

Diğer taraftan emtia alış tutarının hesaplanmasında nazara alınacak miktar, sadece satın alınan emtianın “mübayaa” bedelidir. İthal edilen emtiada mübayaa bedeli olarak dikkate alınacak tutar ise, emtianın gümrük bedelidir. Çünkü VUK’un 177/1-1. maddesinde “alış” deyimini kullanılmıştır. Bu nedenle emtia alım tutarının hesaplanmasında, emtianın maliyet bedeli değil, yalnızca mübayaa bedeli esas alınır. Gümrüklü bedel veya mübayaa bedelinden sonra yapılan nakliye, hammaliye vb. giderler bu haddin hesaplanmasında dikkate alınmazlar. Ayrıca emtia alım bedelinin hesaplanması sırasında bir evvelki yıldan devreden “stok” mevcudu dikkate alınmaz. Sadece ilgili hesap dönemi içinde satın alınan emtia tutarı dikkate alınır¹³².

Takvim yılı içinde alış ya da satış iadesi olması halinde; bu iadeler yıllık alış ve satış tutarlarının tespitinde dikkate alınmamaktadır¹³³. Sınıf tayini ile ilgili iş hacminin tespitinde ambalaj maddeleri, alım satım bedeline dâhildir. Ancak KDV’nin satış tutarına dâhil edilmesi söz konusu değildir. Zira bunlar işletme hâsılatının bir unsuru değildir¹³⁴.

Bir tüccarın 177/1-1. madde kapsamına giren türden birden fazla iş veya işletmesi varsa bu tüccarın bütün iş ve işletmelerine ait iş hacimleri topluca nazara alınır¹³⁵. Defter tutma hadleri belirlenirken mutad halde yapılan faaliyetlerin alım, satım ve iş hâsılatı dikkate alınmalıdır. Buna göre mutad ticari faaliyetin dışında arızı olarak ticari plaka satışından elde edilen gelir, defter tutma hadlerinin belirlenmesinde dikkate alınmayacaktır¹³⁶. Ana bayiye dolun için gönderilen su

¹³¹ Uysal ve Eroğlu, VUK, s. 238.

¹³² Uysal ve Eroğlu, VUK, s. 239.

¹³³ Maliye Bakanlığı’nın 23.03.1986 tarih ve 2/24434-177 sayılı Özelgesi, [http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp\(05.01.2010\)](http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp(05.01.2010)).

¹³⁴ Ürel, VUK, s. 334.

¹³⁵ Özbalcı, VUK, s. 495.

¹³⁶ İstanbul Defterdarlığı’nın 12.12.2001 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.20./VUK-8623 sayılı Özelgesi, [http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/vergiusul/ornek55.htm\(11.11.2009\)](http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/vergiusul/ornek55.htm(11.11.2009)).

damacanaları demirbaş mahiyetinde olduğundan; doluma gönderilişinde ve geri alınışında düzenlenen fatura tutarları dönem cirosunda dikkate alınmayacaktır¹³⁷.

ii. 177/1. maddenin 1 numaralı bendinde yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşp da bir yıl içinde elde ettikleri gayrisafi iş hâsılatı (01.01.2010'dan itibaren) 68.000 TL'yi aşanlar(177/1-2): Bu bent kapsamına komisyoncu, nakliyecisi, otelci, sigortacı vb. hizmet işletmesi çalıştıran gelir vergisi mükellefleri girmektedir¹³⁸. Sayısal loto oynatarak ve milli piyango bileti satarak faaliyette bulunan bir mükellefin, hangi sınıfa girdiği bu bentte yazılı miktarlara göre tespit edilir. Ancak bunların oynattıkları kolon sayısına göre Milli Piyango İdaresi'nden aldıkları komisyon tutarı gayrisafi iş hâsılatı sayılmaktadır. Aynı şekilde şehir içi otobüs-vapur bileti, telefon kartı vs. satan bayilerde gayrisafi hâsılat, bunların müşterilerden aldıkları bedele göre değil asıl hizmeti veren kişi/kurumdan aldıkları komisyon bedellerine göre hesaplanır¹³⁹. Malzeme ve işçilik işverene ait olarak inşaat, onarım işi yapanların sınıfı da bu bende göre tespit edilir¹⁴⁰.

Gayrisafi iş hâsılatının hesaplanmasında, hizmet mukabili alınan iş hâsılatından hiç bir gider tenzil edilemez¹⁴¹. Şehir içi yolcu taşıma işinde kullanılan halk otobüsü amortismanına tabi iktisadi kıymet niteliğinde olduğundan bu aracın satışı anında düzenlenen fatura tutarının defter hadlerinin tespitinde dikkate alınmaması gerekmektedir¹⁴².

iii. 177/1. maddenin 1 ve 2 numaralı bentlerinde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde 2 numaralı bentte yazılı iş hâsılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı (01.01.2010'dan itibaren) 120.000 TL'yi aşanlar(177/1-3): Emtia alım satımı ve imalat işleriyle bu işler dışında kalan diğer işleri (hizmet işlerini)

¹³⁷ İstanbul Defterdarlığı'nın 29.12.2003 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.20./VUK-177-015459 sayılı Özelgesi,

<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/vergiusul/15450.htm>(11.11.2009).

¹³⁸ Uysal ve Eroğlu, VUK, s. 239.

¹³⁹ Maliye Bakanlığı'nın 29.12.1999 tarih ve 57712 sayılı Yazısı(Özyer, s. 278).

¹⁴⁰ Özyer, s. 278.

¹⁴¹ Uysal ve Eroğlu, VUK, s. 240.

¹⁴² İstanbul Defterdarlığı'nın 31.12.2003 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.20./VUK-177-015573 sayılı Özelgesi,

<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/vergiusul/15573.htm>(12.12.2009).

birlikte yapan kişilerin I. sınıf tüccar sayılabilmesi için; hizmet işletmesinden elde edilen gayrisafi iş hasılatının beş katı ile emtia satış hasılatı tutarı toplamının 2009 takvim yılı sonunda 120.000 TL'yi aşması gerekir. Öte yandan yıllık gayrisafi iş hâsılatının yıllık alış tutarıyla toplanması suretiyle karşılaştırma yapılmasına Kanun izin vermemektedir.

ÖRNEK: 2009 takvim yılında işletme hesabı esasında defter tutan Bay (A); hem oto yedek parça satışı hem de oto tamir işiyle uğraşmaktadır. Yedek parça satışı işinin 2009 yılı cirosu 100.000 TL; oto tamir işinin 2009 yılı gayrisafi hâsılatı ise 5.000 TL'dir. Bu duruma göre mükellefin bent kapsamındaki toplam iş hacmi $[(100.000) + (5.000 * 5=25.000)]=$ 125.000 TL olmaktadır. Bu miktar ise, 177/1-3. maddede belirtilen ve 2010 yılı için geçerli olan 120.000 TL'lik haddi aşmaktadır. Bu nedenle mükellefin 2010 takvim yılında bilanço esasında defter tutması gerekmektedir.

Dikkat edildiği üzere 177/1. maddenin 1, 2 ve 3. bentlerinde zikredilen hadler; işletmelerin bir önceki yıl cirolarıyla kıyaslanmaktadır. Örneğimizi ele alacak olursak; 2010 yılı defterlerinin tespiti için geçerli had olan 120.000 TL, mükelleflerin 2009 yılı cirolarıyla kıyaslanacak ve böylelikle 2010 yılında tutulacak defterlerin nev'i tespit edilecektir¹⁴³.

b) Hukuki yapılarına göre I. sınıf tüccar sayılanlar: 177. maddenin 1. fıkrasının 4. ve 5. bentlerinde hukuki yapılarına göre I. sınıf tüccar kabul edilen mükellefler sayılmıştır. Söz konusu bent kapsamına giren bu mükellefler için ilk 3 bentte sayılan iş hacmi ölçüleri geçerli olmamaktadır. Diğer bir ifadeyle bu limitlerin altında iş yapmış olsalar bile hukuki yapıları gereği yine de I. sınıf tüccar kabul edilmekte ve bilanço esasında defter tutmakla mükellef olmaktadır. Hukuki yapılarına göre I. sınıf tüccar kabul edilen mükellefler aşağıdaki gibidir.

- Her türlü ticaret şirketleri(177/1-4),
- Kurumlar vergisine tabi olan diğer tüzel kişiler(177/1-5).

¹⁴³ Danıştay 3. Dairesi'nin 17.11.1994 tarih ve E: 1994/1411, K: 1994/3759 sayılı Kararı, [http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp\(15.05.2009\)](http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp(15.05.2009)).

Ticaret şirketleri “kollektif, adi ve eshamlı komandit, limited ve anonim şirketler ile kooperatiflerden” müteşekkildir. Buna göre söz konusu şirketler, tüzel kişilikleri adına “yevmiye, envanter ve kebir” defteri tutmak zorundadır. Bu şirketlerin başka bir defter tutması mümkün değildir.

Kurumlar vergisine tabi olan diğer tüzel kişiler de her hal ve takdirde bilanço esasında defter tutmakla mükelleftir.

Bir adi ortaklık yapılanması ve aynı zamanda kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıklarının tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Aynı şekilde dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iktisadi kamu kuruluşlarının büyük çoğunluğunun tüzel kişiliği bulunmadığı gibi bunlar ticaret şirketi de değildir. Ancak söz konusu kurumlar, VUK uygulamasında, tüccar sıfatını haizdirler. Bu durumda gündeme söz konusu kurumlar vergisi mükelleflerinin ait oldukları tüccar sınıfının hangi kriterlere göre belirleneceği sorusu gelmektedir. 177. maddenin lafzına bakıldığında; bu gibi tüzel kişiliği haiz olmayan kurumlar vergisi mükelleflerinin ait oldukları tüccar sınıflarının söz konusu maddenin 1. fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı olan iş hacimlerine göre belirlenmesi gerektiği sonucu çıkmaktadır. Ancak VUK’un 173. ve 178. madde hükümlerinden kanun koyucunun (defter tutma ödevi bakımından) tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin tüzel kişiliğe sahip olduğunu kabul ettiği sonucu çıkmaktadır. Diğer bir anlatımla ticaret şirketi dışında kalan diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin tamamı, VUK’un 177/1-5. maddesi kapsamında, her hal ve takdirde I. sınıf tüccar kabul edilmekte ve bilanço esasında defter tutmakla yükümlü kılınmaktadır. Uygulama da bu yönde gerçekleşmekte ve tüzel kişiliği olsun ya da olmasın tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin bilanço esasında defter tutmakla yükümlü oldukları kabul edilmektedir. Ancak uygulama ile 173. ve 178. madde hükümleri 177. maddeyle çelişmektedir. Bu nedenle 177/1-5. maddede değişiklik yapılması şarttır. Çünkü 177/1-5. madde sadece tüzel kişiliğe sahip olan kurumları hedef almıştır. Tüzel kişiliği olmayan kurumları da bu bent hükmüne sokmak kanaatimizce hatalı bir davranıştır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin her hal ve takdirde bilanço esasında defter tutma zorunluluğuna 177. maddenin 1. fıkrasının 5. bendinin parantez içi hükmüyle bir istisna getirilmiştir. Buna göre; ticaret şirketi olmayan diğer kurumlar vergisi mükelleflerinden işlerinin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkân veya lüzum görülmeyenlerin, işletme hesabına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığı'nca müsaade edilebilmektedir. Maliye Bakanlığı söz konusu istisna düzenlemesinin gerekçesini *“bünyeleri ve memur kadrolarının sınırlı olması ve elde ettikleri gelir ve bu münasebetle yaptıkları giderlerin mahiyeti itibarıyla bilanço esasında defter tutmaları kendileri için külfet teşkil edecek olan kurumların daha kolay ve basit usulde defter tutmalarını sağlamaktır”* şeklinde izah etmiştir¹⁴⁴.

Bununla birlikte söz konusu istisna hükmü iktisadi kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler bakımından anlamsız kalmaktadır. Zira TTK'nın 66/2. maddesi uyarınca bu kuruluşların yevmiye, envanter ve kebir defteri tutmaları zorunludur. Bu nedenle vergi idaresi bu kuruluşlardan gelen işletme hesabı defteri tutma taleplerini, TTK'nın 66/2. madde hükmünü gerekçe göstererek, reddetmektedir.

Parantez içi hükümden anlaşıldığı üzere, ticaret şirketlerinin bu istisnadan faydalanma hakları yoktur.

c) Gönüllü seçim sonucu I. sınıf tüccar sayılanlar: 177. maddenin 1. fıkrasının 1, 2 ve 3. bentlerinde yazılı iş hacimlerini aşmayan diğer bir anlatımla işletme hesabı esasında defter tutması gereken ticari kazanç sahibi gelir vergisi mükellefleri diledikleri takdirde bilanço esasında defter tutabilmektedirler. Bu ihtiyariliğe 177. maddenin 1. fıkrasının 6. bendi izin vermektedir.

¹⁴⁴ Maliye Bakanlığı'nın 11.07.1973 tarih ve 22105-29/44260 sayılı Özelgesi, [http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp\(13.09.2009\)](http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp(13.09.2009)).

2. İkinci Sınıf Tüccarlar

II. sınıf tüccarların kimlerden ibaret olduğu VUK'un 178/1. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre;

- 177. maddede yazılı olanların dışında kalan ticari kazanç sahibi gelir vergisi mükellefleri ile,

- 177/1-5. maddenin parantez içi hükmü mucibince işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığı'nca müsaade edilen kurumlar vergisi mükellefleri,

II. sınıf tüccar kabul edilmekte ve işletme hesabı esasında defter tutmaktadır.

178. maddenin 2. fıkrasına göre; ilk defa veya yeniden işe başlayan ticari kazanç sahibi gelir vergisi mükellefleri yıllık iş hacimlerine göre sınıflandırılıncaya kadar II. sınıf tüccarlar gibi hareket edebilirler. Zira bunların işe başladıkları ilk yılda iş hacimleri belli değildir. Fakat bu kişiler isterlerse bilanço esasında defter tutabilirler.

Daha önce bilanço esasına göre defter tutan kişinin bu işini bir süre terk ettikten sonra yeniden ticari bir faaliyete başlaması halinde; başlangıç aşamasında ikinci sınıf tüccar olarak işletme hesabı esasında defter tutması mümkündür. Zira 178/2. maddede bu durumu engelleyici bir hüküm bulunmamaktadır. Ayrıca maddede "*yeniden işe başlayanlar*" deyimini kullanıldığından; bilgi seviyesi ve ticari tecrübesi ne olursa olsun faaliyetini bir süre terk ettikten sonra işe başlayanlar da işe başladıkları yıl işletme hesabı esasında defter tutabilirler¹⁴⁵.

Ticari faaliyetin terkedildiği aynı hesap dönemi içinde yeni bir ticari işe veya aynı işe tekrar başlanması halinde; mükellefin aynı dönem içindeki iş hacmi toplu olarak mı yoksa sadece yeni başlanılan faaliyetin neticesi mi dikkate alınacaktır? Literatürde, tüccar sınıfının tayiniyle ilgili 177. maddede (hadlerin hesabında) bir yıllık sürenin esas alınması nedeniyle, her iki işe ait ciroların toplu olarak dikkate

¹⁴⁵ Özbacı, VUK, s. 493.

alınması gerektiği yönünde görüş birliği mevcuttur¹⁴⁶. Her iki işe ait ölçülerin bir arada mütalâası sonucu toplu olarak kanuni ölçüler geçildiğinde; ertesi vergilendirme döneminden itibaren bilanço esasında defter tutulması gerekir¹⁴⁷.

Bilanço esasına göre defter tutmakta olan bir gelir vergisi mükellefinin bu faaliyetin yanı sıra başka bir ticari faaliyete başlaması halinde; yeni başlanmış olan iş için de bilanço esasının geçerli olması gerekmektedir¹⁴⁸. **Örneğin** bilanço esasında defter tutan bir tuhafiyeci bu işine ilâve olarak plaj işletmeciliğine başlarsa; ikinci işin hesaplarını ayrı bir defterde takip edebilir. Fakat bu işe ilk defa başlanmış olmasına rağmen ayrı defterin bilanço esasında olması gereklidir¹⁴⁹. Zira tekdüzen muhasebe sistemi uygulaması da dikkate alındığında, bilanço esasına göre defter tutan bir mükellefin aynı zamanda işletme defteri de tutması mümkün olamaz. Bu nedenle birden fazla ticari işletmesi olan gelir vergisi mükellefleri, defter tutma yönünden işletmelerinin iş hacimleri toplamına göre hareket etmelidirler¹⁵⁰. Diğer taraftan ticari faaliyetle uğraşan gelir vergisi mükellefi aynı anda zirai ya da mesleki kazanç da elde ediyorsa; bu mükellef tüccar sınıfının tayininde sadece ticari işletmesinden elde ettiği hâsılatları nazara alacaktır. Zira diğer iki faaliyet türü farklı defterlerin tutulmasını gerektirmektedir.

Kendi isteği ile bilanço esasında defter tutan bir gelir vergisi mükellefi, ticari faaliyet kapsamında mütalaa edilen diğer iş veya işleri için de (tümüne ait toplam iş hacmi kanuni hadleri aşmasa bile) bilanço esasında defter tutar¹⁵¹.

Kollektif ve adi komandit şirketler de daima bilanço esasında defter tutarlar. Bunların sınıf değiştirmesi mümkün değildir.

¹⁴⁶ Uysal ve Eroğlu, VUK, s. 249; Ürel, s. 333.

¹⁴⁷ Özbalcı, VUK, s. 496.

¹⁴⁸ Uysal ve Eroğlu, VUK, s. 242; Ürel, s. 331.

¹⁴⁹ Özbalcı, VUK, s. 494.

¹⁵⁰ Öngen, s. 62.

¹⁵¹ Ulusoy, s. 59.

3. Tüccar Sınıflarının Değişmesi

Tüccarların sınıfları iş hacimlerine göre belli olduktan sonra, daha sonraki hesap dönemlerinde iş hacimlerinde değişiklik olabilir. İşte tüccarların iş hacimlerinde meydana gelen artış ya da azalmalar nedeniyle sınıf değiştirmeleri mümkündür¹⁵². 213 sayılı VUK'un 179 ve 180. maddelerinde tüccarlarda sınıf değişikliklerinin hangi kriterlere göre gerçekleşeceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu hükümler sadece iş hacmi kriterine göre sınıfı belirlenen tüccarlar için geçerlidir. Diğer bir anlatımla sadece ticari kazanç sahibi gelir vergisi mükellefleri ile adi ortaklıklar sınıf değişikliğine muhatap olmaktadır. Bu nedenle kurumlar vergisi mükellefleri açısından sınıf değiştirme, prensip olarak, mümkün değildir. Bunlar daima (Maliye Bakanlığı'nın yetkisini kullandıkları hariç) bilanço esasında defter tutacaklardır. Ticaret şirketleri haricindeki diğer kurumlar vergisi mükellefleri bu kuralın bir istisnasını oluşturmaktadır. Bunlar Maliye Bakanlığı'nın müsaadesi ile veya müsaadeyi kaldırmasıyla (179 ve 180. maddelerden bağışık olarak) sınıf değiştirebilirler.

213 sayılı VUK'un 179. ve 180. maddeleri uyarınca tüccarlarda sınıf değiştirme aşağıdaki gibi gerçekleşmektedir.

- **Birinciden ikinciye geçiş(VUK md. 179):** İş hacmi bakımından I. sınıfa dahil olan tüccarların durumları aşağıdaki şartlara uyduğu takdirde, bunlar, bu şartların tahakkukunu takip eden hesap döneminden başlayarak II. sınıfa geçebilirler.

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

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

Bu iki durumdan herhangi birisi gerçekleşirse birinci sınıf olan bir tüccar dilerse ikinci sınıfa geçebilir. Kendi isteğiyle bilanço esasında defter tutan

¹⁵² Uysal ve Eroğlu, VUK, s. 243.

mükelleflerin II. sınıfa geçmesi için, 181. maddenin 2. fıkrası uyarınca, yukarıda belirtilen şartların tahakkuk etmesi zorunludur. Bu kişiler söz konusu şartlar tahakkuk etmediği müddetçe II. sınıfa geçemezler.

ÖRNEK: Öteden beri bilanço usulünde defter tutan bir oto boya işletmesinin 2009 yılı gayrisafi iş hâsılatının $[(68.000)-(0,20*68.000)]=$ 54.400 TL'nin altında gerçekleşmesi durumunda bu mükellef dilerse 2010 takvim yılında işletme hesabı esasında defter tutabilir.

ÖRNEK: 2007 yılı hâsılatı 2008 yılı için belirlenmiş olan hadde nazaran % 3, 2008 yılı hâsılatı 2009 yılı için belirlenmiş olan hadde nazaran % 5 ve 2009 yılı hâsılatı 2010 yılı için belirlenmiş olan hadde nazaran % 1 oranında azalan bir mükellef yine ikinci sınıfa geçebilecektir.

- **İkinciden birinciye geçiş(VUK md. 180):** İş hacmi bakımından II. sınıfa dahil tüccarların durumları aşağıda yazılı şartlara uyduğu takdirde bunlar bu şartların tahakkukunu takip eden hesap döneminden başlayarak I. sınıfa geçerler.

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

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

Öteden beri işletme hesabına göre defter tutan bir mükellefin, bu şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde, bilanço usulüne geçmesi gerekir. II. sınıf tüccarlar, VUK'un 177/1-6. ve 181/1. maddeleri uyarınca, yukarıda belirtilen şartları sağlamamış olsalar bile kendi istekleri ile hesap döneminin başından başlamak üzere her zaman bilanço esasına geçebilirler. Yukarıdaki şartları sağlayan II. sınıf tüccarların bilanço esasında defter tutması zorunludur. Burada bir ihtiyarilik yoktur.

ÖRNEK: Yukarıdaki örnekte yer alan mükellef 2009 yılında $(68.000*1,20=)$ 81.600 TL'nin üzerinde bir hâsılat elde etmişse 2010 yılında bilanço esasında defter

tutacaktır. 81.600 TL'nin altında bir hâsılat varsa; bu takdirde son iki yılın cirosuna bakılacaktır. Arka arkaya iki hesap döneminde meydana gelen fazlalığın, hangi miktarda olursa olsun, 177. maddede yazılı olan hadleri aşması yeterlidir.

Bu noktada 177. maddede yazılı hadleri aşmak ya da bu hadlerden az olmak yeterli değil midir, ayrıca 179 ve 180. maddelerdeki şartları aramak gerekir mi sorusu gündeme gelmektedir. İş hacminin 177. maddede yazılı hadleri aşması ya da bu hadlerden az olması tek başına yeterli değildir. Aşan ya da az gelen miktarın 179 ve 180. maddelerde yazılı oranlarda ya da sürede olması gerekir.

Sınıf değiştirme bakımından % 20'yi geçmeyen orandaki artış ya da azalışın arka arkaya aynı ölçüye göre olması şart değildir. Bu artışın; iki/üç dönemden birinde alış, diğerinde satış tutarında olması sınıfın değişmesi için yeterlidir¹⁵³.

B. Birinci Sınıf Tüccarların Tutacakları Defterler

VUK'un 182. maddesine göre I. sınıf tüccarlar “*yevmiye, kebir ve envanter defteri*” olmak üzere bilanço esasında muhasebe tekniği bilgisini gerektiren üç defter tutmak zorundadır. Bu defterler; birinci sınıf tüccarların faaliyet neveleri ne olursa olsun mutlaka tutulması gerekli olan defterlerdir¹⁵⁴. İsteyen mükellefler iş veya işletmelerinin durumuna göre bu defterlere ilave olarak alış, satış, kasa, senet gibi yardımcı yevmiye defterleri ve defteri kebir hesaplarının daha ayrıntılı olarak takip edildiği muavin defterler de tutabilirler¹⁵⁵. 182. maddede sayılan kanuni defterlerin mahiyeti ve tutuluşu ile ilgili detaylara 183. ve müteakip maddelerde yer verilmiştir. Birinci sınıf tüccarlar tarafından tutulması zorunlu olan defterlere ilişkin açıklamalara bu kısımda yer verilmiştir.

¹⁵³ Özbalcı, VUK, s. 502.

¹⁵⁴ Uysal ve Eroğlu, VUK, s. 251.

¹⁵⁵ Özbalcı, VUK, s. 503.

1. Yevmiye Defteri

İşletmeler tarafından yapılan her işlem sonucunda muhasebe eşitliğinin öğeleri arasında meydana gelen artış ve azalışların yazıldıkları çizelgelere “*hesap*” ve bu hesapların buldukları defterlere de “*defteri kebir*” denilir. Ancak işlemler doğrudan doğruya defteri kebirdeki hesaplara kaydedilecek olurlarsa herhangi bir tarihte ne gibi işlemlerin yapılmış olduğunu anlayabilmek için bütün hesapların gözden geçirilmesi gerekir. Bu önemli sakıncayı ortadan kaldırabilmek için işletmelerin yaptıkları bütün işlemler defteri kebirdeki hesaplara geçirilmeden önce tarih sırası ile başka bir deftere kaydedilir. Bu kayıtlar da hangi hesapların borçlandırılması ve hangi hesapların alacaklandırılması gerektiğini gösterecek şekilde yapılır. Tarih sırası ile kayıtların yapıldığı bu defterlere “*yevmiye defteri*” denilir. Yevmiye defterinde kayıtlar tarih sırası ile defteri kebirde ise ilgili oldukları konulara göre yer alırlar¹⁵⁶. Muhasebe dili ile ifade edecek olursak bilanço esasına göre defter tutmada “*çift kayıt*” usulüne göre defter tutmak zorunludur¹⁵⁷. Çift kayıttan kasıt bir kalemin iki ayrı hesaba kaydedilmesidir.

Yevmiye defterinin tanımı 183. maddede yapılmıştır. Buna göre yevmiye defteri, kayda geçirilmesi icabeden muamelelerin tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak yazıldığı defterdir. Yevmiye defteri, muhasebe yönünden diğer defterlerdeki kayıtların esasını teşkil ettiği için önemlidir. İşletmeye bir meblağın ödenip ödenmediği, bir senedin verilip verilmediği en doğru şekilde yevmiye defteri kayıtlarına başvurularak öğrenilebilir¹⁵⁸. Yevmiye defteri ciltli ve sayfeleri müteselsil sıra numaralı olur. Mükellefler diledikleri takdirde yevmiye defteri ve tutulması zorunlu diğer defterlerini müteharrik yapraklı olarak kullanabilirler. Müteharrik yapraklı defterden kasıt hareketli (değişir) yapraklardan oluşan yani yaprağı işlendikten sonra takılan defterlerdir.

Bu defterlerin noterlerce tasdik işlemleri yapılırken verilen tasdik numarasının mühürle birlikte her sayfada yer alması zorunludur. Müteharrik yapraklı

¹⁵⁶ Feridun Özgür, **Muhasebe İlkeleri**, Yön Ajans, İstanbul, 1987, s. 65.

¹⁵⁷ Karayalçın, s. 60.

¹⁵⁸ Atlı ve Çevik, s. 36.

defterlerin de müteselsil sıra numarası takip etmesi ve kullanılmadan önce onaylatılması gerekmektedir. Mütéharrık yapraklı defter tutulması için Maliye Bakanlığı'ndan izin alınmasına gerek yoktur. Mükellefler kullanacaklarını tahmin ettikleri sayıda yaprağı hesap dönemi başlamadan onaylatarak mütéharrık yapraklı defter kullanabilirler. Mütéharrık yapraklı defterler daha ziyade kayıtların bir makinede veya bilgisayar yazıcısında bastırıldığı durumlarda kullanılmaktadır. Diğer bir anlatımla böyle bir imkân; muhasebe uygulamalarında yaygınlaşan otomasyonu, bilgisayar ve bilgisayar çıktılarının kullanımını desteklemek amacıyla getirilmiştir¹⁵⁹.

Dönem başında manuel olarak kullanılmaya başlanılan ciltli defterlerin sayfaları bitmediği halde dönem içinde bilgisayarlı kayda geçmek için mütéharrık yapraklı defter kullanılmak istenilmesi halinde, ciltli defterlerin kullanılan son sayfalarının notere kapanış onayı yaptırıldıktan sonra yeni defterler mütéharrık yapraklı olarak kullanılabilir¹⁶⁰.

VUK'un 175/2. maddesi marifetiyle TTK'nın ticari defterler hakkındaki hükümlerini mahfuz tutulmuştur. Bu bağlamda TTK'da yevmiye defterlerine ilişkin olarak yer alan düzenlemeler VUK uyarınca tutulacak defterler için de aynen geçerli olmaktadır. Zira VUK, bir yevmiye maddesinin hangi bilgileri ihtiva edeceğini tek tek saymamıştır. Sadece kayıtların tarih sırasına göre ve madde halinde yapılması gerektiği belirtilmiştir. Öte yandan birinci sınıf tüccarlar hem TTK'ya hem de VUK'a göre tek bir yevmiye defteri tutacaklarından; TTK'nın 70. maddesinde sayılan asgari yevmiye maddesi bilgilerinin VUK açısından da geçerli olduğunu kabul etmek lazım gelir¹⁶¹. Yevmiye defterine yazılan yevmiye maddelerinin TTK'nın 70. maddesine göre en az aşağıdaki bilgileri içermesi gerekir.

- Madde sıra numarası,
- Tarih,
- Borçlu hesap,

¹⁵⁹ Uluatam ve Methibay, s. 180.

¹⁶⁰ Maliye Bakanlığı'nın 28.06.2000 tarih ve B.07.0.GEL.0.29/2908-183-3441/31229 sayılı Özelgesi [http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp\(06.12.2009\)](http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp(06.12.2009)).

¹⁶¹ Ulusoy, s. 145.

- Alacaklı hesap,
- Miktar,
- Her kaydın dayandığı vesikaların nev'i ve varsa tarih ve numarası,
- Açıklama.

Bilanço sasına göre defter tutmada işlemlerin yevmiye defterine kaydı “*çift taraflı kayıt*” yöntemine göre yapılır. Çift taraflı kayıt yönteminin esası işletmedeki ekonomik değer ve miktar hareketlerinin çift yönlü olarak kendi kendini dengeye getirecek şekilde kaydedilmesidir. Bu yöntemin uygulanabilmesi için yevmiye ve kebir defterlerine ihtiyaç vardır. Çift taraflı kayıt yönteminin özelliklerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz¹⁶².

- Birden fazla defter kullanılır.
- Bir hesap planına gereksinim vardır.
- Her işlem en az iki hesaba kaydedilir. Hesap sayısı daha fazla da olabilir.
- Hesaplardan biri borçlanırken aynı miktar üzerinden bir veya daha fazla hesap alacaklanır.

Birinci sınıf tüccarlar 1994 yılında yürürlüğe giren tekdüzen muhasebe sisteminde yer alan tekdüzen hesap planına uygun kayıt yapmak zorundadırlar. Yevmiye defterinde her işlem, alacaklı ve borçlu hesaplarda karşılıklı olarak yer alır. Nakden yapılan işlemler için tahsil ve tediye; mahsuben yapılan işlemler için mahsup fişi kullanılır. Yevmiye defterinin borç ve alacak toplamlarının birbirine eşit olması gerekir. Dönem sonlarında kesin mizanın¹⁶³ çıkarılmasını müteakip kesin mizan bakiyeleri esas alınmak ve borç bakiyesi veren hesaplar alacak; alacak bakiyesi veren hesaplar borç kaydedilmek üzere bir mahsup fişi düzenlenerek yevmiye defterinin

¹⁶² Doğan, s. 59.

¹⁶³ Mizanlar, yevmiye defterindeki kayıtların defteri kebirde doğru olarak aktarılıp aktarılmadığının kontrolünü sağlayan cetvellerdir. Defteri kebirdeki hesapların borç ve alacak toplamları bu cetvele dökülerek, bunların toplanması ile mizan tamamlanmış olur. Yevmiye defterindeki işlemlerin defteri kebirde tamam ve doğru olarak aktarılması halinde; mizanın hesap toplamları sütunun borç ve alacak toplamlarının yevmiye defterinin son toplamlarına eşit olması gerekir. Mizan toplamı ile yevmiye toplamı arasında fark bulunması halinde, yevmiye defterinden defteri kebirde hatalı olarak aktarılan kayıtların hangisi olduğu anlaşılır(Kanat, s. 581).

sonuna kapanış maddesi kaydedilir. Yeni dönemin başında da yevmiye defterinin ilk maddesine bir önceki dönemin kesin mizan bakiyesi yazılır¹⁶⁴.

2. Defteri Kebir

VUK'un 183. maddesinde defteri kebir "*yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir*" şeklinde tanımlanmıştır. Yevmiye defteri mükelleflere her muhasebe olayını, olayın olduğu gün kaydetme imkânı verir. Defteri kebir ise, bu kayıtları sadeleştirilerek özelliklerine göre bir araya toplar.

Defteri kebir, büyük defter anlamına gelen arapça kelimelerden türemiş bir muhasebe terimidir. Defterikebir şeklinde birleşik olarak veya defteri kebir şeklinde ayrı olarak kullanılır. Uygulamada "*büyük defter*" olarak da adlandırılmaktadır¹⁶⁵.

Defteri kebir yevmiye defteriyle bağlantılı olarak hesapların nitelikleri itibarıyla tasnifli şekilde dağıtıldığı, işletmenin durumunu yansıtan bir defter hüviyeti görünümündedir¹⁶⁶. Diğer bir ifadeyle defteri kebir, niteliklerine göre THP'deki ana hesapların toplandığı bir defterdir.

VUK'da ve TTK'da defteri kebirin tutulmasının zorunlu hale getirilmesinin nedeni, bilanço çıkarılmasını ve vergi incelemesi yapılmasını kolaylaştırmaktır¹⁶⁷. Defteri kebir işletmenin esas defteridir. Bilanço bu defter üzerinden çıkarılır. 182. maddenin 2. fıkrası uyarınca defteri kebir de müteharrik (hareketli) yapraklı olarak tutulabilir. İster ciltli ister müteharrik yapraklı olsun defteri kebirler müteselsil sıra numaralı olmak zorundadır.

Ülkemizde mükellefler çoğunlukla yevmiye ve kebir defterlerini ayrı ayrı tutmaktadır. Yevmiye defterine kaydedilen işlemler buradan defteri kebire aktarılır. Bu

¹⁶⁴ Atlı ve Çevik, ss. 38-39.

¹⁶⁵ Atlı ve Çevik, s. 46.

¹⁶⁶ Ulusoy, s. 147.

¹⁶⁷ Uysal ve Eroğlu, VUK, s. 252.

şekilde defter tutulmasına “*İtalyan Usulü Defter Tutma*” adı verilir. Bazı mükellefler ise defteri kebirli yevmiye adı altında yevmiye ve defteri kebirden oluşan tek bir defter tutmaktadırlar. Müteharrik yapraklı olarak tutulan bu defterde yevmiye ve defteri kebir kayıtları yine ayrı yapraklarda olduğu için; bu tür defter tutulmasında Kanuna aykırı bir durum bulunmamaktadır. Piyasada bu türden tutulan defterlere “*Amerikan Usulü Defter Tutma*” denilmektedir.

VUK defteri kebirde ne tür bilgilerin bulunacağını işaretlememişse de TTK’nın 71. maddesine ve yerleşik muhasebe uygulamalarına göre aşağıdaki bilgilerin defteri kebirde yer alması gerekir.

- Tarih,
- Yevmiye defteri madde numarası,
- Miktar,
- Hesap bilgisi.

Söz konusu kayıtlar her iki defter arasında ilişki kurmaya yardımcı olmaktadır. Defteri kebirdeki bir işlemin açıklamasının, madde numarasına bakmak suretiyle, yevmiye defterinden takibi mümkün hale gelebilmektedir¹⁶⁸.

Defteri kebir, pratikte ve elle yazıldığı hallerde “T” olarak düşünülür. T’nin sol tarafına ilgili hesabın borç kalemleri; sağ tarafına ilgili hesabın alacak kalemleri kaydedilir¹⁶⁹. Muameleler bu deftere mevzularına göre tasnif edilmek suretiyle kaydedilir. Yevmiye defterindeki her işlem, defteri kebirin ilgili hesaplarına kaydedilir. Karşılıklı iki sahife ya da bir sahife bir hesaba tahsis edilir. Sol taraftaki sahifeye ya da tek sahifenin sol tarafına ilgili hesabın borç işlemleri, sağ taraftaki sahifeye ya da tek sahifenin sağ tarafına alacak işlemleri kaydolunur. Defteri kebir sahifeleri THP’deki sıraya göre bölünür.

¹⁶⁸ Ulusoy, s. 148.

¹⁶⁹ Rüknettin Kumkale, **Hukuki ve Mali Yönleriyle Defter ve Belgeler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2003, s. 37.

Yevmiye defterine kaydedilen işlemler çeşitli bölümlere ayrılan defteri kebir nakledilirken; kasayla ilgili işlemler kasa hesabına, mal ile ilgili işlemler mal hesabına, müşterilerle ilgili işlemler müşteriler hesabına, satıcılarla ilgili işlemler satıcılar hesabına, bankalarla ilgili işlemler bankalar hesabına ve diğer işlemlerle ilgili kayıtlar ilgili hesaplara nakledilir. Yevmiye defterinden bir bakışta çeşitli işlemler arasında, örneğin, kasada ne miktar para bulunduğu veya işletmenin ne miktar malının bulunduğu ya da satılara ne kadar borçlu bulunulduğu anlaşılmaz. Oysa defteri kebirdeki kasa hesabına bakılmakla; kasaya o tarihe kadar girip çıkan paraların miktarı kolayca fark edileceği gibi, aradaki fark alınarak kasada bulunan para da öğrenilebilir. Aynı şekilde satıcılar hesabına bakılmakla, satıcılar hesabındaki alacak ve borç toplamları ve bu toplamların farkı alınarak satıcılara olan borç kolaylıkla bulunur¹⁷⁰.

4. Envanter Defteri

Gerek VUK gerekse TTK, yevmiye ve kebir defterlerinin aksine envanter defterinin tanımını yapmamıştır. VUK'un 185. maddesinde envanter defterine hangi kayıtların ne zaman yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre envanter defterine; işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur. Söz konusu kayıt tarihlerine "*bilanço günü*" denir. Bu günün ifade ettiği anlam; tüm hesapların o gün itibarıyla kesilmesi, envanter ve bilançoya yansımalarıdır¹⁷¹. TTK'nın 73. maddesinde de "*envanter defterine işe başlama tarihinde ve müteakiben her iş yılı sonunda çıkarılan envanterler ile bilançolar kaydolunur*" hükmü yer almaktadır.

Envanter, genellikle her hesap dönemi sonunda ve periyodik olarak işletmedeki iktisadi kıymetlerin gerçek durumlarının ortaya çıkarılabilmesi için sayma, tartma ve ölçme suretiyle miktar olarak tespiti ve aynı zamanda ticari kazancın da hesaplanabilmesi için VUK'da belirtilen değerlendirme ölçüleri ile değerlendirilmesi işlemidir¹⁷².

¹⁷⁰ Kanat, ss. 146-147.

¹⁷¹ Ulusoy, s. 155.

¹⁷² Ahmet Kızıllı, **Envanter ve Değerleme**, Der Yayınları, İstanbul, 1987(Envanter), s. 4.

Envanter defteri her hesap dönemi itibarıyla tasdik ettirilir ve tutulur. Envanter defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur. Ancak 183. maddenin 2. fıkrasının verdiği izin sonucu bu defterler de müteharrik yapraklı tutulabilir. Bu konuda yasal bir serbestlik bulunmaktadır. Envanter defterinin müteharrik yapraklı tutulması halinde; yine sayfaların müteselsil sıra numaralı olması ve ayrıca (165 seri no.lu VUK Genel Tebliği uyarınca) her sayfada noter tasdik numarasının ve mührünün yer alması mecburidir.

Envanter defterine önce aktif dökümünün yazılmasıyla başlanır. Sonra bittiği yerden pasif dökümü yapılır. İşlerine öteden beri devam eden işletmelerde önceki dönemin kapanışı, izleyen dönemin açılışı olduğundan; açılıştaki envanteri yeniden yazmanın gereği yoktur. Yalnız bilanço yazmak yeterlidir¹⁷³.

VUK'un 185. maddesine uygun bir şekilde envanter defteri tutabilmek için her şeyden önce "*envanter ve bilanço çıkarılması*" mecburi olmaktadır. Envanter defterinin tutulmasında asli unsurlar olan söz konusu kavramlara aşağıda yer verilmiştir.

a. Envanter Çıkarmak

Envanter; işletmenin sahip olduğu iktisadi kıymetlerin bilanço günündeki miktarlarını ve değerlerini kesin bir şekilde ve dökümlü olarak bulmak ve elde edilen sonuçlara göre gerekli tamamlama, ayarlama ve düzeltme işlemlerini yapmak suretiyle gerçek değerleriyle görüntüsünü sağlamaktır¹⁷⁴. VUK'un 186. maddesine göre envanter çıkarmak; bilanço günündeki (*işe başlama tarihindeki ve hesap dönemi sonundaki*) mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir. Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dâhil iktisadi kıymetleri ifade eder. Ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutad olmayan (örneğin imalat artığı demir parçalarının) malların değerleri tahminen tespit olunur.

¹⁷³ Öngen, s. 55.

¹⁷⁴ Bünyamin Öztürk, **Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 1.

Envanter; muhasebe kayıtlarının doğruluğunu ölçmek için (muhasebe dışında) bu kayıtlardaki rakamların temsil ettikleri mevcutların, borç ve alacakların tespiti ve değerlemesi suretiyle kontrolüdür¹⁷⁵. Envanterlerin bilanço günü çıkarılması mecburidir. Genellikle bilânço günü, takvim yılının son günü yani, 31 Aralık günüdür. Maliye Bakanlığı'nın izniyle özel hesap dönemi kullananlarda ise bu dönemin sonudur. Yine kıst hesap döneminde bilanço günü, kıst dönemin kapandığı gündür. Ancak yeni işe başlayanlar için işe başlama tarihi, kuruluş bilânçosu günüdür.

VUK'da öngörülen envanter işlemleri iki aşamadan oluşmaktadır. Bunlar işletmenin varlık ve kaynaklarının "*miktar ve değer*" olarak tespitidir. Miktar olarak tespit aşamasında, işletmenin varlıklarının ve borçlarının miktar olarak tespiti yapılır. Varlıklarının tespiti için, sayım ekipleri oluşturulur ve varlıklar sayım yapılarak tespit edilirler. Borçların tespiti ise, genelde doğrulama mektupları ile yapılır. Envanter işlemlerinin en önemli aşaması varlık ve kaynakların değer olarak belirlenmesidir. Değer olarak belirleme "*değerleme*" olarak da adlandırılabilir. Değerleme, ekonomik değerlerin (varlık ve kaynakların) fiyatlandırılması ve fiyatlandırmanın TL ile ifade edilmesi olarak tanımlanabilir¹⁷⁶.

Buna göre bir envanter defterinde en az "*iktisadi kıymetin adı, miktarı, birim fiyatı ve tutarı*" bilgilerinin yer alması mecburi olmaktadır. Envanter, esas olarak, envanter defteri üzerine çıkarılır. Ancak bu kuralın bir istisnası 188. maddede düzenlenmiştir. Buna göre işlerinde geniş ölçüde ve çeşitli mal kullanan büyük müesseseler envanterlerini listeler halinde tanzim edebilir. Bu takdirde envanter listelerinin;

1. Sayfa üzerinden numaralanarak sıralanması,
2. Envanterin tanzim tarihine göre tarihlenmesi,
3. Envanter çıkaran memur ile teşebbüs sahibi veya vekili tarafından imzalanması,
4. Aynen envanter defteri gibi saklanması,

¹⁷⁵ Öztürk, s. 2.

¹⁷⁶ Remzi Örtün ve Aydın Karapınar, *TMS ile Uyumlu Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s. 5.

Şarttır. Yukarıdaki esaslara göre envanter listeleri tanzim edenler, envanter defterine bu listelerin toplam tutarlarını kaydederler. Yani envanter listesi düzenlendiği hallerde bile ayrıca envanter defteri tutmak yasal bir zorunluluktur. Envanter listesinin tanzim edilmiş olması, envanter defteri tutma yükümlülüğünü kaldırmaz. Ayrıca envanter listesini her işletme tutamaz. Sadece işlerinde geniş ölçüde ve çeşitli mal kullanan büyük müesseseler envanterlerini listeler halinde tanzim edebilir. Bunun haricinde kalan işletmeler, envanter defteri üzerinde ayrıntılı bir envanter çıkarmak zorundadır.

Envanter listelerinde bulunması gerekli bilgiler sayım yapılan iktisadi kıymetin özelliğine göre değişmekle beraber en azından “*sayılan kıymetin cinsi, markası, vasıfları, miktarı, birim değerlendirme fiyatı, tutarı, ilave açıklamalar*” gibi hususları kapsamalıdır¹⁷⁷.

3065 sayılı KDV Kanunu’nun 54/2. maddesi uyarınca mükellefler, envanter defterlerinde, hesap dönemi sonunda mevcut emtiayı KDV’ye tabi olan ve olmayanlar itibariyle tefrik edip göstermeye mecburdurlar.

VUK’un 185. ve 186. maddelerinde; her hesap dönemi sonunda (genellikle 31 Aralık tarihinde) envanter çıkarılmasının mecburi olduğu hükme bağlanmıştır. Söz konusu genel kuralın bir istisnası aynı Kanun’un 190. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; büyük mağazalar ve eczaneler “*emtia*” mevcutlarının envanterlerini (her yıl yerine) üç yılda bir çıkarabilirler. Büyük mağaza deyimini aynı maddede “*çeşitli mal üzerine geniş ölçüde ve perakende iş yapan ticarethaneler*” şeklinde tanımlanmıştır. Bu bağlamda konfeksiyon alım satımı yapan mağazaların üç yılda bir envanter çıkartmalarına müsaade edilmiştir¹⁷⁸. Aynı şekilde oto yedek parça satışı yapan şirketlerin de her yıl yerine üç yılda bir envanter yapmaları uygun görülmüştür¹⁷⁹.

¹⁷⁷ Öztürk, s. 6.

¹⁷⁸ Maliye Bakanlığı’nın 16.02.1983 tarih ve 1/24436-190-24/09848 sayılı Özelgesi(Kanat, s. 149).

¹⁷⁹ Maliye Bakanlığı’nın 28.06.1994 tarih ve 44433 sayılı Özelgesi(Kanat, s. 149).

Fiili envanter ve değerleme yapılmayan (envanter çıkarılmayan) yıllarda ise, mevcut iktisadi kıymetlerin hesabi (defter/kayıtlı) değerlerinin envanter defterine kaydedileceği hususu aynı maddede hüküm altına alınmıştır. İşte büyük mağazalar ile eczaneler emtia mevcutlarını hesaben takip edebiliyorlarsa; iki yıl kaydi mevcudu esas alırlar. Kaydi durumla fiili durumun uygunluğu, her yıl yerine üç yılda bir sağlanır. Eğer emtia mevcudu hesaben takip edilmiyorsa, envanterin üç yılda bir yapılmasına imkân yoktur. Uygulamada bazen gözden kağan bu husus, 190. maddede açık şekilde belirtilmiştir¹⁸⁰.

Madde metninde zikredilen büyük mağaza tanımına uyan işletmelerle eczanelerin üç yılda bir fiili envanter çıkarmak şeklinde tercihte bulunmaları halinde bunun için izin almalarına gerek bulunmamaktadır. Bununla birlikte vergi idaresi, büyük mağaza kavramının objektif kıstaslara bağlanmaması nedeniyle, büyük mağaza oldukları gerekçesiyle üç yılda bir envanter çıkarmak isteyen mükelleflerin durumunu bir vergi inceleme elemanına incelettirdikten sonra değerlendirmekte ve izin vermektedir. Eczanelere ise herhangi bir izne gerek olmadığı yolunda cevap verilmektedir. Bir başka ifade ile eczanelerin tanımlanmasında bir zorluk bulunmaması nedeniyle bunlar istediklerinde üç yılda bir envanter çıkarma uygulamasından yararlanabilmektedirler¹⁸¹. 190. madde uygulamasında şu hususlara dikkat edilmesi gerekir¹⁸².

- Üç yılda bir envanter sadece emtia mevcutları için geçerlidir. İşletmeye dâhil diğer mevcutlarla, borç ve alacak envanterlerinin her yıl yapılması gereklidir.

- Üç yılda bir envanter çıkarılabilmesi için “*emtia miktar hareketinin*” hesaben takip edilmesi ve hesap dönemi sonundaki mevcudun kayden bilinmesi zorunludur.

Maliye Bakanlığı yukarıda belirtilenlerin haricinde büyük sınaî işletmelerin de, icabına göre, iki veya üç yılda bir envanter çıkarmalarına müsaade edebilir. Bu takdirde yukarıda belirtilen hükümler uygulanır. Ancak bu işletmelerin, VUK’un 190/3. maddesi uyarınca, Maliye Bakanlığı’ndan izin almaları şarttır.

¹⁸⁰ Özbacı, VUK, s. 527.

¹⁸¹ Özyer, s. 286.

¹⁸² Özbacı, VUK, s. 526.

b. Bina ve Arazinin Envantere Alınması

İşletmelerin bilançosuna kayıtlı bulunan bina ve arazinin envanter alınması, aynen işletmeye dâhil diğer iktisadi kıymetler gibi yapılır. Ancak ferdi teşebbüslerde mükellefin sahip olduğu bina ve arazinin işletme envanterine alınmasında yani ferdi işletmenin bilançosunda yer almayan (işletmeye dâhil olmayan) bina ve arazinin envantere alınmasında, VUK'un 187. maddesinde yer alan aşağıdaki hükümlere uyulur.

i. Fabrika, ambar, atelye, dükkan, mağaza ve arazi işletmede ister kısmen ister tamamen kullanılınsınlar değerlerinin tamamı üzerinden envantere alınır.

ii. Ticaret hanları gibi oda oda veya kısım kısım kullanılabilen binalarla, evlerin ve apartmanların yarısından fazlası işletmede kullanıldığı takdirde değerlerinin tamamı üzerinden envantere alınır.

iii. Envantere alınan gayrimenkullerin kullanım tarzlarında sonradan vaki olacak değişiklikler hesap yılı içinde nazara alınmaz.

Burada dikkat edilmesi gereken husus; söz konusu gayrimenkulleri envantere dâhil edecek olanların sadece ve sadece tüccar niteliğini haiz olan mükellefler diğer bir anlatımla ticari faaliyetle uğraşan gelir vergisi mükellefleri olduğudur. Zira söz konusu düzenlemenin yapıldığı 187. madde, 213 sayılı VUK'un "*tüccarların tutacakları defterler*" bölümünde yer almaktadır.

Söz konusu madde marifetiyle; faaliyetin bütünlüğü dikkate alınarak bireysel işletmelerde faaliyetin yürütüldüğü bina ve arazinin de işletmeye dâhil edilmesi amaçlanmaktadır. Dolayısıyla faaliyetin yürütüldüğü gayrimenkul ile faaliyet arasında bir bağ kurulmuş olmaktadır. Bu kıymetlerin aktifte alınmaları doğal olarak bunlar üzerinden ayrılacak amortismanların gider yazılması sonucunu doğururken; diğer taraftan satılmaları halinde de ortaya çıkan kâr veya zararın kazanca dâhil edilmesini gerektirmektedir¹⁸³. Bu şekilde bina ve arazinin işletmeye dâhil edilmesi sadece bilanço

¹⁸³ Danıştay 3. Dairesi'nin 14.02.1991 tarih ve E: 1990/600, K: 1991/483 sayılı Kararı, [http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp\(18.01.2010\)](http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp(18.01.2010)).

usulünde defter tutanlar açısından değil işletme hesabına göre defter tutarlarda da zorunludur¹⁸⁴.

Fabrika, ambar, atölye, dükkân, mağaza, arazi işletmede kısmen de kullanılsa (örneğin 5.000 metrekaresel bir arazinin işletmede sadece 100 metrekaresi de kullanılsa) değerlerinin tamamı üzerinden envantere alınır. Mükellefin işletmede kullanılan kısım için kendisine kira tahakkuk ettirmesi söz konusu olmayacağı gibi, diğer kısımların üçüncü şahıslara kiralanması karşılığında elde edilen irat da ticari kazancın bir unsuru sayılır¹⁸⁵. Bu bağlamda 187. madde kapsamında envantere alınan gayrimenkulün bir kısmının üçüncü şahıslara kiraya verilmesinden elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı değil ticari kazanç olacaktır. Dolayısıyla da gayrimenkule ait vergi, amortisman ve tamir bakım giderleri de ticari kazancın tespitinde masraf yazılır. Normal bakım ve tamir giderleri dışındaki giderler ise, gayrimenkulün maliyetine ilave edilir.

Ticaret hanları gibi oda oda veya kısım kısım kullanılabilen binalarla, evlerin ve apartmanların yarısından fazlasının işletmede kullanılıp kullanılmadığının tespiti bakımından madde metnine bir ölçü konulmamıştır. Bu tespit uygulamada gayrimenkullerden fiilen işletmeye tahsis edilen oda, salon, koridor gibi kısımların göz önünde bulundurulması suretiyle yapılır. Bahse konu gayrimenkullerin yarısından azı işletmede kullanılıyor ise bunlar envantere alınmaz. Bu durumda işletmede kullanılan kısım için kira tahakkuk ettirilir. Tahakkuk ettirilen bu kira bedeli; ticari işletme açısından işletme gideri, işletme sahibi açısından gayrimenkul sermaye iradı sayılır¹⁸⁶.

c. Amortisman Kayıtlarının Envantere Alınması

İktisadi kıymetlerin üzerinden ayrılan amortismanlar, VUK'un 189. maddesi hükmü uyarınca, üç farklı biçimde izlenebilir. Buna göre üzerinden amortisman yapılan kıymetler ve bunların amortismanları aşağıda yazılı şekillerden herhangi biri ile gösterilir.

¹⁸⁴ Özyer, s. 285.

¹⁸⁵ Özbalcı, VUK, s. 527.

¹⁸⁶ Uysal ve Eroğlu, VUK, s. 260.

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

Amortisman kayıtları, amortisman başlandığı tarihten itibaren her yılın amortismanı ayrı ayrı gösterilmek şartıyla birbirine bağlanır. İşletmeye yeni giren iktisadi kıymetlerle bunların amortismanlarının evvelki yıllara ait kayıtlarda devam ettirilmesi caizdir. Yani amortisman kayıtları için oluşturulan bir deftere veya listeye sürekli olarak kayıt yapılabilir. Amortisman defteri veya listelerinin kayıtları envanter kaydı hükmündendir. Yukarıdaki esaslara göre kayıtlarda gösterilen iktisadi kıymetlere ait değerler envanter defterine toplu olarak geçirilebilir. Ancak bu ihtiyaridir. Mükelleflerin amortisman defterindeki ya da listesindeki kayıtlarını envanter defterine geçirme zorunlulukları yoktur. Buna göre; sadece amortisman listesi tutulmuş olması amortisman kayıtlarının tevsiki için yeterlidir. Ayrıca amortisman defteri tutulmasına gerek yoktur. Ya da sadece amortisman defteri de tutulabilir. Tutulması zorunlu olan amortisman listesi ve defteri tasdike tabi değildir.

d. Bilanço Çıkarmak

213 sayılı VUK'un 192. maddesi uyarınca bilanço; envantere gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş özettir. Bilanço aktif ve pasif olmak üzere iki tabloyu ihtiva eder. Aktif tablosunda mevcutlar ile alacaklar (ve varsa zarar), pasif tablosunda borçlar gösterilir. Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (öz sermayeyi) teşkil eder. Öz sermaye pasif tablosuna kaydolunur ve bu suretle aktif ve pasif tablolarının toplamaları denkleştir. İhtiyatlar ve kar ayrı gösterilseler dahi öz sermayenin cüzileri sayılırlar.

Bilanço çıkarabilmek için de yasal defterlere parasal değerleri üzerinden aktarılan iktisadi işlemlerin nihai sonuçlarının (bakiyelerinin) bulunması gerekmektedir. Nitekim bilanço hazırlanması, yasal defterlere kaydedilen parasal işlemlerin belirli bir andaki sonuçlarının (bakiyelerinin) belirli bir disiplin ve

sistematik içinde özetlenmesi demektir. Bilançonun hazırlanabilmesi için öncelikle envanter çıkarma işleminin gerçekleşmesi şarttır. Bilançonun tanzimi için çıkarılması zorunlu olan envanter işlemleri şu sıra dâhilinde yapılır¹⁸⁷.

- Muhasebe dışı envanterin yapılarak iktisadi kıymetlerin gerçek durumunun tespit edilmesi,

- Muhasebe dışı envanter sonuçları ile genel geçici mizandaki hesap kalanlarının karşılaştırılıp farkların tespit edilmesi,

- Farkların nedenlerine göre gerekli düzenleyici kayıtlar ile devir kayıtlarının yapılarak muhasebe içi envanterin tamamlanması,

- Kesin mizanın düzenlenmesi,

- Kesin mizanda yer alan hesap bakiyeleri üzerinden bilanço ve gelir tablosu düzenlenmesi.

Görüldüğü üzere bilanço çıkarılması, dönem sonu işlemlerinin en son sırasında yer alan bir işlemdir. Netice olarak tutulmakta olan yasal defterlere dayanılarak bilanço hazırlanması; bir işletmenin belirli bir andaki servet, sermaye ve hesap durumunun yasal defter kayıtları üzerinden belirlenmesi anlamına gelmektedir. Zira kesin mizanda yer alan ve bilanço kalemlerini oluşturan bakiyeler, işletmenin varlık, sermaye ve kar/zarar durumunu gösteren hesaplarına ait bakiyelerdir.

C. İkinci Sınıf Tüccarların Tutacakları Defterler

İkinci sınıf tüccarlar işletme hesabı esasına göre defter tutarlar. 213 sayılı VUK'un 193. maddesi uyarınca ikinci sınıf tüccarlar, işletme hesabını ihtiva eden işletme hesabı defteri tutmak zorundadır. İkinci sınıf tüccarlar bu defterin haricinde dilerse envanter defteri tutabilirler. Envanter defterinin tutulması ikinci sınıf tüccarların ihtiyarına bırakılmıştır.

¹⁸⁷ Öztürk, s. 2.

1. İşletme Hesabı Defteri

VUK'un 194. maddesinde, işletme defterinin ne şekilde tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre işletme hesabının sol tarafını gider, sağ tarafını hâsılat kısmı teşkil eder. Bu defterin gider kısmına; satın alınan mallar veya yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan paralar ve işletme ile ilgili diğer bütün giderler yazılır. Hâsılat kısmına; satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hâsılat kaydolunur. Gider ve hâsılat kayıtlarının en az aşağıdaki malumatı ihtiva etmesi şarttır.

- Sıra numarası,
- Kayıt tarihi,
- Muamelenin nev'i,
- Meblağ.

Bu yöntemde işletmenin gelir ve giderleri bir defterde toplanmaktadır. Tek taraflı (basit) kayıt yönteminin geçerli olduğu bu defter tutma sisteminde tekdüzen hesap planı kullanılmaz¹⁸⁸. Bu deftere, yıl içerisinde yapılan muamelelerin peşin veya kredili oluşu göz önüne alınmadan giderler ve gelirler ile emtia alış ve satış bedelleri kaydedilir. Bu nedenle işletme hesabı defterinde bilanço usulünden farklı olarak, bir işletmenin belli bir zamandaki kasa ve bankadaki mevduat mevcudunu, mal mevcudunu, alacaklarını, borçlarını veya sermayesini saptamak olanaksızdır¹⁸⁹.

İşletme hesabı defterinin şekline ilişkin olarak 213 sayılı VUK'da bir belirleme yapılmamıştır. 6762 sayılı TTK'nın 76. maddesinde ise işletme hesabı defterlerinin "*ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı*" olacağı hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle VUK uygulamasında da aynı mecburiyet geçerli olmaktadır. Öte yandan 203 seri no.lu VUK Genel Tebliği¹⁹⁰; işletme hesabı defterinin (Maliye Bakanlığı'nın iznine tabi olmaksızın) müteharrik yapraklı olarak tutulmasına imkân

¹⁸⁸ Doğan, s. 63.

¹⁸⁹ Kanat, s. 89.

¹⁹⁰ 16.03.1990 tarih ve 20463 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

tanımıdır. Mütelharrık yapraklı olarak işletme hesabı esasına göre tutulacak olan defterler, hesap dönemi itibariyle tutulacaktır. Hesap dönemi içerisinde ciltli defterden mütelharrık yapraklı veya mütelharrık yapraklı defterden ciltli defter tutma sistemine geçilmeyecektir. Yıl içerisinde yeni işe başlayan mükellefler de diledikleri takdirde işletme hesabı esasında tutulacak olan defterlerini mütelharrık yapraklı olarak kullanabileceklerdir. Mütelharrık yapraklı defterlerin tasdikinde, 213 sayılı VUK'un defterlerin tasdikine ilişkin hükümlerine uyulacaktır.

İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar her hesap döneminin sonunda, VUK'un 196. maddesi uyarınca, işletme hesabı hulasası (özeti) çıkarırlar. İşletme hesabı hulasasına aşağıdaki maddeler birer kalemde ayrı ayrı yazılır.

a) Gider tablosuna;

- Çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki emtia mevcudunun değeri,
- Hesap dönemi zarfında satın alınan emtianın değeri ile yapılan bilumum giderler.

b) Hasılat tablosuna;

- Hesap dönemi zarfında satılan emtianın değeri ile hizmet karşılığı ve sair suretle alınan paralar,
- Çıkarılan envantere göre hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri.

2. İkinci Sınıf Tüccarlarda Envanter ve Amortisman Kayıtları

İkinci sınıf tüccarların bir başka ifade ile işletme hesabında defter tutanların envanter defteri tutma ve envanter çıkarma zorunluluğu bulunmamaktadır. Genel kural bu olmakla birlikte Kanun, ikinci sınıf tüccarlar arasından mal alıp satanlarını diğer bir ifade ile emtia üzerine iş yapanlarını emtia envanteri çıkarmayla mükellef kılmıştır. Zira VUK'un 195. maddesinde "*işletme hesabı esasına göre defter tutanlardan emtia üzerine iş yapanlar, emtia envanteri çıkarmaya mecburdurlar*" hükmü yer almaktadır. Emtiaya, satmak maksadıyla alınan veya imal edilen mallarla

iptidai ve ham maddeler ve yardımcı malzeme dâhildir. Emtia envanteri, muamelelere ait kayıtlarla karıştırılmamak şartıyla yeniden işe başlama halinde işletme defterinin baş tarafına, müteakiben de her hesap dönemi kapandıktan sonra muamele kayıtlarını takip eden sayfalara yazılır. İsteyenler ayrı bir envanter defteri tutarak emtia envanterlerini bu deftere kaydedebilirler. Söz konusu yasal düzenlemeden; emtia üzerine iş yapan ikinci sınıf tüccarlar açısından envanter defteri tutulmasının ihtiyari olduğu anlaşılmaktadır¹⁹¹. Bununla birlikte ikinci sınıf tüccar, ihtiyari olarak tuttuğu envanter defterini tasdik ettirmek zorundadır¹⁹². Emtia üzerine iş yapan ikinci sınıf tüccarın işletme defterinin sonunda envanter mevcudunu göstermemesi re'sen takdir nedenidir¹⁹³.

Öte yandan 194. maddede gayrimenkuller ve tesisat gibi amortisman tabii olan kıymetlerin işletme hesabına intikal ettirilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Aynı maddede, 189. maddeye göre amortisman kaydı tutulmak şartıyla, bu kıymetler üzerinden her yıl ayrılan amortismanların gider kaydolunabileceği belirtilmiştir. Buna göre işletme hesabı esasında, üzerinden amortisman ayrılacak kıymetler ve bunların amortismanları aşağıda yazılı şekillerden herhangi biri ile gösterilebilir.

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

- Amortisman defterinde,
- Amortisman listelerinde.

Emtia envanteri için ayrı bir envanter defteri tasdik ettirildiğinde amortisman kayıtları bu defterde gösterilebilir. Envanter defteri tutulmamışsa ya da tutulan envanter defterinde amortisman kayıtları gösterilmemişse bu durumda mükellefler amortisman kayıtlarını ya özel bir amortisman defterinde ya da amortisman listesinde göstermek zorundadır. Buna göre işletme hesabında defter tutan mükelleflerin bu üç

¹⁹¹ Danıştay 4. Dairesi'nin 18.09.1972 tarih ve E: 1971/8099, K: 1972/3001 sayılı Kararı(Kanat, s. 112).

¹⁹² Danıştay 4. Dairesi'nin 13.10.1970 tarih ve E: 1969/4892, K: 1970/4933 sayılı Kararı(Kanat, s. 113).

¹⁹³ Danıştay 4. Dairesi'nin 20.03.1973 tarih ve E: 1972/68, K: 1973/1292 sayılı Kararı(Güngör Şamiloğlu, **VUK ve Seçilmiş Yargı Kararları**, Şafak Matbaası, Ankara, 1977, s. 349).

yöntemden başka bir yöntemle amortisman kaydı tutmaları yasal olarak mümkün bulunmamaktadır. Ancak uygulamada mükelleflerin amortisman kayıtlarını genellikle işletme defterinin ayrı bir yerinde gösterdiği ve bu yöntemi vergi idaresinin ve Danıştay'ın da kabul ettiği görülmektedir. Ancak genel kabul görmüş bu uygulama yasal bir uygulama değildir. Bu nedenle söz konusu uygulamaya, genel tebliğ ya da kanun maddesi bazında resmiyet kazandırılması şarttır.

Amortisman kayıtlarında; sabit kıymetlerin alış veya imalat bedelleri, alış tarihleri, ayrılan yıllık amortisman payları, net defter değerleri, işletmede halen kullanılıp kullanılmadıkları, net cari değerleri yer almak zorundadır. Diğer bir anlatımla amortisman kayıtlarının 189. maddede belirtilen detayda tutulması şarttır. İşletme defterine sadece hesaplanan amortisman tutarının yazılması, gider kaydı için tek başına yeterli olmayacaktır. Zira söz konusu sabit kıymetler (yevmiye defterinin aksine) işletme defterine kaydedilmemektedir. Bu nedenle üzerinden amortisman ayrılan kıymetlerin işletme defteri üzerinden tespiti imkânsız olmaktadır. Bu bağlamda sabit kıymetin hangi tarihte aktife girdiği, kaç yıl süreyle ve yüzde kaçtan amortisman ayrıldığı belirtilmeden gelişigüzel kaydedilen amortismanlar gider kabul edilemez¹⁹⁴.

D. Faaliyet Nev'ilerine Göre (Tüccarlar İçin) Tutulması Zorunlu Kılınan Özel Defterler

Yukarıda sayılan defterler, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar için asıl ve temel defterlerdir. Ancak bazı faaliyetlerin özelliğini göz önüne alan kanun koyucu bu faaliyetleri yürüten tüccarlar için ilave defterlerin tutulmasını da öngörmüştür. Söz konusu özel defterlere bu kısımda yer verilmiştir.

1. İmalat İşletmelerinin Tutmak Zorunda Olduğu Özel Defterler

213 sayılı VUK, imalat işiyle uğraşan birinci ve ikinci sınıf tüccarlardan (yevmiye, kebir, envanter/işletme hesabı defterlerine ilave olarak) "*imalat, kombine*

¹⁹⁴ Danıştay 4. Dairesi'nin 23.10.1975 tarih ve E: 1975/1085, K: 1975/2721 sayılı Kararı (Şamiloğlu, s. 343).

imalat ve bitim işleri defteri” tutmalarını istemektedir. Söz konusu defterlere aşağıda yer verilmiştir.

a. İmalat Defteri

213 sayılı VUK’un 197. maddesi mucibince birinci sınıf tüccarlardan devamlı olarak imalat ile uğraşanlar; yevmiye, kebir ve envanter defterlerinden başka bir de *“imalat defteri”* tutarlar. Aşağıda yazılı emtianın giriş ve çıkış hareketleri, emtianın cinsi ve miktarı itibariyle ve tarih sırasıyla imalat defterine yazılır.

- Satın alınan ve müşteri tarafından imalat yapılmak üzere tevdi olunan her nevi iptidai¹⁹⁵ ve ham maddeler, başlıca yardımcı malzeme (Doğrudan doğruya imal ile ilgili yakıtlar gibi),

- Yukarıda yazılı maddelerden imalata sarf olunan veya aynen satılanlar,
- İmal edilen mamul maddeler,
- Teslim edilen mamul maddeler.

İmalat artıkları ve tali maddeler de imalat defterine geçirilir. Ancak bunlardan imal esnasında miktarlarının tespitine imkân ve lüzum olmıyanlar yalnız teslim sırasında kayıtlarda gösterilir. İmalat defterinin tutulmasından amaç, işletmeye üretimde kullanılmak üzere ne kadar hammadde ve yardımcı malzeme girdiği, bunların hangi miktarının üretimde kullanıldığı ve bunlara karşılık ne kadar mamul elde edildiğinin saptanmasına yöneliktir¹⁹⁶.

İkinci sınıf tüccarlar yani işletme hesabı esasına göre defter tutanlardan sürekli olarak imalatla uğraşanların imalat defteri tutmalarına gerek yoktur.

¹⁹⁵ İptidai maddeden amaç; gerek tamamıyla ham olsun gerek mamul olsun imalat işletmelerinde tekrar bir ameliyeye tabi tutulacak olan maddelerdir(Kanat, s. 157).

¹⁹⁶ Kanat, s. 154.

b. Kombine İmalatta İmalat Defteri

213 sayılı VUK'un 198. maddesi uyarınca; ham maddeden tam mamul vücuda getirilinceye kadar geçen müstakil imal safhalarında ayrı ayrı emtia mahiyetini arz eden maddeler elde edildiği (iplik-dokuma, yağ-sabun, kereste-mobilya, un-makarna münasebetlerinde olduğu gibi) ve bu imal işleri birbirine bağlanarak aynı teşebbüs dâhilinde yapıldığı takdirde “*kombine imalat*” yapılmış olur. Boyama, kasarılama, apre, cilalama gibi bitim işleri kombine imalat sayılmaz.

Kombine imalatın temel unsurları; bağımsız imal safhalarının bulunması, bu safhalarda ayrı ayrı emtia niteliğini taşıyan maddelerin elde edilmesi ve bağımsız imal safhalarının birbirine bağlanarak aynı imalat işletmesinde yapılmış olmasıdır¹⁹⁷.

VUK'un 199. maddesine göre; 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 iptidai maddesini teşkil eder. Kombine imalatta istenildiği takdirde her müstakil imal safhası için ayrı bir imalat defteri kullanılması caizdir. Kombine imalatta imalat defterini sadece birinci sınıf tüccarlar tutacaktır.

c. Bitim İşleri Defteri

VUK'un 200. maddesine göre birinci ve ikinci sınıf tüccarlardan boyama, basma, yazma, kasarılama, 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.

Bu hükümlere göre herhangi bir mamulü kendi hesabına imal eden kimse imalat defteri; başkasına ait bir mamul üzerinde ücret mukabili imalat işi yapanlar ise bitim işi defteri tutacaklardır. Bu itibarla işçilik, işyeri kirası, elektrik ve su

¹⁹⁷ Kanat, s. 163.

bedellerinin hizmet işletmesine; imalat için gerekli olan hammadde ve yardımcı maddenin (kesilmiş beden gömlek, pantolon vb. kumaş ve iplik gibi) müşteriye ait olmak üzere ücretle fason tekstil imalatı yapılması işinden dolayı bitim işi defteri tutulması gerekmektedir¹⁹⁸.

d. İmalat Defterlerine İlişkin Müşterek Hükümler

VUK'un 203. maddesine göre imalat işletmeleri, yukarıda yazılı defterleri işlerinin icaplarına ve hususiyetlerine göre diledikleri şekilde tutabilirler. İptidai ve mamul maddeler için ayrı defter kullanabilirler, bunları cins ve nev'i itibariyle ayrı sayfalarda gösterebilirler. Bitim işleri defteri tutmayarak buraya yazılması gereken malumatı imalat defterine kaydedebilirler.

246 seri no.lu VUK Genel Tebliği¹⁹⁹; muhasebe işlemlerini tekdüzen muhasebe sisteminde yer alan 7/A seçeneğine göre izleyen mükelleflerin imalat defteri tutma mecburiyetlerini kaldırmıştır. Söz konusu tebliğ sonucu bugün için imalat defteri (imalat ve kombine imalatta imalat defterleri) tutma yükümlülüğü sadece (7/B muhasebe seçeneğini²⁰⁰ uygulayan ve bilanço esasında defter tutan) küçük işletmeler için geçerli olmaktadır.

Öte yandan bitim işleri defteri söz konusu istisna kapsamına girmemektedir. Zira gerek 203. maddenin son fıkrasında gerekse 246 no.lu tebliğde sadece imalat defterlerinden bahsedilmiş olup; bitim işleri defterine yer verilmemiştir. Ayrıca 7/A ve 7/B seçeneğine göre defter tutma hakkına sahip olanlar sadece birinci sınıf tüccarlardır. Bu nedenle bitim işleri defterinin hâlihazırda;

- i.** 7/A seçeneğinde maliyet muhasebesi tutan birinci sınıf tüccarlar,
- ii.** 7/B seçeneğinde maliyet muhasebesi tutan birinci sınıf tüccarlar ve,
- iii.** İkinci sınıf tüccarlar,

¹⁹⁸ Maliye Bakanlığı'nın 21.08.1990 tarih ve 2/24438-197-37/ sayılı Özelgesi, <http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp>(14.02.2010).

¹⁹⁹ 08.01.1996 tarih ve 22577 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁰⁰ 2009 yılı aktif toplamı 1.516.000 TL'yi veya net satışları toplamı 3.033.900 TL'yi geçen üretim ve hizmet işletmelerinin 2010 yılı maliyet hesaplarını 7/A seçeneğine göre tutmaları zorunlu olup; bu hadlerin altında kalan üretim ve hizmet işletmeleri maliyet hesaplarını serbest şekilde tercih etme hakkına sahiptirler.

Tarafından (200. madde kapsamında) tutulma mecburiyeti devam etmektedir.

Buna göre bitim işleri defterinin tutulmamasına yönelik hâlihazırda herhangi bir istisna bulunmayıp; kapsama giren tüm mükellefler tarafından bu defterin tutulması halen yasal bir zorunluluktur. Bu bağlamda vergi idaresince verilen bir özeldede; boya, baskı, apre vb. bitim işlerini hem fason olarak hem de şirket tüzel kişiliği adına yapan ve muhasebe kayıtlarını 7/A muhasebe sistemine göre tutan bir şirketin bitim işleri defteri tutmak zorunda belirtilmiştir. Aynı özeldede söz konusu defterin (kullanılacağı yıldan önce tasdik ettirilmesi koşuluyla) bilgisayar ortamında tutulmasına izin verilmiştir²⁰¹.

2. Diğer Ticari İşletmelerin Tutmak Zorunda Olduğu Özel Defterler

213 sayılı VUK, imalat işletmesi haricinde kalan bazı ticari işletmelerin de yine esas defterlerine ilave bazı özel defterler tutmalarını istemektedir. Bu defterler aşağıda ele alınmıştır.

a. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Defteri

VUK'un 204. maddesi finans kurumlarının banka ve sigorta muameleleri vergisine (BSMV'ye) tabi işlemlerini özel olarak kayıt altına almalarını istemektedir. Buna göre banka, banker ve sigorta şirketleri BSMV'nin mevzuuna giren işlemlerini;

- Ya (müfredatlı olarak veya bordrolar üzerinden toplu olarak) kendi muhasebe defterlerinde diğer işlemlerden ayırmak suretiyle veyahut,

- İsterlerse ayrı bir BSMV defterinde,

Takip etmek zorundadırlar. BSMV defterinin tutulma zorunluluğu yoktur. Bu nedenle de tutulmadığında re'sen takdir sebebi sayılmaz. Ancak bu takdirde işlemlerin mutlaka muhasebe defterlerinde ayrı hesaplarda izlenmiş olması gerekir. Banka ve sigorta şirketleri, özel mevzuatları gereği, sadece anonim şirket olarak kurulabilmektedir. Bu nedenle birinci sınıf tüccar olan bu şirketlerin "*yevmiye, kebir ve envanter*" defteri tutma

²⁰¹ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.12.2002 tarih ve B.07.4.DEF.0.16.11/VUK.190.02.57 sayılı Özelgesi,
[http://www.bursavdb.gov.tr/Img/Uploads/mukteza/vuk/vuk_011.doc\(11.02.2010\)](http://www.bursavdb.gov.tr/Img/Uploads/mukteza/vuk/vuk_011.doc(11.02.2010)).

yükümlülüğü bulunmaktadır. İşte ayrı bir BSMV defteri tutmayan banka ve sigorta şirketleri, BSMV'ye tabi işlemlerini söz konusu asli defterlerinin ayrı hesaplarında ve müfredatlı olarak izlemek zorundadır. Bu işlemlerin hem ayrı hesaplarda izlenmemesi hem de BSMV defteri tutulmaması re'sen takdir nedeni sayılır.

b. Damga Vergisi Defteri

Damga vergisi ticari ve medeni işlemler esnasında düzenlenen kâğıtlardan alınan bir hukuki muamele vergisidir. Bu işlemler esnasında düzenlenen bir kâğıdın damga vergisine tabi olma koşulları 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun (DVK'nın) 1. maddesinde belirtilmiştir. Damga vergisinde ödeme 2005 yılına kadar kâğıtlara pul yapıştırılması, basılı damga konulması, makbuz verilmesi veyahut istihkaktan kesinti yapılması şekillerinden biriyle gerçekleştirilmekteydi. DVK'nın 15. maddesinde 5281 sayılı Kanun'la²⁰² yapılan değişiklikle birlikte damga vergisinde ödeme şekillerinden biri olan *“kâğıtlara pul yapıştırılması”* usulü 01.01.2005 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Maliye Bakanlığı'nın (mükerrer 257. madde hükmünün verdiği yetki dâhilinde) tutulma zorunluluğu getirmiş olduğu tek defter damga vergisi defteridir. Bu zorunluluk 20 seri no.lu DVK Genel Tebliği ile getirilmiştir²⁰³. Bu tebliğe göre *“düzenledikleri kâğıtlara ait damga vergisini makbuz karşılığı ve istihkaktan kesinti suretiyle ödeyen mükellefler”* damga vergisi defteri tutmak zorundadır. Damga vergisi defteri tasdike tabidir. Defterin tutulması ile ilgili detaylar 20 no.lu tebliğde şu şekilde belirlenmiştir.

- Bu defterlerin tutulmasında, 213 sayılı VUK'un kayıt nizamı ve tasdik zamanına ilişkin hükümlerine uyulacaktır.

- Kayıt işlemi yapılırken makbuz karşılığı ödemeye ilişkin kâğıtlar defterin bir bölümünde, istihkaktan kesinti şekliyle ödemeye ilişkin kâğıtlar da diğer bölümünde ayrı ayrı gösterilecektir.

²⁰² 31.12.2004 tarih ve 256873 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁰³ 23.03.1983 tarih ve 17996 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Söz konusu defterin her bölümüne takvim yılı başından itibaren birden başlayıp teselsül ettirilen sıra numarası verilecektir.

- Defterde ayrıca düzenlenen kâğıdın türü, tarihi, varsa numarası, vergi matrah ve miktarı belirtilecektir.

- Gerek makbuz mukabili ödeme kapsamına giren kâğıtların, gerekse istihkak ödemelerinde düzenlenen kâğıtların kaydedileceği bu defter, muhafaza süresi için de yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz edilecektir.

Söz konusu defteri hâlihazırda;

- Anonim şirketlerin ve 16 seri no.lu DVK Genel Tebliği'nde²⁰⁴ sayılan iktisadi kamu kuruluşlarının ve diğer kamu kurumlarının tutmaları zorunludur.

- Anonim şirket dışındaki diğer gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin ise tutmaları ihtiyaridir. Ancak iradi olarak damga vergisi defteri tutan bu mükelleflerin söz konusu defteri kullanmaya başlamadan önce tasdik ettirmeleri ve 20 no.lu tebliğ açıklamalarına uymaları zorunludur.

c. Hâsılat Defteri

213 sayılı VUK'un 207. maddesi uyarınca yabancı nakliyat kurumları veya bunları Türkiye'de temsil eden şube veya acenteleri bir "*hâsılat defteri*" tutmaya ve bu deftere Türkiye'de elde ettikleri hâsılatı tarih sırasıyla ve müfredatlı olarak kaydetmeye mecburdurlar. Anılan maddenin sonunda "*Bu madde gereğince hâsılat defteri tutan yabancı nakliyat kurumları bu işleri için ayrıca muhasebe defteri tutmaya mecbur değildirler*" hükmü vazedilmiştir. Hâsılat defterinin VUK'un 220. maddesi gereğince tasdik ettirilmesi gereklidir. Mükelleflerce tutulan hâsılat defterlerinin VUK'un 253. maddesi mucibince beş yıl süre ile muhafaza edilmesi zorunludur.

Hâsılat defterlerini gelir ve kurumlar vergisi mükellefi yabancı ulaştırma işletmeleri tutmak zorundadır²⁰⁵. Yani ister gelir vergisi ister kurumlar vergisi mükellefi olsun Türkiye ile yabancı ülkeler arasında devamlı surette ulaştırma işi

²⁰⁴ 31.12.1980 tarih ve 17207 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁰⁵ Ulusoy, s. 130.

yapan dar mükellefler bu işleri dolayısıyla hâsılat defteri tutmak zorundadır. Türkiye ile yabancı ülkeler arasında ulaştırma işi yapan dar mükelleflerin bu faaliyetleri haricinde Türkiye’de başka faaliyetleri de varsa; bu faaliyetlerin gerektirdiği defterler ayrıca tutulmak zorundadır.

Yabancı ulaştırma işletmelerinin nasıl vergilendirileceği 193 sayılı GVK’nın 45. ve 5520 sayılı KVK’nın 23. maddelerinde hüküm altına alınmıştır. VUK’un 207. maddesi hükmü gereğince hâsılat defteri, yabancı nakliyat kurumları veya bunları Türkiye’de temsil eden şube veya acenteleri tarafından tutulmak zorundadır. Bu çerçevede hâsılat defteri²⁰⁶;

- Yabancı ulaştırma kurumlarınca Türkiye’de görevlendirilen kişilerce (muhasibeci vb.) tutulabilir.

- Türkiye’de açılan işyerinde (şubede) şube işlerinin icrası için görevlendirilen ve yabancı ulaştırma kurumunu temsile yetkisi olan (kurumun resmi vekâlete haiz Türkiye temsilcisi) şahıslarca veya bunların görevlendireceği kişilerce tutulabilir.

- Dar mükellefiyete tâbi kurumun Türkiye’de daimi temsilci (acente) vasıtası ile faaliyet göstermesi neticesinde kazanç elde etmesi veya faaliyetin zararlı sonuçlanması halinde hâsılat defteri acente tarafından veya acentenin görevlendireceği kişilerce tutulabilir.

Hâsılat defterine sadece Türkiye’de elde edilen hâsılatın kayıt edilmesi yeterli olup; yurt dışında elde edilen ulaştırma hâsılatının Türkiye’de kullanılan hâsılat defterine kayıt edilmesine gerek bulunmamaktadır. Zira dar mükellefiyete tabi gerçek kişiler ve kurumlar sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve/veya iratlar üzerinden vergilendirileceklerdir. Bu kurumların yurt dışında elde ettikleri hâsılat Türkiye’de verginin konusuna girmemektedir. Öte yandan ulaştırma faaliyetinin icrası için yapılan gider ve masrafların hâsılat defterine kaydı mümkün değildir²⁰⁷. Bu

²⁰⁶ Levent Başak, **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme-I**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007, s. 766.

²⁰⁷ Levent Başak, “Dar Mükellefiyete Tabi Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Bilanço Esasında Defter Tutup Tutamayacakları, Uygulamada Karşılaşılan Çeşitli Problemler ve Bir Değişiklik Önerisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 143, Kasım 2004, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004114932.htm(14.12.2009).

deftere sadece ülkemizde elde edilen hâsılat yazılacaktır. Çünkü bu hâsılatla ilişkin giderlerin kaydı ve tevsiki zorunlu değildir.

Dar mükellefiyete tabi yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye ile yabancı memleketler arasında ulaştırma işini arızı olarak yapmaları halinde yabancı kurum veya şube yetkilileri veya acenteler tarafından hâsılat defteri tutulmasına gerek bulunmamaktadır²⁰⁸.

Hâsılat defteri konusunda 207. maddede yapılan tek şekli düzenleme bu defterlere yapılacak kayıtların niteliği olmuştur. Madde düzenlemesi gereğince hâsılat defterinde şekli hususlarda; Türkiye’de elde edilen hasılatın tarih sırasıyla ve müfredatlı olarak kayıt altına alınıp alınmadığına bakılacak, defterin şekli hususunda herhangi bir kriter aranmayacaktır. Burada şu sorunla karşılaşılabilir. Acaba yabancı ulaştırma kurumları hâsılat defteri yerine işletme hesabı defteri veya işletme hâsılat defteri ya da bilanço esasında defter tutabilirler mi? Türkiye’de elde edilen hâsılatın kaydedilmesi koşuluyla tutulan defterin hâsılat defteri, işletme hesabı defteri ya da bilanço esasında olması bu açıdan önem arz etmemelidir. Çünkü madde düzenlemesinde bu şekilde sınırlayıcı bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle, mükelleflere bu konuda esnek davranılması gerekir. Ancak mükellefler kullandıkları defterlerin baş tarafına tutulan bu defterin hâsılat defteri olduğunu belirtici bir şerh koymalı ve noterde yapılacak tasdik işleminde de defterin hâsılat defteri olarak tasdike tabi tutulması gerekir²⁰⁹.

d. Ambar Defteri

213 sayılı VUK’un 209. maddesi; depo ve ardiye işletmeleriyle nakliye ambarlarının ambar defteri tutmalarını mecbur kılmıştır. Söz konusu işletmeler bu defteri, tutmak zorunda oldukları asli defterlere (yevmiye, kebir, envanter/işletme hesabı defterlerine) ilave olarak tutacaklardır. Anılan maddede bu deftere en az aşağıdaki bilgilerin kaydedileceğini hüküm altına almıştır.

²⁰⁸ Mehmet Maç, **Güncel Kurumlar Vergisi**, Denet Yayıncılık, İstanbul, 1996(KVK), s. 19.13.

²⁰⁹ Başak, s. 767.

1. Malın ambara giriş tarihi,
2. Malın cinsi (Malın cinsi belli değilse sadece balya, kasa, sandık gibi ambalaj nevinin kaydedilmesiyle iktifa edilir),
3. Malın miktarı (Ticari teamüle göre parça, sandık veya sıklet),
4. Malın kimin tarafından tevdi edildiği,
5. Malın nereye ve kime gönderildiği,
6. Alınan nakliye ücreti tutarı.

209. maddenin son fıkrasında ise; yukarıdaki malumatı ihtiva edecek şekilde defter tutanların ayrıca ambar defteri tutmalarına gerek bulunmadığı belirtilmiştir. Defterlerde bu bilgileri gösteren kayıtların olmaması ve ambar defterinin tutulmaması re'sen takdir nedenidir. Bu defteri tutacak belli başlı kişi ve kurumlar; emtia depoları, emanet olarak sebze, meyve ve süt ürünleri gibi kısa sürede bozulacak türden emtiayı belli bir sıcaklıkta saklayan işletmeler ile az miktarda ancak birden fazla kişinin eşyasını taşıma işini üstlenen nakliyat ambarı işletenlerdir²¹⁰.

E. Serbest Meslek Erbabının Tutacağı Defterler

213 sayılı VUK serbest meslek erbabının defter tutmasını mecburi kılmıştır. Serbest meslek erbabından kasıt ise, serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler yani devamlı olarak bu işle uğraşanlardır. 193 sayılı GVK'nın 66. maddesinde yapılan bu tanım sonucu, arizi olarak serbest meslek faaliyetiyle uğraşanlar serbest meslek erbabı sıfatı kazanamamakta ve böylece defter tutma yükümlülüğünün dışında kalmaktadırlar.

Öte yandan 213 sayılı VUK'un 173. maddesinde gelir vergisinden muaf serbest meslek erbabının defter tutma yükümlülüğüne ilişkin herhangi istisna düzenlemesi yer almamaktadır. Bununla beraber uygulamada, gelir vergisinden muaf serbest meslek erbabının defter tutma yükümlülüğünün bulunmadığı kabul edilmektedir.

²¹⁰ Özyer, s. 298.

1. Serbest Meslek Kazanç Defteri

213 sayılı VUK'un 210. maddesi uyarınca serbest meslek erbabı serbest meslek kazanç defteri tutmak zorundadır. Bu defterin bir tarafına giderler, diğer tarafına da hâsılat kaydolunur. Defterin gider tarafına, yapılan giderlerin nev'i ile yapıldığı tarih ve hâsılat tarafına ise, ücretin alındığı tarih ve miktarı ile kimden alındığı yazılır.

Hekimler diledikleri takdirde, yukarıda yazılı malumatı protokol defterinde göstermek şartıyla, ayrı kazanç defteri tutmayabilirler. Yani hekimler isterlerse aynı anda hem serbest meslek kazanç defteri hem de protokol defteri veya Kanun'un aradığı bilgileri içermek kaydıyla sadece protokol defteri tutabilirler.

Serbest meslek kazanç defterinin müteharrik yapraklı tutulup tutulamayacağı yolunda VUK'da açık bir hüküm bulunmamaktadır. Sadece 183. maddenin 2. fıkrasında; yevmiye defteri dışındaki diğer defterlerin de müteharrik yapraklı olabileceği belirtilmiştir. Bu maddedeki “*tutulması zorunlu diğer defterler*” ifadesini yevmiye defteri ile birlikte tutulacak olan defteri kebir ve envanter defteri olarak algılamak gerekir. Çünkü bu ifade bilanço esasına göre defter tutma bölümünde ve yevmiye defteri maddesinde geçmektedir. Bilahare 203 seri no.lu VUK Genel Tebliği marifetiyle işletme hesabı esasına göre tutulacak defterlerin de müteharrik yapraklı olarak kullanılmasına özel olarak izin verilmiştir. Diğer bir anlatımla mevzuatta, serbest meslek kazanç defterlerinin müteharrik yapraklı olarak tasdik edilip kullanılabileceğine dair henüz kati bir hüküm bulunmamaktadır²¹¹. Ancak uygulamada söz konusu defterlerin müteharrik yapraklı olarak tutulmasına izin veren özelgelere rastlanılmaktadır.

GVK'nın 65. maddesinin son fıkrasında “*kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da serbest meslek kazancıdır*” hükmü yer almaktadır. Buna göre serbest meslek faaliyetiyle

²¹¹ Hasan Taslakçı, “Serbest Meslek Defterleri Müteharrik Yapraklı Olarak Tutulabilir Mi?”, http://www.muhasabenet.net/makale_hasan%20taslakci_serbest%20meslek%20defteri%20mutedharrik%20yaprakli%20da%20tutulabilir%20mi.html(11.10.2009).

uğraşan kollektif, adi komandit ve adi şirketlerin kazançlarından ortaklarının hisselerine düşen paylar şahsi mesleki kazanç olarak gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Öte yandan kollektif ve adi komandit şirketler (serbest meslek faaliyetiyle uğraşsa bile) 213 sayılı VUK'un 177/1-4. maddesi uyarınca her hal ve takdirde birinci sınıf tüccar kabul edilmektedir. Bu nedenle serbest meslek faaliyetiyle uğraşan söz konusu ticaret şirketlerinin "yevmiye, kebir ve envanter defteri" tutması zorunlu olmaktadır. Bununla beraber VUK'un 210. maddesi marifetiyle serbest meslek erbaplarının "serbest meslek kazanç defteri" tutmaları mecburi kılınmıştır. GVK'nın 67. maddesinin 6. fıkrasında "Bu şirketlerin bilanço esasına göre tuttukları defterler serbest meslek kazancı defteri yerine geçer" hükmüne yer verilmek suretiyle bu ihtilaf ortadan kaldırılmıştır. Buna göre serbest meslek faaliyetiyle uğraşan kollektif ve adi komandit şirketler, şirket tüzel kişiliği adına (serbest meslek kazanç defteri değil de) yevmiye, kebir ve envanter defteri tasdik ettirmek ve tutmak zorundadır.

Serbest meslek faaliyetinde bulunan adi ortaklıklar tüccar sıfatını haiz olmadıklarından 213 sayılı VUK'un 177. maddesi kapsamına girmemektedir. Bu nedenle serbest meslek faaliyetinde bulunan adi ortaklıkların ortaklık adına serbest meslek kazanç defteri tasdik ettirmesi ve tutması yasal bir zorunluluk olmaktadır.

2. Serbest Meslek Erbabında Amortisman Kayıtları

VUK'un 211. maddesine göre serbest meslek erbabı, işlerinde bir yıldan fazla kullandıkları ve amortisman tabi tuttukları tesisat ve demirbaş eşyanın kıymetleri ile amortismanlarını 189. maddede yazılı şekilde tutulan amortisman kayıtlarında göstermek zorundadır. 189. maddede ise amortismanların aşağıdaki şekilde kayıt altına alınacağı hükme bağlanmıştır.

- Envanter defterinin ayrı bir yerinde (serbest meslek erbabının envanter defteri olmadığından bu usul serbest meslek erbabı için geçerli değildir²¹²),

²¹² Mehmet Maç, "Serbest Meslek Erbabının Kendisine Ait Gayrimenkulde Faaliyet Göstermesine İlişkin Vergisel Özellikler ve Katılmadığımız Muktezalar", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 208, Nisan 2010, s. 81.

- Özel bir amortisman defterinde,
- Amortisman listelerinde.

Buna göre serbest meslek erbabı ya özel bir amortisman defterinde ya da amortisman listelerinde bu kayıtlarını gösterecektir. Bu yöntemlere ilave bir yöntem de 221 seri no.lu GVK Tebliği'yle²¹³ ihdas edilmiştir. Buna göre serbest meslek erbabının amortismanına tabi iktisadi kıymetler ile bunların amortismanlarını serbest meslek kazanç defterinin ayrı bir yerine yazması da mümkündür.

3. Noterler ve Borsa Acentelerinin Resmi Defterleri

213 sayılı VUK'un 212. maddesi uyarınca noterlerin ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanların ve borsa acentalarının resmi defteri serbest meslek kazanç defteri yerine geçer. Madde metni bu konuda mükelleflere tercih hakkı vermemiştir. Diğer bir anlatımla bu kişiler istese de serbest meslek kazanç defteri tutamazlar.

1512 sayılı Noterlik Kanunu'nda, noterlerin tutacakları defterlerin yönetmelikle belirleneceği hükmü yer almaktadır. Bu hükme istinaden yayımlanan Noterlik Kanunu Yönetmeliği'nin²¹⁴ 45. maddesine göre noterlerin;

- Yevmiye Defteri,
- Emanet Defteri, Tescil Defteri, Muvazene Defteri, Teftiş Defteri, Muhabere Defteri, Zimmet Defteri, Personel Sicil Defteri, İzin Defteri,
- Demirbaş Eşya Defteri,

Tutmaları ve bu defterleri kullanmaya başlamadan önce bağlı buldukları hâkimliğe tasdik ettirmeleri gerekir²¹⁵.

Menkul kıymetler borsası acentaları, yapılmasına aracılık ettikleri bütün borsa işlerini müfredatlı şekilde yazmaya mahsus "yevmiye defteri" ile kendilerine her nev'i alış ve satış emri verenlere tevdiî gereken bordroları havi "koçanlı defter" tutmakla yükümlüdürler. Bu defterlerin sahifelerinin numaralı, borsa komiserinden

²¹³ 19.02.1999 tarih ve 23616 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²¹⁴ 13.07.1976 tarih ve 15645 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²¹⁵ Ulusoy, s. 135.

tasdikli olması ve Türkçe olarak muntazaman yazılması gerekmektedir. Defterlerden biri dolmadıkça diğeri verilmeyeceği gibi, acentalar bir günde yapmış oldukları borsa işlerini en geç iki gün içinde deftere geçirmekle yükümlü bulunmaktadırlar. Söz konusu defterlerin numuneleri ve nasıl yazılıp kullanılacakları, borsa meclislerince tertip ve tayin olunmaktadır²¹⁶.

Ticaret Odası Borsası'nda alım satıma aracılık edecekler ise; borsa komisyoncusu, borsa ajanı ve borsa simsarlarıdır. Bu borsa acentelerinin tutmuş olduğu resmi defterler "*kazanç defteri*" yerine geçmekte ve bunların ayrıca kazanç defteri tutmalarına gerek kalmamaktadır²¹⁷.

F. Çiftçilerin Tutmak Zorunda Olduğu Defterler

193 sayılı GVK'nın 54. maddesinde yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) tespit olunarak vergilendirilir. Anılan Kanun'un 59. maddesinde ise "*çiftçiler, diledikleri takdirde, işletme hesabı yerine bilanço esasına tabi tutulmalarını isteyebilirler*" hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu yasal düzenlemelerle bu konudaki tercih hakkı tamamen mükelleflerin ihtiyarına bırakılmıştır. Öte yandan bilanço esasını kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler.

Bilanço esasını ve dolayısıyla bilanço esasında defter tutmayı seçen çiftçiler, bu defterlere (yevmiye, kebir ve envanter defterlerine) ilişkin olarak getirilmiş tüm yasal düzenlemelere uymak zorundadır. Zirai işletme hesabını seçenlerin ise, 213 sayılı VUK'un 213 ve 214. maddelerine göre hareket etmeleri ve çiftçi işletme defteri tutmaları gerekmektedir.

²¹⁶ Ulusoy, s. 137.

²¹⁷ Ulusoy, s. 139.

1. Çiftçi İşletme Defteri

213 sayılı VUK'un 213. maddesinde çiftçi işletme defterine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Zirai işletme hesabını ihtiva eden çiftçi işletme defterinin sol tarafına 193 sayılı GVK'nın ilgili maddelerinde gösterilen giderler; sağ tarafına da aynı Kanun'da gösterilen hâsılat kaydolunur. Gider ve hâsılat kayıtlarının en az aşağıdaki bilgileri ihtiva etmesi lazımdır.

- Sıra numarası,
- Kayıt tarihi,
- Muamelenin nev'i,
- Meblağ.

2. Çiftçilerde Amortisman Kayıtları

Çiftçi işletme defteri tutanlar, 213 sayılı VUK'un 214. maddesi uyarınca, amortisman tabi kıymetleri ve bunların amortismanlarını 189. maddede yazılı şekilde tutulan amortisman kayıtlarında gösterebilecekleri gibi bu kayıtları çiftçi işletme defterinin ayrı bir yerine de geçirebilirler.

İster bilanço esasında ister işletme hesabında defter tutulsun gerçek usulde zirai kazancın tespitinde (193 sayılı GVK'nın 55 ve 59. maddeleri uyarınca), takvim yılı sonunda mevcut olan mahsullerin envanteri çıkarılmak zorundadır. Tespit edilen mahsul miktarı, bilanço esasında, envanter defterine kaydedilir. Zirai işletme hesabı esasında ayrı bir envanter defteri tutulmasına yönelik VUK'da bir hüküm bulunmadığından; dönem sonu mahsul miktarının çiftçi işletme defterinin ayrı bir yerine (diğer işlemlerle karıştırılmaksızın) kaydedilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

İKİNCİ BÖLÜM

DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNE EGEMEN OLAN İLKELER

6762 sayılı TTK'nın 66. maddesi; her tacirin ticari işletmesinin iktisadî ve malî durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her iş yılı içinde elde edilen sonuçları tespit etmek üzere işletmesinin nitelik ve öneminin gerektirdiği bütün defterleri Türkçe olarak tutmak zorunda olduğunu açıklamıştır. TTK esas itibarıyla VUK'un öngördüğü defterlerin tutulmasını emretmiş bulunmaktadır. TTK, VUK'un öngördüğü defterlerin dışında yalnız tüzel kişi tacirler için karar defterine yer vermiştir. Bu duruma göre ilgilinin, hem TTK'nın hem de VUK'un defter tutmaya ilişkin emredici kurallarının gereklerini aynı defterlerle yerine getirmesi doğaldır. Ne var ki bu defterlerin gerek VUK'un gerekse TTK'nın isteklerine uygun olmaları gerekir. Bir diğer deyişle, her iki yasanın ortak buyruklarından başka, her iki yasanın defterler hakkında özel olarak yer verdikleri kurallara da ayrıca uyulması zorunludur²¹⁸.

Çalışmanın bu bölümünde, 213 sayılı VUK'da yer alan emredici düzenlemeler çerçevesinde, defter tutma yükümlülüğüne egemen olan yani defterlerin ne şekilde ve hangi esaslara göre tutulacağını gösteren ilkeler ele alınmıştır.

I. DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN BAŞLAMASI VE SONA ERMESİ

213 sayılı VUK, defter tutma yükümlülüğünü kesin ve ayrıntılı bir düzenlemeye tabi tutmuştur. Genel olarak VUK'da, defter tutma yükümlülüğü bakımından, vergi doğurucu bir işlemin meydana gelmesi yani "*işe başlama*" esası kabul edilmiştir. Vergi doğurucu bir işlemin meydana geldiği andan itibaren VUK'un 172. maddesindeki sıfatları kazanmış olanlar bakımından defter tutma yükümlülüğü başlamış olur²¹⁹.

²¹⁸ Kaneti, s. 160.

²¹⁹ Yarbaş, s. 39.

Ticaret ve meslek erbabı bir işyeri açarak fiilen faaliyete geçmişse bu andan itibaren defter tutma yükümlülüğü başlar. Buna karşılık ticaret ve meslek erbabının henüz hiçbir faaliyete girişmeden ticaret siciline veya mesleki teşekküle kaydolma ihtimali de bulunmaktadır. Böyle bir durumda o kişi işe başlamış sayılmakla beraber, ticari veya mesleki faaliyeti mevcut değil demektir. Bununla beraber ticari ve mesleki faaliyetin olup olmaması defter tutma mecburiyetini değil sadece defterlere geçirilecek işlemler yönünden bir önem taşımaktadır. Defterlerin tutulması yönünden önem taşıyan husus, işe başlama tarihidir²²⁰. Bu genel kural, defter tutmakla yükümlü tüm mükellef grupları için geçerlidir.

Genel olarak mükellef işi bıraktığı anda defter tutma yükümlülüğü de sona erer. Gerçek kişi tacirin defter tutma yükümlülüğü, işin bırakılması yani vergi doğurucu faaliyetlerin tamamen durdurulması ve sona erdirilmesi halinde sona erer. İşin geçici olarak durdurulması defter tutma yükümlülüğünü etkilemez. Bu halde dahi defter tutma yükümlülüğü devam eder²²¹.

Vergi mükellefi tüzel kişiler için, kişiliğin sona ermesi; infisah edip tasfiye veya iflas haline girmesi ve bunun sonucunda mallarının tamamen paylaşılmasıyla mümkündür. VUK, tasfiye ve iflas halinde mükellefiyetin devam edeceğini kabul etmiştir. Bu nedenle tasfiye ve iflasın kapandığının vergi dairesine bildirilmesiyle defter tutma yükümlülüğü sone erer²²².

II. DEFTER TUTMADA HESAP DÖNEMİ ESASI

213 sayılı VUK'un 174. maddesinde “*Defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır*” hükmü vazedilmiştir.

Vergilendirmenin temel kavramlarından birisi de dönemsellik ilkesidir. Herhangi bir faaliyet sonucu, belli bir zaman dilimi esas alınarak değerlendirilir. Çok

²²⁰ Ulusoy, s. 16.

²²¹ Yarbaş, s. 46.

²²² Ulusoy, s. 19.

kısa süredeki faaliyetler gerçek bir değerlendirmeye imkân vermediği gibi uzun bir zaman dilimi de değerlendirme ve kıyaslamalara imkân vermez²²³. Beyan ve dönemsellik esasının geçerli olduğu Türk Vergi Sistemi'nde beyannameyle bildirilen vergiye tabi kazanç, yasal defterler üzerinden hesaplanmaktadır. Bu durum, yasal defterlerin “*dönemsellik ilkesine*” uygun olarak tutulmasını gerektirir. Bu bağlamda 213 sayılı VUK, yasal defterlerin dönemsellik ilkesine uygun bir şekilde yani “*hesap dönemi*” itibarıyla tutulmasını emretmektedir. Nitekim kayıtlar, her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi hesap dönemi başında yeniden açılır²²⁴. Yani kayıtlar, hesap dönemi olarak ifade edilen belli bir süre için tutulur ve bu sürenin sonunda kapatılır.

“*Hesap dönemi*” deyimini daha çok defterlerin tutulacağı dönemi ifade etmekte kullanılır. Vergiye tabi irad ve kazançların taalluk ettiği, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği dönem ise “*vergilendirme dönemi*” adını alır²²⁵. Hesap dönemi kapandıktan sonra ancak vergilendirme yapılabileceğinden; vergilendirme dönemi deyimini, önceki hesap dönemini işaret etmektedir.

Madde metninde geçen “*kayıtların kapatılması*” deyiminden maksat; defterlerin dönem sonu tasdikleri değil, kayıtların hesaben kapatılmasıdır²²⁶. Bu bağlamda 31 Aralık günü muhasebe dışı envanter işlemleri (fiili envanter ve değerlendirme işlemleri) yapılmak suretiyle işletmenin dönem sonu envanterinin çıkarılması ve daha sonra muhasebe içi envanter işlemleri yapılarak kesin mizanın çıkarılması ve kesin mizanda yer alan hesapların borç/alacak bakiyelerinden bilançonun oluşturulması ve bu şekilde çıkarılan bilançoda yer alan hesapların yevmiye defterine ters kayıtla kaydedilerek “*kapanış kaydının*” yapılmasıdır²²⁷.

²²³ Şeker, Kitap, s. 45.

²²⁴ Hesap dönemi sonu, normal hesap döneminde 31 Aralık'tır. Özel hesap döneminde 12 aylık sürenin bittiği gündür. Kıst hesap döneminde ise bu dönemin son günüdür. Envanter ve bilanço çıkarma işlemlerinin de bu tarihler itibarıyla yapılması gerekir.

²²⁵ Karayalçın, s. 38.

²²⁶ Ulusoy, s. 44.

²²⁷ Kapanış kaydında; dönem sonu bilançosunun aktifinde yer alan hesaplar alacak, pasifinde yer alan hesaplar ise borç kaydedilir. Bu şekildeki yevmiye kaydına “*ters kayıt*” adı verilmektedir. Ertesi hesap dönemi başında ise, bu kaydın tam tersi bir kayıt yapılarak yani “*açılış kaydı*” ile hesaplar ve defter kayıtları açılır.

Böylelikle bir hesap dönemi boyunca kullanılmış olan tüm hesaplar ve dolayısıyla yasal defter kayıtları da kapatılmış olmaktadır.

213 sayılı VUK'un 174. maddesine göre hesap dönemi kavramı, aşağıdaki gibi alt başlıklara ayrılabilir.

A. Normal Hesap Dönemi

174. maddeye göre hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Kayıtlar 12 aylık bir devre için tutulur ve bu devrenin sonunda kar zarar tespit edilerek hesaplar kapatılır. Hesaplar, prensip olarak, 1 Ocak'ta açılır ve 31 Aralık'ta kapatılır. Bu şekilde tespit edilmiş olan döneme "*normal hesap dönemi*" adı verilir. Normal hesap dönemine tabi yasal defterlerin de bu tarih aralığında tutulması ve 31 Aralık akşamı hesapların kapatılarak faaliyet neticesinin saptanması gerekir.

B. Özel Hesap Dönemi

174. maddenin 3. fıkrasında "*takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı'nca 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebileceği*" hüküm altına alınmıştır.

Bazı işletmelerin bir yıllık faaliyetleri takvim yılına denk düşmez. Faaliyetin başlangıcı ile bitişi farklı takvim yıllarına rastlayabilir. Bu gibi durumlarda faaliyet kazancını tespit etmekte bazı güçlükler vardır. Bu nedenle de özel hesap dönemi esası kabul edilmiştir. Ülkemizde tarıma dayalı (şeker fabrikaları, zeytinyağı fabrikaları, fındık işleme tesisleri gibi) sınıfl faaliyetler ile özel okul işletmeleri özel hesap dönemine göre kazanç beyan etmektedirler. **Örneğin** bir şeker fabrikasının hesap dönemi 1 Mayıs 2009-30 Nisan 2010, bir fındık işleme tesisinin hesap dönemi 1 Temmuz 2009-30 Haziran 2010, bir özel okulun hesap dönemi 1 Eylül 2009-31 Ağustos 2010 tarihlerini kapsayabilir²²⁸. Örneğimizdeki özel okul işletmesi yasal

²²⁸ Şeker, Kitap, s. 47.

defterlerini de 1 Eylül 2009-31 Ağustos 2010 itibarıyla tutacaktır. 1 Eylül 2009'da yasal defterlerin açılış kaydını yapacak ve 31 Ağustos 2010 tarihi itibarıyla kapanış kayıtlarını yaparak yasal defterlerini kapatacaktır. Ve bu tarih itibarıyla faaliyet neticesini kat'î surette tespit edecektir.

Özel hesap dönemi tanınabilmesi için mükelleflerin Bakanlığa yazılı başvuruda bulunması şarttır. Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek özel hesap dönemi (normal hesap döneminde olduğu gibi) 12 aylık bir süreyi kapsamak zorundadır. Maliye Bakanlığı taleplerini uygun bulduğu mükelleflere özel hesap dönemi tanıyabilir. **Örneğin** yaş meyve ve sebze ihracatı ya da soğuk hava depoculuğu işi yapılması, özel hesap dönemi esasında defter tutulmasını gerektirmemektedir²²⁹. Bu bağlamda özel hesap dönemi genellikle, üretim veya imalat faaliyetinde bulunan ve faaliyetleri aynı takvim yılı içinde sonuçlanmayan mükellefler için tayin olunmaktadır. Söz konusu izinler mükellef bazında özel olarak verildiğinden; sektördeki bir işletmenin özel hesap dönemi izni alması tüm sektörün bu esasa geçmesini sağlamaz.

Özel hesap dönemine geçen mükelleflerin tekrar normal hesap dönemine geçmelerinde yasal bir engel bulunmamaktadır. Bu konuda Maliye Bakanlığı'ndan izin alınmasına gerek bulunmadığı görüşüdeyiz. Mükellefler kullanmakta oldukları özel hesap döneminin tarihlerinin değiştirilmesini yine Maliye Bakanlığı'ndan talep edebileceklerdir.

Maliye Bakanlığı'na sadece başvuruda bulunmuş olması özel hesap dönemine geçmeyi sağlamaz. Maliye Bakanlığı'nca bu talebe olumlu cevap verilmeden; özel hesap dönemine geçmek mümkün değildir. Maliye Bakanlığı konuyla ilgili olarak "*Kooperatifin kendiliğinden özel hesap dönemi tayin etmesi kanun hükümlerine aykırıdır*" şeklinde görüş belirtmiştir²³⁰.

²²⁹ Maliye Bakanlığı'nın 13.10.1982 tarih ve 22135-1267 sayılı; 07.06.1982 tarih ve 22135-1223 sayılı Özelgeleri, <http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp> (13.08.2009).

²³⁰ Maliye Bakanlığı'nın 24.07.1973 tarih ve 22135-580/42374 sayılı Özelgesi, <http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp>(13.08.2009).

174. maddenin son fıkrasına göre; kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerin ticari ve zirai kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır. Söz konusu fıkra hükmünden özel hesap dönemi uygulamasından sadece “*ticari ve zirai kazanç*” sahiplerinin yararlanabileceği; diğer gelir unsurlarını elde eden gelir vergisi mükelleflerinin bu uygulamadan istifade edemeyeceği sonucu çıkmaktadır. Buna göre sadece kurumlar vergisi mükellefleri ile ticari ve zirai kazanç sahibi gelir vergisi mükellefleri bu esastan faydalanabilecektir.

C. Kıst Hesap Dönemi

Yukarıda da belirtildiği üzere ister normal ister özel olsun bir hesap dönemi daima 12 aylık bir süreyi kapsamak zorundadır. Bu genel kuralın bir istisnası, 174. maddenin 4. fıkrasında “*kıst hesap dönemi*” başlığı altında düzenlenmiştir. Buna göre, bir yıldan (365 günden) daha az süreyi içeren hesap dönemlerine “*kıst hesap dönemi*” adı verilmektedir.

Yeniden işe başlama veya işi bırakma, 174. maddenin 4. fıkrasında, kıst hesap dönemine neden olan haller olarak sayılmıştır. Söz konusu nedenlerden ötürü 365 günden az gerçekleşen faaliyet dönemleri de “*müstakil hesap dönemi*” sayılmaktadır. 12 aylık süreden az olan ve müstakil bir hesap dönemi sayılan kıst hesap döneminin sonunda da kapanış işlem ve kayıtlarının yapılarak yasal defterlerin kapatılması gerekmektedir.

Kıst hesap dönemine neden olan halleri aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz.

1. Normal(Özel) Hesap Döneminden Özel(Normal) Hesap Dönemine Geçilmesi

Normal hesap döneminden özel hesap dönemine ya da özel hesap döneminden normal hesap dönemine geçilmesi durumlarında; bir yıldan az olan kıst hesap dönemleri müstakil bir hesap dönemi sayılır.

ÖRNEK: Hesap dönemi takvim yılı olan ticari kazanç sahibi Bay (A)'nın Mayıs ayındaki talebi üzerine kendisine 1 Haziran-31 Mayıs özel hesap dönemi tayin edilmiştir. Buna göre 1 Ocak-31 Mayıs dönemine ilişkin 5 aylık kıst devre ayrı bir hesap dönemi sayılır. Bu durumda mükellefin öncelikle 1 Ocak-31 Mayıs tarihleri arasındaki hesap ve defterlerini kapatarak bu kıst döneme ilişkin kat'i faaliyet neticesini tespit edip; 1 Haziran tarihinde kayıtlarını yeniden açması gerekir. Söz konusu mükellef yılbaşından beri kullanmakta olduğu defterlerini özel hesap döneminin ilk ayı içinde ara tasdiğe tabi tutmak mecburiyetindedir. Ya da özel hesap dönemi başlamadan önce yeni bir defter tasdik ettirip onu kullanmak zorundadır. Zira ortada bir hesap dönemi değişimi vardır. Defterler de hesap dönemi itibarıyla tasdik ettirilip tutulduğundan, burada ya yeni defterlerin tasdik ettirilmesi ya da eski defterlerin ara tasdiğe tabi tutulması zorunlu olmaktadır. 1 Ocak-31 Mayıs dönemine ilişkin kazancın ertesi yılın Mart ayının 25. günü akşamına kadar beyan edilmesi gerekir. Örneğimizdeki mükellefin kurumlar vergisi mükellefi olması halinde; 1 Ocak-31 Mayıs dönemine ilişkin kurum kazancı aynı yılın Eylül ayının 25. günü akşamına kadar beyan edilmesi gerekir.

Özel hesap döneminden takvim yılına geçişte ya da özel hesap döneminin tarihlerinin değişmesi halinde de kıst hesap dönemleri oluşacak ve yukarıdaki esaslar geçerli olacaktır.

2. İşe Başlamada Kıst Hesap Dönemi

Normal hesap dönemini kullanan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden ilk defa işe başlayanlar, işe başlama tarihi-31 Aralık kıst dönemine sahip olmaktadır.

İşe, özel hesap dönemiyle başlanması halinde kıst hesap dönemi oluşmamaktadır. Normal hesap dönemine tabi olmakla beraber 1 Ocak itibarıyla işe başlanıldığı durumlarda da kıst hesap dönemi oluşmamaktadır.

Hesap dönemi işletme itibarıyla değil, gerçek ya da tüzel kişinin şahsına bağlı olarak belli edilir. Bu itibarla öteden beri faaliyette bulunan bir mükellefin hesap dönemi içinde ikinci ya da üçüncü yeni bir işe başlaması, bu mükellefin hesaplarını kapatıp yeniden açmasını gerektirmez²³¹. Söz konusu mükellef, yeni işiyle ilgili hesaplarını hesap dönemi başından beri kullanmakta olduğu defterlerinde ya da yeni tasdik ettireceği defterlerinde izleyebilecektir.

Mükelleflerin farklı adreslerde birden fazla faaliyetinin bulunması ve bu faaliyetlerin tek bir mükellefiyetle ilgili olması halinde, Gelir İdaresi Başkanlığı, bütün işyerleri için tek bir defter tasdik ettirilmesi ve her faaliyetin bu defterin ayrı bölümlerinde izlenmesi gerektiği yönünde görüş belirtmektedir²³². Gelir İdaresi Başkanlığı son yıllarda bu şekilde görüş belirtmesine karşın;

- Maliye Bakanlığı 1997 tarihli bir özelgesinde “213 sayılı VUK’un 171. ve müteakip maddelerinde belirtilen maksat ve esaslara uyulması, şube işyeri bilançolarının merkez bilançosuna dahil edilmesi ve merkezden yıllık kurumlar vergisi beyannamesi verilmesi şartıyla; söz konusu işletmeler için ayrı ayrı defter tasdik ettirilerek tutulması mümkün bulunmaktadır” şeklinde görüş belirtmiştir²³³.

- Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı 2009 tarihli Özelgesi’nde “Birden fazla işyeri bulunan mükelleflerin, her bir işyeri için ayrı ayrı defter tasdik ettirmek suretiyle defter tutmaları mümkündür. Ancak bu işletmelerin, bilanço ve gelir tablolarını dönem sonunda konsolide etmeleri gerekmektedir. Ayrı ayrı defter tutmak yerine merkezden tek bir defter tasdik ettirilerek bu defterde hesapların şubeler itibarıyla izlenmesi de mümkün bulunmaktadır” şeklinde görüş belirtmiştir²³⁴.

²³¹ Uysal ve Eroğlu, VUK, s. 234.

²³² Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Noterler Birliği’ne gönderdiği 21.06.2006 tarih ve 46164 sayılı Yazı, [http://forum.alomaliye.com/index.php?action=printpage;topic=24080.0\(01.02.2010\)](http://forum.alomaliye.com/index.php?action=printpage;topic=24080.0(01.02.2010)). Gelir İdaresi Başkanlığı’nın İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’na gönderdiği 29.12.2006 tarih ve 103870 sayılı Yazı, [http://www.bursa-smmmo.org.tr/dergi/119.pdf\(01.02.2010\)](http://www.bursa-smmmo.org.tr/dergi/119.pdf(01.02.2010)).

²³³ Maliye Bakanlığı’nın 20.01.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.29/2902-172-66/2087 sayılı Özelgesi, [http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp\(01.02.2010\)](http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp(01.02.2010)).

²³⁴ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 24.08.2009 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.17.02-VUK-09-128/2860 sayılı Özelgesi, [http://www.bursavdb.gov.tr/Img/Uploads/mukteza/vuk/vuk_246.doc\(01.02.2010\)](http://www.bursavdb.gov.tr/Img/Uploads/mukteza/vuk/vuk_246.doc(01.02.2010)).

Yukarıdaki özeldelerden konuyla ilgili bir görüş birliğinin bulunmadığı anlaşılmaktadır. Bu durum mükellef uygulamalarına da yansımış; kimi mükellefler ayrı ayrı defter tutarken kimileri de tek defter tutmaktadır. Söz konusu ihtilafların ortadan kaldırılması adına vergi idaresinin bu konuya ilişkin bir genel tebliğ düzenlemesi yapması zaruri gözükmektedir.

Her bir şube için ayrı defter uygulaması, en sık, yıllara yaygın inşaat ve onarma işiyle uğraşan mükelleflerde gerçekleşmektedir. Zira birden fazla inşaat ve onarma işi yapan ya da bu işle birlikte diğer faaliyetlerde de bulunan mükellefler, her inşaat ve iş için ayrı bir defter tutabilirler. Dileyenler ayrı inşaat işlerine ait hesapları aynı defterin ayrı sayfalarında da gösterebilirler. Önemli olan inşaat işlerinden her birinin hâsılat ve giderlerinin ayrı ayrı izlenmesidir²³⁵.

3. İşi Bırakmada Kıst hesap Dönemi

Normal ya da özel hesap dönemi içinde işi bırakan gelir vergisi mükelleflerinde ve şahıs şirketlerinde; normal ya da özel hesap dönemi başından işi bırakma tarihine kadar geçen süre kıst hesap dönemi olmaktadır. İşi bırakma tarihinde (kıst hesap döneminin sonunda) kayıtların ve defterlerin kapatılarak kat'î faaliyet neticesinin tespit edilmesi gerekir.

Adres değişikliği işi bırakma anlamına gelmemektedir. Bu nedenle adres değişikliği hallerinde (bağlı olunan vergi dairesi değişse bile) hesap döneminde ve defter tutma ödevinde herhangi bir değişiklik olmamaktadır.

Aynı hesap dönemi içinde birden fazla işe başlama ve işi bırakma hallerinin gerçekleşmesi halinde; bu tarihler arasında kalan süreler birbirinden ayrı ve bağımsız kıst hesap dönemleri olmaktadır.

Gerçek ve tüzel kişi mükelleflerde iş değişikliğinin hesap dönemine bir etkisi bulunmamaktadır. Zira defterlere işletmedeki işlemler ve bunların cereyan tarzı

²³⁵ Gelirler Kontrolörleri Derneği, **Gelir Vergisi Rehberi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, Ankara, 2005, s. 225.

aksetmektedir. Gerçek ve tüzel kişide bir değişiklik olmadığı müddetçe, işlemin nev'inin değişmesi, hesap döneminin kısalmasını veya uzamasını gerektirmez²³⁶.

Bilindiği üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin özel kanunları uyarınca tasfiye haline girmesi, faaliyetin durdurulması anlamına gelmektedir. Tasfiyenin bitişi ise, faaliyetin sona ermesine tekabül etmektedir. Tasfiye haline giren kurumlar vergisi mükelleflerinin vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olur. Tasfiye dönemi kurumun tasfiye haline girdiği tarihten başlar, bu tarihten aynı takvim yılının sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı müstakil bir tasfiye dönemi sayılır. Bu nedenle tasfiye haline giren kurumlar vergisi mükellefleri; normal ya da özel hesap döneminin başından tasfiyeye giriş tarihine kadar geçen süre için "*kıst hesap dönemine*" sahip olmaktadırlar. Dolayısıyla tasfiyeye giriş tarihi itibarıyla kayıtların ve defterlerin kapatılması, kat'î kurum kazancının tespit edilmesi ve tasfiyeye giriş tarihini takip eden aydan itibaren dört ay içinde bu kıst dönem kazancının beyan edilmesi gerekmektedir. Tasfiye başlamadan (tasfiyeye giriş tarihinden önce) tasfiye memurlarının tüzel kişilik adına yeni defterler tasdik ettirmesi ve ilk tasfiye dönemi için bu defterleri kullanması gerekir.

Öte yandan tasfiyeden vazgeçilmesi halinde yeni defter tasdik ettirilmesi gerektiği hususunda, 213 sayılı VUK'da herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Bu gibi durumlarda öteden beri kullanılmakta olan defterin kullanılmasına devam edilebilir²³⁷.

Ortakları gelir vergisi mükellefi, tüzel kişilikleri ise defter tutmakla yükümlü olan şahıs şirketleri de 6762 sayılı TTK kapsamında tasfiyeye tabidirler. Bu bağlamda faaliyetini terk etmek isteyen kollektif ve adi komandit şirketler de öncelikle tasfiye haline girecekler (faaliyetini durduracaklar) ve tasfiye sonunda tüzel kişiliklerini kaybedeceklerdir(işi bırakacaklardır). Şahıs şirketlerinin tasfiyesine yönelik olarak ne gelir ne de kurumlar vergisinde özel bir düzenleme olduğundan;

²³⁶ Ulusoy, s. 46.

²³⁷ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.03.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-VUK:06/20 sayılı Özelgesi, http://www.bursavdb.gov.tr/Img/Uploads/mukteza/vuk/vuk_107.doc(07.12.2009).

şahıs şirketlerinin tasfiye dönemlerinden doğan kazançlar yine ortakları tarafından genel esaslara göre gelir vergisine konu edilecektir. Tasfiyeye ilişkin özel bir düzenlemenin aksine 193 sayılı GVK'nın 85. maddesinin 2. fıkrasında “*Faaliyet ve tasfiye dönemlerine şamil olmak üzere kollektif şirket ortakları ile komanditeler ticari ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile yıllık beyanname verirler*” hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu düzenleme, şahıs şirketlerinin TTK uyarınca tasfiyeye girmiş olmasının vergi tekniği açısından bir değişikliğe neden olmadığına işaret etmektedir. Bu nedenle şahıs şirketlerinde tasfiyeye girilmesi hali; gerek hesap dönemlerinde ve gerekse tutulan defterlerde herhangi bir değişikliğe yol açmamaktadır. Diğer bir anlatımla hesapların ve defterlerin kapatılmasına gerek yoktur. Dolayısıyla da tasfiye haline giren şahıs şirketlerinde “*kıst hesap dönemi*” oluşmamaktadır.

213 sayılı VUK'un 164. maddesi uyarınca ölüm, işi bırakma hükmündedir. Ölüm tarihi itibarıyla murisin mükellefiyeti düşmektedir. Mirasçılarının murisin işine devam etmesi halinde ise, vergi kanunları yönünden, mirasçılarının mükellefiyeti başlamaktadır. Normal ya da özel hesap döneminin başından ölüm tarihine kadar geçen süre muris açısından “*kıst hesap dönemi*” sayılır.

Maliye Bakanlığı; murisin işine aynen devam eden mirasçılarının, murisin mevcut defter ve belgelerini ölüm tarihini içeren hesap dönemi sonuna kadar kullanmalarına izin vermektedir²³⁸. Bu durumda murisin hesaplarının ölüm tarihi itibarıyla kapatılması ve işe devam eden mirasçılarının hesaplarının ise yeniden açılması gerekmektedir.

Kollektif ve adi komandit şirketler, kurumlar vergisi mükellefi olmamakla birlikte tüzel kişiliği haizdirler. Bu nedenle, dönem içinde ortakların değişmesi hesap dönemini ve defterleri etkilemez. Diğer bir anlatımla bütün bu hallerde şirket devam ettiğinden, defterlerin yeniden tasdiki söz konusu olamaz²³⁹. Zira şirket kar zararının taksimi, hesap döneminin sonunda, o tarihte var olan ortaklar itibarıyla yapılır. Yıl içinde ayrılan ortağın (ayrıldığı tarihe göre tespit edilecek kar ya da zarardan) normal

²³⁸ 10.04.2001 tarih ve 2001/1 sıra no.lu VUK İç Genelgesi.

²³⁹ Ulusoy, s. 47.

olarak pay alması düşünülemez. Dolayısıyla belirtilen durumlar nedeniyle şirketin yeni defter tasdik ettirmesine gerek bulunmamaktadır²⁴⁰. Sermaye şirketlerinde de ortakların değişmesi hesap dönemi ve defterler üzerinde hiç bir etki ve değişiklik göstermez²⁴¹. Kooperatiflerde kişi (ortak) unsuru önemli olmakla beraber, kooperatif ve üst kuruluşlarda da ortaklığa giriş-çıkış veya çıkarılış hesap dönemini etkilememektedir²⁴².

III. DEFTER TUTMADA GEÇERLİ OLAN MUHASEBE USULÜ

213 sayılı VUK'un 175. maddesine göre mükellefler, Kanun'da yazılı maksat ve esaslara uymak kaydıyla, defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usul ve tarzda tanzim etmekte serbesttirler. Ancak aynı madde marifetiyle Maliye Bakanlığı'na "*Muhasebe standartlarına, tekdüzen hesap planına ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etme, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibariyle uygulatma ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirleme*" yetkisi verilmiştir. Yine aynı maddenin son fıkrasıyla Maliye Bakanlığı'na "*Muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığıyla izleyen mükellefler ile bu bilgisayar programlarını üreten gerçek ve tüzel kişilerce uyulması gereken kuralları ve bilgisayar programlarının içermesi gereken asgarî hususlar ile standartları ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleme*" yetkisi verilmiştir.

Bilindiği üzere 213 sayılı VUK'da, prensip olarak, bilanço ve işletme hesabı esasına göre defter tutulması kabul edilmiştir. Bilanço esasında defter tutan mükellefler ise, tekdüzen hesap planına uymak zorundadır. Diğer bir anlatımla bilanço esasında defter tutan mükelleflerin kullanacakları hesaplar ve bu hesapları kullanarak yapacakları defter kayıtları, tekdüzen hesap planında açıklanan esaslara uygun olmak zorundadır. Tekdüzen hesap planını da kapsayan tekdüzen muhasebe sistemi ise, 175. maddenin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetki sonucu çıkarılan 1 seri no.lu MSUGT ile 1994 yılında hayata geçirilmiştir. Bu bağlamda bilanço esasında defter tutan mükellefler bakımından 1994 yılından beri bir muhasebe serbestliğinden

²⁴⁰ Ürel, s. 329.

²⁴¹ Şeker, Kitap, s. 53.

²⁴² Ulusoy, s. 48.

bahsetmek mümkün bulunmamaktadır. Yine bilanço esasında tutulan defterlere yapılacak kayıtların hangi bilgileri içereceği konusunda 6762 sayılı TTK'da bağlayıcı düzenlemeler yapılmıştır. TTK'nın ve VUK'un tutulmasını öngördüğü defterler aynı olduğundan; söz konusu defterlerin TTK'da yer alan bu düzenlemelere uygun olması gerekir. Bu nedenle bilanço esasında, bir muhasebe usulü serbestliğinden bahsetmek mümkün değildir.

İşletme hesabı defteri, çiftçi işletme defteri ve serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler açısından bir muhasebe usulünden bahsetmek mümkün değildir. Zira basit kayıt yönteminin cari olduğu bu defterlere gelir-gider kayıtlarının nasıl yapılacağı hususunda, 213 sayılı VUK'da emredici düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu defterler için anılan Kanun'da öngörülen kayıt şekli bir muhasebe sistemini gerektirmediğinden; bu defterler açısından muhasebe usulü serbestliğinden bahsetmek yersiz olacaktır. Zaten bu husus 1 seri no.lu MSUGT'de *“bu tebliğle belirlenen muhasebe usul ve esaslarına bilanço esasında defter tutanlar uymak zorundadırlar”* şeklinde ifade edilmiştir. Yine bu defterlerin hangi şekil ve muhtevada olacağı hususu gerek VUK'da gerekse TTK'da sıkı kurallara bağlandığından; defter tutma usulü bakımından da bir serbestlikten bahsetmek mümkün gözükmemektedir.

IV. ELEKTRONİK DEFTER UYGULAMASI

Müşteri sayısı ve işlem hacmi yüksek olan şirketlerde mal veya hizmet satışları için düzenlenmesi zorunlu olan fatura ve sevk irsaliyesi ile tutulması zorunlu yasal defterlerin sayfa sayıları önemli büyüklüklere ulaşabilmektedir. Dolayısı ile bu tür işletmelerde düzenlenen yasal belgelerin ve tutulması zorunlu defterlerin kâğıt ortamında basılı hale getirilmesi ve arşivlenip muhafaza edilmesi firmalar için önemli bir maliyet unsuru olmaktadır²⁴³. Yine binlerce sayfadan ibaret yasal defterler üzerinden inceleme yapmak, denetim elemanlarının inceleme sürelerini gereksiz yere uzatmaktadır. Bunlara ilave olarak kâğıt ortamında tutulan defter ve belgelerin muhafazası konusunda uygulamada büyük sıkıntılar yaşanmaktadır. Mükellefler söz

²⁴³ Ülkü Aksakal, “Elektronik Belge Düzenleme ve Defter Tutma Yaygınlaştırılmalıdır”, [http://www.muhasebenet.net/mh-1508_elektronik%20belge%20duzenleme%20defter%20tutma.html\(01.02.2010\)](http://www.muhasebenet.net/mh-1508_elektronik%20belge%20duzenleme%20defter%20tutma.html(01.02.2010)).

konusu defter ve belgeleri hırsızlık, yangın gibi nedenlerle zayi etmekte ve bunun sonucu olarak ağır cezalara muhatap kalmaktadırlar.

Yukarıda örneklenmeye çalışılan sorunlar ve zorunluluklar, vergi idaresinin elektronik defter ve belge konusunda çalışmalar yapmasına neden olmuştur. Elektronik defter uygulaması; bilgisayar programları vasıtasıyla dönem içinde bilgisayarlara yapılan kayıtların hesap dönemi sonunda (önceden tasdik ettirilmiş) kâğıtlara basılması yerine yine elektronik ortamda muhafaza edilmesini sağlamaktadır. Diğer bir anlatımla bu sistemde yasal defter kayıtları, bilgisayar programı şeklinde hazırlanmış olan dijital defterlere yapılmakta ve bu defterler yine bilgisayar ortamında muhafaza edilmektedir. Ayrıca söz konusu dijital kayıt ve defterlere vergi idaresinin internet üzerinden ulaşmasını sağlayacak alt yapı çalışmaları da devam etmektedir.

213 sayılı VUK'un mükerrer 242. maddesinin 2. fıkrası marifetiyle elektronik defter uygulamasının yasal altyapısı hazırlanmıştır. Söz konusu fıkra hükmü Maliye Bakanlığı'na bu konuda düzenleme yapma yetkisi vermektedir. Anılan fıkroda elektronik defter, belge ve kayıtla ilgili olarak aşağıdaki tanımlara yer verilmiştir.

- **Elektronik Defter:** Şekil hükümlerinden bağımsız olarak VUK'a göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür.

- **Elektronik Belge:** Şekil hükümlerinden bağımsız olarak VUK'a göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür.

- **Elektronik Kayıt:** Elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesini ifade eder.

Söz konusu fıkroda; 213 sayılı VUK'da ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümlerin elektronik defter, kayıt ve

belgeler için de geçerli olduğu hüküm altına alınmıştır. Yine aynı fıkarda Maliye Bakanlığı'na “*elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirleme*” yetkisi verilmiştir.

VUK'un verdiği bu yetkiler üzerine vergi idaresi konuyla ilgili olarak 361 seri no.lu VUK Genel Tebliği'ni yayımlamıştır²⁴⁴. Söz konusu tebliğ marifetiyle elektronik defter ve belge uygulaması hayata geçirilmiştir. Bahse konu uygulamadan faydalanmak isteyen mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvuruda bulunmaları ve Başkanlığın bu konuda izin vermesi şarttır. Uygulamadan yararlanmak için talepte bulunan mükelleflerin aşağıdaki şartları sağlamaları halinde kendilerine elektronik defter ve belge uygulamasına geçmeleri için izin verilebilecektir.

1. Bilanço esasına göre defter tutulmalıdır.

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

Elektronik defter ve belge uygulamasından yararlanmak isteyen mükelleflerin izleyecekleri prosedürler 361 no.lu tebliğde detaylı olarak açıklanmıştır. Buna göre; başvuru üzerine işyerinde Başkanlık personeline yapılacak tespitten sonra, şartları taşıyan mükelleflerle Başkanlık arasında bir protokol yapılacak ve uygulama öncesi hazırlık dönemine başlayabilecekleri bir yazı ile kendilerine bildirilecektir. Hazırlık döneminin mükellef için yeterli olmaması halinde, döneme ilişkin süre Başkanlıkça uzatılabilecektir. Ancak bu dönem her halükarda 5 yıldan fazla sürmeyecektir. Hazırlık dönemi içinde mükellefler; elektronik ortamda tutmak istedikleri defter ve belgelerini hem elektronik ortamda hem de kâğıt ortamında tutacaklardır. Hazırlık dönemini başarı ile geçiren mükellefe, elektronik defter ve belge uygulaması için bir izin belgesi verilecektir. Mükellefler, yapılan protokolda belirlenen tarihten itibaren “*defter ve belgelerini yalnızca elektronik ortamda*” tutabileceklerdir.

²⁴⁴ 11.07.2006 tarih ve 26225 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Öte yandan elektronik defter ve belge uygulamasından faydalanmak üzere başvuru yapan mükellef bugüne kadar henüz çıkmamıştır.

Evrak bazlı kayıt, muhafaza, ibrazdan elektronik bazlı kayıt, elektronik ortamda muhafaza ve ibraz sistemine geçiş; gerek vergi idaresi gerekse mükellef açısından çok ciddi faydalar sağlayacaktır. Elektronik defter, belge ve kayıtların klasik anlamdaki defter, belge ve kayıtlara eş değer tutulması ile birlikte ilk olarak kırtasiye, baskı, muhafaza, nakil gibi ölçülebilir masraf kalemlerinde ciddi düşüşler yaşanacaktır. Bütün bunlardan daha önemlisi, internet aracılığı ile mükelleflerin büyük bir kısmının verilerinin belirli kıstaslara göre ön incelemeye tabi tutulması mümkün olabilecektir. Yukarıda söylenenler ve benzerleri yapılabildiği takdirde, etkin bir vergi idaresinden söz etmek mümkün hale gelecektir²⁴⁵.

Elektronik defter uygulamasına geçişle beraber KDV indirimine ilişkin olarak uygulamada (bilgisayara işlenen kayıtların dönem sonunda defterlere yazdırılması ve tasdiksiz arka sayfaya kayıt gibi nedenlerle) sıkça yaşanan ihtilaflar sona erecektir.

Maliye Bakanlığı elektronik defter ve belge kullandırılmasına ilişkin yetkisini yaklaşık 4 yıl önce kullanmasına karşın uygulamanın henüz yaygınlaşmadığı görülmektedir. Bunun en önemli sebeplerinden birisi tebliğ ile getirilen düzenlemelerin 6762 sayılı TTK'ya aykırılık teşkil etmesidir. Halen yürürlükte bulunan TTK'ya göre ticari defter ve belgelerin kâğıt ortamında tutulması ve muhafaza edilmesi gerekmektedir. Öte yandan söz konusu tebliğ düzenlemesi ise, sadece vergi kanunlarının uygulanmasında geçerlidir. Bu nedenle mükellefler, elektronik defter uygulamasına pek sıcak bakmamaktadırlar.

²⁴⁵ Hasan Aykın, "Türk Vergi Hukukunda Elektronik Defter, Belge, Kayıt ve Kavramlar", <http://eticaret.garanti.com.tr/Hukuk/Turk-Vergi-Hukukunda-Elektronik-Defter-Belge-ve-Kayit-Kavramlar.aspx>(11.01.2010).

V. DEFTER TUTMADA KAYIT DÜZENİ

213 sayılı VUK uyarınca tutulması zorunlu kılınan defterlere hangi dilde kayıt yapılacağı, yanlış yapılan kayıtların nasıl düzeltileceği, kayıtların hangi sürelerde yapılacağı gibi kayıt düzenine ilişkin emredici düzenlemelere 213 sayılı VUK'un 215 ila 219. maddeleri arasında yer verilmiştir.

Söz konusu maddelerde düzenlenen kayıt nizamına uyulmaması durumunda 213 sayılı VUK'un 352/I-6. maddesi uyarınca birinci derece usulsüzlük cezası kesilir. Her incelemede (aynı takvim yılına ilişkin olarak) birden fazla aykırılık tespit edilse bile tek ceza kesilir. Söz konusu kurallara uyulmamak suretiyle defterleri karmaşık bir hale getirmek ve vergi matrahının defterler üzerinden saptanmasını olanaksız kılmak ise re'sen takdir nedeni olmaktadır.

Öte yandan VUK'da emredilen kayıt düzenine uygun olarak tutulan defterler (vergisel açıdan) birer ispatlama aracı niteliği de kazanmaktadırlar. Zira 213 sayılı VUK'un 3/B maddesinde "*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Gerçek mahiyet, yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir*" şeklinde izah bulan ve vergi yargılaması hukukunun temel kaidesi olan "*delil serbestisi*" ilkesine getirilen bir sınırlama, defter tutma mecburiyetidir. Defterler, vergi yargılaması hukukunda önemli bir delil türü olarak kabul edilmektedir. Çünkü bir yandan mükellefin beyanının doğruluğunun, diğer yandan vergi idaresinin mükellefin beyanının doğru olmadığı gerekçesiyle yaptığı tarhiyatın gerçeğe uygunluğunun kontrolünün ilk aracı hiç şüphesiz defterler olmaktadır²⁴⁶. Bu bağlamda VUK'a uygun olarak tutulan defterler "*vergiyi doğuran olay*" için önce vergi yönetimine, sonra vergi yargısına ve sonra da idari yargıya karşı kesin kanıt oluşturmaktadır. Zira mükellefler vergiyi doğuran olayın gerçekliğinin kanıtlanmasında, VUK'a uygun tutulmuş birbiriyle uyum içinde olan defter ve belgeleri ispatlama aracı olarak kullanabilirler²⁴⁷. Bu nedenle VUK'un istediği şartlar

²⁴⁶ Yusuf Karakoç, **Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü**, DEÜ Hukuk Fakültesi DSİ Yayınları, İzmir, 1996(Yargı), s. 93.

²⁴⁷ Salih Özel, "Muhasebe Kayıt Defterlerinin Kanıtlama Gücü", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 161, Mayıs 2006, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006058056.htm\(06.08.2009\)](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006058056.htm(06.08.2009)).

dâhilinde defter tutulması “*ispat ve delil*” sistemi açısından mükellefler lehine büyük önem arz etmektedir.

A. Kayıtların Türkçe Tutulması ve Türk Parası Kullanılması Zorunluluğu

Defter ve kayıtların, 213 sayılı VUK’un 215. maddesinin 1. fıkrası uyarınca, Türkçe tutulması zorunludur. Ancak Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla bu defterlere başka dilden kayıt da yapılabilir. Diğer bir ifadeyle yasal defterlere hem Türkçe hem de yabancı dilden kayıtlar aynı anda yapılabilecektir. Hatta Türkçenin yanı sıra yabancı dilde de kayıt yapmak isteyen mükellefler, Türkçe kayıt yaptıkları yasal defterlerinin haricinde ikinci bir defter tasdik ettirerek bu defterlere de sadece yabancı dilde kayıt yapabilirler. Diğer bir anlatımla mükellefler, Türkçe ve yabancı dilde müstakilen kayıt yapmak üzere, aynı hesap dönemine ilişkin olarak aynı defterden iki tane tutabileceklerdir. Buradaki tek şart, yabancı dilde kayıt yapılacak defterlerin de tasdik ettirilmiş olması ve bu defterlere vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde kayıt yapılmasıdır. Diğer bir ifadeyle Türkçe tutulan defterlere yapılan kayıtların aynısı bu defterlere de yapılmalıdır. Her iki defter üzerinden de aynı vergi matrahlarına ulaşılmalıdır.

215. maddenin 2. fıkrasının (a) bendi uyarınca defter kayıtlarında sadece Türk para birimi kullanılır. Defterlere yabancı dilden kayıt yapılsa bile, bu kayıtlarda yer alan rakamların mutlaka TL cinsinden gösterilmesi şarttır. Bu zorunluluğa aynı fıkranın (b) bendiyle bir istisna getirilmiştir. Söz konusu bent hükmüne göre;

- İlgili dönem defter tasdik tarihi itibarıyla ödenmiş sermayesi (yurt dışında kurulan şirketlerin Türkiye’ye ayrılan ödenmiş sermayesi) en az 100 milyon ABD Doları ya da muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası (ve bu şarta ilave olarak),

- Sermayesinin en az % 40’ı ikametgâhı, kanunî ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kişilere ait olan işletmelere,

Kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına Bakanlar Kurulu’nca izin verilebilir. İzin alan mükelleflerin TL cinsinden kayıt

yapma mecburiyeti sona ermektedir. Bununla birlikte söz konusu izin, mükelleflerin Türkçe kayıt yapma mecburiyetini sona erdirmez.

Bu şartların ihlâl edildiği hesap dönemini izleyen hesap döneminden itibaren Türk para birimine göre kayıt tutma zorunluluğu başlar. Zira en azından kur farkından (Türk parasının değerlendirilmesinden) kaynaklanan nedenlerle sermaye miktarının aşağı düşmesi muhtemeldir. Bu gibi durumlarda (şartların ihlâl edildiği dönemde) yine yabancı para birimi cinsinden defter tutulmaya devam edilir. Eğer hesap dönemi sonunda da aranılan şartlar sağlanamazsa, bu takdirde, müteakip hesap döneminde Türk Lirası'na geçilir.

Bentte sayılan her iki şart, defter tasdik tarihi itibariyle aranır. Örneğin 2010 yılında yabancı para birimi ile kayıt tutmak isteyen bir mükellefin 2009 yılı Aralık ayında yukarıda belirtilen şartları sağlamış olması gerekir.

Bakanlar Kurulu bu yetkisini 03.02.2006 tarih ve 2006/10106 sayılı Kararı'yla kullanmıştır²⁴⁸. Söz konusu Karar'la, Ojer Telekomünikasyon A.Ş. unvanlı kuruma 01.01.2006 tarihinden itibaren Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle defter tutma izni verilmiştir.

Yabancı para birimi cinsinden kayıt yapmasına izin verilen mükellefler, Türk para birimiyle yaptıkları işlemleri (işlemin gerçekleştiği günün) Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruyla ilgili para birimine çevireceklerdir. İktisadî kıymetlerin değerleri ile vergi matrahı, kayıt yapılan para birimine göre tespit edilir. Bu şekilde hesaplanana vergi matrahı, beyannamenin verilmesi gereken ayın ilk gününün kuruyla Türk parasına çevrilerek beyan edilir. Vergi ödeme, mahsup ve iade işlemlerinde de Türk Lirası tutarlar kullanılır. Beyannamenin verilmesi gereken ayın ilk günü ile verginin ödendiği gün arasında kur farkı ortaya çıkması da muhtemeldir. Bu takdirde lehe ya da aleyhe ortaya çıkan kur farkı, kambiyo kâr veya zararı olarak kayıtlara intikal ettirilir.

²⁴⁸ 14.03.2006 tarih ve 26108 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bu kapsamdaki bir mükellef, örneğin, Türk parası ile bir makine alması halinde bu kıymetin bedelini faturanın düzenlendiği günün döviz kuru ile kayıtlarına intikal ettirir ve amortismanlarını da bu şekilde bulduğu tutardan ayırır. Dönem sonunda kasasında bulunan ve kayıtlarına esas olan parayı da “*itibari değerle*” değerler. Türk parası varsa, yabancı para birimi için Maliye Bakanlığı’nca belirlenen kurlara göre TL’yi değerlendirme işlemine tabi tutar. Türk parasına göre kayıt tutmakta iken yabancı paraya göre kayıt tutma izni alan bir mükellef, yabancı paraya göre kayıt tutacağı ilk hesap döneminin açılış bilançosunu yabancı paraya çevirerek kayda başlamalıdır²⁴⁹.

Bakanlar Kurulu’nun izin verdiği bu mükellefler, yabancı para birimleriyle kayıt tuttukları sürece, 213 sayılı VUK’un mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrası uyarınca enflasyon düzeltmesi yapamazlar. Türk para birimiyle kayıt yapmaya başlamaları halinde ise üç yıl süreyle anılan madde hükmünden yararlanamazlar.

B. Defterlere Kayıt Zamanı

İşletmede cereyan eden işlemlerin hangi sürelerde yasal defterlere intikal ettirileceği hususu VUK’un 219. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

- Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu (açık olma durumunu) bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir.

- Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut (düzgün) vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevaz vermez.

- Serbest meslek kazanç defterine muameleler günü gününe kaydedilir.

Bilhassa merkeziyet muhasebesi sistemi kurmuş büyük mali ve ticari müesseselerle büyük çapta sınaî tesislere malik müesseselerin işlemleri, mahsup fişi

²⁴⁹ Özyer, s. 308.

üzerinden cereyan eder ve yardımcı defterlerden geçmek suretiyle ana defterlere aksettirilir. Bu fişler ise daima bir servisten diğerine; yazan memurun, alakalı memurun ve servis şefinin paraf veya imzalarını ihtiva ederek geçer. Primanota muhasebe fişinin ve bordroların muhasebe defterine muadil tutulması hali, her servisinde imza yetkisini haiz mes'ul amirler bulunan müesseselere has bir istisnadır. Yoksa tezgâhtar tarafından imza edilmiş satış fişi veya benzeri vesikalar aynı vasfı taşımazlar²⁵⁰. Vergi idaresi 45 günlük süreden yararlanmak için sadece bu fıkrada yazılı belgelerin düzenlenmesini yeterli bulmamaktadır. Aynı zamanda bu belgelerin yetkili kimselerce imzalanması gerekmektedir²⁵¹.

VUK'un yukarıda açıklanan hükmü, VUK'da yer alan tüm defterler için geçerlidir. Bu nedenle VUK'un 10 günlük kayıt zamanının defteri kebir için de geçerli sayılacağı tabiidir²⁵².

İşletmeler uygulamada genellikle 10 günde bir kayıt yapmaktadırlar. İşletmeler 10 günde bir kayıt yaparken de 10 günde gerçekleşen işlemleri tek bir yevmiye maddesi halinde deftere intikal ettirmektedirler. Bu durum ise, defterlerin anlaşılabilir bir hal almasına neden olmakta ve özellikle incelemelerde sıkıntılara yol açmaktadır. Aynı olumsuz durumu dönem sonu işlemlerinde de görmekteyiz. Mükellefler yaklaşık 5 yevmiye defteri sayfası tutan dönem sonu işlemlerini tek bir yevmiye maddesinde göstermektedirler. Bu durum ise, mükelleflerin dönem sonu işlemlerinin kavranılmasını imkânsız bir hale sokmaktadır.

213 sayılı VUK, dönem sonu itibarıyla yapılması gereken envanter ve bilanço çıkarma işlemlerinin hangi tarihe kadar yapılması gerektiği yani kapanış kaydının ne zamana kadar yapılabileceği hususunu belirlememiştir. Bununla beraber söz konusu belirleme TTK'nın 72. maddesinde yapılmıştır. Anılan maddede; iş yılı sonu için çıkarılacak envanter ve bilançoların gelecek iş yılının ilk 3 ayı içinde tamamlanmış olması gerektiği öngörülmüştür. Uygulamada TTK'nın bu hükmünü vergi

²⁵⁰ Dumlu, s. 446.

²⁵¹ Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Samsun Valiliği'ne gönderdiği 01.09.1994 tarih ve 58046 sayılı Yazı(Özyer, s. 311).

²⁵² Ulusoy, s. 175.

uygulamalarına da teşmil eden görüşler bulunmaktadır. Yani dönem sonu kayıtlarının 3 ay içinde yapılabileceğini belirtmektedirler. Bununla beraber TTK'daki 3 aylık sürenin, dönemsellik kavramı ve 219. maddedeki 10 ve 45 günlük yasal kayıt süreleri gereği, vergi uygulamalarına teşmil edilemeyeceği yönünde görüşler de bulunmaktadır²⁵³. İhtilaflar yaşanmasına neden olan bu konuda vergi idaresi herhangi bir yasal ve idari düzenleme yapmamıştır. Bu durum ise, uyuşmazlığın devam etmesine yol açmaktadır.

213 sayılı VUK'un 13. maddesinde sayılan mücbir sebep hallerinden herhangi birinin mevcudiyeti halinde, bu hal ortadan kalkıncaya kadar, süreler işlemez. Dolayısıyla mücbir sebep hali ortadan kalkıncaya defter kayıtlarına ilişkin yukarıda belirtilen süreler işlemez. Bu hal ortadan kalkınca süre kaldığı yerden işlemeye devam eder. Bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lazımdır.

213 sayılı VUK'un 146. maddesinde; arama neticesinde bulunan defter ve vesikaların muhafaza altına alınması sebebiyle 219. madde gereğince yapılamayan kayıtların, defterlerin geri verilmesinden sonra, idare ile mükellef arasında kararlaştırılan münasip bir süre içinde ikmal edileceği hüküm altına alınmıştır. Bu süre bir aydan az olamaz. Öte yandan mükellef dilerse, defterleri muhafaza altına alındığında, işlemlerini yeniden tasdik ettireceği defterlere kaydedebilir ve eski defterlerin iadesi halinde de söz konusu kayıtlarını bu defterlere geçirebilir.

C. Defterlerin Tutulma Şekli

213 sayılı VUK'un 216. maddesi uyarınca defterler mürekkeple veya makine ile yazılır. Kopya kâğıdı kullanılması ve ıstampa ve sair damga aletleriyle kopya konulması da caizdir. Bilumum defterlerde hesaplar kapatılıncaya kadar toplamlar geçici olarak kurşun kalemi ile yapılabilir.

²⁵³ Ömer Lalik, **Envanter**, Bilim Yayınları, Ankara, 1986, s. 76.

Böyle bir zorunlulukla defterlerin bir kere işlendikten sonra değiştirilmesinin önlenmesinin amaçlandığı açıktır. Bu nedenle defterler ister elle ister makine veya bilgisayarla yazılsın, mutlaka silinemeyecek ve değiştirilemeyecek türden bir yazı ile kayıt yapılması gerekir. Nitekim bu amaç “*kopya kâğıdı ve ıstampa veya sair damga aletleriyle kopya konulması da caizdir*” cümlesinden açık olarak anlaşılmaktadır. Defterlere işlenen kayıtların daha sonra değiştirilmemesi için bu şekilde önlem alınırken aritmetik hatalar olabileceğini göz önüne alan kanun koyucu toplamların, hesaplar kapatılıncaya kadar kurşun kalemle alınabilmesine izin vermektedir²⁵⁴. Diğer taraftan bilgisayarlı muhasebe, defterlerin makine ile tutulmuş olması hükmündedir²⁵⁵.

213 sayılı VUK’un (yevmiye defterine ilişkin düzenlemelerin yapıldığı) 183. maddesi 3239 sayılı Kanun’la değiştirilmiş ve bu değişiklik sonucu bilanço esasında tutulacak defterlerin müteharrik (oynak) yapraklı olarak tutulabilmesi için Maliye Bakanlığı’ndan izin alınma şartı kaldırılmıştır. Böylece dileyen mükelleflerin müteharrik yapraklı defter tutabilmelerine imkân sağlanmıştır. 3239 sayılı Kanun’la yapılan bu değişikliğin gerekçesinde aynen şöyle denilmektedir²⁵⁶.

“Son yıllardaki ekonomik ve teknolojik gelişmelere paralel olarak bilgi işlem makinalarının çok gelişmiş ve yaygın bir uygulama alanı bulmuş olması nedeniyle muhasebe kayıtlarının da bu tür makinelerle tutulması yolunda vergi mükelleflerince yapılan talepler büyük miktara ulaşmıştır. Modern vergiciliğin bir gereği olarak da kabul edilen otomasyon uygulamasının vergi mükelleflerince kolayca uygulanabilmesini sağlamak amacıyla bu konuda Bakanlıktan izin alma mecburiyeti kaldırılmakta ve dileyen mükelleflerin müteharrik yapraklı defter tutabilmelerine olanak sağlanmaktadır”

Görüldüğü üzere müteharrik yapraklı defter kullanma ifadesi, bilgisayar programları (makine) vasıtasıyla defter tutma anlamına gelmektedir. 1986 yılından önce birinci sınıf tüccarlar, kayıtlarını bilgisayar yardımı ile tutmak için Maliye

²⁵⁴ Özyer, s. 309.

²⁵⁵ Özbalcı, VUK, s. 517.

²⁵⁶ 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Bakanlığı'ndan izin almak zorunda idiler. Bu zorunluluk 1986 yılından itibaren kaldırılmıştır. Buna ilave olarak işletme hesabı esasında tutulması zorunlu olan defterlerin de müteharrik yapraklı olarak bilgisayar yardımı ile tutulmasına 203 seri no.lu VUK Genel Tebliği ile izin verilmiştir.

Bu noktada vurgulanması gereken husus şudur. Vergi mevzuatımızda, prensip olarak, kayıtların bilgisayar ortamında tutulması öngörülmemiştir (Bu genel prensibin istisnası niteliğindeki düzenleme, 361 seri no.lu VUK Genel Tebliği ile yapılmıştır. Buna karşın söz konusu tebliğ uygulaması henüz işlerlik kazanamamıştır). Başka bir deyişle sabit disk, taşınabilir disk, CD, DVD gibi manyetik ortamlara yapılan kayıtlar vergi mevzuatımız açısından geçerli kayıtlar değildir. Bu açıdan bakıldığında 183. maddede yapılan değişikliğin gerekçesinde, bilgisayardan çok bilgisayar yazıcısının (printerın) diğer bir anlatımla bilgisayar yardımıyla muhasebenin öngörüldüğü anlaşılmaktadır. Zira 213 sayılı VUK'un 183 ve 216. maddelerinde öngörülen defter tutma sisteminde kayıtlar; ya ciltli defterlere mürekkepli kalemle manuel olarak ya da müteharrik yapraklı defterlere printerla yazılacaktır.

Uygulamada mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun bilgisayar belleği gibi manyetik ortamlara yaptıkları kayıtları geçerli kayıt olarak düşündükleri, bu kayıtların onaylı defterlere dökülmesi işlemini yılsonunda ve bir defada yaptıkları görülmektedir. Bu durumda olanların yıl içinde kısmen ya da tamamen yazılmamış defterlerinin tespiti halinde ise, defterlerin yazılmadığı her aya ilişkin KDV indirimini vergi idaresince kabul edilmemektedir. Uygulama öyle boyutlara varmıştır ki; işlemediği defterleri anında ibraz eden mükellef cezalı tarhiyata muhatap olmakta, ibraz etmeyerek 15 gün süre talep eden ve bu sürenin sonunda defterlerini işleyerek ibraz eden mükellef ise cezalı vergi tarhiyatından kurtulabilmektedir. Vergi idaresinin bu yaklaşımı mükelleflerle ihtilaf yaşanmasına neden olmaktadır. Ancak bu şekilde salınan vergi ve cezaların dava konusu yapılması halinde, yargı mercileri, mükellef lehine kararlar vermektedir²⁵⁷.

²⁵⁷Tayfun Beşe, "Defterlerin İşlenmediği Aylarda KDV Beyannamesinde Beyan Edilerek İndirilen KDV'nin Kabul Edilmemesi Yönündeki Uygulama", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 13, Ocak 1994, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=199401183.htm(08.09.2009).

Maliye Bakanlığı; muhasebe kayıtlarının bilgisayara girilmesinin tek başına kayıtların deftere işlendiği anlamına gelmediğini, kaydı yapılan belgelerin duruma göre en geç 10 ya da 45 günde esas defterlere intikal ettirilmesi gerektiği yönünde görüş belirtmektedir²⁵⁸. Maliye Bakanlığı konuyla ilgili olarak vermiş olduğu bir Özelgesi'nde *“muhasebenin bilgisayar kayıtlarına dayanılarak yürütüldüğü durumlarda, bilgisayarla yapılan kayıtların duruma göre 10 günde ya da 45 günde defterlere geçirilmesi gerekir”* şeklinde görüş beyan etmiştir²⁵⁹. Maliye Bakanlığı bilgisayar yardımıyla tutulan defterlerin KDV indirimi²⁶⁰ karşısındaki durumunu şu şekilde açıklamıştır²⁶¹.

“Bilgisayarla kayıt tutan mükelleflerin de alış ve giderlerini defter kayıtlarına 219. maddede belirtilen süreler içerisinde kaydetmeleri gerekmektedir. Bu süreler zarfında kaydedilmeyen giderlerin KDV Kanunu'nun 34. maddesi gereği indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır”

Yukarıdaki özelgelerden de görüldüğü üzere, mevcut sistemde, bilgisayar programlarına kaydedilen işlemlerin (işlem tarihinden itibaren) en geç 10 ya da 45 gün içinde (önceden tasdik ettirilmiş boş müteharrik kâğıtlara) bastırılması gerekmektedir. Maliye Bakanlığı'nın görüşüne göre, örneğin, Haziran ayı içinde yapılan tespitte yılbaşından beri defterlerin işlenmediğinin (yani bilgisayardan defterlere döküm alınmadığının) tespiti halinde geçmiş aylarda indirilen KDV'nin reddi gerekmektedir. Ya da defterlerin Temmuz ayından beri işlenmediği Kasım ayında tespit edilirse; Temmuz-Kasım döneminde indirim konusu yapılan KDV'lerin reddi gerekmektedir.

²⁵⁸ Maliye Bakanlığı'nın 01.09.1994 tarih ve 0.45.442.219.64.58046 sayılı Özelgesi(Kumkale, s. 33).

²⁵⁹ Maliye Bakanlığı'nın 08.06.1994 tarih ve 136 sayılı Özelgesi,
[http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp\(01.01.2010\)](http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp(01.01.2010)).

²⁶⁰ 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 29/3. maddesine göre KDV indirim hakkı; KDV'yi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. Aynı Kanun'un 34/1. maddesinde de *“Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir”* hükmü vazedilmiştir.

²⁶¹ Maliye Bakanlığı'nın 02.02.1995 tarih ve 5966 sayılı Özelgesi,
[http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp\(01.01.2010\)](http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp(01.01.2010)).

Danıştay bu konuda ikili bir ayrıma gitmektedir. Eğer bilgisayar ortamındaki kayıtlar yıl aşılıp kaydıyla (yani en geç hesap dönemi sonunda) kâğıt ortamına aktarılmış ise, KDV indirimini kabul etmektedir. Şayet yıl aşıldıktan sonra defterlere döküm alınmışsa indirim kabul etmemektedir. Burada dikkat edilecek husus, KDV indiriminin (alınan belgenin düzenlenme tarihi itibarıyla) değil deftere kayıt tarihi itibarıyla yapılacağıdır. Danıştay'ın bu görüşü müstekar hale gelmiştir. Danıştay 11. Dairesi'nin bu hususa ilişkin örnek niteliğindeki bir kararı özet olarak aşağıya alınmıştır²⁶².

“...Bu maddeler birlikte değerlendirildiğinde, indirim hakkının kullanılmasının katma değer vergisinin fatura ve belgeler üzerinde gösterilmesi yani belge düzenine uyulması ve bu belgelerin tutulması zorunlu yasal defterlere ilgili yıl içinde kaydedilmiş olması koşuluna bağlandığı görülmektedir. Muhasebe kayıtlarının bilgisayarla tutan yükümlülerin bilgisayar hafızasındaki veya disketindeki bilgi ve işlemleri tarih sırasına göre yasal defterlere kaydetmeleri gerekir. Aksi halde düzenli bir muhasebe sistemindeki otokontrolü sağlayan defterler arasındaki tutarlardan ve kayıt nizamına uygun hareket edildiğinden söz edilemez.

Uyuşmazlığın ait olduğu yıla ilişkin olarak incelemeye ibraz edilen (1994 ve 1995 yıllarına ait) yasal defterlere hiçbir kayıt yapılmadığının 19.03.1996 tarihinde düzenlenen tutanakla saptanması üzerine beyannamelerde gösterilen KDV indirimleri reddedilmek suretiyle düzenlenen inceleme raporuna dayanılarak kaçakçılık cezalı katma değer vergisi salındığı ve özel usulsüzlük cezası kesildiği anlaşılmaktadır. Bu durumda, muhasebesini bilgisayarla tutan ancak uyumsuzluk dönemlerindeki işlemlerine ait belgelerini aynı yıl içinde yasal defterlerine kaydetmediği sabit olan yükümlü şirketin yukarıda anılan yasa hükümleri uyarınca indirim hakkını kullanması olanaklı olmadığından mahkemece cezalı tarhiyatın kaldırılmasında isabet görülmemiştir.”

²⁶² Danıştay 11. Dairesi'nin 11.01.1999 tarih ve E: 1997/2640, K: 1999/43 sayılı Kararı, [http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp\(05.01.2010\)](http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp(05.01.2010)).

Danıştay bilgisayar ortamındaki defter kayıtlarının, inceleme bittikten sonra (eğer yıl aşılmamışsa yani cari dönem incelemesi yapılmış ise) yasal defterlere çekilmiş olmasının yine indirim hakkına mani olmayacağı görüşündedir²⁶³.

Bu noktada “*bilgisayar ortamında muhasebe(elektronik defter)*” ile “*bilgisayar yardımıyla muhasebe*” kavramları arasındaki farklılıkları vurgulamak yerinde olacaktır.

Günümüzde defterlerin (özellikle ticari defterlerin) tamamına yakını bilgisayar yardımıyla tutulmaktadır. Bilgisayar yardımıyla tutulan defterler, ilk önce bilgisayarın hafızasına kaydedilmektedir. Hafızaya (belleğe) kaydedilen defterler daha sonra, zamanında tasdik ettirilmiş olan “*sürekli formlara*” yazdırılmaktadır. Bu işleme uygulamada “*defteri çekmek*” ya da “*defteri döktürmek*” de denmektedir. Maliye Bakanlığı’nın bilgisayar belleğine kaydedilen kayıtların deftere döktürülmesine ilişkin herhangi bir düzenlemesi yoktur. Bakanlık, zımnen (susarak) bilgisayar belleğinde kayıtlı hususların, 219. maddede yazılı sürelerde deftere döktürüldüğünü varsaymaktadır²⁶⁴. Sabit disk(bilgisayar hafızası/belleği), taşınabilir disk, CD, DVD gibi manyetik ortamlara kaydedilen bu kayıtlar monitörler yardımıyla görüntülü olarak alınabileceği gibi printer yardımıyla kâğıtlar üzerine yazılı olarak da alınabilir. Bu tür manyetik ortamlardaki kayıtlar, hiçbir iz bırakmayacak şekilde tamamen silinebileceği gibi yine hiçbir ipucu bırakmayacak şekilde değiştirilebilir. Bu nedenle bu kayıtların silinemeyecek ve değiştirilemeyecek bir şekilde sabitleştirilmeleri gerekmektedir. Bu şekilde sabitleştirilmiş kayıtlara ancak “*bilgisayar ortamında muhasebe(elektronik defter)*” denebilir. Aksi takdirde bu ortamlarda yer alan bilgilerin, yasal defterler üzerine kurşun kalemle yapılan kayıtlardan daha az hukuki değeri vardır. Bu bağlamda “*bilgisayar yardımıyla tutulan muhasebe*” deyimini; bilgisayar ortamında tutulan kayıtlardan printerlar vasıtasıyla alınan çıktılara tekabül etmektedir. Dikkat edilirse burada bilgisayarın

²⁶³ Danıştay 9. Dairesi’nin 11.02.1993 tarih ve E: 1992/3007, K: 1993/1507 sayılı Kararı, [http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp\(19.09.2009\)](http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp(19.09.2009)).

²⁶⁴ Bekir Baykara, “Kanuni Defterlerin Yıl Sonuna Kadar Yazdırılmamasının KDV İndirimine Etkisi ve Meslek Mensuplarının Hukuki Sorumluluğu”, [http://www.baykaraymm.com/makaleler/makale/Defterlerin_Yazdirilmamasinda_Meslek_Mensubunu_n_Sorumlulugu.doc\(11.12.2009\)](http://www.baykaraymm.com/makaleler/makale/Defterlerin_Yazdirilmamasinda_Meslek_Mensubunu_n_Sorumlulugu.doc(11.12.2009)).

hafızasında yer alan kayıtların hiçbir önemi bulunmamaktadır. Hatta işlemlerin manyetik ortamlarda saklanmadan bir başka deyişle hafızaya alınmadan doğrudan doğruya yasal defterlere yazdırılması da mümkündür. Bu açıdan yaklaşıldığında bilgisayarlar, vergi hukukumuz açısından, diğer tüm fonksiyonlarından soyutlanmakta bir nevi daktilo olarak algılanmaktadır²⁶⁵.

Günümüzde bilgisayarları yalnızca bu fonksiyonları ile değerlendirmenin mantıklı bir izahını yapabilmek neredeyse imkânsızdır. Bu nedenle Maliye Bakanlığı 2006 yılında, kayıtların bilgisayar ortamında tutulmasına yönelik düzenlemeleri diğer bir ifadeyle elektronik defter uygulamasını hayata geçirmiştir. Söz konusu tebliğ düzenlemesinden bugüne kadar yaklaşık olarak dört yıl geçmesine karşın, elektronik defter uygulaması gerekli işlerliğe kavuşmamıştır. Ancak elektronik defter uygulamasının günümüz şartlarında acil bir ihtiyaç olduğu, Danıştay'ın vergi idaresi aleyhine verdiği kararlardan çok iyi anlaşılmaktadır. Zira gelişen teknoloji, kâğıt ortamındaki defterler dışında elektronik ortamda yer alan kayıtların da dikkate alınmasını zorunlu kılmaktadır. Bu bağlamda elektronik defter uygulaması bir an önce zorunlu hale getirilerek mükelleflerle idare arasındaki “*kâğıt ortamında defter tutma ödevinden*” kaynaklanan ihtilaflara son verilmesi gerekmektedir.

D. Yanlış Kayıtların Düzeltilmesi

Tutulması zorunlu kılınan defterlere yapılan yanlış kayıtların nasıl düzeltileceği hususu VUK'un 217. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre;

- Yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kaidelerine göre düzeltilebilir²⁶⁶.

- Diğer bilumum defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir.

- Defterlere geçirilen bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle

²⁶⁵ Mahmut Vural, “Vergi Hukukumuzda Bilgisayar Ortamında Muhasebe”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 144, Ağustos 1993, [http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=1109\(01.01.2010\)](http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=1109(01.01.2010)).

²⁶⁶ Hatalı yevmiye maddesinin tam tersi bir kayıt yapılmak suretiyle hatalı yapılan ilk kayıt iptal edilir. Daha sonra doğru kayıt yapılır. Böylelikle gerekli düzeltme yapılmış olunur.

okunamaz bir hale getirmek yasaktır. Aksi bir davranışın yani defter kayıtlarındaki silinti ve kazıntıların vergi kaçırma kastını gösterdiği kabul edilmektedir²⁶⁷. Defterlerin bu şekilde okunamaz hale getirilmesi, VUK'un 359. maddesi uyarınca, kaçakçılık suçu oluşturur.

Diğer taraftan defteri kebirde yer alan yanlış kaydın kaynağı yevmiye defterine yapılan yanlış kayıt ise, o zaman üstü çizilerek doğrusunun yazılması olanaksızdır. Çünkü bu yanlışlık, yine, yevmiye defterinde muhasebe kurallarına göre yapılacak düzeltme kaydının defteri kebire işlenmesi ile ortadan kalkar²⁶⁸.

E. Boş Satır Bırakılmaması ve Sayfaların Yok Edilememesi

VUK'un 218. maddesi uyarınca kayıtlar arasında usulen yazılmaya mahsus olan (defterlerdeki) satırlar, çizilmeksizin boş bırakılamaz ve atlanamaz. Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz. Söz konusu düzenlemeye göre; yanlışlıkla boş bırakılan sayfaların veya satırların üstü çizilerek atlanması gerekir.

Bilgisayarla defterlerin yazdırılması sırasında yazıcıda oluşacak herhangi bir aksaklıktan dolayı tasdikli bilgisayar kâğıdının özürlenmesi halinde bu kâğıtların sırası içinde tutulması önemli bir durumdur²⁶⁹.

Tutulması mecburi olan defterlerin sayfalarını yok ederek bunların yerine yeni sayfa koymak ya da hiç koymamak fiili, 213 sayılı VUK'un 359. maddesi uyarınca, kaçakçılık suçunu teşkil etmektedir.

213 sayılı VUK uyarınca tutulan defterler genellikle mükellef tarafından değil de bu işe memur edilen kişiler ya da muhasebeciler tarafından tutulmaktadır. Ancak gerek VUK gerekse TTK (defterler kim tarafından tutulursa tutulsun) bu defterlerin "*mükellef*" tarafından tutulduğunu kabul etmekte ve kayıtların doğruluğundan da

²⁶⁷ Yargıtay 7. Ceza Dairesi'nin 16.09.1971 tarih ve 1971/10207 sayılı Kararı(Şamiloğlu, s. 395).

²⁶⁸ Öngen, s. 76.

²⁶⁹ Kumkale, s. 31.

mükellefi sorumlu tutmaktadır²⁷⁰.

VI. DEFTER TUTMADA TASDİK DÜZENİ

213 sayılı VUK'un amir hükümlerine göre; bu Kanun uyarınca tutulması zorunlu kılınan defterlerin büyük bir çoğunluğu açılış tasdikine tabidir. Diğer bir anlatımla bu defterlerin kullanılmadan önce notere tasdik ettirilmesi zorunludur.

Tasdik işlemi; mükelleflerin bu defterlere istedikleri zaman istedikleri gibi ilaveler yapma, kimi sayfaları yırtma, kimi kayıtları vergi ziyana neden olacak biçimde sonradan değiştirme olanağını ortadan kaldırmaktadır²⁷¹. Tasdik işlemi, mükellefler açısından belirli bir disiplin ve düzen sağlamak suretiyle işlemleri kanuni bir çerçeveye oturtmaya çalışır²⁷².

VUK'un yanı sıra TTK da defterlerin tasdikine ilişkin hükümler içermektedir. Ancak TTK, defterlerin hem açılış hem de kapanış tasdikine tabi tutulmasını istemektedir. Buna karşın VUK sadece açılış tasdikini emretmekte; kapanış tasdiki aramamaktadır. Açılış tasdikinden kasıt; defterlerin kullanılmaya başlanmadan önce noterler ya da yetkili diğer makamlar tarafından görülmesi ve onaylanmasıdır. Bu nedenle vergi mevzuatımız, kapanış tasdiki yaptırılmayan defterlere ilişkin olarak herhangi bir cezai müeyyide öngörmemiştir.

Ticari defterlerin kapanış tasdikinin yapılmamasının müeyyidesi, ihtilaf halinde delil niteliğini kaybetmesidir. TTK'nın 84, 85 ve 86. maddelerine göre, ticari defterlerin sahibi lehine ve diğer taraf aleyhine delil olabilmesi için, bu defterlerin kanuna uygun şekilde tutulması ve istendiğinde ibraz edilmesi şartına bağlanmıştır. Defterlerin kanuna uygun şekilde tutulması şartlarından birisi de "*açılış ve kapanış tasdiklerinin*" yasal süreler içinde yapılmış olmasıdır. Yargıtay da kapanış şerhi taşımayan defterleri sahibi lehine delil kabul etmemektedir. Bu nedenle pek çok tacir

²⁷⁰ Uysal ve Eroğlu, VUK, s. 281.

²⁷¹ Kızılot ve diğerleri, s. 104.

²⁷² Zeynep Arıkan, **Re'sen Vergi Tarhi**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 2001, s. 81.

haklı olduğu halde defterin kapanış tasdiki yaptırılmadığı için mağdur olmaktadır²⁷³. Ayrıca TTK'nın 68. maddesine göre; ticari defterlerin kapanış tasdikini yaptırmayan kişiler (bu defterlerin daha sonra herhangi bir nedenle zayi olması durumunda) mahkemedен “*zayi belgesi*” alamazlar.

Tutulması ve tasdik ettirilmesi mecburi olan defterlerin tasdik ettirilmemesi fiili, 213 sayılı VUK'un 30. maddesinin 2. fıkrasının 3. bendi uyarınca “*re'sen takdir*” sebebidir.

VUK ayrıca, defterlerin bu Kanun hükümleri doğrultusunda tasdik ettirilmemesi fiilini “*usulsüzlük*” olarak kabul etmiştir. VUK'un 352. maddesinde “*tasdikin geç yaptırılması veya hiç yaptırılmaması fiilleri*” ayrı cezalara tabi tutulmuştur. Buna göre tasdiki zorunlu defterlerini tasdik süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde tasdik ettirenler, 352. maddenin II. derece usulsüzlüklerle ilgili 6 numaralı bendine göre cezalandırılacaktır. Ancak kanuni sürenin bittiği tarihi izleyen 1 aylık süre geçtikten sonraki sürelerde yaptırılan tasdik “*hiç yapılmamış*” sayılmakta ve defterlerin gerek bu şekilde tasdik ettirilmesi gerek hiç tasdik ettirilmemesi, 352. maddenin I. derece usulsüzlüklerle ilgili 8 numaralı bendine göre cezalandırılmaktadır. Defterlerin bu şekilde tasdik ettirilmemesi re'sen takdir nedeni olduğundan; 352/I-8. madde kapsamında kesilecek ceza iki kat olarak uygulanacaktır.

A. Tasdik Ettirilmesi Zorunlu Olan ve Olmayan Defterler

VUK'un 220. maddesinin 1. fıkrasında tasdiki mecbur olan defterler ismen sayılmıştır. Ayrıca anılan maddenin 2. fıkrasında ise “*Bu kanunla cevaz verilen hallerde yukarıda yazılı olanların yerine kullanılacak olan defterler de tasdike tabi tutulur*” hükmüne yer verilmiştir. Bu düzenlemeler uyarınca yasal defterleri tasdike tabi olma bakımından aşağıdaki gibi bir ayrıma tabi tutabiliriz.

²⁷³ Şeker, Kitap, s. 39.

a) 220. maddenin 1. fıkrasında ismen zikredilmiş olan tasdiki mecbur defterler:

1. Yevmiye defteri.
2. Envanter defteri.
3. İşletme defteri.
4. Çiftçi işletme defteri.
5. İmalat defterleri.
6. Yabancı nakliyat kurumlarının hâsılat defteri.
7. Serbest meslek kazanç defteri.

b) 220. maddenin 2. fıkrası kapsamında tasdiki mecbur olan defterler:

1. Hekimlerin protokol defteri.
2. Noterlerin, noterlik görevini ifa ile mükellef olanların ve borsa acentalarının tuttıkları resmi defterler.
3. Bitim işleri defteri.

c) Maliye Bakanlığı'nca tutulma zorunluluğu getirilen damga vergisi defteri: 20 seri no.lu DVK Genel Tebliği uyarınca bu defterin tasdiki mecburidir.

d) 213 sayılı VUK uyarınca tutulması mecburi kılınan defterlerden tasdiki zorunlu olmayanlar, yukarıdaki açıklamalar uyarınca, şu şekilde olmaktadır:

1. Defteri kebir.
2. BSMV defteri.
3. Ambar defteri.
4. Amortisman defteri ve listeleri.

B. Tasdik Makamı

VUK'un 223. maddesinde defterlerin hangi makam tarafından tasdik edileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre defterler esas olarak;

- İşyerinin, işyeri olmayanlar için ikametgahın bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar tarafından,

- Menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acentalar için borsa komiserliği tarafından,

Tasdik olunur.

Öte yandan anonim ve limited şirketlerin kuruluş aşamasında, şirket merkezinin bulunduğu yer noterinin yanı sıra şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicili memurunun da defter tasdik etme yetkisi bulunmaktadır. Söz konusu yetki, 223. maddenin son fıkrasıyla, Haziran 2003'de hayata geçirilmiştir. Ticaret sicili memurunun bu yetkisi sadece söz konusu şirketlerin kuruluş dönemine mahsustur. Bu şirketlerin kuruluşundan sonraki dönemlerde ise, sadece şirket merkezinin bulunduğu yer noteri defter tasdik edebilir.

Defterler, defter tutmakla mükellef olan gerçek ya da tüzel kişiler adına tasdik ettirilir. Kollektif ve adi komandit şirketlerde şirket tüzel kişiliği adına, adi ortaklıklarda ise adi ortaklık adına tasdik ettirilir. Zira vergi uygulamasında adi ortaklığın bir vergi kişiliği bulunmakta ve bu ortaklık adına (ortaklarından ayrı olarak) özel vergi kimlik numarası tahsis edilmektedir. Danıştay da adi ortaklıklarda defter tasdikinin (ortaklar adına değil de) adi ortaklık adına yapılmasının ve adi ortaklık adına defter tutulmasının zorunlu olduğuna hükmetmektedir²⁷⁴. **Örneğin** serbest meslek faaliyeti icra etmek üzere kurulan adi ortaklık için ortaklık adına tek bir serbest meslek kazanç defteri tasdik ettirilmesi, stopaj ve KDV yönünden ortaklık adına beyanname verilmesi gerekmektedir²⁷⁵.

²⁷⁴ Danıştay 4. Dairesi'nin 02.02.1978 tarih ve E: 1977/2829, K: 1978/295 sayılı Kararı, <http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp>(14.10.2009).

²⁷⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.03.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-2/8-1694 sayılı Özelgesi, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/usul2006/1694.htm>(11.01.2010).

Noterlik Kanunu Yönetmeliği'nin 46. maddesine göre noterler; tutmakla mükellef oldukları defterlerini, kullanmaya başlamadan önce, bağlı buldukları hâkimliğe tasdik ettirmek zorundadır.

Mükellefin işyeri ya da ikametgâhının bulunduğu yerde hem noter hem de noterlik görevini ifa eden bir kişi yoksa vergi idaresi, en yakın yerdeki (mesela il merkezindeki) noter tasdikini uygun bulmaktadır²⁷⁶. Birden fazla yerde işyeri bulunan ve bunlar için ayrı defter tutan mükellefler, defterlerinin tamamını merkezlerinin bulunduğu yerin noterine tasdik ettirirler²⁷⁷.

Defterlerin yukarıda belirtilen yerlerdeki noterlere tasdik ettirilmesi esastır. Bununla birlikte uygulamada defterlerin yetkili noter dışındaki noterlere de tasdik ettirildiği görülmektedir. Bu durum ise uygulamada ihtilaflara yol açmaktadır. Zira gerek VUK'da gerekse de noterlik mevzuatında; mükellefin işyerinin, işyeri olmayanlar için ikametgâhının bulunduğu yerdeki noter dışında defter tasdiki halinde uygulanacak müeyyideyi belirleyen bir düzenleme ya da bu durumda yapılan tasdik işleminin geçerliliği ve hukuki sıhhati konusunda bir belirleme yer almamaktadır²⁷⁸. Söz konusu ihtilaf sosyal güvenlik mevzuatı yönünden bir genelge ile çözüme kavuşturulmuştur. Buna göre kanuni süresi içinde herhangi bir notere tasdik ettirilmiş olan defterler, tasdik yönünden geçerli sayılmaktadır. Olaya vergisel açıdan baktığımızda, Maliye Bakanlığı'nın bu konudaki herhangi bir genel tebliğine ya da genelgesine rastlamıyoruz. İlgili kanun metninde ise "*işyerinin bulunduğu yer dışındaki notere tasdik ettirilen defterlerin hiç tasdik ettirilmemiş sayılacağı*" yönünde bir hükme de yer verilmediğini görüyoruz²⁷⁹. Kanaatimizce, VUK'da yapılacak bir değişiklikte, mükelleflerin istedikleri noterde defter tasdik ettirmelerine izin verilmelidir. Günümüzde işletmeler farklı şehirlerde şubeler açarak faaliyet göstermektedir. Aynı şekilde şehirlerin ekonomik ve ticari yönden aşırı gelişmeleri

²⁷⁶ Özyer, s. 313.

²⁷⁷ Özbalcı, VUK, s. 520.

²⁷⁸ İlhami Öztürk ve Ahmet Ozansoy, "Yetkisiz Notere Defter Tasdik Ettirilmesinin Sonuçları", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 201, Eylül 2009, s. 52.

²⁷⁹ Hasan Güler, "İşyerinin Bulunduğu Yerdeki Notere Tasdik Ettirilmeyen Defterlerin Geçerliliği", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 48, Aralık 1996, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/199612929.htm\(12.12.2009\)](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/199612929.htm(12.12.2009)).

üzerine her bir şehirde çok sayıda noter görev yapmaktadır. Bu nedenlerden ötürü noter sınırlamasını kaldırmak doğru bir davranış olacaktır. Zaten VUK'un 226. maddesi uyarınca noterler, tasdik ettikleri defterlere ilişkin tasdik bilgilerini vergi idaresine bildirmek zorundadır. Bu bağlamda farklı noterlere çift defter tasdik ettiren kötü niyetli mükellef olsa bile, bunlar kolaylıkla tespit edilebilecektir. Zaten Danıştay da *“defterlerin kanunen belirtilen yer dışındaki notere tasdik ettirilmesi halinde de tasdik işleminin geçerliliğini koruyacağını; defter tasdik ettirilmediği gerekçe gösterilerek re'sen takdir yoluyla tarhiyat yapılamayacağına”* hükmetmektedir²⁸⁰.

213 sayılı VUK'da, dar mükellefiyette defter tutmaya yönelik özel düzenlemeler yer almamaktadır. Bu nedenle dar mükellefler, defter tutma ödevi bakımından, VUK'da yer alan genel esaslara tabidir. Buna karşın dar mükellefiyette vergilendirme rejimi özellik arz ettiğinden; VUK'da yer alan genel esaslar bu mükellef grubu için yetersiz kalmaktadır. Dolayısıyla dar mükelleflerin defter tutma ödevinde yaşanan sıkıntıları giderecek daha açık yasal düzenlemelere ihtiyaç vardır. Ancak bugüne kadar böyle bir özel düzenleme yapılmamıştır. Uygulama, öznelgelerle ve çoğunlukla mükelleflerin kendi iradelerine göre şekillenmektedir. Dar mükellefiyet rejiminde vergilendirilen mükelleflere ilişkin defter tutma ödevinde yaşanan sıkıntıların en başında *“defterleri tasdik edecek yetkili noter tespiti”* gelmektedir. Türkiye'de bir işyeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla faaliyet gösteren gerçek kişi ya da kurumlar ticari kazanç elde etmiş sayılmakta ve ticari kazanç esaslarına göre vergilendirilmektedir. Bu bağlamda daimi temsilci ya da işyeri vasıtasıyla Türkiye'de ticari kazanç elde eden bu mükellefler, tam mükellef ticari kazanç sahiplerinin tabi olduğu defter tutma esaslarına tabi olmaktadır. Buna göre Türkiye'de bir işyeri vasıtasıyla ticari kazanç elde eden dar mükelleflerde sorun yoktur. Zira işyerinin bulunduğu yerdeki noter, defterleri tasdike yetkili olmaktadır. Buna karşın Türkiye'de bir işyeri olmaksızın daimi temsilci vasıtasıyla kazanç elde edilmesinde sıkıntılar yaşanmaktadır. Zira dar mükellef bir kişi ya da kurum, kendi ülkesinde ikamet eden bir şahsı veya Türkiye'de ikamet eden herhangi bir şahsı Türkiye'deki işlerini takip etmek için daimi temsilci olarak atayabilir. Yani dar

280 Arif Karaşlar, “VUK, TTK ve KDV Hükümleri Açısından Kanuni Defterlerin Tasdiki ve Özellikli Hususlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 252, Eylül 2009, s. 209.

mükellefle hizmet veya vekâlet akdi yapacak olan kişinin (gerçek kişinin) Türkiye’de veya yurt dışında ikamet etmesinin hiçbir önemi bulunmamaktadır. Bu çerçevede, daimi temsilcinin yurt dışında mukim bir kimse olması ve dar mükellefi temsil etmek üzere Türkiye’ye gelmesi durumunda bu kişinin Türkiye’de ikamet ettiği yer, GVK uygulamasında ikametgâh olarak kabul edilmemektedir. Zira GVK’nın 4/1. madde hükmünün atıf yaptığı 4721 sayılı Medeni Kanunu’nun 19/1. maddesine göre ikametgâh(yerleşim yeri), bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir. Diğer yandan aynı maddenin 2. fıkrâ hükmüne göre, bir kimsenin aynı zamanda birden çok ikametgâhı (yerleşim yeri) olamaz. Buna göre daimi temsilcinin yurt dışında ikamet eden yani yurt dışında yerleşik bir kimse olması ve bu kişinin dar mükellefi temsil etmek üzere Türkiye’ye gelmesi durumunda bu kişinin Türkiye’de kaldığı yeri ikametgâh (yerleşim yeri) olarak nitelendirmemiz mümkün değildir. Daimi temsilcinin Türkiye’de ikametgâhının (yerleşim yerinin) bulunmaması durumunda, dar mükellef tarafından tutulması zorunlu olan defterlerin tasdik işleminin Türkiye’deki hangi noter tarafından yapılması gerektiği hususunda sorunla karşılaşılması kaçınılmaz olacaktır. Zira ortada ne işyeri ne ikametgâh ne de açık bir yasa hükmü vardır²⁸¹. Kanaatimizce dar mükelleflerin vergilendirilmesinde geçerli olan özel rejim nedeniyle bu mükellefler, defterlerini Türkiye’de istedikleri herhangi bir notere tasdik ettirebilmelidirler. Ancak bunun için kanun değişikliğine ihtiyaç vardır.

C. Tasdik Şerhi

VUK’un 224. maddesine göre; noterlerin yapacağı tasdik şerhleri ile anonim ve limited şirketlerin kuruluşu aşamasında ticaret sicili memurlarınca da yapılacak tasdik şerhleri, defterin ilk sayfasına yazılır ve söz konusu şerh aşağıdaki bilgileri içerir.

²⁸¹ Levent Başak, “Türkiye’de Daimi Temsilci Vasıtası İle Faaliyette Bulunan Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar Tarafından Kullanılacak Defterlerin Tutulma ve Tasdik Esasları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 184, Ocak 2004, s. 60.

1. Gerçek kişi defter sahiplerinde başta soyadı sonra öz adı ve varsa müessesenin bilinen unvanı.

2. Tüzel kişi defter sahiplerinde unvanı.

3. İş adresi.

4. İş veya meslekin nev'i.

5. Defterin nev'i.

6. Defterin kaç sayfadan ibaret olduğu.

7. Defterin kullanılacağı hesap dönemi.

8. Defter sahibinin bağlı olduğu vergi dairesi.

9. Tasdik tarihi.

10. Tasdik numarası.

11. Tasdiki yapan makamın resmi mühür ve imzası. Noterlerce yapılacak tasdik işlemlerinde; onay bilgilerini ve şerhini ihtiva eden ilk ve son sayfalar ile ara tasdiklerinde ise ara tasdike ilişkin şerhin bulunduğu sayfa normal mühürle, diğer sayfalar soğuk damga ile mhrlenebilecektir²⁸².

D. Tasdik şekli

VUK'un 225. maddesinde defterlerin aşağıdaki şekilde tasdik olunacağı hüküm altına alınmıştır.

1. Ciltli defterlerin tasdik esnasında sayfalarının sıra numarasıyla teselsül ettiğine bakılarak, bu sayfalar teker teker tasdik makamının resmi mühürü ile mühürlenir.

2. Müteharrik yapraklı yevmiye defteri kullananlar bir yıl içinde kullanacaklarını tahmin ettikleri sayıda yaprağı bir st maddede açıklanan esaslara göre tasdik ettirirler. Tasdikli yapraklar bittiği takdirde, yeni yapraklar kullanılmadan evvel tasdike arz olunur. Yeni yaprakların 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.

²⁸² Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Manisa Valiliği'ne gönderdiği 14.11.1995 tarih ve 63012 sayılı Yazı(zyer, s. 316).

Yukarıda sayılan tasdik şekli şartlarının yanı sıra 165 seri no.lu VUK Genel Tebliği'nde²⁸³ öngörülen ilave şartların da yerine getirilmesi gerekmektedir. 165 no.lu tebliğ; müteharrik yapraklı olarak tutulacak defterlerin noterlerce tasdik işlemleri yapılırken verilen “*tasdik numarasının*” da mühürle birlikte her sayfada yer almasını zorunlu kılmıştır.

Söz konusu düzenlemelere göre müteharrik yapraklı defterlerin her sayfasında “*noter mührü, noter tasdik numarası ve müteselsil sıra numarası*” yer almak zorundadır. Buna karşın ciltli defterlerin her sayfasında ise sadece “*noter mührü ve müteselsil sıra numarası*” yer alacaktır.

E. Tasdik Zamanı

VUK'un 221. maddesinde defterlerin ne zaman tasdik işlemine tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır. 213 sayılı VUK uyarınca tutulması lazım gelen defterleri kullanacak olanlar, bunları aşağıda yazılı zamanlarda tasdik ettirmeye mecburdurlar.

1. Öteden beri işe devam etmekte olanlar, defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda.

2. Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler, defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda.

3. Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muafılıktan çıkma tarihinden başlayarak on gün içinde.

4. Tasdike tabi defterlerin dolması dolayısıyla veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce.

Defter tasdik sürelerine ilişkin olarak özellik arz eden hususlara bu kısımda yer verilmiştir.

²⁸³ 04.12.1985 tarih ve 18948 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1. Öteden Beri İşe Devam Edenler Mükelleflerde Tasdik Zamanı

Öteden beri işe devam etmekte olan mükellefler, defterlerin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda defterlerini tasdik ettirmek zorundadır. Böyle bir mükellef yeni hesap döneminde yeni defter tutmak istiyorsa, bu defterlerini Aralık ayının sonuna kadar tasdik ettirmek zorundadır. Bu süre defter tasdiki için belirlenmiş azami süredir. Mükellefler dilerlerse Ekim, Kasım veya başka bir ayda da gelecek yılda kullanacakları defterin tasdikini yaptırabilirler.

“Öteden beri işe devam etmek” deyimi, defterlerini tasdike sunmadan önce işe başlamış ve defter tutmuş mükellef anlamını taşımaktadır. Kanun’un bu hükmü “*takvim yılı hesap dönemi*” itibarıyla defter tutanlar için geçerlidir. Zira Kanun’da “*kullanılacağı yıl*” ifadesine yer verilmiştir²⁸⁴.

Özel hesap dönemi kullananlarda ise bu süre, defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayın son iş gününün tatil saatinde sona erer. **Örneğin** 1 Temmuz 2010-30 Haziran 2011 özel hesap döneminde kullanılacak olan yasal defterler, en son 30 Haziran 2010 günü mesai saati bitimine kadar tasdik ettirilmek zorundadır.

Tasdik süresinin son günü resmi tatile denk gelirse, VUK’un 18/1-4. maddesi uyarınca, tasdik süresi bu resmi tatili takip eden ilk iş gününün tatil saatinde sona erer²⁸⁵.

2. Yeniden İşe Başlayanlarda ve Sınıf Değiştirenlerde Tasdik Zamanı

Yeniden işe başlayan mükellefler, kullanacakları yasal defterlerini işe başlamadan önce tasdik ettirmek zorundadır. “*Yeniden işe başlama*” deyimi, ilk kez işe başlamayı ve mükellefiyeti terk ettikten sonra yeniden işe başlamayı ifade eder²⁸⁶.

²⁸⁴ Ulusoy, s. 194.

²⁸⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 12.12.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-2/221-10215 sayılı Özeldesesi,
<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/usul2006/10215.htm>(15.02.2010).

²⁸⁶ Kanat, s. 64.

Vergi idaresi yeniden işe başlayan mükelleflerin işe başlama gününde yaptıkları tasdikleri de “*süresinde yapılmış tasdik*” olarak kabul etmekte ve cezai işlem uygulamamaktadır²⁸⁷.

Geçmiş bölümlerde detaylı olarak açıklandığı üzere, adi ortaklıklarda ortaklardan birinin veya birkaçının ortaklıktan ayrılmasına rağmen ortaklığın faaliyetini sürdürmesi halinde ya da yeni ortak/ortaklar alınması halinde yeni defter tasdikine gerek yoktur. Diğer bir ifadeyle öteden beri adi ortaklık adına kullanılmakta olan defterlerin tutulmasına devam edilmelidir. Zira bu gibi durumlarda adi ortaklığın vergi kişiliği sona ermemekte ve işi bırakma hali meydana gelmemektedir.

213 sayılı VUK uyarınca sınıf değiştiren birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, sınıf değiştirme tarihinden önce yeni sınıflarına göre tutacakları defterlerini tasdik ettirmek zorundadır. Sınıf değiştirmeye ilişkin olarak 177. maddede yer alan hadler faaliyet gösterilen hesap döneminin son ayında genel tebliğ vasıtasıyla ilan edilmektedir. Bu nedenle sınıf değiştirmeye ilişkin şartların tahakkuk edip etmediği ancak Aralık ayında belli olur ve Ocak ayında yeni tüccar sınıfına ait yeni defterlerin tutulmasına başlanır. Dolayısıyla sınıf değiştirme nedeniyle tutulması gereken yeni defterlerin tasdikinin de kullanılmaya başlamadan önceki son ay içinde yani Aralık ayında yapılması gerekir.

Vergi muafiyeti kalkan mükellefler, muafılıktan çıkma tarihinden itibaren 10 gün içinde defterlerini tasdik ettirmek zorundadır.

Öteden beri işe devam eden bir gerçek ya da tüzel kişi hesap dönemi içinde eski işine ilaveten yeni bir işe başladığında, bununla ilgili hesaplarını da eski işiyle ilgili defterlerinde takip edebilir. Yeni iş için ayrı defter tutulduğu hallerde, defterlerin bu işle ilgili faaliyetin başlamasından önce tasdik ettirilmesi gerekir. Diğer taraftan öteden beri devam eden bir mükellefiyete bağlı olarak hesap dönemi içinde faaliyete geçirilen yeni iş kolu (esas defterlere ilave olarak) 213 sayılı VUK’da sayılan özel defterlerin (imalat defteri, bitim işleri defteri gibi) tutulmasını icap

²⁸⁷ 26.10.2000 tarih ve 2000/7 sayılı VUK İç Genelgesi.

ettiriyorsa, bu durumda, her hal ve takdirde bu defterlerin yeni işe başlamadan önce tasdiki mecbur olmaktadır.

3. Yeni Bir Gelir Unsuru Elde Edilmesinde Tasdik Zamanı

Öteden beri devam eden bir mükellefiyete sahip olan gelir vergisi mükelleflerinin takvim yılı içinde yeni faaliyete geçirdikleri diğer iş kolu, öteden beri devam edilen işle aynı gelir unsurunu sağlamıyorsa, bu durumda yeni işkoluna mahsus defterlerin işe başlamadan önce mutlaka tasdik ettirilmesi gerekir. Diğer bir ifadeyle gelir vergisi mükellefleri defter tutmayı gerektiren türden iki ya da daha fazla gelir unsuru elde ediyorlarsa, her bir gelir unsurunun gerektiği defterleri ayrı ayrı tasdik ettirmek ve tutmak zorundadır.

ÖRNEK: Bay (A) öteden beri yapmakta olduğu proje danışmanlık işine ilave olarak dönem içinde dekorasyon işine de başlamıştır. Buna göre mükellefin²⁸⁸;

- Bir serbest meslek faaliyeti olan proje danışmanlığı işiyle ilgili olarak serbest meslek kazanç defteri tutması gerekmektedir.
- Dekorasyon işi nedeniyle işe başlama tarihinden önce ayrıca bilanço ya da işletme hesabı esasında defter tasdik ettirmesi ve tutması gerekmektedir.

4. Defterlerin Dolması Nedeniyle Kullanılacak Yeni Defterlerin Tasdiki

Tasdike tabi defterlerin dolması dolayısıyla veya diğer sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar, bunları kullanmaya başlamadan önce tasdik ettirmek zorundadır. Bu husus, 221. maddenin 4. fıkrasında ve 225. maddenin 1. fıkrasının (b) bendinde olmak üzere iki kez hüküm altına alınmıştır.

221. maddenin 4. fıkrasında zikredilen yıl içinde yeni defter kullanımını gerektirecek diğer hallere “*mücbir sebepler nedeniyle defterlerin yok olması, aramalı inceleme sonucu defterlerin alıkonulması*” gibi halleri örnek verebiliriz. Bu

²⁸⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.05.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1-12167/3391 sayılı Özelgesi, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/usul2006/3391.htm>(01.01.2010).

gibi durumlarda mükellefler, yeni defterlerini kullanmadan önce tasdik işlemini yaptırarak ve ondan sonra kullanmaya başlayacaklardır.

Defterlerin bazen hesap dönemi geçtikten sonra envanter ve bilanço işlemleri sırasında dolması da mümkündür. Bu durumda örneğin 15 Ocak 2010 tarihinde dolan 2009 yılı yevmiye defterine ilave olarak bu tarihte 2009 yılına ilişkin olarak yeni yevmiye defteri tasdik ettirilebilir²⁸⁹.

Ciltli kanuni defterlerini usulüne uygun olarak tasdik ettirdikten sonra kayıtlarını manuel olarak yapan mükelleflerin kullandıkları ciltli defterlerin sayfalarının dönem içinde bitmesi halinde, süresi içinde tasdik ettirmek şartıyla, yeni defterlerini müteharrik yapraklı olarak kullanmaları mümkündür²⁹⁰.

221 ve 225. maddelerin kullanmış olduğu ifadede; mükelleflerin defterleri kullanmaya başlamadan önce ne zaman tasdik ettirecekleri konusunda kesin bir süre verilmediği dikkat çekmektedir. Hâlbuki tasdik zamanıyla ilgili olarak VUK'un genel olarak kabul ettiği sistem, yeni döneme girilmeden son ay içerisinde veya yeni dönemin ilk ayı içerisinde defterlerin tasdik ettirilmesi şeklindedir. Defterlerin dolması nedeniyle yeni defter kullanıldığı takdirde, bu defterler kullanılmaya başlanmadan önce tasdiki zorunlu olduğuna göre, burada mükellefi bağlayan süre "*kayıt zamanı*" olmaktadır. Bu durumda defteri dolan mükellef, kayda geçirilmesi gereken bir işlemin doğduğu günden itibaren 10 gün içinde defterini tasdik ettirebilmelidir²⁹¹. Ancak vergi idaresi yeni defterin tasdik süresinin son günü olarak; yeni deftere kaydı gereken işlemin gerçekleştiği (uygulamada genellikle belge tarihi olmaktadır) tarihi esas almaktadır. Bu tarihten sonra yapılan tasdik işlemleri için ceza uygulamasına başvurmaktadır. Danıştay ise olaya daha ziyade işin gerçek mahiyeti yönüyle bakmakta ve 10 ya da 45 günlük kayıt süresinin son gününü esas almaktadır.

²⁸⁹ Özbalcı, VUK, s. 524.

²⁹⁰ Maliye Bakanlığı'nın 28.06.2000 tarih ve B.07.0.GEL.0.29/2908-183 –3441/31229 sayılı Öznelgesi, [http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp\(15.11.2009\)](http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp(15.11.2009)).

²⁹¹ Ulusoy, s. 198.

Danıştay konuyla ilgili bir ihtilafta “*Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota, bordro gibi yetkili amirlerin imzasını taşıyan mazbut vesikalara göre yürüten müesseselerde defter kayıtlarının 45 gün sonra yazılması mümkün olduğundan; tasdik de bu süre içinde yapılabilir*” şeklinde içtihatla bulunmuştur²⁹².

Öte yandan serbest meslek kazanç defterine günü gününe kayıt yapılması zorunlu olduğundan; bu defterin dolduğu gün yenisinin tasdik ettirilmesi gerekir.

5. Tasdik Yenileme (Ara Tasdik)

Bir hesap dönemine ilişkin olarak tasdik ettirilen defterlerin o hesap döneminde işlemlerin azlığı nedeniyle kısmen kullanılmamış olması mümkündür. Bu durumda mükellefler dilerse gelecek hesap döneminde de aynı defterlerini kullanabilirler. Bu gibi durumlarda tasdik işleminin hangi sürede yapılacağı hususu VUK’un 222. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Söz konusu maddede “*Defterlerini ertesi yılda da kullanmak isteyenler Ocak ayı, hesap dönemleri Maliye Bakanlığınca tespit edilenler bu dönemin ilk ayı içinde tasdiki yeniletmeye mecburdurlar*” düzenlemesine yer verilmiştir. Buna göre; bir hesap dönemine ilişkin olarak tasdik ettirilmiş kanuni defterlerin ilgili yılda tamamen kullanılmaması halinde, isteyen mükellefler bu defterlerini bir sonraki hesap döneminde de kullanabilirler. Ancak bu defterlerin yeniden tasdik ettirilmesi yani “*ara tasdik*” yaptırılması gerekir.

Tasdiki yenileme yöntemine TTK’da yer verilmemiştir. Ancak VUK ile müşterek defterlerde (TTK açısından) aynı sistemi kabul etmek mümkün bulunmaktadır²⁹³. Zira TTK’nın 1. maddesinin son fıkrası buna izin verir niteliktedir.

Diğer taraftan defterlerini ertesi yılda da kullanmak isteyen mükelleflerin ara tasdiki yaptırmaması (tasdik yenilememesi) re’sen takdiri gerektirir²⁹⁴. Bu tasdik

²⁹² Danıştay 4. Dairesi’nin 26.02.1973 tarih ve E: 1971/8640, K.1973/866 sayılı Kararı(Ulusoy, s. 176).

²⁹³ Ulusoy, s. 199.

²⁹⁴ Danıştay 4. Dairesi’nin 15.06.1978 tarih ve E: 1978/289, K: 1978/2203 sayılı Kararı, [http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp\(06.08.2009\)](http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp(06.08.2009)).

amacı, defter sayfalarının boş veya satırlarının aralıklı olup olmadığını belirlemek ve böylece sonradan eski tarihli kayıt yapılmasının önüne geçmektir²⁹⁵.

6. Defterlerin Tasdik Ettirilmesinde Ek Süre

213 sayılı VUK defterlerin tasdiki açısından yukarıda belirtilen süreleri öngörmüş olmakla beraber; bu sürelerin sonundan başlayarak 1 aylık ilave süre tanımıştır. VUK'un 352/II-6. maddesinde yapılan bu düzenleme sonucu; 221. maddede öngörülen kanuni tasdik sürelerinin bitiminden başlayarak 1 ay içinde tasdik işlemi gerçekleştirilirse defterler "*tasdik olunmuş*" kabul edilmektedir. Bu durumda sadece bir kat ikinci derece usulsüzlük cezası kesilir.

Kanuni tasdik sürelerinin bitiminden başlamak üzere tanınmış olan 1 aylık ek süre dolduktan sonra defterler tasdik ettirilirse, bu defterler "*hiç tasdik ettirilmemiş*" kabul edilmektedir. VUK'un 352/I-8. maddesinde yapılan bu düzenlemeye göre; 1 aylık ek süre dolduktan sonra tasdik ettirilen ya da hiç tasdik ettirilmemiş olan defterlerin tamamı "*tasdik ettirilmemiş*" kabul edilmekte ve birinci derece usulsüzlük cezası kesilmektedir. Söz konusu fiil, 213 sayılı VUK'un 30/2-3. maddesi uyarınca re'sen takdiri sebebi olduğundan, usulsüzlük cezası iki kat olarak uygulanır.

F. Defterlerin Tasdik Edilmesiyle İlgili Özellik Arz Eden Hususlar

Defterlerin tasdik ettirilmesi, tasdikli defterlerin neresine kayıt yapılacağı, yetkili tasdik makamının neresi olduğu, kayıt ve tasdik sürelerinin ne şekilde uygulanacağı, tasdiksiz defterlere yapılan kayıtların akıbeti gibi konular başta olmak üzere kayıt ve tasdik ödeviyle ilgili uygulamada çok sayıda ihtilaf yaşanmakta ve yargıya intikal etmektedir. Yargı kararları incelendiğinde, ihtilafların genelde vergi idaresi aleyhine sonuçlandığı görülmektedir. Bu durumun sebebi ise, defter tutma ödevine ilişkin olarak yapılan düzenlemelerin (VUK'un yazıldığı 1950'li yıllardan beri hiç değişmeden) yaklaşık 60 yıldır Kanun'daki yerini korumasıdır. Buna karşın

²⁹⁵ Arıkan, s. 85.

60 yıllık süreçte ticaret, ekonomi ve teknoloji alanında yaşanan müthiş değişim ve gelişim, daha esnek ve daha teknolojik bir defter tutma sistemini gerektirmektedir.

Çalışmanın bu kısmında uygulamada yaşanan bu sorunlardan bazılarını değinilmeye çalışılmıştır.

1. Tasdiksiz Ya Da Yanlış Defter Tutulması

Bu bölümde zikredeceğimiz tasdiksiz defter deyimi *“hiç tasdik ettirilmemiş defterler ile kanuni tasdik süresinin sonundan itibaren bir ay geçtikten sonra tasdik ettirilmiş defterleri”* kapsamaktadır. Yine bu bölümde zikredeceğimiz yanlış defter tutulması deyimi de *“bilanço esasında defter tutulması gerekirken işletme hesabı defteri tutulmasını ya da serbest meslek kazanç defteri tutulması gerekirken işletme hesabı defteri tutulmasını ya da işletme hesabı defteri tutulması gerekirken serbest meslek kazanç defteri tutulmasını”* kapsamaktadır. İkinci sınıf tüccarların bilanço esasında defter tutması ihtiyari olduğundan; ikinci sınıf tüccar şartlarını taşıyan mükelleflerin sehven birinci sınıf tüccar gibi defter tutmasının vergi mevzuatı açısından sakıncası bulunmamaktadır.

VUK’un 30/2-3. maddesinde defter tutma ödevine bağlı re’sen takdir sebepleri şu şekilde sayılmıştır.

- VUK’a göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının tutulmamış olması.
- VUK’a göre tutulması mecburi olan defterlerin tasdik ettirilmemiş olması.
- VUK’a göre tutulması mecburi olan defterlerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi.

Öte yandan VUK’un 352. maddesinin birinci derece usulsüzlüklerle ilgili bölümünün;

- 2. fıkrasında, VUK’a göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması usulsüzlük fiili olarak belirlenmiştir.

- 8. fıkrasındaysa, tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması usulsüzlük fiili olarak belirlenmiştir.

Söz konusu yasal düzenlemeler ışığında şu şekilde ikili bir ayırım yapabiliriz.

1. Doğru defterlerin tasdiksiz olarak tutulması durumunda, kanuni bir defter tasdiksiz olarak tutulmuş olmaktadır. Kanaatimizce bu durumda, vergi mevzuatının şart koştuğu “*defter tutma fiili*” yerine getirilmiş ancak şekle ilişkin bir eksiklik yapılmıştır. Çünkü gerek 30/2-3. gerekse 352. maddede “*tutulması mecburi olan defterlerin tutulmaması*” fiili ile “*tasdiksiz defter tutulması*” fiiline ayrı ayrı yer verilmiştir. Bu düzenlemelerden kanun koyucunun tasdiksiz de olsa doğru defter tutulmasını “*tutulması mecburi olan defterlerin tutulmaması*” fiili olarak kabul etmediği sonucu çıkmaktadır. Kanun koyucu, kanunun emrettiği (doğru) defterlerin tasdiksiz olarak tutulmasını “*VUK’a göre tutulması mecburi olan defterlerin tasdik ettirilmeden tutulmuş olması*” fiili olarak kabul etmektedir. Ayrıca defterlerin tasdik edilmesinin bir şekil şartı olduğu ve bu nedenle esasa müessir bir işlem olmadığı kanaatindeyiz. Zira defter tasdiki, defter tutma ödevinin asli unsuru olsaydı tüm defterlerin tasdikinin mecburi olması gerekirdi. Burada önemli olan husus, VUK’un tutulmasını istediği defterin yani doğru defterin tutulmuş olmasıdır.

Danıştay; doğru defterlerin “*tasdik ettirilmeden kullanılmasının*” re’sen takdir sebebi olduğu ve birinci derece iki kat usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiğini kabul etmektedir. Bununla birlikte Danıştay; herhangi bir matrah takdiri yapabilmek için somut tespitlere ihtiyaç bulunduğu, aksi ispatlanamadığı sürece (tasdiksiz defterlere yapılan kayıtlara dayanılarak mükellef tarafından) beyan edilen matrahların doğru kabul edilmesi gerektiği yönünde müstekar hale gelmiş kararlar vermektedir²⁹⁶. Diğer bir ifadeyle Danıştay; doğru defterlerin tasdik ettirilmeden kullanılması halinin söz konusu defterlerin “*yasal defter olma*” niteliğini ortadan kaldırmadığı görüşündedir. Ve bu defterlere kaydedilen alış faturalarının gerçeğe

296 Danıştay 7. Dairesi’nin 07.11.2001 tarih ve E: 2000/6138, K: 2001/3474 sayılı; 26.12.2001 tarih ve E: 2000/7910, K: 2001/4168 sayılı Kararları(Hayreddin Erdem, “Tasdiksiz Defterlere Kaydedilen KDV’nin İndiriminde Son Durum”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 150, Haziran 2005, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005066636.htm, 16.07.2009).

aykırı veya niteliği itibarıyla yanıltıcı olup olmadığı yönünden bir araştırma yapılmadan; sadece tasdiksiz defterlere kaydedilmeleri gerekçe gösterilerek KDV reddiyatı yapılmasına izin vermemektedir.

Vergi idaresi; *“doğru defterlerin tasdik ettirilmeden kullanılması”* durumunda önceleri direkt KDV reddiyatı yapmakta ve re’sen matrah takdir etmekteydi. Gerekçe olarak da ortada kanunen tutulmuş bir defter bulunmadığını ve bu nedenle *“re’sen matrah takdiri”* hakkının doğduğunu ileri sürmekteydi²⁹⁷. Ancak Danıştay’ın aksi yöndeki kararlarının müstekar hale gelmesi üzerine vergi idaresi bu görüşünü değiştirmiş ve Danıştay’a paralel görüş belirtmeye başlamıştır²⁹⁸.

2. VUK’un emretmediği (yanlış) defterlerin tasdikli olarak tutulması ise *“kanunen geçerli bir defter tutulmaması”* yani *“kanuni defter tutulmaması”* anlamına gelmektedir. Zira VUK bu defterlerin tutulmasını istememektedir. Kanun’un tutulmasını istemediği bir defterin tasdikli olarak tutulması *“VUK’a göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması”* fiiline denk gelmektedir. Her ne kadar yanlış tutulan defter tasdikli de olsa kanunun aradığı bir defter olmadığından; ortada kanuni bir defter bulunmamaktadır. Diğer bir anlatımla VUK’un anılan hükümlerindeki *“tutulması zorunlu defterler”* deyiminden kasıt; mükelleflerin durumlarına göre tutulması gereken defterlerdir. Bu nedenle yanlış defterlerin tasdik edilerek kullanılması re’sen takdir nedeni sayılacak ve iki kat birinci derece usulsüzlük cezasının uygulanmasını gerektirecektir. Burada kanuni bir defter tutulmadığından tasdik ödevinin yerine getirilip getirilmemesi önemli değildir. **Örneğin** 213 sayılı VUK’un serbest meslek kazanç defteri tutulmasını emrettiği bir kişinin tasdikli bir şekilde tutmuş olduğu işletme hesabı defteri; VUK’un tutulmasını emrettiği kazanç defterinin yerine geçemez.

²⁹⁷ Maliye Bakanlığı’nın İstanbul Defterdarlığı’na gönderdiği 27.10.2000 tarih ve 49122 sayılı Yazı, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/kdv/ornek19.htm>(05.07.2009).

²⁹⁸ Maliye Bakanlığı’nın 21.05.2002 tarih ve B.07.GEL.0.53/5329647/22906 sayılı Özelgesi, http://forum.izsmmmo.com/forum_posts.asp?TID=1083(10.08.2009).

Danıştay yanlış defter tutulması durumunu usulsüzlük cezası ve matrah takdiri açısından iki farklı biçimde yorumlamaktadır. Buna göre Danıştay;

- Yanlış defter tutulması fiilinin re'sen takdir nedeni olduğu ve bu nedenle birinci derece iki kat usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği,

- Ancak kayıt ve beyan dışı bırakılan bir kazancın varlığı somut olarak tespit edilmedikçe (sadece yanlış defter tutulması nedeniyle) gelir ve kurumlar vergisi tarhiyatı yapılamayacağı,

- Ve daha önce indirim konusu yapılmış KDV'lerin reddedilemeyeceği,

Yönünde görüş belirtmektedir²⁹⁹. Danıştay da yanlış defter tutulması halinde *“kanunen geçerli olan”* bir defterden yani *“kanuni defterden”* bahsetmenin mümkün olamayacağı görüşündedir. Bununla birlikte Danıştay, 213 sayılı VUK'un 3/B madde hükmünü de göz önünde tutarak (yani ekonomik yaklaşım ilkesine bağlı kalarak) ortada somut bir tespit olmadan ne gelir vergisi ne kurumlar vergisi ne de KDV (hem indirilecek KDV hem de hesaplanan KDV yönünden) tarhiyatı yapılmasına izin vermektedir.

Danıştay'ın müstekar hale gelen bu görüşüne karşın vergi idaresi önceleri *“bilanço esasına göre defter tutması gerektiği halde işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefin tuttuğu bu defter kanuni defter olarak kabul edilemeyeceğinden, KDV'nin de indirimi mümkün bulunmamaktadır”* şeklinde görüş beyan etmekteydi³⁰⁰. Ancak Danıştay'ın sürekli olarak idare aleyhine karar vermesi üzerine vergi idaresi bu görüşünü değiştirmiş ve Danıştay'la paralel bir görüş arz etmeye başlamıştır.

²⁹⁹ Danıştay 4. Dairesi'nin 21.03.2007 tarih ve E: 2006/286, K: 2007/913 sayılı Kararı(Abdullah Tolu, *“Bilanço Esası Yerine İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerin KDV İndirimlerinin Reddedilemeyeceği”*, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 181, Ocak 2008, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080110572.htm, 02.07.2009).

³⁰⁰ Maliye Bakanlığı'nın 04.08.1995 tarih ve 43488 sayılı Özelgesi(Can Erol, *“Bilanço Esasına Göre Defter Tutması Gerekirken İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerin Yüklendikleri KDV'yi İndirip İndiremeyecekleri”*, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 34, Ekim 1995, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=199510623.htm, 10.08.2009).

2. Defterlerin Sürekli Form Yerine A4 Kâğıdına Basılması

Bilindiği üzere 213 sayılı VUK, defterlerin ciltli olarak tutulmasını öngörmüştür. Aksi yöndeki bir uygulama için “*kanun ya da genel tebliğ*” bazında izin verilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda hâlihazırda müteharrik yapraklı defter tutabilecek iki grup mükellef vardır. Bunlar; birinci ve ikinci sınıf tüccarlardır. Birinci sınıf tüccarlara bu yetkiyi 213 sayılı VUK’un 183. maddesi vermiştir. İkinci sınıf tüccarlar ise bu yetkisini 203 seri no.lu VUK Genel Tebliği’nden almaktadır. Söz konusu düzenlemelere göre serbest meslek erbabının müteharrik yapraklı defter tutmasına yasal olarak imkân bulunmamaktadır. Ancak uygulamada serbest meslek kazanç defterlerinin de müteharrik yapraklı olarak tutulmasına izin veren özelgelere rastlanılmaktadır³⁰¹.

Defter tasdikinde duraksama yaşatan hususlardan bir diğeri ise, sürekli form özelliği taşımayan ve lazer yazıcılarda print edilebilen A4 sayfalarının tasdik ettirilerek kullanılıp kullanılmayacağı konusundadır. Yasal defterlerin lazer yazıcılarla dökülmesi; defterlerin daha okunur olmasına ve bu okunurluluğunu daha uzun bir süre koruyabilmesine yol açmaktadır. Bu kolaylık nedeniyle mükellefler, sürekli form yerine (lazer yazıcılarda kullanılan) A4 tipi kâğıtları sıra numaralı olarak notere tasdik ettirmek suretiyle kullanmak istemektedirler. Maliye Bakanlığı’nın Noterler Birliği’ne göndermiş olduğu 17.04.2003 tarih ve 16673 sayılı Yazı’da “*213 sayılı VUK’a göre mükelleflerce tutulması mecburi olan defterlerin A4 (210 x 297 mm) ebadında ve müteharrik sayfalar şeklinde noterlerce tasdik edilmesinde herhangi bir sakınca bulunmadığı*” belirtilmiştir. Noterler Birliği bu yazıya istinaden yayımlamış olduğu 01.07.2003 tarih ve 23 sayılı Genelge ile bu durumu tüm noterlere duyurmuştur³⁰². Zaten tasdik edilecek defterlerde kullanılacak kâğıtların nev’i önemli olmayıp, tasdik işlemlerinin VUK’da belirtilen usul ve esaslara uygun olarak yapılmış olması yeterlidir. Buna göre, kullanılacağı tahmin

³⁰¹ İstanbul Defterdarlığı’nın 01.11.2004 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.20./VUK-10912-10184 sayılı Özelgesi,

http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2004/vergiusul_2004/10184.htm(09.08.2009).

³⁰² Bumin Doğrusöz, “Defterlerin Tasdiki ve Uygulamada Duraksamaya Neden Olan Bazı Konular”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 181, Ocak 2008,

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080110593.htm(07.09.2009).

edilen sayıda A4 kâğıdının her sayfasının tasdik makamının resmi mührü ile mühürlenmesi ve müteselsil sayfa numaraları verilmesi kaydıyla bu kâğıtlara defter tasdiklerinin yapılmasında bir sakınca bulunmamaktadır³⁰³. Bununla birlikte yasal süresinde bilgisayar formu şeklinde tasdik ettirilen defterlerin dönem içinde A4 kâğıdı şeklinde değiştirilmesi mümkün değildir. Ancak tasdikli bilgisayar formlarının dönem içinde bitmesi halinde, bu mümkün olabilecektir³⁰⁴.

3. Tasdikli Ön Sayfa Yerine Tasdiksiz Arka Sayfaya Kayıt Yapılması

Gerek sürekli formdan gerekse A4 kâğıdından mütevellit müteharrik yapraklı defterlerin tasdikli sayfaları yerine tasdiksiz arka yüzlerine kayıt yapılması iki farklı biçimde ortaya çıkmaktadır.

- Bunlardan birincisi, müteharrik yapraklı defterlerin tasdikli sayfalarının bitmesi dolayısıyla tasdiksiz arka kısımlarına kayıt yapılması halidir. Burada mükellefler tasdikli defterlerinin bitmesi üzerine yeni defter tasdik ettirmeyi unuttukları için defter sayfalarının tasdiksiz arka yüzlerine kayıt yapmaya başlamaktadırlar.

- İkinci durum ise, bilgisayar aracılığıyla yazılımı yapılan defterlerin bilgisayardan dökümünün alınması sırasında, yazılımın noter onayı içeren sayfa yüzüne değil de onaysız arka yüze gerçekleştirilmesi ve onaylı olan sayfaların döküm yapılan sayfaların arka yüzünde boş olarak yer alması durumudur.

Vergi idaresi, tasdikli yaprakların tamamı boş olarak dururken tasdiksiz arka kısımlara kayıt yapılmasıyla ilgili olarak “*Müteharrik yapraklar sıra numarası izliyor ve kayıtlar usulüne uygun yapılmış ise, noter tasdiklerinin kayıtların yapıldığı sayfanın arka yüzünde bulunmasında herhangi bir sakınca bulunmamaktadır*” şeklinde görüş bildirmiştir³⁰⁵. Vergi idaresi bir başka özelgesinde de “*Yevmiye defterine yapılan kayıtların tasdikli defteri kebire süresinde ve usulüne uygun*

³⁰³ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.11.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02 sayılı Özelgesi, [http://www.avdb.gov.tr/y/mukteza/muktezadetay.asp?id=105037\(08.06.2009\)](http://www.avdb.gov.tr/y/mukteza/muktezadetay.asp?id=105037(08.06.2009)).

³⁰⁴ İstanbul Defterdarlığı'nın 16.12.2004 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.20./ VUK-11765 sayılı Özelgesi, [http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2004/vergiusul_2004/11765.htm\(16.01.2010\)](http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2004/vergiusul_2004/11765.htm(16.01.2010)).

³⁰⁵ Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 12.05.1998 tarih ve 17573 sayılı Yazısı(Özyer, s. 310).

kaydedilmesi şartıyla, yevmiye defterinin arka sayfalarında yer alan kayıtlara dayalı KDV indirimlerinin bu çerçevede kabulünün mümkün olduğu” yönünde görüş belirtmiştir³⁰⁶. Vergi idaresinin bu görüşü özelgeler bazında açıklandığından ve bazı özelgelerde de bunun aksi yönde görüş belirtildiğinden³⁰⁷; bazı inceleme elemanları tasdiksiz arka sayfalara yapılan kayıtları geçerli kabul etmemekte ve cezalı tarhiyat yapılması yönünde rapor tanzim etmektedir. Diğer bir anlatımla bu konu hakkında vergi idaresince (inceleme elemanlarını bağlayıcı olan) herhangi bir genel tebliğ ya da uygulama iç genelgesi çıkarılmadığından; inceleme elemanları arasında uygulama birliği bulunmamaktadır. Bu durum ise, aynı fiili işlemiş olan vergi mükelleflerinin farklı yaptırımlara maruz kalmasına sebep olmaktadır.

Danıştay da vergi idaresine paralel bir şekilde “*Müteharrik yapraklı yevmiye defterinin tasdiksiz arka sayfalarında gösterilen indirilecek KDV’lerin, tasdikli olan diğer yasal defterlerle mukayese edilmeden reddedilemeyeceği*” görüşünü savunmaktadır³⁰⁸. Diğer bir anlatımla idari yargı; defterlerin onaylanması işleminin defterlere sıhhat kazandıran ve bunların ileride değiştirilmesini önleme amacı taşıyan bir işlem olduğu, önlü arkalı bir bütün olan sayfanın ön yüzünün onaylı olmasının tasdiksiz arka yüzde yazılı olanların geçerli olmasına neden olduğu görüşündedir.

Diğer taraftan A4 kâğıdının her iki yüzüne de müteselsil sayfa numarası verilmesi ve bu kâğıdın her iki tarafının da onaylatılması halinde; yasal defterlerin bu şekilde tasdik ettirilmiş olan A4 kâğıtlarında tutulması ve bu kâğıtlara önlü arkalı yazdırılması mümkün bulunmaktadır³⁰⁹.

³⁰⁶ Maliye Bakanlığı’nın 02.11.2003 tarih ve 50774 sayılı Özelgesi, [www.yaklasim.com.tr\(03.09.2009\)](http://www.yaklasim.com.tr(03.09.2009)).

³⁰⁷ İstanbul Defterdarlığı 26.02.2002 tarih ve 5597 sayılı Özelgesi’nde “*yevmiye defterinin tasdiksiz arka yüzüne yapılan kayıtların kanunen geçerli kayıt olarak kabul edilemeyeceği ve söz konusu kayıtlar nedeniyle re’sen matrah takdiri yapılabilmesi için mükellef dosyasının takdir komisyonuna ya da incelemeye sevk edilmesi gerektiği*” şeklinde görüş belirtmiştir. (Zekai Özcan, “Yevmiye Defterinin Arka Sayfası, Noter Tasdikli Faturanın Ön Sayfası ve KDV İndirimi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 78, Haziran 2010, s. 154).

³⁰⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 24.12.2004 tarih ve E: 2004/135, K: 2004/197 sayılı Kararı, [http://www2.suryay.com.tr/mevzuat/content.asp?Dosya=141357\(18.09.2009\)](http://www2.suryay.com.tr/mevzuat/content.asp?Dosya=141357(18.09.2009)).

³⁰⁹ İstanbul Defterdarlığı’nın 23.12.2003 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.20./VUK-225-015069 sayılı Özelgesi, [http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/vergiusul/15069.htm\(09.09.2009\)](http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/vergiusul/15069.htm(09.09.2009)).

VII. DEFTER KAYITLARININ TEVSİKİ

213 sayılı VUK'un 227. maddesinde “*Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir*” hükmü vazedilmiştir. Buna göre yasal defterlere yapılan her kayıt, muteber vesikalarla tevsik edilmek zorundadır. Bu bağlamda 213 sayılı VUK, vergilendirmeye ilgili belirli olgu ve işlemlerin mükellefler tarafından belirli belgelere bağlanmasını ve bu belgelerle ispat edilmesini istemektedir. Bu durum, mükellef beyanına dayanan Türk Vergi Sistemi'nin zorunlu bir gereğidir. Verginin tarhi mükellefin beyanına, mükellefin beyanı defter kayıtlarına, defter kayıtları ise yasal koşulları içeren belgelere uygun olmalıdır³¹⁰.

Mükelleflerin üçüncü kişilerle olan ilişki ve işlemlerini belgeleme zorunluluğu, 213 sayılı VUK'un (ispat ve belgeleme yükünü kural olarak mükellefin üzerinde bırakan) genel yaklaşımına uygundur. Öte yandan mükellefler ilişki ve işlemlerini istedikleri belgelerle değil, VUK'un belirttiği vesikalarla belgelendirmek zorundadır³¹¹. Vesika; mükellef yönünden kayıt ve beyanın doğru olduğunu gösteren bir ispat vasıtasıdır. Vergi idaresi yönünden ise, vergi denetiminin bir aracı ve esasını teşkil eder³¹². Defterlere işlenen kayıtları tevsik etmek için kullanılan bu vesikalara “*ispat edici vesikalar, ispat edici kâğıtlar veya ispat edici belge*” adı verilir³¹³. Vergi yasalarının uygulanması açısından vesika; tutulan defter ve kayıtların ispatı, tevsiki, açıklanması için gerekli olan her türlü belgedir³¹⁴.

Madde metninde “*üçüncü kişilerle olan ilişki ve işlemler*” ifadesine yer verilmiş olmakla beraber, mükellefler kendi iç bünyelerindeki kayıtları da tevsik etmek zorundadır. Özellikle iç bünyede oluşan amortisman kayıtları, karın bulunması, vergi matrahının hesaplanması gibi doğrudan doğruya vergilendirmeye ilgili konuların tevsik edilmesi zorunludur³¹⁵.

³¹⁰ Kaneti, s. 161.

³¹¹ Kaneti, s. 162.

³¹² Kanat, s. 762.

³¹³ Atlı ve Çevik, s. 196.

³¹⁴ Kumkale, s. 52.

³¹⁵ Kanat, s. 763.

Kayıtların tevsikinde kullanılacak olan vesikaların pek çok çeşidi vardır. Vergilendirmeye yakın ilişkisi bulunan belgelerden bir kısmının mahiyeti 213 sayılı VUK'un 229-242. maddelerinde kesin hükümlerle belirtilmiştir. Bu noktada şu soru gündeme gelmektedir. İspat vesikası olarak sadece VUK'da sayılan vesikalara mı itibar edilecek, yoksa bunlar dışında kalan deliller de dikkate alınacak mıdır? Vergi ihtilaflarında ilk nazarda VUK hükümlerinin dikkate alınması ve daha sonra, ortaya çıkan ihtilafın mahiyetine göre, sair delillere de müracaat edilmesi mümkün bulunmaktadır³¹⁶. Zira VUK ispat edici kâğıtları, 227/1. maddede yapılan tanımdan da görüleceği üzere, geniş anlamda kabul etmektedir. Bu nedenle defter tutmak zorunda olan mükellefler, defterlerine yaptıkları kayıtları gerek VUK'un 229-242. maddelerinde sayılan belgelerle ve gerekse genel hukuk kaideleri uyarınca muteber kabul edilen belgelerle tevsik etmek zorundadır.

Öte yandan defter kayıtlarının tevsikinde kullanılan belgeler biçimsel kurallara uygun olmasına karşın belirledikleri ilişki ve işlemlerin gerçek mahiyetini yansıtmıyorsa, bunların kanuni olarak hiçbir geçerlilikleri yoktur. Bu bağlamda Danıştay bir kararında "*gider kaydının geçerli belgelere dayanmadığının anlaşılması halinde ikmalen vergi salınabilir*" şeklinde içtihatla bulunmuştur³¹⁷.

VIII. DEFTERLERİN MUHAFAZA VE İBRAZ EDİLMESİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ

213 sayılı VUK marifetiyle hesap dönemi bazında tutulması zorunlu kılınan defterlerin belirli bir süre saklanması mecburiyeti vardır. Diğer bir ifadeyle defterlerin ait olduğu hesap döneminin kapanması ve gerekli beyannamelerin verilmesinden sonra bu defterlerin işi hemen bitmemektedir. Zira hesap dönemi kapandıktan sonra zamanaşımı süresi içinde vergi incelemesi yapılması mümkündür. Dolayısıyla geçmiş hesap dönemlerine ait işlemlerin denetlenebilmesi için bu dönemlerde tutulmuş olan defter ve belgelere ihtiyaç vardır. Bu nedenle 213 sayılı VUK, defterlerin (ilgili buldukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak) 5 yıl

³¹⁶ Ulusoy, s. 234.

³¹⁷ Danıştay 4. Dairesi'nin 19.11.1973 tarih ve E: 1972/4509, K: 1973/4761 sayılı Kararı(Şamiloğlu, s. 319).

müddetle muhafazasını ve gerekirse bu süre içinde yetkili makamlara ibrazını mecburi kılmıştır.

Defter tutma ve dolayısıyla defterlerin “*muhafaza ve ibrazı*” da bir vergi ödevidir. Bu bağlamda “*defter tutma*” yükümlülüğünün yerine getirilmesinden esas olarak mükellefin kendisi sorumludur. Ancak vergi mükellefi sıfatı kazanan tüzel kişiler ile medeni hakları kullanma (fiil) ehliyetine sahip olmamasına karşın “*vergi ehliyeti*” müessesesi sonucu mükellef olan gerçek kişilerde söz konusu ödevlerin yerine getirilmesi özellik arz etmektedir. Zira vergi ehliyeti kişinin iradesine bağlı tasarrufları gerektirmez. Nitekim vergi borcu, kişinin hukuki tasarrufu olmaksızın sırf vergiyi doğuran olay dolayısıyla ve kanunla meydana gelir. Vergi doğuran olayın, fiil ehliyeti olan veya olmayan bir kişi için meydana gelmesinde fark yoktur³¹⁸. Çünkü vergi kanunları kişinin kazancını hedef tutar. Bu kazanç üzerinden ödeme gücüne göre vergi alınması söz konusudur. Şu halde ehliyeti olup da ödeme gücü bulunmayan kişileri vergi borçlusu saymak ve ehliyeti olmamakla beraber mali gücü bulunan kişileri vergi dışı bırakmak, vergileme olayının anlamıyla bağdaşmamaktadır³¹⁹.

İşte yukarıda açıklanmaya çalışılan hallerde (küçüklerin, kısıtlıların, tüzel kişiliği olan ya da olmayan kurumların vergi mükellefi ya da sorumlu olması durumunda) vergisel ödevlerin³²⁰ kimler tarafından yerine getirileceği hususu 213 sayılı VUK’un 10. maddesinde düzenlenmiştir. Defter tutma ödevi “*defterlerin kanuna uygun tutulması, defterlere kayıt yapılması, defterlerin tasdik ettirilmesi ve defterlerin muhafazası ve ibrazını*” kapsayan bir üst başlıktır. Bu nedenle defter tutma ödevinden ve dolayısıyla “*kayıt, tasdik ve muhafaza ve ibraz*” nizamından kimlerin sorumlu olduğunu tespit etmek için 10. maddeye bakmak gerekir. Buna göre muhafaza ve ibraz ödevinden aşağıda sayılan kimseler sorumlu olmaktadır.

³¹⁸ Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınları, Ankara, 1990, s. 57.

³¹⁹ Nezihe Sönmez, **Vergi Hukuku-I**, İstiklal Matbaası, İzmir, 1976, s. 30.

³²⁰ Vergi ödevinin kapsamına “*bildirme, defter tutma, belge düzenleme, defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz, beyanname verme, vergi borcunu ödeme*” yükümlülükleri girmektedir.

- Küçük ve kısıtlı olmayan gerçek kişilerin vergi mükellefi ya da sorumlusu olması halinde defter tutma ödevi mükellefin kendisine aittir. Zira vergi hukukunda mükellef veya sorumluların kanundan doğan vergi ödevleri, prensip olarak, kendileri tarafından yerine getirilir³²¹. Küçük ve kısıtlı olmayan gerçek kişiler, muhafaza ve ibraz ödevini ve bu ödevle bağlı vergisel sorumluluklarını özel sözleşmelerle bir başkasına devredemezler³²². Zira VUK'un 8/3. maddesi buna engel olmaktadır.

- Tüzel kişilerin vergi mükellefi ya da sorumlusu olması halinde defter tutma ödevi bunların "*kanuni temsilcilerine*" aittir.

Tüzel kişi gerçekte kişilik sahibi olmayan ancak varsayımsal olarak kişilik sahibi olduğu kabul edilen ortak bir amacın sürekli olarak gerçekleşmesini sağlayacak örgütlenmeye sahip kişi veya mal topluluklarıdır³²³.

Kanuna dayanan temsil yetkisine "*kanuni temsil*"; bu tür yetkiye sahip olan kişiye de "*kanuni temsilci*" denir. Kaynağını temsil edilenin istek ve iradesinden alan temsil yetkisine ise "*iradi temsil*"; bu şekilde yetkili kılınan kişiye de "*iradi temsilci*" adı verilir³²⁴. VUK'un 10. maddesinde belirtildiği üzere tüzel kişilerin vergisel ödevlerinin yerine getirilmesinde "*kanuni temsil*" esastır. Yani temsilci başkasının "*nam ve hesabına*" vergiyle ilgili ödevleri yerine getirme yetkisini vergi kanunlarından alır. Gerçekte bu yetki, temsilci için yasal bir yükümlülüktür. Bu yükümlülüğe aykırı davranışın gerektirdiği sorumluluk da vergi kanunlarında düzenlenmiştir³²⁵. Tüzel kişilerde genellikle şirket müdürü ya da yönetim kurulu, kanuni temsilci sıfatını haiz olmaktadır³²⁶. Kanuni temsilcinin, bu sıfatı taşıdığı sürece, temsil edilenin vergiyle ilgili ödevlerini yerine getirme yükümlülüğünden

³²¹ Erginay, s. 58.

³²² Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 04.06.2001 tarih ve E: 2001/5241, K: 2001/6129 sayılı Kararı, [http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp\(18.11.2009\)](http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp(18.11.2009)).

³²³ Ekrem Işık, "Vergi İnceleme Tutanaklarının Vekâlet Yoluyla İncelenmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 259, Nisan 2010, s. 18.

³²⁴ Turgut Candan, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006(Temsil), s. 7.

³²⁵ Candan, Temsil, s. 7.

³²⁶ Erginay, s. 58.

sözleşmeyle kurtulması olanaklı değildir³²⁷. Kanuni temsilcinin gerçek kişi ve ehil olması şarttır³²⁸.

Tüzel kişilerde kanuni temsilcilerin kimler olduğu, yetkilerinin sınırı ve bu yetkilerin gereği gibi kullanılmaması dolayısıyla sorumlulukları; her bir tüzel kişinin tabi olduğu özel kanununda belirtilmektedir. Buna göre vergi mükellefi tüzel kişiler adına (VUK'un öngördüğü şekil ve şartlarda) defter tutmakla sorumlu kılınan kanuni temsilcilerin kimler olduğu ve sorumluluklarının şekli; Türk Medeni Kanunu, Borçlar Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve ilgili diğer mevzuatta belirlenmiştir. Bu bağlamda ticaret şirketlerinde kanuni temsilcinin kimler olduğu vd. hususlar, 6762 sayılı TTK'da hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla bir ticaret şirketinde defter tutma ödevinin yerine getirilmesinden kimin sorumlu tutulacağını bulmak için TTK'ya bakmak lazım gelir. **Örneğin** 6762 sayılı Kanun'un 317. maddesinde “*Anonim şirket idare meclisi tarafından idare ve temsil olunur*” hükmü yer almaktadır. Buna göre anonim şirketin kanuni temsilcisi idare meclisi yani yönetim kuruludur.

- Küçüklerin ve kısıtlıların vergi mükellefi olması halinde defter tutma ödevi bunların “*kanuni temsilcilerine*” aittir. Bir kimse erginliğe ulaşınca kadar ana ve babasının velayeti altındadır. Mallarının ve kendisinin korunması velayet kurumuyla sağlanır³²⁹. Bu bağlamda küçükler ergin oluncaya kadar onların ana ve babaları yani velileri “*kanuni temsilci*” sıfatını haiz olmaktadır. Ancak bir küçüğün ana ve babasının her ikisi de ölmüş ya da gaipliklerine karar verilmiş yahut velayet hakkı her ikisinden de kaldırılmış olursa bu küçüğe “*vasi*” atanır. Bu durumda vasi “*kanuni temsilci*” sıfatını kazanır. Diğer taraftan erginliğe erişmiş bulunan bir kimse çeşitli sebeplerden dolayı kendisini ve mallarını bizzat yönetmekten “*aciz (kısıtlı)*” olabilir. Bu gibi durumlarda devreye vesayet hukuku girmektedir³³⁰. Akıl hastalığı veya akıl zayıflığı, bir yıl ve daha uzun süreli hürriyeti bağlayıcı bir cezaya mahkûm olma, savurganlık, alkol ve uyuşturucu madde bağımlılığı, kötü yaşama tarzı, kötü yönetim, yaşlılık, sakatlık, deneyimsizlik, ağır hastalık gibi haller Medeni Kanun'da

³²⁷ Candan, Temsil, s. 10.

³²⁸ Candan, Temsil, s. 9.

³²⁹ Turgut Akıntürk, **Medeni Hukuk**, Beta Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 307.

³³⁰ Akıntürk, s. 307.

kısıtlama nedeni olarak sayılmıştır. Bu şekilde kısıtlı olanlara da “vasi” atanmaktadır. Söz konusu vasiler, Medeni Kanun uyarınca, kısıtlıların “*kanuni temsilcileri*” olmaktadır.

Medeni Kanun uyarınca veli, vasi ve kayyım sıfatını kazananlar; vergi mükellefi küçük ve kısıtlılara ait defter tutma ödevinin yerine getirilmesinden sorumludurlar. Söz konusu kanuni temsilciler bu sorumluluklarını bir başkasına devredemezler.

- İş ortaklıkları, cemaatler ve adi ortaklıklar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin vergi mükellefi olması halinde defter tutma ödevi bu teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcilerine aittir.

Tüzel kişiliği haiz olmayan adi ortaklıkta temsil yetkisinin kime ait olduğu şirket sözleşmesinde gösterilmiş olabilir. Yahut ortaklar genel kurul halinde verecekleri bir kararla temsilci tayin edebilirler. Diğer hallerde yani sözleşmede sarahat yoksa ve genel kurul da temsilci tayin etmemişse ortakların her biri, eğer idare hakkını haiz ise, şirketi temsil de edebilir. İdare hakkı olağan işlerde, esas itibarıyla, her bir ortağa ait olduğundan; her bir ortak temsil yetkisini de haizdir. Bu bağlamda şirket sözleşmesi ya da genel kurul marifetiyle özel bir temsilci tayini yapılmamışsa, muhafaza ve ibraz ödevinden idare hakkına sahip tüm ortaklar müştereken sorumlu olmaktadır. Bu nedenle defter belge ibraz yazısının tüm ortaklara tebliğ edilmesi gerekir. Herhangi bir ortağın defter belgeleri incelemeye ibraz etmiş olması diğer ortakları bu sorumluluktan kurtarır. Eğer yapılan tebligatlara rağmen ibraz ödevi hiçbir ortak tarafından yerine getirilmez ise, temsil yetkisine sahip tüm ortaklar hakkında gerekli cezai müeyyideler uygulanır.

Netice olarak adi ortaklıklarda ibraz ödevini şu şekilde özetleyebiliriz: Defter ve belgeler ortaklık adına ibraz edilir. Defter ve belgelerin herhangi bir ortaktan ibrazı istenebilir³³¹.

³³¹ Arıkan, s. 174.

- Türkiye’de bulunmayan mükelleflere ilişkin defter tutma ödevinin yerine getirilmesinden bunların Türkiye’deki temsilcileri sorumludur.

Kanuni temsilciler ya da 10. maddede sayılan diğer sorumlular, 213 sayılı VUK’un kendilerine yüklemiş olduğu bu sorumluluğu vekâletname ya da başka bir özel sözleşme ile üçüncü kişilere devredemezler. Çünkü VUK’un sorumluluk yüklediği bu kişiler; kanuni temsilcisi oldukları kişilerin tabi oldukları özel kanunlarında, tüzüklerinde ya da ana sözleşmelerinde belirtilmiş kişilerdir. Kanuni temsilcilik sıfatını özel sözleşmelerle üçüncü şahıslara devredemeyen bu kişiler, VUK’un kendilerine (kanuni temsilci sıfatını haiz olmaları nedeniyle) yüklediği “*defter tutma*” ve dolayısıyla “*muhafaza ve ibraz*” sorumluluğunu başkalarına devredemezler. **Örneğin** tutulması mecburi olan defter ve vesikaların muhafaza ve ibraz ödevi, limited şirketlerde müdürlere aittir. Müdürler bu ödevi memur ve müstahdemlerine yükleyerek sorumluluktan kurtulamaz³³².

Geçmiş dönem defter ve belgelerinin vergi incelemesine tabi tutulması halinde bu defter ve belgeleri ilgilere ibraz etmek mecburiyetinde olanlar, mevcut (hâlihazırdaki) sorumlulardır. Diğer bir ifadeyle defter belge ibraz yazısının tanzim edildiği tarih itibarıyla kanuni temsilci sıfatını haiz olanlar ibraz ödeviyle mükellef olmaktadır. **Örneğin** 2005 hesap dönemine ilişkin defter ve belge istem yazısı 15.06.2010 tarihinde tebliğ edilmiş ise, söz konusu defter ve belgeleri ibraz etmek mecburiyetinde olanlar 15.06.2010 tarihi itibarıyla kanuni temsilci sıfatını taşıyanlar olacaktır. 2005 yılında kanuni temsilci olmasına karşın 15.06.2010 tarihinde bu sıfatı haiz olmayanlardan ibraz yükümlülüğünü yerine getirilmesi istenemez.

A. Defterlerin Muhafazası

213 sayılı VUK uyarınca defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterler ile bu defter kayıtlarının dayanağını oluşturan vesikaları “*ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak*” 5 yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar. Defter ve belgelerin muhafaza ödevi, mükellefin beyanının

³³² O. Nuri Çevik, **Limited Şirketler Hukuku ve Uygulaması**, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2003, s. 711.

doğruluğunu kanıtlama yükünün doğal ve zorunlu sonucudur³³³. Öte yandan 6762 sayılı TTK'ya göre ticari defterlerin muhafaza süresi, deftere yapılan son kayıt tarihinden itibaren 10 yıldır. Ancak vergi mevzuatı açısından 5 yıldan sonra defterlerin saklanma ve dolayısıyla ibraz mecburiyeti ortadan kalkmaktadır.

VUK'un 253. maddesinde yapılan bu düzenlemeyle "*muhafaza zamanaşımı süresi*" belirlenmiş olmaktadır. Zamanaşımı esasen hak kazanma veya bir külfetten kurtulma yoludur. Kanunda yazılı sürelerin geçmesi ve şartların gerçekleşmesi neticesinde bir hak kazanma haline "*kazandırıcı zamanaşımı*"; bir külfetten kurtulma haline ise "*kaybettirici zamanaşımı*" denir³³⁴. Zamanaşımı; yasanın belirttiği şartlar altında bir sürenin geçmesiyle hak kazanmak, bir yükümlülükten kurtulmak, bir hak veya yetkiyi kaybetmek gibi bir sonuç doğuran, başlangıç ve sonu belirli bir zaman parçasıdır³³⁵. Bu tanımlamalar ışığında 5 yıllık muhafaza süresinin sonunda mükellefler, vergisel bir külfetten kurtulmaktadır. Bu bağlamda 5 yıllık muhafaza süresine "*kaybettirici zamanaşımı*" diyebiliriz.

Madde metninde "*ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak*" ibaresine yer verilmek suretiyle özel hesap dönemi tatbik edenlerin durumu da açıklanmıştır³³⁶. Buna göre özel hesap dönemi kullananlar, hesap döneminin kapandığı takvim yılını takip eden yılbaşından itibaren 5 yıl müddetle defterlerini saklamak zorundadır. **Örneğin** 1 Mayıs 2010-30 Nisan 2011 özel hesap dönemini kullanan bir mükellefin bu hesap dönemine ilişkin muhafaza yükümlülüğü 1 Ocak 2012 tarihinde başlayacaktır.

253. maddede saklama süresi, 5 yıllık genel (tarh) zamanaşımı³³⁷ süresine bağlanmış olmakla beraber; tarh zamanaşımı süresinin vergiyi doğuran olay nedeniyle değişebildiği durumlara bir atıf yapılmamıştır. Şöyle ki yıllara sâri inşaat onarım işinde

³³³ Kaneti, s. 170.

³³⁴ Mehmet Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007(Zamanaşımı), s. 26.

³³⁵ H. Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, Külcüoğlu Merkezi Yayınları, Afyonkarahisar, 2006, s. 216.

³³⁶ Dumlu, s. 492.

³³⁷ Tarh zamanaşımı süresi VUK'un 114. maddesinde "*vergi alacağıın doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak 5 yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar*" şeklinde belirlenmiştir.

vergiyi doğuran olay işin bittiği yılda doğmakta ve tarh zamanaşımı da izleyen yıldan başlamaktadır³³⁸. **Örneğin** 2008 yılında başlayan ve 2010 yılında biten bir inşaat taahhüt işi dolayısıyla tarh zamanaşımı süresi 2011 yılında başlayacak ve 31.12.2015 tarihinde bitecektir. Oysa 2008 yılında düzenlenen veya alınan bir belgenin ve tutulan defterin aynı süre içinde saklanması ve gerektiğinde ibraz edilmesi gerektiği şeklinde bir gönderme yapılmamıştır. Bu nedenle örneğimizdeki mükellef 2008 yılı defter ve belgelerinin 31.12.2013'den sonra muhafaza yükümlülüğünün sona erdiğini belirterek; bu defter ve belgelerini 2014 yılında yapılacak olan bir incelemeye ibraz etmeyebilir. Ki bu duruma uygulamada sıklıkla rastlanılmakta ve ihtilaf konusu olmaktadır.

Bununla birlikte 253. maddede geçen "*ilgili buldukları yılı*" ibaresinin "*kazancın ilgili bulunduğu hesap dönemi*" olarak dikkate alınması halinde, tarh zamanaşımı süresi ile muhafaza süresi çakışmış olacak ve sorun ortadan kalkacaktır³³⁹. Söz konusu tereddütlü duruma son vermek için 253. maddede bu yönde bir değişiklik yapılması yerinde bir davranış olacaktır. Zira yıllara yaygın inşaat ve onarım işi üzerinden örneklendirilmeye çalışılan bu ihtilaf, aşağıdaki durumlarda da yaşanmaktadır.

- Sabit kıymetler üzerinden ayrılan amortismanların bir gider unsuru olarak, gider yazıldığı yılda tevsiki gerekir. Bunun için de amortisman konusu sabit kıymetin iktisap bedelinin bilinmesine ihtiyaç vardır. Bu nedenle amortisman konusu kıymetlerin iktisabı ile ilgili belgeler ve önceki yıllarda ayrılmış amortisman kayıtları bakımından 5 yıllık muhafaza ve ibraz süresi, sabit kıymetin tamamen itfa edildiği yılı izleyen takvim yılı başından başlaması gerekir³⁴⁰. Ancak kanunda açık bir hüküm yoktur.

- Geçmiş yıllarla ilgili zararlar yıllık beyanname üzerinde mahsup edildiğinde; zararın doğduğu yıl bakımından muhafaza ve ibraz süresi dolmuşsa, bu yılla ilgili defter ve belgeler üzerinden zararın doğruluğunun incelenip incelenemeyeceği bir başka tartışma konusudur. **Örneğin** 2001 yılı zararını 2006 yılı beyannamesi üzerinde mahsup eden bir mükellefin, 2001 yılı defter ve belgelerini, 2006 yılıyla ilgili 5 yıllık

³³⁸ Özyer, s. 393.

³³⁹ Özyer, s. 393.

³⁴⁰ Özbalcı, VUK, s. 595.

muhafaza ve ibraz süresinin sonu olan 31.12.2011 tarihine kadar saklaması gerekir³⁴¹. Ancak bu konuda bağlayıcı bir düzenleme yoktur. Danıştay konuyla ilgili bir uyuşmazlıkta “Geçmiş yıl zararının ne derece gerçek olduğunun araştırılması için defter ve belgeleri istenen yükümlünün muhafaza mecburiyeti kalmadığından bahisle ibrazdan kaçınması halinde zarar tevsik edilememiş sayılır” şeklinde hüküm vermiştir³⁴².

- 5520 sayılı KVK hükümlerine göre tasfiyede kesin kar ve zarar, tasfiyenin sonuçlandığı yıl itibariyle çıkarılır. Bu nedenle aynı Kanun’un 17/1-ç maddesinde “Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zamanaşımı, tasfiyenin sona erdiği dönemi izleyen yıldan itibaren başlar” hükmü vazedilmiştir. Ancak muhafaza ve ibraz süresine ilişkin herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Bununla birlikte 5 yıldan uzun süren tasfiyelerde, tasfiye dönemlerine ait defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz süresinin tasfiyenin tamamlandığı yılı izleyen yıldan başlaması gerektiği yönünde görüş beyan edilmektedir.

İşini terk eden gerçek kişi mükellef, kullanmış olduğu defter ve belgelerini VUK’da belirtilen süre ve şekilde muhafaza ve ibrazla yükümlüdür. Diğer bir anlatımla faaliyetin tek edilmesi, muhafaza ve ibraz ödevini sona erdirmemektedir. Zira iş bırakılmış olsa bile, zamanaşımı süresi içinde her zaman inceleme yapılması mümkündür.

VUK’un 12. maddesinde “ölüm halinde mükelleflerin ödevlerinin mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçeceği” hüküm altına alınmıştır. Bu bağlamda defter tutmakla yükümlü olan bir gerçek kişi mükellefin ölmesi halinde bu kişiye ait defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz ödevi, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Mirasçılarının tamamının mirası reddetmesi halinde ise; murisin defter ve belgelerini muhafaza ve ibraz ödevi sulh mahkemesine geçer. Zira 6762 sayılı TTK’nın 68/2. maddesinde; mirasın resmi tasfiyesi halinde, murisin

³⁴¹ Şefik Çakmak, **2008 Yılı Gelir Vergisi Beyannamesi Düzenleme Rehberi**, ASMMO Yayınları, Ankara, 2008, s. 204.

³⁴² Danıştay 4. Dairesi’nin 11.12.1972 tarih ve E: 1971/8097, K: 1972/7362 sayılı; 29.03.1973 tarih ve E: 1972/1565, K: 1973/1524 sayılı Kararları, <http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp>(11.12.2009).

defter ve belgelerinin 10 yıl boyunca sulh mahkemesinde saklanacağı hüküm altına alınmıştır. Buna karşın serbest meslek erbabının ya da zirai kazanç sahibinin ölmesi ve mirasın resmi tasfiyeye tabi olması halinde muhafaza ve ibraz ödevinden kimin sorumlu tutulacağı konusu muğlaktır. Zira TTK'daki bu hüküm sadece tüccarları kapsamaktadır. VUK'da da bu konuya ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu durumda kanaatimizce Medeni Kanun'un miras hukukuna ilişkin hükümlerinin nazara alınması gerekir. Murisin hiç mirasçısı bulunmazsa, Medeni Kanun'un 501. maddesi uyarınca, miras Devlete (Hazineye) geçer. Bu bağlamda vefat eden serbest meslek erbabının ya da zirai kazanç sahibinin terekesinin resmi tasfiyeye tabi olması halinde muhafaza ve ibraz ödevinin resmi defteri tutan sulh mahkemesine (tereki hâkimliğine) geçtiğini söylemek kanaatimizce yanlış olmayacaktır. Ancak konu hakkında VUK'da açık bir düzenleme yapılmasına ihtiyaç vardır.

Ticaret şirketlerinin infisah etmesi halinde, defter ve belgelerin kim tarafından muhafaza edileceği konusunda vergi mevzuatında herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu nedenle uygulama 6762 sayılı TTK'nın amir hükümleri doğrultusunda şekillenmektedir. Ancak uygulamayı vergi idaresi açısından daha açık ve rahat hale getirecek düzenlemelerin VUK'da yapılmasına ihtiyaç vardır. İnfisah eden şirketlerin defterlerinin saklanması konusunda, 6762 sayılı TTK'nın 68. maddesinde şu şekilde bir düzenleme yapılmıştır.

- Kollektif ve adi komandit şirketlerin her ne suretle olursa olsun infisahı halinde bunlara ait defter ve kağıtlar, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki yetkili mahkeme tarafından 10 yıl boyunca saklanmak üzere ortaklardan birine veya notere tevdi olunur.

- Eshamlı komandit, limited ve anonim şirketlerin infisahı halinde ise, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki yetkili mahkeme tarafından 10 yıl boyunca saklanmak üzere sadece notere tevdi olunur.

TTK hükümlerine uygun olarak infisah etmemiş yani ticaret sicilinde halen faal gözüken ticaret şirketlerinin vergi mükellefiyeti, 213 sayılı VUK'un 160/2. maddesinde sayılan koşullar gerçekleştiği takdirde, vergi dairesince re'sen

kapatılmaktadır. Bu şekilde vergi mükellefiyeti re'sen terk ettirilen ticaret şirketlerindeki muhafaza ve ibraz ödevinin, ticaret sicili kayıtlarında halen kanuni temsilci olarak gözüken kişiye ait olması gerektiği kanaatindeyiz.

Tasfiye haline giren ticaret şirketlerinde kanuni temsilci sıfatı tasfiye memuruna geçmektedir. Bu bağlamda gerek tasfiye öncesi dönemlere ve gerekse tasfiye dönemlerine ait defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz ödevinden (tasfiye hali devam ettiği yani şirket henüz münfesih hale gelmediği sürece) tasfiye memurları sorumlu olmaktadır.

İflas halinde mükellefin varlığına tasarruf hakkı ortadan kalkar. Bu nedenle vergilemeyle ilgili ödevlerin mükellef tarafından yerine getirilmesi mümkün değildir. İcra ve İflas Kanunu'na göre, müflisin (iflasın başladığı dönemle bittiği dönem arasındaki) her türlü ödevinin iflas masası tarafından yerine getirilmesi gerekir. Bu bağlamda anılan dönemlerdeki muhafaza ve ibraz ödevinden iflas idaresinin sorumlu olması gerektiği kanaatindeyiz. Ancak bu konuda VUK'da ve diğer vergi kanunlarında açık bir düzenleme yoktur.

B. Defterlerin İbrazi

VUK'un 256. maddesi uyarınca mükellefler; muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter ve belgelerini muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. İbrazi ödevi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması ve tespitinin kolaylaştırılması açısından önem arz etmektedir. Bu ödev; tutulması zorunlu her türlü defter, belge, karne ve benzeri ortam kayıtlarını kapsamaktadır. Bunlardan sadece tutulması zorunlu olan defterlerin ve belgelerin ibraz edilmemesi re'sen takdir nedeni olarak karşımıza çıkmaktadır³⁴³.

Mükelleflere defter ve belgelerini incelemeye arz etmeleri için, VUK'un 14. maddesi uyarınca, en az 15 günlük süre verilir. 15 günden az olmamak üzere tanınan

³⁴³ Arıkan, s. 90.

bu süre zarfında ibraz ödevinin yerine getirilmesi şarttır. Aksi takdirde kaçakçılık suçu işlenmiş ve re'sen matrah takdirine sebebiyet verilmiş olunur. Zira VUK'un 30/2. maddesinin 3. bendinde *“VUK'a göre tutulması mecburi olan defterlerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi hali”* re'sen takdir nedeni olarak sayılmıştır. Aynı Kanun'un 359/a-2. maddesinde ise *“Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi”* hapis cezasını gerektiren *“gizleme”* fiili olarak kabul edilmiştir.

Tutulması ve muhafaza edilmesi mecburi olan defterlerin ibraz edilmemesi fiili, VUK'un mükerrer 355. maddesi uyarınca, özel usulsüzlük cezasını gerektirir.

Muhafaza edilme mecburiyeti devam eden defter ve belgelerin öngörülen sürede inceleme elemanına ibraz edilmemesi, indirim konusu yapılmış olan KDV'lerin reddini gerektirir. Zira defterlerin ibraz edilmemesi hâlinde, usulüne uygun kayıt yapıldığı kanıtlanamamaktadır. Bu nedenle gizleme fiilinin oluşması durumunda indirim konusu yapılmış KDV'lerin reddi gerekmektedir³⁴⁴.

İbraz etmeme eyleminin re'sen takdir sebebi olabilmesi için aşağıda sıralanan şartların gerçekleşmesi gerekir. Aksi takdirde re'sen takdir nedeni oluşmaz. Yine aşağıda belirtilen şartlar gerçekleşmediği takdirde kaçakçılık suçu da işlenmiş sayılmaz. Zira ibraz etmeme yani gizleme fiili gerçekleşmemiştir. Bu nedenle mükerrer 355. maddede öngörülen özel usulsüzlük cezası da kesilemez.

- İbraz etmeme eyleminin re'sen takdir nedeni olabilmesi için, defter ya da belgelerin 213 sayılı VUK'un 135. maddesinde sayılan inceleme elemanlarınca ibrazının istenmesi gereklidir.

- Defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmesini isteyen yazı, 213 sayılı VUK ve Tebligat Kanunu hükümlerine uygun olarak tebliğ edilmiş olmalıdır. Hatalı

³⁴⁴ Danıştay 7. Dairesi'nin 31.12.2004 tarih ve E: 2003/2142, K: 2004/3752 sayılı Kararı, [http://www2.suryay.com.tr/mevzuat/content.asp?Dosya=141358\(15.12.2009\)](http://www2.suryay.com.tr/mevzuat/content.asp?Dosya=141358(15.12.2009)).

tebligata bağı olarak ibraz etmeme suçu ileri sürülemez ve re'sen matrah takdiri yapılamaz³⁴⁵.

- İbraz etmeme eyleminin re'sen takdir nedeni olabilmesi için, vergi incelemesinin işyerinde yapılmış olması gerekmektedir. Bunun istisnası; işyerinin müsait olmaması, ölüm ve işin terk edilmesi, mükellef ya da sorumluların incelemenin dairede yapılmasını istemeleri gibi özel durumlardır. Hâlihazırda inceleme elemanları hazırlamış oldukları defter belge istem yazısında mükellefe aşağıdaki hususları tebliğ etmektedirler.

1. İncelemenin işyerinde yapılmasını istiyorlarsa en geç 15 gün içinde bu talebin kendilerine bildirilmesini.

2. İncelemenin dairede yapılmasını istiyorlarsa en geç 15 gün içinde defter belgelerini daireye getirmelerini.

İnceleme elemanlarının bu hareket tarzı Danıştay'ca da uygun bulunmaktadır. Vergi yargısı konuyla ilgili bir uyuşmazlıkta "*defter ve belgelerin belirtilen sürede ibraz edilmemesi ve yükümlünün incelemenin işyerinde yapılması gerektiği hususunda inceleme elemanına yönelik herhangi bir isteminin bulunmaması karşısında, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle olayda re'sen takdir sebebi bulunmaktadır*" şeklinde içtihatla bulunmuştur³⁴⁶.

Mükelleflerin işyerinde yapılacak incelemelerde ise defterlerin ibrazı için süre verilmesi koşul olmayıp, anında ibrazı asıldır. Defterler anında ibraz edilmediğinde durumun tespiti ile re'sen takdire gidilebilir. Maliye Bakanlığı mükelleflerin mazereti olması durumunda haklılık derecesine göre üç günden fazla olmamak kaydıyla süre verilebileceği görüşündedir³⁴⁷. Danıştay ise bu durumda da en az 15 günlük süre tanınması gerektiği görüşündedir.

³⁴⁵ Danıştay 4. Dairesi'nin 12.04.2000 tarih ve E: 1999/3973, K: 2000/1473 sayılı Kararı, [http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp\(12.09.2009\)](http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp(12.09.2009)).

³⁴⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 27.10.2000 tarih ve E: 2000/162, K: 2000/348 sayılı; 08.06.2001 tarih ve E: 2001/78, K: 2001/232 sayılı Kararları, [http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp\(11.05.2009\)](http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp(11.05.2009)).

³⁴⁷ Tosuner ve Arıkan, Usul, s. 196.

- İbraz etmeme eyleminin re'sen takdir nedeni olabilmesi için, vergi inceleme elemanlarınca istenilen defterlerin VUK'a göre tutulması zorunlu defterlerden olması gerekmektedir.

- İbraz etmeme eyleminin re'sen takdir nedeni olabilmesi için, defterlerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara "*herhangi bir nedenle*" ibraz edilmemiş olması gerekmektedir. Kanunda yer alan "*herhangi bir neden*" kavramı oldukça esnek bir kavram olup, geniş bir alanı kapsamaktadır. İbraz etmeme eylemi kusur ya da kasta bağlanmamış ve mücbir nedenler dâhil herhangi bir mazeret kabul edilmemiştir. Kanun maddesinin lafzından çıkan anlam budur³⁴⁸. Kanun maddesinin lafzından çıkan anlam bu olmasına karşılık defter ve belgeler, aşağıdaki üç halin varlığı halinde, (inceleme elemanınca 15 günden az olmamak üzere belirlenen) ibraz süresi geçtikten sonra da ibraz edilebilir. Bu ilave sürelerde ibraz ödevinin yerine getirilmesi durumunda, ibraz etmeme eylemine bağlı re'sen takdir ve cezai müeyyide hali oluşmaz. Aşağıda sayılan haller, ibraz ödevini ortadan kaldırmamaktadır. Sadece (ibraz etmeme fiiline bağlı herhangi yaptırıma muhatap kalınmadan) ibraz süresini uzatmaktadır.

1. Mükellefin defter ve belgelerini ibraz etmesini engelleyen mücbir sebep hallerinden³⁴⁹ birinin varlığı halinde, bu sebep hali ortadan kalkıncaya kadar, ibraz süresi işlemez.

2. Gelir vergisi mükelleflerinin ölümü halinde, defter ve belgelerin ibraz edilmesi için tanınmış olan süreye (VUK'un 16. maddesi uyarınca) ölüm tarihinden itibaren 3 ay eklenmelidir.

3. VUK'un 17. maddesi kapsamında mükellefe ek süre tanınması halinde, defter ve belgelerin ibraz edilmesi için önceden tanınmış olan süre bu ek süre kadar uzar.

³⁴⁸ Tosuner ve Arıkan, Usul, s. 193.

³⁴⁹ Danıştay'ın içtihadına göre mücbir sebepler, insanın iradesi dışında meydana gelen tesadüfi olaylardır ve önceden bilinmesine olanak yoktur (Selahattin Tuncer, "Vergi Hukukunda Zor Durum", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 105, Eylül 2001, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2001092772.htm, 11.11.2009).

- İbraz etmeme eyleminin re'sen takdir nedeni olabilmesi için, defter ibrazının “*muhafaza süresi*” içinde talep edilmesi gerekir. Muhafaza süresi sona erdikten sonra defter ve belgelerin yok edilmesi halinde suç işlenmiş olunmaz³⁵⁰.

C. Defterlerin Zayi Olmasının İbraz Yükümlülüğüne Etkisi

Defter ve belgelerin incelemeye ibrazı istendiği sırada var olan mücbir sebep hali, ibraz süresini, bu hal ortadan kalkıncaya kadar uzatmaktadır. Bu husus VUK'un 13 ve 15. maddelerinde açıkça hüküm altına alınmıştır. VUK'da düzenlenen bu husus, mücbir sebep hali de olsa defter ve belgelerin fiziken mevcut olduğu durumlar için yani ortada ibraz edilebilecek bir defter belge bulunduğu durumda hüküm ifade etmektedir. Buna karşın 13. maddede 4 fıkra halinde sayılan mücbir sebep halleri nedeniyle defter ve belgelerin zayi olması (geri gelmemek üzere mükellefin elinden çıkması yani yok olması) mümkündür. Bu durumda mücbir sebep hali ortadan kalksa bile incelemeye ibraz edilecek herhangi bir defter ve belge fiziken mevcut olamamaktadır. Bu özellikli husus, VUK başta olmak üzere hiçbir vergi kanununda ele alınmamıştır. Diğer bir anlatımla VUK, defter ve belgelerin mücbir sebepler sonucu yok olması (zayi olması) halinde ne gibi işlem yapılması gerektiğine ve zayi olmanın muhafaza ve ibraz ödevi üzerindeki etkisine yönelik herhangi bir düzenleme içermemektedir. Bu nedenle defter ve belgelerini zayi ettikleri için incelemeye ibraz edemeyen mükellefler, esas itibarıyla, re'sen matrah takdirine ve kaçakçılık suçuna neden olmaktadır. VUK'un 13. maddesinde sayılan mücbir sebep hallerinden defter ve belgelerin geri gelmemek üzere elden çıkmasına (zayi olmasına) neden olanları aşağıdaki gibidir.

1. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler(13/1). Sel, çığ düşmesi, toprak kayması da bu grupta değerlendirilmektedir. Bununla birlikte bu afetlerin mücbir sebep olarak değerlendirilebilmesi için afetin mükellefi etkilemesi ve herhangi bir vergisel ödevini yerine getirmesine engel olmalıdır. **Örneğin** işletmede meydana gelen küçük çaplı bir su basması muhafaza ve ibraz ödevine engel olmayacağından; bu durum mücbir

³⁵⁰ Tosuner ve Arıkan, Usul, s. 195.

sebepler hali olarak kabul edilemez. Defter ve belgelerin kendisinde olduğu iddia edilen muhasebecinin kayıp olması ve tüm aramalara rağmen bulunamaması durumu mücbir sebep olarak değerlendirilemez ve bu durum defter ve belgelerin ibraz zorunluluğunu ortadan kaldırmaz³⁵¹.

2. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması(13/4). Bu duruma en iyi örnek kaybolma ve çalıma olayıdır.

Yukarıda da ifade ettiğimiz üzere, defter ve belgelerin mücbir sebepler sonucu zayi olmasının ibraz ödevi üzerinde ne gibi değişiklikler meydana getireceğine dair VUK'da herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu noktada VUK'un 3/B maddesinden yola çıkmak lazım gelmektedir. Söz konusu maddede "*Vergilendirmede olayların gerçek mahiyeti esastır. Gerçek mahiyet, yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia edene aittir*" hükmüne yer verilmiştir. Bu bağlamda mükellefler, defter ve belgelerini 13. maddede sayılan mücbir sebepler dolayısıyla ziyaa uğrattıklarını iddia ve ispat edebilirler. Bununla birlikte mücbir sebeplerin ne şekilde ispat olunacağına ve ispat vasıtalarına dair VUK'da özel bir hüküm mevcut değildir. Bunun sebebi ise; VUK'un 3/B maddesinde "*Gerçek mahiyet, yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir*" hükmüne yer verilmek suretiyle, ceza usul hukukunda geçerli olan "*delil serbestisi*" kuralının vergi hukukuna da taşınmış olmasıdır. Bu bağlamda defterlerin zayi olmasına neden olduğu ileri sürülen olayın böyle bir ziyatı doğuracak nitelikte ve yoğunlukta olduğunun VUK'un 3/B maddesi kapsamında ispatlanması şarttır.

İşte defter ve belgelerinin mücbir sebep sonucu zayi olduğunu iddia eden mükellefler, yukarıda belirtilen şekilde, bu iddialarını muteber belgelerle ispatlamak zorundadır. Söz konusu iddiaların ispatı için mükellefçe ileri sürülen delillerin resmîyet kazanması ise, TTK'nın 68/4. maddesi marifetiyle gerçekleşmektedir. Anılan maddede "*Bir tacirin saklamakla mükellef olduğu defter ve kâğıtlar; yangın,*

³⁵¹ Danıştay 4. Dairesi'nin 20.05.1998 tarih ve E: 1997/882, K: 1998/1799 sayılı Kararı, [http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp\(14.12.2009\)](http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp(14.12.2009)).

su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet sebebiyle ve kanuni müddet içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren 15 gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yerin salahiyyetli mahkemesinden kendisine bir vesika verilmesini isteyebilir. Mahkeme lüzumlu gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir. Böyle bir vesika almamış olan tacir defterlerini ibrazdan kaçınmış sayılır” hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre ticari defter ve belgelerini zayi eden tüccarlar, ticari bir ihtilafta bunları ibraz etmekten kaçınmış sayılmamak için yetkili mahkemeden zayi (yitik) belgesi almak zorundadır. Zayi belgesi verilmesi için dava açılacak yetkili mahkeme asliye ticaret mahkemesidir. Bir yerde ayrı bir asliye ticaret mahkemesi yoksa asliye hukuk mahkemesinde de bu dava açılabilir. Zayi belgesi verilmesi davasında, bizzat işletmenin bulunduğu yer mahkemesi yetkilidir³⁵².

TTK'nın 68/4. maddesi kapsamında zayi belgesi talep edilebilmesi için ilgili kişinin tacir olması³⁵³, olayı (ziyayı) öğrendiği tarihten itibaren işyerinin bulunduğu yerdeki yetkili mahkemeden 15 gün içinde talepte bulunması, defter ve belgelerin “yangın, deprem su baskını, yer sarsıntısı” gibi bir afet sebebiyle ziyaa uğramış olması gerekir. Ziyaa uğramış olmaktan kasıt “defter ve belgelerin tamamen ortadan kalkması veya kullanılamayacak şekilde harap olmasıdır”. Aynı şekilde madde metninde yer alan “afet” kelimesini dar anlamda yorumlamamalı, tacirin elinde olmayan “olağanüstü her türlü tabii ve içtimai olaylar” dolayısıyla zayi belgesi istenebilmelidir. Defterlerin korunması amacıyla gerekli dikkat ve özenin gösterilmiş olmasına rağmen “ilgilinin elinde olmayan (mesela hırsızlık) sebeple defter veya belgenin yitirilmesi” halinde zayi belgesi istenebilir³⁵⁴. Ancak her hırsızlığı böyle bir sebep saymak yerinde olmayabilir. **Örneğin** dört yıla ait tüm defter ve belgelerin özel otomobil içinde bulundurulması mutad değildir. Otomobil içinde hiçbir şey

³⁵² Halil Yılmaz, “Ticari Defter ve Belgelerin Kaybolması”, [http://www.gurses-sanlioglu-yilmaz.av.tr/duyurugor.php?id=23\(11.03.2010\)](http://www.gurses-sanlioglu-yilmaz.av.tr/duyurugor.php?id=23(11.03.2010)).

³⁵³ Tacir olmayanlar mesela serbest meslek erbabı da genel hükümlere göre tespit davası açarak zayi durumunun tespitini mahkemeden istemelidir(Karayalçın, s. 69).

³⁵⁴ Karayalçın, s. 69.

alınmayıp yalnızca hırsızların işine yaramayan defter ve vesikaların alınması olgusu, yaşamın olağan gözlemlerine uygun düşmemektedir³⁵⁵.

TTK'da afet durumları sınırlandırılmadığına göre terör nedeniyle ticari işletmenin kundaklanması, taşıtların kaza ile işletmenin bulunduğu binaya çarpıp zarar vermesi (diğer koşulların da bulunması halinde) zayi belgesi istemek için gerekçe olabilir. Keza fırtına ve hortumu da doğal afet saymak gerekir³⁵⁶.

Kuşkusuz mahkeme her talep edene bu belgeyi vermemekte; gerek görürse olayı, keşif yapmak ve bilirkişi görevlendirmek suretiyle tahkik etmektedir³⁵⁷.

Zayi belgesi alan tacir, TTK'nın 68/4. maddesi uyarınca, defterlerini ibrazdan kaçınmış sayılmaz. Böylelikle tacir, defter ve belgelerin saklanmamasından dolayı TTK'ya bağlı olarak doğabilecek sonuçlardan kurtulacaktır. Öte yandan ticari defterlerinin açılış ve kapanış tasdiklerini yaptırmayan tacirlerin zayi belgesi almalarına imkân yoktur³⁵⁸.

TTK'da hüküm altına alınan zayi belgesi, Danıştay'ca vergi uygulamalarında da geçerli kabul edilmiştir. Danıştay'ın müstekar hale gelen kararlarında “*usulüne uygun olarak alınan zayi belgesini inceleme elemanına ibraz eden mükellefe kaçakçılık suçu atfolunamaz ve usulsüzlük cezası kesilemez*” şeklinde görüş birliği oluşmuştur³⁵⁹. Danıştay'ın bu anlayışını vergi idaresi de kabul etmiştir. Zayi belgesinin alınması bir anlamda “*mücbir sebep*” halinin kanıtı olarak kabul edilmekte ve ibraz etmeme suçuna bağlı vergi cezaları VUK'un 373. maddesi nedeniyle uygulanmamaktadır³⁶⁰. Buna göre zayi belgesi, defter ve belgelerin kişinin iradesi dışında elinden çıktığını ispatlamaya yarayan bir vesikadır.

³⁵⁵ Yılmaz,

[http://www.gurses-sanlioglu-yilmaz.av.tr/duyurugor.php?id=23\(11.03.2010\)](http://www.gurses-sanlioglu-yilmaz.av.tr/duyurugor.php?id=23(11.03.2010)).

³⁵⁶ Yılmaz,

[http://www.gurses-sanlioglu-yilmaz.av.tr/duyurugor.php?id=23\(11.03.2010\)](http://www.gurses-sanlioglu-yilmaz.av.tr/duyurugor.php?id=23(11.03.2010)).

³⁵⁷ Kanat, s. 70.

³⁵⁸ Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 20.11.1992 tarih ve E: 1991/3729, K: 1992/10671 sayılı Kararı(Kumkale, s. 21).

³⁵⁹ Danıştay 4. Dairesi'nin 26.05.1982 tarih ve E: 1982/594, K: 1982/2391 sayılı Kararı(Kanat, s. 71).

³⁶⁰ Şükrü Kızılot, “Defterlerin Zayi Kararının Vergi Mahkemelerini Bağlayıp Bağlamayacağı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 201, Eylül 2009, s. 23.

Diğer taraftan zayi belgesi alınması yani mücbir sebep, re'sen takdire gidilmesine engel teşkil etmez³⁶¹. Zayi belgesi sadece ibraz yükümlülüğünü ve ibraz etmeme suçuna ait cezaları ortadan kaldırır³⁶². Zayi belgesi alınmış olsa bile, bir verginin ziyaa uğratıldığı somut bir şekilde tespit edilirse re'sen tarhiyat yapılacağı tabiidir³⁶³. Buna göre defter ve belgelerin zayi olması “*indirim konusu yapılan KDV'lerin belgelendirilmesine ve dönem matrahının re'sen takdirine*” engel değildir³⁶⁴.

Mükellef henüz beyannamesini vermeden defter ve belgeleri zayi olmuşsa, matrah kendisinin başvurusu veya vergi dairesinin istemi üzerine takdir komisyonunca belli edilir. Mükellef isterse beyannamesini kendisine bildirilen bu matrah tutarı üzerinden verir ve beyan üzerinden tarhiyat yapılır. Beyannamesini verdikten sonra defter ve belgelerini mücbir sebep sayılan bir nedenle zayi eden bir mükellefin beyanının sağlıklı olmadığı diğer delillerle tespit edildiğinde matrahın re'sen takdiri istenir. Takdir komisyonunca beyandan daha fazla matrah takdir edilmesi halinde, fark üzerinden VUK'un ilgili hükümleri çerçevesinde vergi ziyayı cezalı tarhiyat yapılır. Burada ilave matrah takdir edilmesi, defter ve belgelerin zayi edilmesinden değil, beyanın eksikliğinin tespiti sonucundan ileri gelmektedir³⁶⁵.

Defter ve belgelerin zayi olduğuna ilişkin “*zayi belgesi*” alınması, tek taraflı yani hasım (örneğin vergi idaresi) gösterilmeden alınan bir tespit davasıdır. Bunun aksine bir tespit olması halinde, zayi belgesine itibar edilmeyebilir. Defter ve belgelerin zayi kararları kesin hüküm niteliğinde olmadığından; bu kararların vergi

³⁶¹ Danıştay 4. Dairesi'nin 19.06.1978 tarih ve E: 1977/502, K: 1978/2211 sayılı Kararı, [http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp\(12.03.2010\)](http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp(12.03.2010)).

³⁶² Danıştay 4. Dairesi'nin 07.11.1977 tarih ve E: 1977/817, K: 1977/2851 sayılı Kararı, [http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp\(12.03.2010\)](http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp(12.03.2010)).

³⁶³ Danıştay 4. Dairesi'nin 18.11.1968 tarih ve E: 1968/1276, K: 1968/5094 sayılı Kararı(Şamiloğlu, s. 368).

³⁶⁴ Zayi belgesi almak suretiyle ibraz ödevinden sakınan mükelleflerin KDV indirimi hakkında vergi idaresi ve Danıştay aynı görüşü paylaşmaktadır. Buna göre mükellef; KDV indiriminde kullandığı belgelerin örneklerini, düzenleyen firma ve kişilerden temin ederek, vergi idaresine ibraz etmek zorundadır. İbraz edilen belge örneklerinde yer alan KDV'lerin indirimi kabul edilir. Bu şekilde ibraz edilemeyen KDV'ler ise reddedilir.

³⁶⁵ Recep Yılmaz, “Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Defter ve Belgelerin Kaybı ve Sonuçları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 152, Ağustos 1995, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=199508591.htm\(14.02.2010\)](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=199508591.htm(14.02.2010)).

mahkemesini ve vergi idaresini bağlayıcı niteliği bulunmamaktadır³⁶⁶. Aksi ispatlandığı sürece bu belgeye itibar edilmez ve dolayısıyla mücbir sebep halinin bulunmadığı kabul edilir. Bu duruma en güzel örnek, defter belge istem yazısının tebliğinden sonraki bir tarihte defter belgelerin çalındığı ya da yandığı gerekçesiyle zayi belgesi alınmasıdır. Bu şekilde alınmış zayi belgelerine uygulamada itibar edilmemektedir.

ÖRNEK: Musluğun açık bırakılması sonucu defter ve belgelerinin hamur haline geldiğini ve bu durumu asliye hukuk mahkemesinden aldığı zayi belgesiyle kanıtladığını ileri süren mükellef, ibraz yükümlülüğünden kaçınmıştır. Buna karşın; aynı mağazada bulunan 66 torba şekerine bir şey olmadığı anlaşılmaması ve iddia edildiği gece şehirde su akmadığının saptanması mükellefin kötü niyetli olduğunu göstermektedir. Bu nedenle ibraz edilen zayi belgesine itibar edilmez ve dönem kazancı re'sen takdir olunur³⁶⁷.

Mahkemeden zayi belgesi alınmaksızın sadece gazete ilanı, polis raporu, itfaiye raporu, jandarma raporu, sigorta şirketinin tespit tutanağı gibi belgelerin vergi dairesine sunulması halinde, vergi idaresi bu belgeleri mücbir sebep halinin varlığının kabulü için yeterli görmemekte ve defterlerin kişinin iradesi dâhilinde (kasıtlı olarak) zayi edildiğini kabul etmektedir. Zira anılan kurum ve kuruluşların yaptıkları tespitler, mükellefin tek yanlı ifadesine dayanmaktadır. İşte bu gibi kasıtlı eylemlerin mevcudiyeti kanıtlandığı takdirde, gizleme fiilinin gerektirdiği tüm mali ve cezai yaptırımlar uygulanmaktadır.

³⁶⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 17.04.2009 tarih ve E: 2008/711, K: 2009/195 sayılı Kararı(**Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 201, Eylül 2009, s. 277).

³⁶⁷ Danıştay 4. Dairesi'nin 05.05.1982 tarih ve E: 1982/1159, K: 1982/1850 sayılı Kararı, [http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp\(02.10.2009\)](http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp(02.10.2009)).

D. Tarh Zamanaşımı Nedeniyle Takdire Sevk Edilen Mükelleflerde İbraz Yükümlülüğü

VUK'un 114. maddesinde “*Vergi alacağıın doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder*” hükmüne yer verilmek suretiyle tarh zamanaşımı süresi düzenlenmiştir. Diğer taraftan VUK'un 138. maddesine göre vergi incelemesi, 114. maddede belirlenmiş olunan tarh zamanaşımı süresinin sonuna kadar yapılabilir.

Yukarıdaki düzenlemelerden görüldüğü üzere defter ve vesikaları ibraz süresi ile tarh zamanaşımı ve dolayısıyla inceleme süresi farklıdır. İnceleme süresi tarh zamanaşımına bağlı olduğu halde defter ve vesikaların ibraz zorunluluğu tarh zamanaşımına bağlı olmayıp; her hal ve takdirde ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak 5 yıldır. İnceleme zamanaşımı ile ibraz zamanaşımının farklı esaslara bağlanması, aşağıda yer alan örnekteki gibi bir sıkıntıya yol açmaktadır³⁶⁸.

ÖRNEK: Bay (A)'nın 2004 takvim yılı matrahlarının takdir edilmesi amacıyla vergi dairesince düzenlenen takdire sevk fişi, 25.12.2009 tarihinde takdir komisyonuna tebliğ edilmiştir. Bu durumda defter belge istem yazısının 7 günlük süre içerisinde (25-31 Aralık tarihleri arasında) mükellefe tebliğ edilmesi şart olmaktadır. Eğer tebliğ 7 günlük süre içerisinde yapılamazsa; takdir komisyonunun inceleme yapma yetkisine ve tarh zamanaşımı süresinin dolmasına (takdir komisyonu kararının vergi dairesine intikalinden sonra) 7 gün daha olmasına rağmen mükellefin ibraz yükümlülüğü kalkmaktadır. Takdir komisyonu ancak diğer verilere göre matrah takdir edecektir.

³⁶⁸ Cemali Oktay, “Tarh Zamanaşımı Dolan Ancak Takdir Komisyonuna Sevk Edilen Mükelleften Defter Belge İbrazı İstenip, İnceleme Yapılabilir Mi?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 203, Ağustos 2005, s. 51.

Öte yandan örneğimizdeki tebligat 7 günlük süre içerisinde yapılsa bile sonuç değişmeyecektir. Zira tebliğ edilen defter belge istem yazısı, tebliğ tarihinden itibaren en az 15 günlük ibraz süresini mükellefe tanımak zorundadır. Bu bağlamda ibraz süresinin son günü her halükarda 1 Ocak'dan sonraya sarkacaktır. 5 yıllık muhafaza ve ibraz yükümlülüğü 31 Aralık 2009'da sona erdiğinden; mükellefin söz konusu tebligata bağlı defter belge ibraz etme mecburiyeti 1 Ocak'da yok olmaktadır. Diğer bir anlatımla söz konusu defter belge istem yazısı 1 Ocak tarihinde hükmünü ve her türlü yaptırım gücünü kaybetmiş olmaktadır. Bu durumda takdir komisyonu yine harici veriler üzerinden matrah takdir edebilecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNE UYULMAMASININ SONUÇLARI

Defter tutma yükümlülüğüne ilişkin sıkı şekil şartları ve sorumluluklar getiren VUK, bu şart ve sorumluluklara uyulmamasını da ağır yaptırımlara bağlamıştır. Zira vergi kanunlarıyla getirilen emredici düzenlemelerin anlam kazanabilmesi için bunlara uyulmamasının “*vergi suçu*” sayılması ve bunlara uymayanlar hakkında “*vergi cezası*” uygulanması gerekir. Aksi takdirde hiçbir mükellef vergi mevzuatının getirmiş olduğu emredici düzenlemelere riayet etmez. Bu nedenle vergi kanunlarına aykırı fillerin (vergi suçlarının) mutlaka bir cezai yaptırıma bağlanması şart olmaktadır.

Suç, kanunun cezalandırdığı fiil ve eylemlerdir. Genel olarak vergi suçu, VUK başta olmak üzere vergi kanunlarında belirtilen görev ve ödev hükümlerine mükelleflerin³⁶⁹ cezayı gerektirecek bir şekilde aykırı hareket etmesidir. Genel ceza hukukunda olduğu gibi vergi hukukunda da bir suçun varlığından bahsedebilmek için kanuna aykırı bir hareket (fiil) yapılmış olması yani bu hareketin VUK başta olmak üzere vergi kanunlarının mükelleflere yüklemiş olduğu hükümlere aykırı olması ve aynı zamanda cezayı gerektirmesidir³⁷⁰.

Defter tutma yükümlülüğü hakkında ayrıntılı düzenlemeler getiren VUK, bu esaslara uyulmamasının sonuçlarını da hüküm altına almıştır. VUK’da belirlenen şekil ve şartlarda defter tutulmaması ve defter tutma yükümlülüğüne ilişkin olarak getirilen sorumluluklara riayet edilmemesi durumunda mükellefler iki ayrı yaptırımla yüzleşmektedir. Bunlardan birincisi, vergi matrahının kısmen ya da tamamen idare tarafından re’sen belirlenmesidir. Diğer ise, vergi cezası uygulanmasıdır.

Defter tutma yükümlülüğü bakımından re’sen vergi tarhına neden olan haller ile defter tutma yükümlülüğüne bağlı vergi suç ve cezaları çalışmanın bu bölümünde ele alınmıştır.

³⁶⁹ Bu bölümde geçen mükellef tabiri vergi sorumlularını da kapsamaktadır.

³⁷⁰ Tosuner ve Arıkan, Usul, s. 265.

I. DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ AÇISINDAN RE'SEN VERGİ TARHINI GEREKTİREN HALLER

VUK'un 30/1. maddesinde 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 düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır*” şeklinde tanımlanmıştır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır.

Vergilendirmede aslolan beyana dayalı tarh olmakla birlikte, mükellefe beyanının doğruluğunu ortaya koyan belge ve kanıtları hazır tutmak ödevi de yüklenmiştir. Mükellef, sağlıklı bir vergi incelemesine elverişli defter, belge ve kayıtları yasalarda belirtilen şekilde tutmak ve muhafaza etmek ödevi altındadır. Mükellef bu ödevini yerine getirmese yani belge, kayıt ve defterleri sağlıklı bir incelemeye elverişli değilse; “*mükellef beyanının doğruluğu karinesi*” çöker ve dolayısıyla vergi idaresi için matrahın re'sen takdiri ve verginin re'sen tarhı yolu açılmış olur³⁷¹.

Vergi idaresince re'sen vergi tarh edilebilmesi için, özellikle, re'sen takdir edilmiş bir matrah farkının varlığı gereklidir. Bu durumun saptanması da takdir komisyonları ile vergi inceleme elemanlarının yetkisi kapsamındadır³⁷². Re'sen vergi tarhında “*mükellefin ödediği veya ödemek zorunda olduğu verginin matrahının gerçek miktarının*” tespitinin defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak yapılması olanaklı bulunmadığından; yetkililerce kimi yöntemler kullanılarak bu gerçek miktarın keşfedilmeye çalışılması söz konusudur³⁷³.

³⁷¹ Kaneti, s. 103.

³⁷² Arıkan, s. 8.

³⁷³ Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006(Uzlaşma), s. 55.

Matrahın re'sen takdir edilmesine ve verginin re'sen tarh edilmesine izin veren 30. maddede bu duruma sebebiyet veren haller sayılmıştır. Anılan maddenin 2. fıkrasında 6 bent halinde sayılan re'sen vergi tarhı nedenlerinden defter tutma yükümlülüğüyle ilgili olanları bu kısımda ele alınmıştır.

Öte yandan defter tutma yükümlülüğüne bağlı olarak re'sen takdiri gerektiren bir nedenin bulunması, matrahın varsayımlara dayanılarak tespitini gerektirmez. Re'sen vergi tarh edilebilmesi için, adına vergi salınacak kişinin gizlediği kazanç ve iradın gerçek ya da gerçeğe en yakın miktarının belirlenmesi şarttır³⁷⁴.

A. Defterlerin Tutulmaması, Tasdik Ettirilmemesi ve İbraz Edilmemesi

VUK'un 30. maddesinin 2. fıkrasının 3. bendinde; VUK'a göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olması veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir nedenle ibraz edilmemiş olması re'sen takdir nedeni olarak sayılmıştır.

Yukarıda sayılan üç eylem birbirinden tamamen ayrı ve bağımsız olarak ortaya çıkmaktadır³⁷⁵. Anılan bentte sayılan bu eylemlerin tamamı, defter tutma yükümlülüğüne aykırılık hali teşkil etmektedir. İşte defter tutma yükümlülüğüne aykırılığın en önemli yaptırımlarından birisi re'sen vergi tarhı olmaktadır. Ancak bu yaptırımın uygulanabilmesi için ziyaa uğratılmış bir verginin varlığının somut delillerle ispatlanması gerekir. Aksi durumda herhangi bir tarhiyat yapılamaz. **Örneğin** defterlerin kanuni süresinde tasdik ettirilmemesi her ne kadar re'sen takdir sebebi ise de, mücerret bu sebep mutlaka matrah takdirini gerektirmez³⁷⁶. Yine ikinci sınıf tüccar olma şartlarını kaybettiği halde bilanço esasına göre defter tutmayan mükellef hakkında re'sen takdire gidilmesi yerinde ise de, defter ve belgelerin tetkikinden, beyan matrahlarının dışında daha fazla matrah takdirini gerektirecek bir

³⁷⁴ Danıştay 4. Dairesi'nin 10.12.1985 tarih ve E: 1984/2545, K: 1985/3397 sayılı Kararı, [http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp\(05.09.2009\)](http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp(05.09.2009)).

³⁷⁵ Candan, Uzlaşma, s. 69.

³⁷⁶ Danıştay 4. Dairesi'nin 01.03.1978 tarih ve E: 1977/1925, K: 1978/652 sayılı Kararı, [http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp\(12.06.2009\)](http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp(12.06.2009)).

tespit yapılmadığı sürece beyan olunan matrahın esas alınması gerekir³⁷⁷. Söz konusu aykırılık hallerine ilişkin özellik arz eden hususlar aşağıdaki gibidir.

- VUK'a göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının tutulmamış olması. Mükellefin tutmak zorunda olduğu birden fazla defterinin olması ve bunlardan bir veya birkaçını ya da tamamını tutmaması bu gruba girmektedir. Yani defterlerin olmaması deyimi; hiç defter tutulmamasını ifade ettiği gibi, bir kısım defterlerin tutulmuş diğer bir kısım defterlerin tutulmamış olmasını da ifade eder³⁷⁸. VUK'un tutulmasını emrettiği (doğru) defterler yerine başka (yanlış) defterlerin tutulmuş olması da "*defter tutmama*" eylemine girmektedir. **Örneğin** VUK'un bilanço esasında defter tutmasını istediği bir mükellefin işletme hesabında defter tutması re'sen takdir nedenidir³⁷⁹. Aynı şekilde serbest meslek kazanç defteri yerine işletme hesabı defteri tutulması da bu zümreye girer. Bu şekilde yanlış defter tutulması, VUK'un amacına uygun defter tutma hadisesi sayılmaz.

Tutulması zorunlu olan defterlerden birine, birkaçına veya tamamına vergisel işlemlerin kaydedilmemiş olması defter tutmama halidir. Temin ve tasdik edilmelerine karşılık vergiyle ilgili işlemler tamamen kayıt dışı bırakılır. Yani defterlerin fiziki varlıklarına karşılık vergisel işlemler yoktur. Defter tutmama halinin ortaya çıkması için defterlere hiçbir kaydın yapılmaması gerekir. Vergisel kayıtların bir kısmı deftere işlenmediğinde, bu defter tutmamak değildir. Bu durum, defter kayıtlarının ihticaca salih bulunmaması anlamına gelir³⁸⁰.

- VUK'a göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının tasdik ettirilmemiş olması. VUK'un re'sen tarh nedeni saydığı bu durum, tutulması ve tasdiki mecbur olan defterlerin tasdik ettirilmeden tutulmuş olması halidir. Tasdiki zorunlu olan defterlerden birinin bile tasdik ettirilmemesi re'sen takdir nedenidir.

³⁷⁷ Danıştay 4. Dairesi'nin 26.11.1979 tarih ve E: 1979/628, K: 1979/3162 sayılı; 04.10.1979 tarih ve E: 1978/1105, K: 1979/2480 sayılı Kararları, [http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp\(12.06.2009\)](http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp(12.06.2009)).

³⁷⁸ Arıkan, s. 78.

³⁷⁹ Danıştay 4. Dairesi'nin 11.05.1972 tarih ve E: 1970/205, K: 1972/3418 sayılı Kararı, [http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp\(12.06.2009\)](http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp(12.06.2009)).

³⁸⁰ Arıkan, s. 79.

Yanlış defterlerin tasdiksiz tutulması bu zümreye girmemektedir. Zira bu durumda defter tutmama fiili işlenmektedir. Bu nedenle yanlış defterin tasdikli veya tasdiksiz tutulması sonucu değiştirmemekte ve her halükarda defter tutmama suçu işlenmiş olmaktadır.

İhtiyari olarak tutulan defter, tasdiki zorunlu olan defterler zümresinden ise; bu defterin mükellefçe tasdik ettirilmesi mecburidir. Aksi bir durum re'sen takdir nedeni olmaktadır. **Örneğin** emtia üzerine iş yapan ikinci sınıf tüccar ihtiyari olarak tuttuğu envanter defterinin açılış tasdikini yaptırmak zorundadır³⁸¹.

Bilindiği üzere adi ortaklıkta defter tasdikinin ortaklık adına yapılması gerekir. Buna karşın defterlerin ortaklardan biri tarafından süresinde ortak adına tasdik ettirilmesi sadece bir şekil noksanlığı olduğundan re'sen takdire gidilmez³⁸².

Kanuni tasdik süresinin sonundan başlayarak bir aylık sürede defterlerin tasdiki, re'sen takdir nedeni değildir. Anılan bir aylık süre, VUK'un 352/I-8. maddesi uyarınca, vergi hukuku açısından geçerli bir süredir.

VUK'da defter tasdikine yetkili oldukları belirtilenler dışındaki kişi ve makamlarca yapılan tasdik işlemi geçersizdir. Bununla birlikte Danıştay "*defterlerin kanunen belirtilen yer dışındaki notere tasdik ettirilmesi halinde de tasdik işleminin geçerliliğini koruyacağını; defter tasdik ettirilmediği gerekçe gösterilerek re'sen takdir yoluyla tarhiyat yapılamayacağına*" hükmetmektedir.

- VUK'a göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemiş olması. Tutulması zorunlu defterlerin tümünün ibraz edilmemiş olması şart değildir. Bu defterlerden yalnızca birinin ibraz edilmemiş olması re'sen takdir için yeterlidir.

³⁸¹ Danıştay 4. Dairesi'nin 21.09.1976 tarih ve E: 1976/656, K: 1976/1960 sayılı Kararı, [http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp\(12.06.2009\)](http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp(12.06.2009)).

³⁸² Arıkan, s. 175.

VUK'a göre ibrazın, vergi incelemesine yetkili olanlara yapılması asıldır. Ancak çok yüksek miktarlarda vergi kaçırdığının farkında olan ve özellikle yüksek miktarlarda sahte belge kullanan ya da düzenleyen mükellefler defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyip; dava aşamasında mahkemeye ibraz etmektedir. Mahkeme de kendilerine ibraz edilen defter ve belgeleri bilirkişi incelemesine tabi tutmaktadır. Bilirkişiler sadece şekil yönünden inceleme yapmakta yani belgelerin defterlere usulüne uygun olarak kaydedilip kaydedilmediğine bakmakta gerçek mahiyete girmemektedir. Eğer biçimsel yönden eksiklik yoksa mahkeme tarhiyatları kaldırmaktadır. Böylece mükellef defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyerek avantajlı duruma geçmektedir. Bu durum ise vergi kanunlarının yaptırım gücünü azaltmakta, vergi mevzuatının işlerliğini aksatmaktadır. Bu nedenle inceleme elemanına “özürsüz” olarak ibraz edilmeyip dava aşamasında mahkemeye ibraz edilen defter ve belgelerin nazara alınmasını engelleyecek yasal düzenlemelerin yapılmasının faydalı olacağı kanaatindeyiz.

B. Defter Kayıtlarının İhticaca Salih Bulunmaması

VUK'un 30/2. maddesinin 4. bendinde “*Defter kayıtlarının 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 vergi tarhi için yeterli görülmüştür. Bu olasılıkta defter ve belgeler mevcuttur. İnceleme elemanına da ibraz edilmiştir. Fakat o denli eksik, usulsüz ve karışıkırlar ki; bunlara dayalı olarak sağlıklı bir vergi incelemesi yapılmasına olanak yoktur³⁸³. Mükellefçe beyan edilen vergi matrahının doğruluğunu yani mükellefin ödemek zorunda olduğu verginin matrahının gerçek miktarını (yasal defter ve belgelerin noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla) yasal defter ve belgeler üzerinden tespit edemeyen vergi inceleme elemanı ve takdir komisyonu, 30/2-4. madde uyarınca tarhiyat yapabilmek için, matrah farkının varlığını somut bir şekilde ortaya koymak zorundadır.

³⁸³ Kaneti, s. 105.

İhticaca salih bulunmamak deyiminin Türkçe anlamı “*kanıt ve belge göstermeye elverişli bulunmamak*” veya “*kanıt ve belge göstermeye uygun olmamak*” olarak ifade edilebilir³⁸⁴. Defterlerin kanuni düzenlemelerde öngörülen şekil ve usul kurallarına uygun tutulmuş olması, söz konusu defterlerin “*ihticaca salih bulunması*” anlamına gelmektedir.

Mükelleflerin tutmuş oldukları defterlerin kendileri lehine delil olabilmeleri yani beyan etmiş oldukları gelirlerinin doğru olduğunun kabul edilebilmesi için, defterlerin VUK’la belli edilmiş bulunan şekil ve usullere göre tutulmuş olması yani “*ihticaca salih bulunması*” gerekmektedir. Bu nedenle defterlerin ihticaca salih olmaması; söz konusu defterlerin, sahipleri lehine delil olma özelliklerini ortadan kaldırır³⁸⁵. Bu defterlerin ihticaca salih bulunmadığı vergi idaresi tarafından ispatlanmadıkça, söz konusu defterlerin doğru olduğu kabul edilir. İhticaca salih olmayan defterler, ilk görüş karinesinden yararlanan mükellef beyanlarının bu karinenin korumasından çıkmasına neden olur. Defter ve belgelerin ilk görünüş karinesinden yararlanamayacağını yani defter ve belgelerin gerçeği yansıtmadığını iddia eden vergi idaresi, bu iddiasını ispatlamakla mükelleftir. Bu bağlamda inceleme elemanı defter ve belgelerin ihticaca salih olup olmadığının kontrolünde her türlü kanıt kullanabilir. Dolayısıyla ihticaca salih olmama fiilinin tespitinde “*delil serbestliği*” ilkesi geçerlidir.

Bununla birlikte kanun koyucu defter ve belgelerdeki her aykırılık ve noksanlığı, ihticaca salih bulunmama olarak kabul etmemektedir. Aykırılık ve noksanlığın, bu kayıt ve vesikaları kanıt olma bakımından değersiz kılabilmesi için, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede ağır olması gerekmektedir. Başka anlatımla vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitinin, yasal defter ve belgelerdeki mevcut şekil ve usul kurallarına aykırılık veya noksanlık nedeniyle imkânsızlaşması gerekmektedir. Bu yüzden vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine engel olmayan basit aykırılık ve noksanlıklar, ihticaca salih bulunmayı engellemez. **Örneğin** VUK’un 219. maddesinde, defter kayıtlarının on günden fazla geciktirilmesinin caiz olmadığı söylenmektedir. Bu süreye

³⁸⁴ Nezh Şeker, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1994, s. 203.

³⁸⁵ Karakoç, Delil, s. 102.

uyulmaması, usule aykırılıktır. Bu süre geçtikten sonra noksansız olarak deftere kaydedilen muameleler dolayısıyla matrahın doğru ve kesin olarak tespiti olanaksızlaşmamaktadır. Dolayısıyla söz konusu aykırılık sebebiyle, ihticaca salih bulunmama halinin gerçekleştiği ileri sürülemez³⁸⁶.

Mükellefçe “yanlış defter” tutulması ve bu defterde noksanlık, usulsüzlük ve karışıklık bulunması halinde; re’sen tarhiyatın dayanağı, kanaatimizce, 3. bent hükmü olmalıdır. Zira tutulması zorunlu olan defterlerde bir noksanlık, usulsüzlük ve karışıklık yoktur. Çünkü ortada VUK’un tutulmasını emrettiği bir defter yoktur. Bu bağlamda noksanlık, usulsüzlük ve karışıklık nedeniyle somut biçimde tespit edilen matrah farkı üzerinden 3. bent kapsamında re’sen vergi tarh edilmelidir. Öte yandan doğru defterlerin tasdiksiz tutulması ve noksanlık, usulsüzlük ve karışıklık bulunması halinde; hem 3. hem de 4. bent kapsamında re’sen tarhiyat yoluna başvurulmalıdır.

Anılan bent hükmünde zikredilen defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların “noksanlık” haline aşağıdaki örnekleri verebiliriz.

- Yasal defterlerdeki kimi kayıtların herhangi bir belgeye dayanmaması veya bazı belgelerin defterlere kaydedilmemesi, defter ve belgelerdeki mevcut bir “noksanlığı” gösterir. Buradaki noksanlığın şiddeti önemlidir. Noksanlık, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek boyutta olmalıdır. Yoksa birkaç belgenin ya da kaydın bulunmaması, re’sen tarhiyat sebebi olamaz. Bu durumda ikmalen tarhiyat yoluna başvurulur. Diğer bir anlatımla defter kayıtlarının doğruluğundan kuşku duyulmasını gerektirecek sayıda belgenin defterlere kaydedilmemesi durumunda, bent kapsamındaki bir noksanlıktan bahsetmek mümkün olacaktır. Defterlerdeki özellikle gider kayıtlarının dayanağı olan belgelerin olmaması yani incelemeye ibraz edilmemesi, bent kapsamındaki bir noksanlığa işaret etmektedir.

- Kaydi envanter sonucu tespit edilen kayıt dışı hasılat, hem belge hem de kayıt olmaması nedeniyle bir ihticaca salih olmama göstergesidir.

³⁸⁶ Candan, Uzlaşma, s. 98.

- Varlığı (örneğin karşıt inceleme ya da alıcı/müşteri ifadeleri marifetiyle) sabit olan bazı vergisel işlemlerin ne defter kayıtları ne de vesikaları mevcuttur. Varlığı bu şekilde sabit olan kayıt dışı hâsılata ait hem belge hem de kayıt yoktur. Bu nedenle defter ve belgelerin ihticaca salih olma özelliği kaybolmuştur. Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması ya da düzenlenmesi de bu duruma örnek teşkil etmektedir.

- Bu gruba giren noksanlık hallerinin ortak noktası “*kayıt veya belgeden birisinin ya da her ikisinin*” noksan olmasıdır. Bu noksanlığın vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitini olanaksız kılacak dereceye varması durumunda ise, söz konusu defter ve belgeler artık ihticaca salih bulunamazlar. Yani kanıt niteliğini kaybederler.

Defter kayıtları ve belgelerin “*usulsüz*” olması yani usule aykırı olmasından kasıt; defter tutma ve belge düzenleme ödevlerine ilişkin olarak 213 sayılı VUK’da ve bu Kanuna bağlı idari düzenlemelerde getirilmiş bulunan usul kurallarına aykırılık halidir. Hangi usul kurallarına aykırılığın vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine engel olacağı, yasal ve idari düzenlemelerde tek tek gösterilmiş değildir. Bu belirlemenin usul kurallarının getiriliş amacına bakılarak yapılması gerekir³⁸⁷. Öte yandan defter ve belgelerdeki her usulsüzlüğün ihticaca salih bulunmamaya yol açması mümkün değildir. Bu nedenle usulsüzlüğün şiddeti önemlidir. Usulsüzlük sonucu vergi matrahı doğru ve kesin olarak tespit edilememelidir.

Defter kayıtları ve belgelerin “*karışık*” olması da “*usulsüz*” olması anlamına gelir. Zira karışık kelimesi sözlükte “*düzensiz, dağınık, intizamsız*” şeklinde ifade bulunmaktadır³⁸⁸. Tanımdan da görüldüğü üzere karışık olma ile usulsüz olma aynı anlama gelmektedir. Diğer bir anlatımla defter kayıtları ve belgeler, usulsüz olmadan karışık olamaz. Bu nedenle defter ve belgeler usulsüz ise, aynı zamanda da karışıktır. Yani bu iki şart aynı anda zuhur etmektedir.

³⁸⁷ Candan, Uzlaşma, s. 102.

³⁸⁸ Türk Dil Kurumu, **Büyük Türkçe Sözlük**, [http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=kar%FD%FE%FDk&ayn=tam\(15.03.2010\)](http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=kar%FD%FE%FDk&ayn=tam(15.03.2010)).

Defter kayıtlarının usulsüz ve karışık olma durumuna şu örnek verilebilir. Mükellef, hesaplarını, işlemlerinin gerçek durumunu örtecek şekilde karışık tutuyorsa mesela bütün alış ve satışlarını (kasa, banka ve kıymetli evrak hesapları kullanmaksızın) cari hesaplardan geçiriyorsa; bu mükellefin defter kayıtları sağlıklı bir inceleme yapmaya engel olacak şiddette usulsüz yani karışık demektir³⁸⁹.

Danıştay kararları ışığında ihticaca salih bulunmama hallerine aşağıdaki örnekleri verebiliriz.

- Kaydi envanter sonucu satış noksanı ve fazlalıklarının ortaya çıkması³⁹⁰.
- Defterlerin muhasebe kurallarına uygun tutulmaması, yazılarda silintiler bulunması³⁹¹.
- Kasa hesabının alacak bakiyesi vermesi³⁹².
- Yılsonu mevcudunun envantere tek kalem olarak gösterilmesi³⁹³.
- İşletme hesabı esasında defter tutan mükellefin emtia envanterini liste halinde tanzim etmiş olması³⁹⁴.
- Bir kısım gelirlerin ve imal giderlerinin kayıtlara geçirilmemesi³⁹⁵.
- Protokol defterine ve serbest meslek kazanç defterine hasta adreslerinin yazılmaması³⁹⁶.

Netice olarak; 30/2. maddenin 4. bendinde öngörülen noksanlık, usulsüzlük ve karışıklık halinin “*karinelere dayanılmaksızın*” defter ve belgeler üzerinden açıkça ortaya konulması zorunludur. **Örneğin** randıman hesaplaması sonucunda

³⁸⁹ Özyer, s. 97.

³⁹⁰ Danıştay 3. Dairesi'nin 01.10.1992 tarih ve E: 1990/1828, K: 1992/2876 sayılı Kararı, [http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp\(12.06.2009\)](http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp(12.06.2009)).

³⁹¹ Danıştay 4. Dairesi'nin 26.11.1979 tarih ve E: 1979/1762, K: 1979/3174 Kararı, [http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp\(12.06.2009\)](http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp(12.06.2009)).

³⁹² Danıştay 4. Dairesi'nin 18.06.1979 tarih ve E: 1978/4002, K: 1979/1869 Kararı, [http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp\(12.06.2009\)](http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp(12.06.2009)).

³⁹³ Danıştay 4. Dairesi'nin 20.09.1976 tarih ve E: 1976/376, K: 1976/1957 sayılı Kararı, [http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp\(12.06.2009\)](http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp(12.06.2009)).

³⁹⁴ Danıştay 4. Dairesi'nin 18.04.1979 tarih ve E: 1978/1808, K: 1979/1040 sayılı; 09.11.1977 tarih ve E: 1977/814, K: 1977/2942 sayılı Kararları, [http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp\(12.06.2009\)](http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp(12.06.2009)).

³⁹⁵ Danıştay 13. Dairesi'nin 20.06.1978 tarih ve E: 1977/3155, K: 1978/1661 sayılı Kararı, [http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp\(12.06.2009\)](http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp(12.06.2009)).

³⁹⁶ Danıştay 4. Dairesi'nin 10.01.1979 tarih ve E: 1978/2817, K: 1979/91 sayılı Kararı, [http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp\(12.06.2009\)](http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp(12.06.2009)).

mükellef beyanına nazaran üretimde fark bulunması, defter ve belgelerin ihticaca salih bulunmadığını göstermez³⁹⁷. Kanaatimizce randıman analizi sonucu bulunan matrah farkının 30/2. maddenin 6. bendi kapsamında mütalaa edilmesi gerekir.

C. Defterlerin Gerçek Durumu Yansıtmadığına Dair Delil Bulunması

VUK'un 30/2. maddesinin 6. bendinde “*Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması hali*” re'sen vergi tarhi nedeni olarak kabul edilmiştir. Söz konusu bent hükmü 30. maddeye 2365 sayılı Kanun'un³⁹⁸ 4. maddesiyle 1981 yılında eklenmiştir. Gerçek durumu yansıtmaması halinde vergi matrahının re'sen takdirini gerektiren defterler, tutulması zorunlu olanlardır. Anılan bent uyarınca vergi matrahının re'sen takdir edilebilmesi için gerçek duruma aykırılığın bir delille ispatlanması şarttır. Söz konusu delil ise, 213 sayılı VUK'un 3/B maddesi uyarınca, yemin hariç her türlü ispatlama aracıyla sağlanabilecektir.

6. bentte ihdas edilmiş bulunan re'sen takdir nedeninde yasal defter kayıtları ve bunların dayanağı olan vesikalar ne noksan ne usulsüz ne de karışıktır. Bu defterlerdeki kayıtların dayanağı olan vesikalar da, tam ve usulüne uygun bulunmaktadır. Kısacası her şey tam ve usulüne uygundur. Vergi beyannamesi de zamanında şekline uygun olarak ve istenilen bilgileri içerecek biçimde düzenlenmiştir. Ancak tutulması zorunlu defterlerin veya düzenlenen beyannamelerin görünüşteki bu uygunluğu, mükellefin vergiyle ilgili muamelelerinin gerçek durumlarıyla uyuşmamaktadır³⁹⁹. İşte bu gibi durumların varlığı halinde re'sen vergi tarh edilebilmesinin önü 6. bentle açılmıştır.

Mükellef defter ve belge düzenine biçimsel olarak uymuş olsa bile defter ve belgeler maddesel gerçeği yansıtmıyorsa, biçimsel olgular ile maddesel gerçek arasında çelişki varsa; vergi idaresi için 6. bent kapsamında re'sen vergi tarhi yolu

³⁹⁷ Danıştay 4. Dairesi'nin 22.02.1993 tarih ve E: 1992/1163, K: 1993/836 sayılı; 30.05.1991 tarih ve E: 1990/2748, K: 1991/2053 sayılı Kararları, <http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp>(11.12.2009).

³⁹⁸ 31.12.1980 tarih ve 17207 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁹⁹ Candan, Uzlaşma, s. 106.

açılmaktadır. Ekonomik yaklaşım ilkesinin hâkim olduğu, vergiyi doğuran olayın ispatının, değerlendirilmesinin ve nitelendirilmesinin bu ilkenin ışığında yapıldığı vergi hukukunda; biçimsel görünüşün maddesel gerçekle çelişmesi halinde, biçimsel görünüşe bağlı kalmak için herhangi bir gerekçe yoktur. Eğer defter ve belgeler iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan, olayın özelliğine göre normal ve mutad sayılmayan bir durumu yansıtıyorsa; vergi idaresi salt bu yöne dayanarak, bu olguların varlığını kanıtlayarak ispat yükünü yerine getirebilir ve ilk görünüş karinesini çürüterek 6. bent dâhilinde re'sen vergi tarhı yolunu açabilir⁴⁰⁰. Vergi idaresi bu ispatlama esnasında yemin hariç her türlü delili kullanabilir.

Bent hükmünde *“tutulması zorunlu olan”* yani doğru defterlerin gerçek durumu yansıtmamasından bahsedilmiştir. Bu nedenle mükellefçe tutulan *“yanlış defterlerde”* gerçek durumu yansıtmayan bir delil bulunması halinde, bu bent kapsamında değil de 3. bent kapsamında yani *“defter tutmama”* fiili nedeniyle re'sen tarhiyat yoluna gidilmesi kanaatindeyiz. Zira ortada tutulması zorunlu olan bir defter bulunmadığından; 6. bent kapsamında re'sen tarhiyat yoluna başvurmak yerinde bir davranış olmayacaktır. Bu durumda gerçek durumu yansıtmayan delillerle ispatlanan matrah farkı üzerinden 3. bent kapsamında re'sen vergi tarh edilmelidir. Öte yandan doğru defterlerin tasdiksiz tutulması ve gerçek durumu yansıtmayan bir delil var olması halinde, hem 3. hem de 6. bent kapsamında re'sen tarhiyat yoluna başvurulmalıdır.

Aslında bu bentte düzenlenen takdir nedeni 3. bentle örtüşmektedir. Zira defter kayıtları ve belgelerin ihticaca salih olmaması hali de defter ve beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığını ifade etmektedir. Bu iki bent arasındaki temel farkları aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.

- 6. bent hükmünde defter, belge ve kayıtlar usulüne uygundur. Yani herhangi bir noksanlık, usulsüzlük ve karışıklık hali mevcut değildir. Oysaki 4. bent hükmünde noksanlık, usulsüzlük ve karışıklık halinin mevcut olması şarttır.

⁴⁰⁰ Kaneti, ss. 105-16.

- 6. bent hükmünde harici karinelere dayanılarak matrah farkı tespit edilmektedir. 4. bent hükmünde ise harici karinelere dayanılmaz. Tamamen mükellefin defter, belge ve kayıtları üzerinden matrah farkı tespit edilmektedir.

Bahsettiğimiz bu farklar, 6. bendin getiriliş nedeninde yani 2365 sayılı Kanun'un 4. madde gerekçesinde aşağıdaki gibi vurgulanmıştır⁴⁰¹.

“Yürürlükteki hükümlerde, re'sen takdir sebepleri kısıtlı ve biçimsel olarak belirtilmiş olup, kanunda gösterilen usullere uygun ve kendi içinde tutarlı olmakla beraber, defter ve belgelerin gerçek durumu yansıtmamış olması gibi çok önemli bir takdir sebebi nazara alınmamıştır. Böylece şekli bakımından kanuni usullere uygun bulunmakla beraber, ticari, teknik ve iktisadi mantık ve gerçeklerle hiçbir surette kabili telif olmayan defter ve beyanlar için, bunlardaki vergi ziyayı kesin olarak bilinmekle beraber, bu ziyayı önleyici herhangi bir vergi tarhi yapılması imkânı bulunmamaktaydı. Bu mahzurları gidermek ve Batıdaki örneklerine uygun etkin bir re 'sen tarh müessesesi kurulmak üzere, 6 numaralı bent olarak, tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamenin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması hali takdir sebebi olarak kanuna konmuştur”

6. bendin ihdas edilmesinden sonra yayımlanan 143 seri no.lu VUK Genel Tebliği'nde düzenlemeyle ilgili *“İlave edilen bent hükmü ile yorum ve ispat müessesesine işlerlik kazandırılmıştır. Böylece şekli bakımından kanuni usullere uygun olmakla beraber, gerçek durumu yansıtmayan defter kayıtları veya beyannameler dolayısıyla re'sen tarh yoluna gidilebilecektir”* şeklinde izahta bulunulmuştur⁴⁰².

Bu bent kapsamında verilebilecek en iyi örnek *“sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması”* halidir. Zira düzenlenen belgeler, bu belgelere istinaden yapılan kayıtlar ve beyanlar; vergi mevzuatının aradığı şekil şartlarına sahiptir. Buna karşın söz konusu belge, kayıt ve beyanların içeriği yani olayın gerçek mahiyeti görünüşteki biçimden çok farklıdır. Bent gerekçesinde de vurgulandığı gibi sahte belge

⁴⁰¹ GGM Araştırma Şubesi, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri-III**, Ankara, 1988, s. 565.

⁴⁰² 14.07.1981 tarih ve 17402 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kullanılması ya da düzenlenmesinde; ne noksanlık ne usulsüzlük ne de karışıklık hali vardır. Yani şekli bakımdan kanuni usullere tam bir uygunluk vardır. Açıklanan bu gerekçelerden ötürü kanaatimizce sahte belge olayında 6. bent hükmüne dayanılarak re'sen tarhiyat yapılması kanunun ruhuna uygun düşecektir.

Randıman veya verimlilik esası adı verilen yöntem; üretime sevk edilen belli miktar ve nitelikteki hammaddeden belli üretim tekniğiyle belli miktarda mamul üretebileceği kabulüne dayanır. Bu kabul tarzı ise, vergiyle 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 30/2. maddenin 6. bendi kapsamında re'sen tarhiyata başvurulması gerekir⁴⁰³.

Mükellefler bir kısım hâsılatlarını yasal defterlere kaydetmek yerine özel defterlere, el defterlerine, muavin defterlerine, dijital ortamlara vb. ikinci kayıt ortamlarına kaydetmektedirler. Vergi matrahının azalmasına yol açacak tarzda ikili kayıt tutulması, yasal defterlerin ve buna dayalı beyanın gerçek durumu yansıtmadığına “*karine*” teşkil etmektedir. İşte bu gibi durumlarda, 6. bent kapsamında tarhiyat yapılması gerekir. Söz konusu ikinci kayıtların vergi matrahının doğru bir biçimde hesaplanmasını sağlayacak verileri de içermesi halinde, bu kayıtların (başkaca herhangi bir inceleme ve araştırma yapılmasına gerek olmadan) dönem matrahına esas alınmasına engel yoktur⁴⁰⁴.

Kredi kartı ile yapılan satışlardan kaynaklanan hâsılatın bir kısmının kayıt ve beyan dışı bırakıldığına inceleme elemanınca somut delillerle ispatlanması,

⁴⁰³ Danıştay 7. Dairesi'nin 15.04.2002 tarih ve E: 2000/6725, K: 2002/1544 sayılı Kararı, http://www.yaklasim.com/danistay/read_result.asp?file_name=/danistay/kanunlar/003/003030001942.htm(08.11.2009).

⁴⁰⁴ Danıştay 7. Dairesi'nin 30.12.2002 tarih ve E: 2001/4602, K: 2002/4557 sayılı Kararı, http://www.yaklasim.com/danistay/read_result.asp?file_name=/danistay/kanunlar/004/004001001129.htm(18.12.2009).

mükellefin defter kayıtlarının ve beyanlarının gerçek durumu yansıtmadığına delil teşkil eder⁴⁰⁵.

II. DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNE AYKIRILIK NEDENİYLE DOĞAN VERGİ SUÇ VE CEZALARI

Vergi mükelleflerinin vergi yasalarıyla kendilerine yüklenilmiş olan ödevleri yerine getirmelerini sağlamak, ödevlerini yerine getirmeyenleri birbirlerinden farklı işleme tabi tutmak suretiyle bir anlamda dürüst mükelleflerin haklarını korumak ve yeterince dürüst davranmayanları cezalandırmak amacıyla VUK'da ceza hükümlerine yer verilmiştir⁴⁰⁶.

Ülkemizde suç ve cezalara, bu konuda genel bir kanun olan 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda (TCK'da) yer verilmiştir. Ancak TCK dışında yer alan bazı kanunlarda da (örneğin VUK gibi) irili ufaklı pek çok suç ve ceza getirilmiştir. TCK dışındaki kanunlar tarafından düzenlenen suç ve cezalar, esasen genel ceza hukukunu tamamlayıcı nitelik gösterir. Bu nedenle bu kısma “*tamamlayıcı suç ve ceza hukuku*” adı verilmektedir. Bu nedenle TCK'nın genel hükümlerinin vergi suç ve cezaları için de uygulanacağına şüphe yoktur. 5237 sayılı TCK'nın 5. maddesi buna izin vermektedir.

Vergi suçu konusunda VUK'da doğrudan bir tanımlamaya gidilmemiştir. Ancak VUK'un 331. maddesinde “*vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ve diğer cezalarla cezalandırılırlar*” hükmüne yer verilmek suretiyle dolaylı ve kapalı bir tanımlamaya gidilmiştir⁴⁰⁷. Buna göre vergi suçu, vergi kanunlarında gösterilen maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmemesi veya bu ödevlere aykırı davranışlarda bulunulması nedeniyle devletin vergi kaybına uğratılmasına veya kamu düzeninin bozulmasına

⁴⁰⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri'nin 16.06.2006 tarih ve E: 2006/117, K: 2006/159 sayılı Kararı, http://www.yaklasim.com/danistay/read_result.asp?file_name=/danistay/kanunlar/003/003003001160.htm (15.12.2009).

⁴⁰⁶ Abdurrahman Akdoğan, *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004(Vergi), s. 47.

⁴⁰⁷ Uğur Yiğit, *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2004, s. 39.

sebeup olan ve ceza öngörülen fiiller olarak tanımlanabilir⁴⁰⁸. Vergi cezası ise, vergi suçlarına karşı uygulanacak tüm yaptırımları içerecek şekilde geniş anlamda kullanılmaktadır⁴⁰⁹. 213 sayılı VUK'un 4. Kitabı "*Ceza Hükümleri*" başlığı altında "*vergi suç ve cezalarını*" ele almıştır. Buna göre vergi cezaları kapsamına aşağıdaki cezalar girmektedir.

- Vergi ziyayı cezası.
- Usulsüzlük cezaları.
- Hürriyeti bağlayıcı cezalar.

Vergi suç ve cezaları, doktrinde, "*idari ve adli*" olmak üzere iki alt başlıkta incelenmektedir. İdari nitelikte cezalar, ceza mahkemeleri tarafından değil, vergi idaresi tarafından belirlenir ve uygulanır. Adli vergi cezaları ise, ceza mahkemeleri tarafından belirlenir ve uygulanır. İdari vergi suçlarında asıl amaç vergi ziyayını önlemek, gidermek olduğu halde; adli vergi suçlarında amaç, kişilerin hukuka aykırı eylemlerini önlemek, işleyenleri caydırmaktır⁴¹⁰.

Çalışmanın bu kısmında defter tutma yükümlülüğüne aykırılık hallerinin yol açtığı vergi suç ve cezaları ele alınmıştır.

A. İdari Vergi Suçu İşlenmesine Neden Olan Aykırılık Halleri

İdari vergi suçu; kasıt unsurunun var olup olmadığı aranmaksızın ve hiçbir yargısal karara ihtiyaç duyulmaksızın vergi daireleri tarafından ceza kesilmesini gerektiren suçlardır. Bu suçlar sadece vergi usul hukukunu ilgilendirmektedir⁴¹¹. Mali nitelikli suçlar ve cezalar denilen bu kategoride "*vergi ziyayı ve usulsüzlük suçları ile bunlar karşılığında uygulanacak vergi cezaları*" yer almaktadır. Bu suçların oluşmasında kasıt unsurunun aranmasına gerek yoktur⁴¹². İdari vergi

⁴⁰⁸ Kızılot ve diğerleri, ss. 199-200.

⁴⁰⁹ Yiğit, s. 54.

⁴¹⁰ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2003, s. 18.

⁴¹¹ Fatma Taş, **Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008, s. 50.

⁴¹² Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2008(Genel), s. 343.

suçlarında, kanuna aykırı eylem, vergi suçunun tekemmülü için yeterlidir. Eylem sahibinin kusurlu iradesinin bulunup bulunmaması, suçun tekemmülünde etki yapmaz. Bu nedenle idari vergi suçlarında; eylemin iradi olmadığı, bilerek ve istenerek yapılmadığı, yanılğı sonucu olduğu gibi mazeretler ileri sürülemez⁴¹³.

İdari vergi suçlarında ceza ehliyeti hususu gerçek kişiler açısından VUK'un 332. maddesinde “*Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyuma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır*” şeklinde izah bulmuştur. İdari vergi suçlarıyla ilgili olarak tüzel kişilerde ceza ehliyeti hususu ise aynı Kanun'un 333. maddesinde “*Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir*” şeklinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre defter tutma ödevi işletme idaresine mahsus bir konu olduğundan; defter tutma ödevine aykırılık nedeniyle kesilecek usulsüzlük ve vergi zıyaı cezaları her halükarda tüzel kişilik adına kesilmek zorundadır.

Bu kısımda vergi zıyaı suçu ile usulsüzlük suçu işlenmesine neden olan “*defter tutma yükümlülüğüne aykırılık halleri ve sonuçları*” ele alınmıştır.

1. Vergi Zıyaı Suçu Oluşturan Aykırılık Halleri

VUK'un 341. maddesine göre vergi zıyaı suçu;

- Kasıt unsurunun bulunup bulunmadığına bakılmaksızın mükellefin vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya,

- Kasıt unsurunun bulunup bulunmadığına bakılmaksızın mükellefin vergilendirme ile ilgili ödevlerini eksik yerine getirmesi,

Nedeniyle;

- Verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya,

- Verginin eksik tahakkuk ettirilmesidir.

⁴¹³ Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Süryay A.Ş., İstanbul, 2004(Ceza), s. 19.

Vergi zıyaı suçu bir “*netice suçu*” olarak değerlendirilir. Vergi zıyaı suçunda netice, suça da adını veren vergi zıyaının (kaybının) varlığıdır. Fiilde vergi zıyaının varlığı, suçun tamam olması için mutlaka şarttır. Ağırlığı ne olursa olsun hareket vergi zıyaı doğurmuyorsa, vergi zıyaı suçundan söz edilemez⁴¹⁴. Vergi zıyaı suçu ister hata ister ihmal isterse kasıtlı davranıştan doğmuş olsun, suçun meydana gelmesi açısından farklılık arz etmemektedir⁴¹⁵.

Vergi zıyaı suçu işleyen mükellefler adına vergi zıyaı cezası kesilir. Söz konusu ceza, VUK’un 344. maddesi uyarınca, ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında kesilir. Ancak vergi zıyaına 359. maddede yazılı kaçakçılık filleriyle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat uygulanır. Verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez. Ancak pişmanlık hükümlerinden faydalanılmışsa ceza uygulanmaz.

Bilindiği üzere defter tutma yükümlülüğü, mükellefin vergilendirmeye ilgili ödevlerinin en önde gelenidir. Bu bağlamda defter tutma yükümlülüğünün;

- Zamanında yerine getirilmemesi veya,
- Zamanında ancak eksik yerine getirilmesi,

Nedeniyle bir vergi zamanında tahakkuk etmez ya da eksik tahakkuk ederse “*vergi zıyaı suçu*” işlenmiş olunur. Defter tutma yükümlülüğüne aykırılık teşkil eden bir fiil vergi kaybına yol açmamışsa, vergi zıyaı suçu ve cezası doğmamış demektir. **Örneğin** tasdiksiz defter tutulması eylemi, defter tutma ödevine aykırılık teşkil etmekte ve re’sen takdir nedeni olmaktadır. Ancak mükellef tüm işlemlerini belgeye bağlamış, bu belgeleri de yasal defter kayıtlarına ve beyanlarına intikal ettirmiş ve vergi idaresince bir matrah farkı tespit edilememişse; tasdiksiz defter tutma eylemi vergi zıyaı suçu ve cezasına neden olmamış demektir.

⁴¹⁴ Şenyüz, s. 40.

⁴¹⁵ Şenyüz, s. 46.

2. Usulsüzlük Suçu Oluşturan Aykırılık Halleri

Usulsüzlük suçu VUK'un 351. maddesinde “*Vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir*” şeklinde tanımlanmıştır. Bu cezaların uygulanması vergi kaybına bağlı değildir⁴¹⁶. Vergi zıyaı suçunda “*vergi kaybı*” ögesi bulunduğundan; bu suç “*zarar suçu*” olarak nitelendirilir. Söz konusu suçun işlenmesi sonucunda devlet hazinesi bir zarara uğramaktadır. Oysa usulsüzlük suçunda henüz bir vergi kaybı meydana gelmediğinden “*tehlike suçunun*” varlığından söz edilebilecektir. Çünkü vergi mükellefi vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine aykırı davranarak, vergi kaybı için elverişli bir ortam oluşturmaya çalışmaktadır⁴¹⁷.

213 sayılı VUK'da usulsüzlük fiilleri “*usulsüzlük ve özel usulsüzlük*” olmak üzere iki alt başlıkta toplanmıştır. Bu nedenle 352. maddede düzenlenen usulsüzlük suç ve cezalarına doktrinde “*genel usulsüzlük*” adı verilmektedir. Buna karşın VUK, 353. ve takip eden maddelerde düzenlediği usulsüzlüklere ise “*özel usulsüzlük*” adını vermiştir.

a. Genel Usulsüzlük Suçu Oluşturan Aykırılık Halleri

VUK'un “*Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları*” yan başlıklı 352. maddesinde “*usulsüzlük suç ve cezaları*” hükme bağlanmıştır. Doktrinde genel usulsüzlük suçları olarak adlandırılan bu fiiller, madde metninde birinci ve ikinci derece olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Genel usulsüzlük suçuna ilişkin ceza, 352. maddede, mükellef grupları itibarıyla maktu para cezaları şeklinde belirlenmiştir. Birinci derece suçlara daha ağır, ikinci derece suçlara ise daha hafif usulsüzlük cezası kesilmesi öngörülmüştür. Usulsüzlük suçu aynı zamanda re'sen takdiri gerektiriyorsa usulsüzlük cezaları iki kat olarak uygulanacaktır. Re'sen takdiri gerektiren usulsüzlük eylemi dolayısıyla iki kat ceza uygulanabilmesi için re'sen takdir sonucu

⁴¹⁶ Tosuner ve Arıkan, Usul, s. 269.

⁴¹⁷ Memduh Aslan, **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, s. 25.

vergi zıyaı tespit edilmiş bulunması gerekli değildir. Usulsüzlük eyleminin re'sen takdiri gerektirmesi, tek başına, cezanın iki kat olarak kesilme nedenidir⁴¹⁸.

Defter tutma yükümlülüğüne uyulmaması nedeniyle birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren usulsüzlük suçları aşağıdaki gibidir.

- **VUK'a göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması(352/I-2):** Söz konusu fiil aynı zamanda VUK'un 30/2-3. maddesinde de zikredilmiştir. Bu nedenle usulsüzlük cezasının iki kat olarak uygulanması gerekir.

- **Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması(352/I-3):** Söz konusu fiil aynı zamanda VUK'un 30/2-4. maddesinde de zikredilmiştir. Diğer bir anlatımla bu bent kapsamında ceza kesebilmek için, söz konusu fiilin 30/2-4. madde kapsamında mütalaa edilmiş olması şarttır. **Örneğin** VUK'un 30/2-6. maddesi kapsamında mütalaa edilen fiiller için bu bent uyarınca ceza kesilemeyecektir.

- **VUK'un 215 ila 219. maddeleri arasında düzenlenmiş olan kayıt nizamına uyulmamış olması(352/I-6):** Söz konusu bentte zikredilen bu fiil aslında bir önceki maddede yer alan "*usulsüz olma*" deyimine kapsamına girmektedir. Ancak bu bent kapsamında ceza kesmek için, söz konusu usulsüzlüğün doğru bir vergi incelemesi yapılmasına engel olmasına gerek yoktur. Kayıt nizamına aykırılık; doğru vergi incelemesini engelleyen boyuttaysa 3. bent kapsamında, engellemeyen boyuttaysa 6. bent kapsamında ceza kesilmesi gerekir.

- **Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin, kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilmesi ya da hiç tasdik ettirilmemesi(352/I-8):** Söz konusu fiil aynı zamanda VUK'un 30/2-3. maddesinde

⁴¹⁸ Candan, Ceza, s. 191.

de zikredilmiştir. Bu nedenle usulsüzlük cezasının iki kat olarak uygulanması gerekir.

Defter tutma yükümlülüğüne uyulmaması nedeniyle ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren usulsüzlük suçu ise *“tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin kanuni sürenin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılması”* fiilinin işlenmesidir. Anılan suç re’sen takdiri gerektirmediğinden tek kat olarak uygulanır.

b. Özel Usulsüzlük Suçu Oluşturan Aykırılık Halleri

Defter tutma yükümlülüğünü ilgilendiren özel usulsüzlük suç ve cezaları VUK’un *“Özel Usulsüzlükler ve Cezaları”* üst başlıklı 353. ve mükerrer 355. maddelerinde hüküm altına alınmıştır. Özel usulsüzlük suçunun fiilleri, genel usulsüzlük suçu fiillerinde olduğu gibi, vergi kanunlarınca öngörülen şekle müteallik ödevlerin yerine getirilmemesine dayanır. Zira 351. maddedeki tanım tüm usulsüzlükleri kapsamaktadır. Aralarındaki fark, özel usulsüzlük suçu fiillerinin cezalarının genel usulsüzlük suçu fiillerinin cezalarından daha ağır olmasıdır.

Anılan maddelerde yapılan düzenlemeler sonucu defter tutma ödevine ilişkin olarak getirilen özel usulsüzlük suç ve cezaları aşağıdaki gibi olmaktadır.

- Maliye Bakanlığı’nca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi(353/4): Bent hükmünden anlaşılacağı üzere işyerinde bulundurulmaması, günü gününe kayıt edilmemesi ve anında ibraz edilmemesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilecek defterler, Maliye Bakanlığı’nca (VUK’un kendisine verdiği yetkiye dayanarak) ihdas edilip tutulma ve günü gününe kayıt edilme zorunluluğu getirilenlerdir. Bu bağlamda hâlihazırda Maliye Bakanlığı’nca ihdas edilen ve aynı zamanda günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen bir defter bulunmamaktadır.

Yasal düzenleme bu şekilde olmakla birlikte, bugüne kadar, yoklamalarda serbest meslek kazanç defterini ibraz etmeyen pek çok serbest meslek erbabına ceza kesildiği görülmektedir⁴¹⁹. Bilindiği üzere serbest meslek kazanç defteri tutulması mecburiyeti, Maliye Bakanlığı'nca getirilen bir ödev değildir. Söz konusu ödev VUK'un 210. maddesi marifetiyle getirilmiştir. Aynı şekilde bu defterlere günü gününe kayıt yapılması zorunluluğu VUK'un 219. maddesiyle ihdas edilmiştir. Dolayısıyla serbest meslek kazanç defteri, tutulma ve günü gününe kayıt zorunluluğu açısından, Maliye Bakanlığı'nca ihdas olunan bir defter değildir. Bu itibarla serbest meslek kazanç defterini işyerinde bulundurma zorunluluğu yoktur⁴²⁰. Dolayısıyla bu bent hükmüne dayanılarak serbest meslek kazanç defterine ilişkin ceza kesilemez. Tereddütlere hâsıl olan bu konunun, vergi idaresi tarafından bir tebliğ veya genelge konusu yapılmasında fayda vardır.

- **VUK'a göre belirlenen muhasebe standartlarına, THP'ye ve malî tablolara ilişkin usul ve esaslara uyulmaması(353/6):** Özel usulsüzlük cezasına ilişkin bu hüküm biraz kapalı kalmıştır. Zira kural ve standartlara uymama fiilinin ne olduğu belli değildir. Mesela THP'ye göre kayıtlarını tutan ancak orada yazılı bir hesap ismini yanlış kullanan veya eksik kullanana bu ceza verilecek midir? Veya beyanname ekine mali tabloları eklemeyen mükellefe bu ceza verilecek midir? İdare henüz bu konuda tekdüzelik sağlamış değildir. Bununla birlikte ceza uygulamasına esas olan fiilin, bu tabloları hiç düzenlememek veya muhasebe sistemini MSUGT'lerde düzenlenen standart dışında kurmak olduğu görüşü ağırlık kazanmaktadır⁴²¹. Bununla birlikte bent hükmünün hangi durumlarda uygulanacağına ilişkin açıklayıcı düzenlemenin genel tebliğ bazında yapılmasında fayda vardır. Zira THP'ye göre defter tutmakla beraber bazı hesapları farklı isimlendiren bir mükellefle THP'ye hiç uymayan bir başka mükellefe aynı ceza kesilecektir. Oysa fiillerin ağırlığı ile kesilecek ceza arasında

⁴¹⁹ Bumin Doğrusöz, "Serbest Meslek Defteri İşyerinde Bulundurulmalı Mıdır?", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 168, Aralık 2006,

[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006128754.htm\(05.02.2010\)](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006128754.htm(05.02.2010)).

⁴²⁰ İmdat Türkay, **Serbest Meslek Kazancının Vergilendirilmesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s. 17.

⁴²¹ Özyer, s. 267.

orantısızlık vardır⁴²². Çünkü bu bent kapsamında (01.01.2010'dan itibaren) 3.500 TL tutarında özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

- **Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme(mükerrer 355/1):** VUK'un 256. maddesi uyarınca getirilmiş bulunan ibraz ödevine uyulmaması eylemi, VUK'un mükerrer 355/1. maddesinde özel usulsüzlük suçu olarak sayılmıştır. Buna göre; defter ve/veya belgelerini muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmeyenler hakkında bu bent kapsamında özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekir.

Defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyenler hakkında anılan madde kapsamında ceza kesebilmek için öncelikle mükellefe yazılı bir tebligat yapılması şarttır. Tebliğ edilecek bu yazılı evraka uygulamada “*defter belge istem yazısı*” adı verilmektedir. Ayrıca bu istem yazısının muhatabına usulüne uygun bir şekilde tebliğ edilmesi de şarttır. Bu nedenle sözlü olarak örneğin telefonla istenen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde ceza kesilemez.

Tek yazı ile istenilen birden fazla vergilendirme dönemine ait defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde cezanın tek mi yoksa her takvim yılı için ayrı ayrı mı kesileceği konusunda maddede açıklık yoktur. Vergi idaresi de bu konuya ilişkin açıklama yapmamıştır. Uygulamada inceleme elemanları kendi takdirlerine göre tek ya da birden fazla ceza kesmektedir. Yargı ise, tek gizleme eylemi ve tek kaçakçılık suçu oluşacağı görüşündedir⁴²³. Bu görüş doğrultusunda cezanın da tek kesilmesi gerekir. Konu hakkında vergi idaresinin düzenleme yapmasına ihtiyaç vardır.

B. Adli Vergi Suçu İşlenmesine Neden Olan Aykırılık Halleri

VUK'un “*Kaçakçılık Suçları ve Cezaları*” yan başlıklı 359. maddesinde bir kısım vergi suçlarının ceza mahkemelerinde yargılanarak hürriyeti bağlayıcı ceza ile

⁴²² Özyer, s. 805.

⁴²³ Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 16.01.2002 tarih ve E: 2001/11378, K: 2001/162 sayılı Kararı(Candan, Ceza, s. 277).

cezalandırılması hükme bağlanmıştır. 359. maddede sayılan bu fiiller ceza hukuku alanında suç oluşturmaktadır. Bu suçlara ilişkin yaptırım uygulanması, ceza mahkemelerinin yetki ve görev alanına girmektedir. Bu nedenle 359. maddede sayılan suçlara “*adli vergi suçu*” adı verilmektedir. Adli vergi suçlarına ilişkin cezalara bizzat ceza mahkemesinin ceza kararnamesiyle hükmolunur. Yargılama TCK hükümlerine göre yapılır ve suçların varlığı, tespiti ve yaptırımların belirlenmesi ceza mahkemesinin görev alanına girer. Adli vergi suçlarının temel unsurlarından birisi, suç sayılan fiillerin “*kasıt*” içinde işlenmesidir⁴²⁴.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında 359. maddede yazılı cezaların uygulanması, (varsa) kayba uğratılan vergi aslının üç katı tutarında vergi ziyai cezasının ve usulsüzlük cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez. Öte yandan pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında 359. madde hükmü yani hapis cezası uygulanmaz.

Kaçakçılık suçu, VUK’da belirtilen fiillerin işlenmesiyle tamamlanmaktadır. Başka bir deyişle kaçakçılık suçunun işlenmiş sayılabilmesi için “*vergi kaybının doğması şartı*” aranmamaktadır. Sadece “*çift defter kullanmak*” eyleminin suç teşkil etmesi, vergi ziyayının varlığına bağlanmıştır. Yani vergi ziyayı doğmuyorsa, çift defter kullanmak suçu gerçekleşmez. Bunun haricindeki eylemlerin tamamı açısından vergi kaybının varlığı şart değildir. Bu itibarla kaçakçılık suçu; sırf hareket suçu, şekli suç ve tehlike suçu niteliği taşımaktadır⁴²⁵.

5237 sayılı TCK’nın 21 maddesinde “*Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir*” şeklinde bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre bir fiili işlerken kişide “*kastın*” söz konusu olmaması cezayı kaldırmaktadır. Vergi suçu da cürümdür. O halde kastın olmaması cezayı kaldırır. Bu bağlamda 359. maddede sayılan fiillerin kaçakçılık suçu oluşturabilmesi için kişinin bunu “*kasıtlı*” olarak yaptığının ispatlanması gerekir. İspat külfeti ise burada vergi idaresine düşmektedir. Bu nedenle inceleme elemanları, 359. maddede sayılan fiillerin kasten işlendiğini

⁴²⁴ Şenyüz, s. 18.

⁴²⁵ Karakoç, Genel, s. 357.

ortaya koymadan “*kaçakçılık suçu raporu*” yazamayacaklardır. Öte yandan 359. maddede sayılan fiilleri incelediğimizde, bunların çoğunluğunun kastın karinesi niteliği taşıyan fiiller olduğu görülmektedir. Yani bu fiillerin kasten işlendiğini ispatlamak için ayrı bir çalışma yapmaya gerek yoktur. Madde metninde zikredilmiş olan fiilin kanunda tarif edilen şekilde işlenmiş olması, tek başına, kastın varlığına karine teşkil eder. **Örneğin** sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi fiili, tek başına kastın karinesi olup; bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Aynı şekilde defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi fiilinde de başkaca bir kasıt unsuru aramaya gerek yoktur. Zira söz konusu eylemler, kasıt sahibi olmadan yapılabilecek bir hareket değildir. Buna karşın hesap ve muhasebe hilesinden bahsedebilmek için kastın varlığının ayrıca ispatlanması gerekir.

Kaçakçılık cezasının uygulanması için, vergi zıyayı şart değildir. Zira 359. madde, kaçakçılık cezasını vergi zıyayının varlığına bağlamamıştır. Sadece anılan maddede tanımlanmış olan fiillerin söz konusu tanıma uygun bir biçimde ve kasten işlenmiş olması yeterlidir. Bu nedenle kişinin 359. maddede sayılan fiilleri bilerek ve isteyerek (kasten) işlediğinin ispatında, bu fiil sonucu vergi zıyayı doğup doğmadığına bakılmaz. Vergi zıyayı doğmamış bile olsa kaçakçılık cezası uygulanır. Bunun tek istisnası, çift defter tutmak suçudur. Burada vergi kaybının varlığı şarttır.

359. maddede “*vergi kanunlarına göre/vergi kanunları uyarınca tutulan defterler*” suç konusu yapılmıştır. Defter tutma ödevini düzenleyen vergi kanunu ise 213 sayılı VUK’tur. Bu nedenle 359. madde “*VUK’a göre/VUK uyarınca tutulan defterleri*” suç konusu yapmıştır. VUK’a göre/VUK uyarınca defter tutulması ise, VUK’un her bir mükellef ve hatta tüccar grubu için tutulmasını emrettiği defterlerin yani doğru defterlerin tasdik nizamına uygun olarak tasdiklenmiş ve kayıt nizamına uygun bir şekilde tutulmuş olmasıdır. Bu bağlamda doğru defterlerin tasdiksiz ya da yanlış defterlerin tasdiksiz/tasdikli olarak tutulması, kanaatimizce, VUK’a göre/VUK uyarınca defter tutulması anlamına gelmemektedir. Ancak madde metninde bu hususta bir açıklık yoktur. Defter tutma ödevine ilişkin olarak verilmiş Danıştay ve Yargıtay kararları incelendiğinde, sürekli olarak VUK’a uygun biçimde tutulan

defterlere vurgu yapıldığı görülmektedir. Yani konu yoruma açıktır. Bizim kanaatimize göre (aşağıda sayılan suçların tamamı açısından) bu şekilde tutulmuş defterler vasıtasıyla söz konusu fiillerin işlenmiş olması kaçakçılık suçunu oluşturmayacaktır. Ya da kanunun lafzından çıkan anlam budur.

359. maddede düzenlenmiş olan kaçakçılık suçlarından defter tutma yükümlülüğüyle ilgili olanları bu kısımda ele alınmıştır.

1. Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapmak Suçu

VUK'un 359. maddesinin (a) fıkrasının 1. bendinde “*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda*⁴²⁶ *hesap ve muhasebe hileleri yapanlar hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağı*” ifade edilmiştir.

Hesap ve muhasebe hilesi kasten yapılmamış ise, kaçakçılık suçu oluşmamaktadır. Kasıt, sonucun bilinmesi ve istenmesidir. Kasıt unsurunun varlığı için mükellefte vergi kaçırma amacının bulunup bulunmadığının araştırılması gerektiği kanaatindeyiz. Hesap ve muhasebe hilesinden bahsedebilmek için, bu eylemlerin yasal defterler üzerinde yapılmış olması şarttır. VUK'da yer almayan bir defter ve kayıt üzerinde yapılan bu tip hileler, kaçakçılık suçu oluşturmaz.

Kanun'da “*hesap ve muhasebe hilesi*” kavramı birlikte kullanılmıştır. Her muhasebe hilesi bir hesap hilesine dayanmayabilir. Hesaplama sırasında yapılan hileli işlem, esas işlevini muhasebe kaydı ile yerine getirir. **Örneğin** bir maliyet veya amortisman tablosu üzerinde hata veya hile yapılmış olmakla birlikte, kayıtlar, yasal defterlere doğru şekliyle kaydedilmiş ise söz konusu hileli işlem herhangi bir sonuç doğurmadığı için cezalandırılmaz. İşletme defteri tutanlarda muhasebe hilesinden ziyade hesap hilesi söz konusu olabilir. Defter tutmak zorunluluğu bulunmayan mükelleflerin muhasebe hilesi suçu işlemesi söz konusu olmaz⁴²⁷.

⁴²⁶ Kayıttan kasıt; amortisman kayıtları, envanter listeleri, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarına ait kayıtlardır.

⁴²⁷ Sakıp Şeker, “Muhasebe Hilesi Üzerine”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 196, Nisan 2009(Hile), s. 107.

Kanun koyucu hesap ve muhasebe hilelerinin neler olduğunu sayarak belirtmediği gibi bir tanımlama da yapmamıştır. İnsan zekâsının gelişimine paralel olarak her gün yeni hesap ve muhasebe hilelerinin bulunabildiği günümüzde kanun koyucunun böyle bir tanımlamaya gitmesi son derece yerinde olacaktır⁴²⁸. Zira her inceleme elemanı kendi yorumuna göre bu bent hükmünü uygulamaktadır. Aynı olay için bir inceleme elemanı kaçakçılık suçu işlendiği kanaatine varırken, bir diğeri ise işlenmediği kanaatine varmaktadır. Bu durum ise mükelleflerin aleyhine bir sonuç doğurmaktadır. Bu nedenle madde metninde daha sarih düzenlemeye ihtiyaç vardır.

Madde metninde hesap ve muhasebe hilesinin tanımının yapılmamış olması, hesap ve muhasebe hileleri soyut tipinin vergi idaresinin isteğine göre şekil almasına neden olmaktadır. Bu durum ise; suç ve cezada kanunilik ilkesine dolayısıyla Anayasa'nın 38. maddesine aykırı olduğu gibi, TCK'nın 2. maddesiyle de çelişmektedir. Bu nedenle madde hükmünün, muhasebe hilesi ve muhasebe tekniğinin gerekleri arasındaki sınırı belirlemede, yetersiz kaldığı belirtilmelidir⁴²⁹.

VUK'un 215-219. maddelerinde kayıt nizamı ve THP'de de muhasebe hesaplarının karakteri ve çalışma prensipleri hüküm altına alınmıştır. Bu durumda kayıt nizamına ve THP'ye uymayan her hata ya da mali tablolarda yapılan bir hile kaçakçılık suçunu oluşturmakta mıdır? Bu soruların cevabını vergi mevzuatında bulmak mümkün değildir. Zira 359. maddede muhasebe hilelerine ilişkin soyut bir tipe dahi yer verilmemiştir. Bu nedenle muhasebe hilelerine “*tanımı olmayan suç*” ve “*torba suç*” adı da verilmektedir⁴³⁰. **Örneğin** defter kayıtları ve belgelerin gerçek durumu yansıttığı ancak mali tablolar üzerinde hile yapıldığı durumlarda, 359/a-1 kapsamında bir suç oluşmamaktadır. Bu da istenilen bir durum değildir. Zira mali tablolar yıllık beyanların temel dayanağı olmaktadır. Mali tablolarda yapılan hileler otomatikman beyannameleri de etkileyecektir. Bu nedenle fıkra metninde yapılacak düzenlemelerle muhasebe hilesi suçunun mali tabloları ve dolayısıyla beyanları da kapsayacak şekilde açıklığa kavuşturulması gerekir.

⁴²⁸ Yılmaz Hızlı, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1984, s. 126.

⁴²⁹ S. Ateş Oktar, “Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 249, Haziran 2009(Hile), s. 8.

⁴³⁰ Oktar, Hile, s. 8.

Kayıt dışı işlemler yapılması; çift defter tutulması; defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi veya gizlenmesi; sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması; Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olmaksızın belge basılması veya bu belgelerin bilerek kullanılması gibi geniş anlamda muhasebe hilesi kapsamında düşünülebilen pek çok hareketin, 359. maddenin düzenleniş şekli ve öngörülen cezalar da dikkate alındığında, 359/a-1 anlamında muhasebe hilesi olmadığı görülmektedir⁴³¹. Muhasebe hileleri, yasal defterlere kaydı gereken hususların vergi matrahını azaltmak amacıyla muhasebe kurallarına aykırı biçimde işlenmesi olarak tanımlanabilir⁴³². Muhasebe ve hesap hilelerinin uygulamada pek çok çeşitleri bulunmakla birlikte bunlardan bazılarını şu şekilde örnekleyebiliriz⁴³³.

“Bilinçli olarak (kasten); çeşitli matematiksel hatalar (toplama, çıkarma vb. hatalar) yapma, bazı rakamların yerlerini değiştirme, fazla ya da eksik sıfırlar koyma, yanlış hesaba kaydetme, borcu alacak-alacağı borç olarak gösterme, sayfadan sayfaya ya da yevmiye defterinden defteri kebire yanlış aktarmalar yapma, mükerrer kayıt yapma, unutulduğu izlenimi vermeye çalışarak bazı işlemleri kayıt düzeninin dışında tutma, değerlendirme ve amortisman konularında hatalı uygulamalar yapma”

Örneklenebilir çalışılan söz konusu eylemler sehven/gayri iradi olarak yapılmışsa, bu eylemler muhasebe hilesi niteliğini kaybetmekte ve muhasebe hatası vasfını kazanmaktadır. Yani muhasebe hatası ile muhasebe hilesi arasındaki ince çizgi kastın varlığıdır. Söz konusu eylemler vergi kaybına sebebiyet vermek amacıyla yapılmışsa suç işlenmiş olunmaktadır. Böyle bir amaç yoksa kaçakçılık suçu doğmaz. Kanun bu fiili, sadece usulsüzlük cezasını gerektiren bir kabahat olarak görmektedir. Bu nedenle her hatalı kaydın muhasebe hilesi olarak nitelendirilmesi doğru değildir. Çünkü böyle durumlarda öncelikle hileyi yapanın kastının varlığını ispatlamak gerekecektir⁴³⁴. Bu bağlamda amortismanların fazla hesaplanması, karşılıkların yanlış ayrılması, yabancı para cinsinden olan alacak ve borçların yüksek veya düşük değerlendirilmesi veya hiç değerlendirilmemesi ya da satılan

⁴³¹ Oktar, Hile, s. 8.

⁴³² Hızlı, s. 127.

⁴³³ Oktar, Hile, ss. 7-8.

⁴³⁴ O. Selim Kocahanoğlu, **Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi**, Bilmen Basımevi, İstanbul, 1977, s. 180.

mal veya mamul maliyetinin olması gereken tutardan farklı şekilde hesaplanması, kanunen kabul edilmeyen giderlerin indirilmesi; özel bir gizleme veya yanıltma içermediği takdirde hesap veya muhasebe hilesi sayılamaz⁴³⁵. Sahte belge kullanılması, belgesiz ve kayıtsız mal/hizmet satılması, karşılıkların hatalı uygulanması gibi işlemler muhasebe hilesi olamaz. Bunlar, vergi zıyaı ve usulsüzlük cezalarını gerektiren muhasebe hatası niteliği taşır.

Özetle yasal defter kayıtlarında yapılan usulsüzlük; vergi incelemesi esnasında kolaylıkla tespit edilebiliyorsa yani inceleme elemanı bu yanlışlığın ortaya çıkarılmasında çok fazla güçlük çekmiyorsa, muhasebe hilesinden bahsetmek mümkün olamayacaktır. Zira tespiti son derece kolay olan bu hatalı kayıtlarda “*aldatma unsurunun*” varlığını ileri sürmek yanlış olacaktır.

Yukarıda da belirttiğimiz üzere hesap ve muhasebe hilesi suçunun meydana gelmesi için sonucunda vergi kaybının doğması gerekmemektedir. Diğer bir ifadeyle kanun koyucu suç sayılan hareketi belirlemiş ancak sonuç unsurunu aramamıştır. Bu bağlamda muhasebe hilesi vergi zıyama neden olmasa bile, kastın varlığı halinde, kaçakçılık suçu yani cürüm oluşur. Bu hareketler, vergi zıyaı veya usulsüzlük sonucunu da doğurursa “*suç ve kabahat*” birlikte oluşur⁴³⁶.

ÖRNEK⁴³⁷: A işletmesi, kârlılığının yüksek olduğunu düşünmüş ve kârlılığını azaltıp daha az vergi ödemek istemiştir. Gider ve maliyetlerini sabit tutarak ve aynı zamanda hâsılatını azaltmak suretiyle bunu yapabileceğini düşünmüştür. Bunun için kullandığı yöntem şu şekildedir. İşletme, satışları sonucunda elde ettiği çekleri kendisinin değil de ortağınınmış gibi kayıtlarına almaktadır. Mükellef bu nedenle doğru olan aşağıdaki muhasebe kaydı yerine;

⁴³⁵ Şeker, Hile, s. 106.

⁴³⁶ Oktar, Hile, s. 10.

⁴³⁷ Hakan Gürsoy, “Muhasebe Hilesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 203, Kasım 2009, s. 147.

<hr/>		
101. Alınan Çekler	118	
600. Yurtiçi Satışlar		100
391. Hesaplanan KDV		18
<hr/>		

Yanlış olan şu muhasebe kaydını yapmıştır.

<hr/>		
101. Alınan Çekler	118	
331. Ortaklara Borçlar		118
<hr/>		

Bu şekilde işlem yaparak, 100 lira hâsılat ve 18 lira tutarında KDV'yi gizlemiştir. Bu kayıtlar, muhasebe hilesi suçunun maddi unsurunu teşkil etmektedir. Manevi unsur ise, işletmenin vergi ödememek isteği ile bu kaydı hileli olarak yapma niyetidir.

ÖRNEK⁴³⁸: Yevmiye maddeleri ve hesaplardaki değerleri değiştirmeden hâsılat toplamını eksik, gider toplamını ise fazla gösteren bir bilgisayar programı kullanılarak; bütün gelir tablosu verileri farklı gösterilebilir. Bu durum ise eline alacağı bir hesap makinesi ile faturaları tek tek toplayan ya da bütün faturaları excel'e aktarıp toplamını alan bir inceleme elemanı hariç kimse tarafından tespit edilemeyecektir.

Netice olarak; 359. maddede suç olarak sayılan “*hesap ve muhasebe hilesinden*” ne anlaşılacağı belli değildir. Hile kavramı tanımlanıp hangi fiillerin hesap ve muhasebe hilesi kapsamına gireceği yorum yoluyla belirlense bile bu suçun sınırlarını tespit etmek mümkün değildir. Kanunilik ilkesi dikkate alındığında, suç fiilinin kapsamının yapılacak yorumlarla tespiti de mümkün görülmemektedir. Bu nedenden ki, hesap ve muhasebe hilesinden dolayı yargıya intikal eden suç sayısı

⁴³⁸ Gürsoy, s. 148.

oldukça sınırlı kalmıştır. Açıklanan nedenlerle hesap ve muhasebe hilesi kavramından ne anlaşılması gerektiğinin kanuna açık bir şekilde yazımı, uygulama açısından büyük önem arz etmektedir⁴³⁹.

2. Uydurma Hesaplar Açmak Suçu

VUK'un 359/a-1. maddesinde "*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur*" düzenlemesine yer verilmiştir. Söz konusu kaçakçılık suçu, esasen bir çeşit muhasebe hilesidir. Ancak kanun koyucu bu eylemi, muhasebe hilesi kapsamına sokmamış ayrıca özel olarak hüküm altına almıştır. Yasal defterler üzerinde gerçek olmayan kişilerle yapılmış görünen hayali işlemlerin kaydedildiği hesaplar açılması ya da gerçek ancak söz konusu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesaplar açılması bu tür hareketlerdendir.

Söz konusu suçlar; işletmeyle uzaktan yakından ilgisi bulunmayanlar adına kanuni defterlerde hesap açılması, var olmayan kişilerin borçlu veya alacaklı olarak gösterilmesi, onlara mal satılmış veya onlardan mal alınmış gibi muhasebe kaydı yapılması biçiminde ortaya çıkar⁴⁴⁰. Bu bent kapsamında suç doğabilmesi için, herhangi bir belgeye dayalı olmaksızın yasal defterler üzerinde hayali ya da alakasız kişiler adına hesap açılması gerekir. Bu fiilin işlenmesi, kastın varlığına karine teşkil etmektedir. Kasıt unsurunun tespiti için ayrıca araştırma yapmaya gerek yoktur. Özel bir amaçla hareket edilmesinin suçun oluşumunda önemi yoktur.

⁴³⁹ C. Tolga Şimşek, "Kaçakçılık Suçu Olarak Hesap ve Muhasebe Hilesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 277, Eylül 2004,

<http://www.vergidunyasi.com.tr/doc/2004/09/20040913.doc>(16.08.2009).

⁴⁴⁰ Şenyüz, s. 31.

3. Çift Defter Tutmak Suçu

VUK'un 359/a-1 maddesinde “*Vergi kanunlarına göre tutulan ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur*” düzenlemesi yapılmıştır. Çift defter tutmak olarak adlandırılan söz konusu hareketin kaçakçılık suçu oluşturması için aşağıdaki koşulların aynı anda tahakkuk etmesi şarttır.

- Çift defter tutmak diye ifade edilen bu fiilin işlenebilmesi için öncelikle VUK uyarınca tutulması zorunlu olan defterlerin var olması gerekir. VUK uyarınca tutulması zorunlu olan defterin varlığının noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle ispatlanması şarttır. Böyle bir defterin tutulduğu ispatlanmadıkça çift defter tutma suçu oluşmaz⁴⁴¹.

- İkinci olarak zorunlu defterlere kaydı gereken hususların tamamen ya da kısmen bu yasal defterlere değil de; bunlar dışındaki defter ve belgelere (örneğin ajanda, özel defter, el defteri vb.) veya başka kayıt ortamlarına (örneğin bilgisayarlara, disket, CD vb. harici belleklere) aktarılmış olması şarttır.

- Üçüncü olarak yasal defterler haricindeki defter ve diğer kayıt ortamına yapılan kayıtlar sonucu bulunan matrahın yasal defterler üzerinden bulunan matrahtan fazla olması gerekir. Yani ziyaa uğratılmış bir verginin varlığı şarttır.

Çift defter tutma fiilinin kaçakçılık suçu teşkil edebilmesi için, matrah farkının yani vergi ziyasının varlığı şarttır. Matrah farkının ikinci defter veya kayıt ortamından çıkarılması şarttır. Bu nedenle ikinci defter veya kayıt ortamındaki bilgilerden çıkartılan matrah zorunlu defterlerden çıkartılan matrahtan az ise suç oluşmaz⁴⁴². Doğru defterler yerine yanlış defterlerin tasdik edilerek kullanılması ile vergi ziyasına sebebiyet verme amacı güdülmediği takdirde kaçakçılık suç ve

⁴⁴¹ Yiğit, s. 125.

⁴⁴² Şenyüz, s. 33.

cezasından bahsetmek mümkün değildir⁴⁴³. Söz konusu suçun kanuni unsurlarının tamamını yerine getiren mükellefin bu suçu kasten işlediği kabul edilir. Zira vergi zıyaıyla sonuçlanan bu fiilin kasıtsız olarak işlenmesi imkânsızdır.

4. Defter ve Kayıtları Tahrif Etmek Suçu

VUK'un 359/a-2. maddesinde "*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur*" düzenlemesi yapılmıştır.

Tahrif; herhangi bir yazılı metindeki doğru olan bilgilerin sonradan çeşitli yollarla değiştirilerek yanlış bilgilerle donatılmasıdır⁴⁴⁴. Bu şartlar altında tahrifat; defter, kayıt ve belge üzerindeki bazı yazı veya rakamların okunamayacak şekilde silinmesi, kazınması, çizilmesi ya da kimyasal maddeler kullanılarak kaybedilmesi ve bunlar yapıldıktan sonra bunların yerlerine başka yazı veya rakamların konulması olmaktadır⁴⁴⁵. Buna göre tahrifat; defter-kayıt ve belgelerin maddi varlığına dokunulmaksızın, bunlara işlenmiş olan ve gerçeği yansıtan yazı ve rakamların çeşitli yöntemlerle değiştirilmesidir⁴⁴⁶. Söz konusu suçun doğması için daha önceden bir yazılı metnin oluşturulmuş olması şarttır. Daha sonra bu yazılı metin üzerinde oynamalar yapılması suçu doğurmaktadır. Yazılı metnin oluşturulması aşamasında yani daha ortada hiçbir şey yokken gerçeğe aykırı bir şekilde yazılı metin oluşturulması bu bent kapsamına girmez. **Örneğin** 1.000 TL olarak tanzim edilmiş gider faturasının yanına bir sıfır eklenerek 10.000 TL haline dönüştürülmesi, bu kapsama giren bir suç olacaktır. Zira belgelerde yer alan mevcut rakamlara basamak ilave etmek ya da çıkarmak bir tahrifat örneğidir.

Suçun doğması açısından; tutulması ve düzenlenmesi VUK tarafından zorunlu kılınan defter, kayıt veya belgelerin herhangi birinde tahrifatın yapılması

⁴⁴³ İbrahim Kumluca, "Tutulması Zorunlu Defterlerin Yanlış Tespiti ve Yanlış Defter Tutmanın Doğurduğu Sonuçlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 190, Temmuz 2004, s. 75.

⁴⁴⁴ Kocahanoğlu, s. 173.

⁴⁴⁵ Şenyüz, s. 33.

⁴⁴⁶ Yiğit, s. 127.

yeterlidir. Defter ve belgelerin hepsinde tahrifatın yapılması gerekli değildir. Söz konusu eylemler sonucu vergi zıyayı doğmuş olması şart değildir. Kanunda belirtilen eylemlerin suç unsuru olabilmesi için, kişinin kasten yani vergi kaçırmak amacıyla bu eylemleri yapmış olması gerekir⁴⁴⁷. Hatalı kayıt, yazı ve rakamların (VUK'un 217. maddesinde öngörülen düzeltme hükümlerine aykırı bir şekilde) silinmek, kazınmak veya ilaveler yapılmak suretiyle gerçeğe uygun bir hale getirilmesinde kasıt bulunmadığından suç doğmayacaktır. Bu durumda sadece genel usulsüzlük suçu işlenmiş olur. Hatalı kayıtların VUK'un 217. maddesine uygun bir şekilde düzeltilmesinde ise, usulsüzlük cezasının da kesilmeyeceği tabiidir.

5. Defter ve Kayıtları Gizlemek Suçu

VUK'un 359/a-2. maddesinde "*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur*" düzenlemesi yapılmıştır. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında "*gizleme*" olarak kabul edilir. VUK'un tarifini yaptığı gizleme suçunun oluşması için şu unsurların aynı anda tahakkuku şarttır.

- İncelemeye ibraz edilmeyen defter ve belgelerin öncelikle varlığının kanıtlanması şarttır. Bu ispat noter tasdik kayıtlarıyla yapılacaktır. Noter tasdik kayıtlarının bulunmadığı hallerde ise, diğer suretlerle bu tespit yapılmalıdır. Diğer suretler; defter, kayıt ve belgelerin varlığını ispata yarayacak mahkeme ilamı ve tutanakları, vergi dairesi kayıtları vs. araçlardır⁴⁴⁸. Hüküm, bu konuda, herhangi bir sınırlama getirmemiştir. Uyuşmazlık halinde, getirilen belgenin kanıt değerinin takdiri yargı yerine aittir⁴⁴⁹.

⁴⁴⁷ Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 503.

⁴⁴⁸ Yiğit, s. 132.

⁴⁴⁹ Candan, Ceza, s. 75.

- Defterlerin ibraz edilmemiş sayılması, vergi inceleme elemanlarınca vergi incelemesi amacıyla istenmesine rağmen verilmemesi halinde mümkündür. Bu noktada suçun oluşumu açısından 15 günlük ibraz süresine ve 5 yıllık saklama süresine dikkat edilmelidir⁴⁵⁰. Suç tarihi, defter ve belgelerin ibrazı için verilen (çoğunlukla 15 günlük) sürenin dolum tarihidir⁴⁵¹.

- Usulüne uygun olarak yapılan tebligata rağmen defter ve belgelerin, VUK'un 13. maddesinde gösterilen mücbir sebeplere dayanmadan, yetkililere ibraz edilmemiş olması gerekir⁴⁵². Öte yandan ibrazı istenilen defter ve belgelerin kaybolduğunu inceleme elemanına beyan edenlere, söz konusu defter ve belgelerin ibrazı için ayrıca tebligat yapılmasına gerek yoktur⁴⁵³.

- Defter ve belgelerin vergi incelemesi amacıyla istenmesi şarttır. Yoklama memurlarınca, yeminli mali müşavirlerce ya da (vergi incelemesi dışındaki amaçlarla) vergi inceleme elemanlarınca (**örneğin** işini terk eden mükellefin defter ve belgelerinin belge iptali amacıyla istenmesi) istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi kaçakçılık suçunu oluşturmaz⁴⁵⁴. Kısmen ibraz, suçun oluşmasını engellemez. Genel kasıt yeterlidir. Gizlemedeki amacın önemi yoktur. Mücbir sebep hali kastı kaldırır⁴⁵⁵.

6. Defterleri Yok Etmek Suçu

VUK'un 359. maddesinin (b) fıkrasında "*Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır*" düzenlemesi yapılmıştır. Üç ayrı suç unsuru fıkra metninde aşağıdaki gibi hüküm altına almıştır.

⁴⁵⁰ Şenyüz, s. 34.

⁴⁵¹ Candan, Ceza, s. 277.

⁴⁵² Yiğit, s. 131.

⁴⁵³ Yargıtay 7. Ceza Dairesi'nin 27.09.2007 tarih ve E: 2005/4173, K: 2007/6536 sayılı Kararı(Şükürü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008(Karar), s. 907).

⁴⁵⁴ Yiğit, s. 137.

⁴⁵⁵ Nuri Ok ve Ahmet Gündel, **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002, s. 163.

- **VUK uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi:** VUK uyarınca tutulması ve düzenlenmesi mecburi olan defter ve belgenin yok edildiğinin iddia olunması, o defter ve belgenin başlangıçta var olduğunun (noter tasdik kaydıyla veya diğer suretlerle) ortaya konmasını gerektirir. Çünkü yok etme, öteden beri var olduğu sabit olan bir defter ve belgenin maddi varlığına son vermektir. Defter ve belgelerin maddi varlığına son verme; bunların yakılması, imha edilmesi, yırtılıp parçalandıktan sonra bir daha ulaşılamayacak şekilde çöpe atılması biçimlerinde olabilir⁴⁵⁶. Defter, kayıt ve belgelerin tamamen okunamaz hale getirilmesine karşın incelemeye ibraz edilmesi halinde, ortada fiziki bir defter ve belge mevcut olduğu için, yok etmek fiili yerine tahrif etme fiilinin oluştuğu söylenebilir⁴⁵⁷.

Defter ve belgelerin mücbir sebeplerle elden çıktığının yani yok olduğunun mükellefçe kanıtlanması halinde, kaçakçılık suçunun oluşmayacağı yönünde ortak bir kanaat mevcuttur. VUK'un 373. maddesinde "*VUK'da yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez*" hükmüne yer verilmek suretiyle; mücbir sebep halinin "*sadece*" idari vergi cezalarını kaldırdığı hüküm altına alınmıştır. Çünkü madde metninde "*kesilmez*" ibaresine yer verilmiştir. Kesmek ifadesi, vergi zıyaı ve usulsüzlük cezaları için VUK'da kullanılan bir tabirdir. Adli vergi cezası olan hapis cezalarının kesilmesi mümkün olmayıp; bunlara ancak mahkemece hükmolunur. Bu durumda kaçakçılık cezalarının da mücbir sebep yoluyla kalkacağını kabul etmek kıyas yapmak anlamına gelir. Kıyas ise hem vergi hukukunda hem de ceza hukukunda yasaktır⁴⁵⁸.

Mücbir sebep hali hariç her ne sebeple olursa olsun defter ve belgelerin tamamının ya da bir kısmının yok olması, kastın varlığını ve dolayısıyla suçun doğduğuna işaret eder.

⁴⁵⁶ Şenyüz, s. 36.

⁴⁵⁷ Kocahanoğlu, s. 184.

⁴⁵⁸ S. Ateş Oktar, "Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 144, Eylül 2000(Düşünceler), s. 85.

Defterlerin yok edilmesi nedeniyle kaçakçılık suçunun doğması için bunların inceleme elemanlarınca incelemeye ibrazının istenmesine ve gizleme fiilinin oluşmasına gerek yoktur. Yani bu bent kapsamında suç doğabilmesi için yok etme fiilinin gerçekleşmesi tek başına yeterlidir. Bunun haricinde başkaca bir neden aranılmamaktadır. Yok etme fiilinin herhangi bir şekilde ve surette tespit edilmesi yeterlidir.

- **VUK uyarınca tutulan ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defterlerin sayfelerinin yok edilerek yerine başka yapraklar konulması veya hiç yaprak konulmaması:** Yerine başka yaprak konmuş olsun veya olmasın defter sayfelerinin yok edilmesi de kaçakçılık suçudur. Bu fiilde yok edilen defter değil, defterin sayfasıdır. Söz konusu bent hükmü, usulüne göre ve gerçek kayda tabi tutulmuş yaprakların koparılıp yok edilmesini ve yok edilenlerin yerlerine başka yapraklar konulmasını ya da konulmamasını suç saymaktadır. Bu hareketiyle mükellef, elinde var olan defterlerin bazı sayfalarını yok etmiş ya da değiştirmiş olmaktadır. Fiilin meydana gelmesi için defter sayfelerinin koparılarak yok edilmesi yeterlidir. Koparılarak yok edilen sayfalar yerine başka sayfaların konulup konulmaması fiilin varlığını etkileyen bir husus değildir⁴⁵⁹. **Örneğin** noter onaylı yevmiye ve kebir defterlerinin ilk ve son sayfeleri dışındaki sayfeleri yok ederek yerlerine sahte noter mührü ve rakamı vurulmuş sayfeler koyan kişilerin kaçakçılık suçu işlediği sabittir⁴⁶⁰. Öte yandan yok edilen sayfa yerine aynı bilgiyi içeren yeni bir sayfanın konması durumunda fail fiilinden ihtiyarıyla vazgeçmiş sayılacağından faille ceza verilmez⁴⁶¹. Çünkü bu hareketiyle mükellef, vergi kaçırma amacından vazgeçtiğini göstermiş olmaktadır.

Suç, sayfelerin defterden koparılması ya da ayrılması ile değil bunların yok edilmesi ile oluştuğundan; sadece koparma, yırtma, ayırma gibi hareketler suç oluşturmamaktadır. Mükellefin defter sayfelerini koparıp saklaması ve bir vergi

⁴⁵⁹ Şenyüz, s. 36.

⁴⁶⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 05.06.2007 tarih ve E: 2007/3768, K: 2007/3901 sayılı Kararı, <http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp>(18.09.2009).

⁴⁶¹ Yiğit, s. 144.

incelemesine tabi tutulduğu takdirde bu sayfeleri ibraz etmesi halinde; yok etme bir tarafa, gizlemeden dahi söz edilemeyecek ve kaçakçılık suçu oluşmayacaktır⁴⁶².

Fıkra metninde kopartılan sayfaların, yazılı ya da boş olması açısından bir ayırım yapılmamıştır. Ancak kanunun ruhundan, yazılı olan sayfaların kopartılarak yok edilmesi anlaşılmaktadır. Bu nedenle kopartılan yaprakların vergi matrahına ilişkin bilgiler içerecek yapıda olması gerekir. Yani suça konu olacak yaprakların “*dolu*” olması gerekir⁴⁶³.

⁴⁶² Oktar, Düşünceler, s. 87.

⁴⁶³ Kızılot ve Kızılot, s. 504.

SONUÇ

Günümüzde sosyal refah devleti anlayışının hâkim olması devletlerin ekonomiye daha çok müdahale etmesini gerektirmektedir. Bu müdahale sonucu devletlerin harcamaları da artmaktadır. Artan kamu harcamalarının en sağlıklı akçeleme yöntemi ise vergileme olmaktadır. Dolayısıyla devletlerin günümüzde vergiye atfettiği önem gittikçe artmaktadır. Bu durum ise bir ülkede aynı anda birden fazla tür verginin yan yana uygulanması sonucunu doğurmaktadır. Vergi sistemi adı verilen bu kavram, devletlerin mali ve mali olmayan amaçlarla aynı anda birden fazla tür vergi toplamasını ifade etmektedir. Bu bağlamda Türk Vergi Sistemi hâlihazırda yaklaşık onaltı farklı tür vergiyi bünyesinde barındırmaktadır. Söz konusu vergilerin büyük bir çoğunluğu ise beyan esasına dayalıdır. Yani devlet bu vergileri mükelleflerin kendilerinin hesaplayarak bildirimde bulunmasını ve ödemesini istemektedir. Buna göre Türk Vergi Sistemi'nde beyan esasının geçerli olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Beyan esasında mükellefler, hesap dönemi boyunca elde ettikleri safi kazançlarını tespit edip bunu beyannameyle vergi idaresine bildirmektedirler. Bu noktada mükellef beyanları önemli bir konuma sahip olmaktadır. Zira bu sistemde, kamu harcamalarının temel akçeleme kaynağı olan vergilerin hangi miktarlarda tahakkuk edeceği tamamen mükellefin iradesine bırakılmıştır. Devlet bunu önceden bilemez. Mükellefler düşük beyanda bulunursa daha az, yüksek beyanda bulunursa daha çok vergi toplanacaktır. Bu durumda, mükellefin beyanlarını nasıl tespit ettiği sorusu ön plana çıkmaktadır. Devlet mükellef beyanlarının gelişigüzel yapılmasını engellemek amacıyla bu beyanların defter kayıtları üzerinden çıkarılmasını istemektedir. Buna göre mükellefler kanunun öngördüğü defterler üzerinden kazançlarını tespit edeceklerdir. Yine vergi matrahlarını oluşturan safi kazançların hesaplanmasına yarayan işlemler kanunun öngördüğü defterlere rastgele kaydedilemez. Devlet bu vergisel işlemlerin defterlere belli usul ve esaslarda kaydedilmesini emretmektedir. Diğer bir ifadeyle Türk Vergi Sistemi'nin beyan esasına dayalı olması, mükelleflerin defter tutmalarını zorunlu hale getirmiştir. Aksi halde devlet bu beyanların doğruluğunu kontrol edemez ve arzuladığı vergi gelirlerine kavuşamaz. Zira ekonomik kişiler karşılıksız olarak bir başkasına para vermek istemez. Vergi de mükelleflerden karşılıksız alındığından;

eğer mükellef beyanlarının dayanağını oluşturan işlemlerin belirli bir disiplin içinde kaydedilmesi mecburi hale getirilmezse kimse doğru beyanda bulunmaz. İşte Türk Vergi Sistemi'nin beyan esasına dayanması ve mükellefler tarafından verilen beyannamelerin dayanağının da tutulan defterler olması nedeniyle; vergi mükelleflerinin tutacakları defterler ve defter tutma şekli 213 sayılı VUK'da ayrıntılı olarak belirlenmiştir. Mükelleflere yüklenen şekli bir vergi ödevi olan defter tutma mecburiyeti, beyana dayalı vergi sisteminin bir gereği olarak, öncelikle vergilemede bir bilgi aracı ve daha sonra da söz konusu bilgilerin gerçekliğinin ve doğruluğunun tespiti amacıyla bir denetim aracı olmaktadır.

Defter tutma yoluyla her türlü işlemler bir düzen içinde kaydedilmiş ve beyan edilecek vergi matrahlarının bu kayıtlar üzerinden rahatlıkla tespit edilebilmesi mümkün hale getirilmiş olacaktır. Bu durum ise hem mükelleflerin doğru beyan yapmasını, hem de vergi idaresine beyanların doğruluğunu araştırma imkânı sağlamış olacaktır. Zira beyan esasının başarılı sonuçlar verebilmesi yani istenilen düzeyde vergi geliri toplanabilmesi için mükellefler tarafından yapılan beyanların denetimle desteklenmesi şarttır. Denetime tabi tutulan beyannamelerde yer alan bilgilerin de yasal defterlere dayalı olması sebebiyle, vergi denetim ve kontrol işleminin büyük çoğunluğu defterler üzerinden gerçekleşmektedir.

Defter tutma yükümlülüğünün söz konusu bilgi ve denetim aracı olma fonksiyonlarından yararlanmayı amaçlayan 213 sayılı VUK, defter tutmayı şekli bir vergi ödevi haline dönüştürmüştür. Defter tutma yükümlülüğü 213 sayılı VUK'un "*Mükellefin Ödevleri*" başlıklı ikinci kitabının "*Defter Tutma*" başlıklı ikinci kısmında düzenlenmiştir. VUK'un 171 ila 226. maddeleri arasında on ayrı bölüm halinde düzenlenen defter tutma yükümlülüğü, aksine hareket edilmesi halinde cezai müeyyidelerin uygulandığı yasal bir zorunluluk haline getirilmiştir. Yine aynı Kanun'un 253 ve 256. maddelerinde yapılan düzenlemelerle; tutulması zorunlu kılınan bu defterlerin muhafaza ve ibrazına ilişkin olarak bazı mecburiyetler getirilmiştir. Defter tutma yükümlülüğüne ilişkin bu kurallara uyulmaması halinde mükellefler, 213 sayılı VUK'un dördüncü kitabında düzenlenmiş bulunan vergi cezalarına maruz kalmaktadırlar.

Mükellefler için bir yükümlülük haline getirilen defter tutma ödevine ilişkin olarak uygulamada karşılaşılan sorunlardan bazılarına ve bu sorunlara ilişkin çözüm önerilerimize aşağıda yer verilmiştir. Söz konusu sorunların çözümüyle günümüz ekonomik yaşamının gerektirdiği etkin bir defter tutma sistemine yaklaşılmamasının ve ayrıca mükelleflerin de bu yükümlülüğü daha rahat, hızlı ve sorunsuz bir şekilde yerine getirmesinin sağlanabileceği kanaatindeyiz.

- Bilanço esasında defter tutan mükellefler halihazırda yevmiye, kebir ve envanter defteri tutmak zorundadır. Bu defterlere ise sadece THP’de öngörülen ana hesaplar üzerinden kayıt yapılmaktadır. Bu ana hesapların alt hesapları şeklinde açılan ve muavin defter adı verilen defterlerin tutulması vergi mevzuatınca zorunlu değildir. Ancak gelişen ekonomik yaşamla beraber sadece ana hesaplar üzerinden kayıt yapılması vergi incelemesi esnasında mükellefin işlemlerini kavramada yetersiz kalmaktadır. Bu durum ise vergi incelemelerinde zorluklar yaşanmasına neden olmaktadır. Çünkü mükellefler muavin defter tutmamakta ya da tutmuş olsalar bile incelemeye ibraz etmemektedir. Muavin hesaplar işletmede gerçekleşen işlemlerin mikro bazda daha net ve çabuk kavranmasına neden olmaktadır. **Örneğin** işletmede kullanılan her bir emtia türü itibarıyla 153 no.lu Ticari Mallar ana hesabına bağlı yardımcı hesaplar açılması, işletmenin stok maliyetlerinin tam, doğru ve hızlı bir şekilde kavranılmasını sağlayacaktır. Bu nedenle defteri kebirde yer alan her bir ana hesaba bağlı miktar ve tutar bazlı muavin hesaplar açılmasında ve bunların ibrazının mecburi hale getirilmesinde fayda vardır.

- 213 sayılı VUK’un 172. maddesinde dar mükelleflere yönelik özel bir düzenleme yapılmamıştır. Bu nedenle dar mükellef kişi ve kurumların da tam mükelleflerin tabi olduğu esaslar dâhilinde defter tutması lazım gelmektedir. Bununla birlikte Türkiye’de işyeri ve temsilcisi bulunmayan dar mükelleflerin Türkiye’de nasıl defter tutacağı muğlaktır. 5520 sayılı KVK’da ve 193 sayılı GVK’da yapılan düzenlemeler sonucu Türkiye’de kazanç elde ettiği varsayılan bu kişi ve kurumlar doğal olarak VUK kapsamında herhangi bir defter tutmamaktadır. Zaten Türkiye’de daimi temsilcisi de bulunmayan böyle bir yabancı kurum ya da kişinin 213 sayılı VUK’dan ve bu Kanun uyarınca defter tutmasının mecburi

olduğundan haberi bile olmaz. Açıklanan bu nedenlerden ötürü dar mükellefiyette kimlerin hangi durumda defter tutacağı açıkça belirlenmelidir.

- Adi ortaklıklar ile iş ortaklıkları 213 sayılı VUK'un (defter tutmak zorunda olan mükelleflerin belirlendiği) 172. maddesinde sayılmamışlardır. Söz konusu şirketler, 172. madde haricindeki düzenlemeler uyarınca defter tutmaktadır. Bununla birlikte defter tutmak zorunda olan mükelleflerin belirlendiği temel düzenleme olan 172. maddede bu şirketlerin de ismen sayılması kanun sistematigi açısından daha uygun olacaktır.

- 213 sayılı VUK'un 177. maddenin lafzına bakıldığında tüzel kişiliği haiz olmayan kurumlar vergisi mükelleflerinin ait oldukları tüccar sınıflarının söz konusu maddenin 1. fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı olan iş hacimlerine göre belirlenmesi gerektiği sonucu çıkmaktadır. Ancak VUK'un 173. ve 178. madde hükümlerinden kanun koyucunun (defter tutma ödevi bakımından) tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin tüzel kişiliğe sahip olduğunu kabul ettiği sonucu çıkmaktadır. Diğer bir anlatımla ticaret şirketi dışında kalan diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin tamamı, VUK'un 177/1-5. maddesi kapsamında, her hal ve takdirde I. sınıf tüccar kabul edilmekte ve bilanço esasında defter tutmakla yükümlü kılınmaktadır. Uygulama da bu yönde gerçekleşmekte ve tüzel kişiliği olsun ya da olmasın tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin bilanço esasında defter tutmakla yükümlü oldukları kabul edilmektedir. Ancak uygulama ile 173. ve 178. madde hükümleri 177. maddeyle çelişmektedir. Bu nedenle 177/1-5. maddede değişiklik yapılması şarttır. Çünkü 177/1-5. madde sadece tüzel kişiliğe sahip olan kurumları hedef almıştır. Tüzel kişiliği olmayan kurumları da bu bent hükmüne sokmak kanaatimizce hatalı bir davranıştır. Bu nedenle söz konusu bent hükmü "*kurumlar vergisine tabi olan diğer mükellefler*" şeklinde değiştirilmelidir.

- 213 sayılı VUK'un 190. maddesinde büyük mağazaların üç yılda bir emtia envanteri çıkarmasına izin verilmiştir. Büyük mağaza deyimini aynı maddede "*çeşitli mal üzerine geniş ölçüde ve perakende iş yapan ticarethaneler*" şeklinde tanımlanmıştır. Bununla birlikte vergi idaresi, büyük mağaza kavramının objektif

kıstaslara bağlanmaması nedeniyle, büyük mağaza oldukları gerekçesiyle üç yılda bir envanter çıkarmak isteyen mükelleflerin durumunu bir vergi inceleme elemanına incelettirdikten sonra değerlendirmekte ve izin vermektedir. Bu ise kanunun istediği bir durum değildir. Zira madde metninde ne bir vergi incelemesinden ne de bir izin almadan bahsedilmiştir. Bu nedenle büyük mağaza kavramının (yapılacak bir genel tebliğ düzenlemesiyle) objektif kriterlere bağlanmasında fayda vardır. Böylece söz konusu kriterleri aşan mükelleflerin direkt 190. madde hükmünden yararlanması sağlanmalıdır.

- 213 sayılı VUK'un 194. maddesinde ikinci sınıf tüccarların amortisman kayıtlarını "*envanter defterinde, amortisman defterinde ya da amortisman listelerinde*" izlemesi öngörülmüştür. Buna göre işletme hesabında defter tutan mükelleflerin bu üç yöntemden başka bir yöntemle amortisman kaydı tutmaları yasal olarak mümkün bulunmamaktadır. Ancak uygulamada mükelleflerin amortisman kayıtlarını genellikle işletme defterinin ayrı bir yerinde gösterdiği ve bu yöntemi vergi idaresinin ve Danıştay'ın da kabul ettiği görülmektedir. Ancak genel kabul görmüş bu uygulama yasal bir uygulama değildir. Bu nedenle söz konusu uygulamaya, genel tebliğ ya da kanun maddesi bazında resmiyet kazandırılması şarttır.

- 246 seri no.lu VUK Genel Tebliği, muhasebe işlemlerini tekdüzen muhasebe sisteminde yer alan 7/A seçeneğine göre izleyen mükelleflerin imalat defteri tutma mecburiyetlerini kaldırmıştır. Günümüzde de mükelleflerin büyük bir çoğunluğu 7/A esasında defter tuttuğundan imalat defteri tutan mükellef sayısı yok denecek kadar azdır. Ancak 7/A seçeneğine göre açılmış olan ana maliyet hesapları üzerinden üretim sürecini kavramak (mükelleflerin muavin defter tutmamasından ya da tutulsa bile miktar bazlı tutulmamasından dolayı) imkânsız gibidir. Bu nedenle sınıf ayrımı olmaksızın imalat faaliyetinde bulunan tüm işletmelerin imalat defteri tutmaları mecburi hale getirilmelidir. Böylelikle imalatçı mükelleflerin üretim süreci daha net mercek altına alınacağından randıman analizi metoduyla vergi incelemesi yapılması çok daha rahat olacaktır.

- Tek bir mükellefiyete bağlı birden fazla işletme (şube) için ayrı defter tutulup tutulamayacağı konusunda uygulamada tereddütler yaşanmaktadır. Söz

konusu tereddüdün bir genel tebliğ düzenlemesi vasıtasıyla giderilmesinde fayda vardır.

- Defterlerin tasdik ettirilmesi, tasdikli defterlerin neresine kayıt yapılacağı, yetkili tasdik makamının neresi olduğu, kayıt ve tasdik sürelerinin ne şekilde uygulanacağı, tasdiksiz defterlere yapılan kayıtların akıbeti gibi konular başta olmak üzere kayıt ve tasdik ödeviyle ilgili uygulamada çok sayıda ihtilaf yaşanmakta ve yargıya intikal etmektedir. Yargı kararları incelendiğinde, ihtilafların genelde vergi idaresi aleyhine sonuçlandığı görülmektedir. Bu durumun sebebi ise, defter tutma ödevine ilişkin olarak yapılan düzenlemelerin (VUK'un yazıldığı 1950'li yıllardan beri hiç değişmeden) yaklaşık 60 yıldır Kanun'daki yerini korumasıdır. Buna karşın 60 yıllık süreçte ticaret, ekonomi ve teknoloji alanında yaşanan müthiş değişim ve gelişim, daha esnek ve daha teknolojik bir defter tutma sistemini gerektirmektedir. Maliye Bakanlığı 2006 yılında, kayıtların bilgisayar ortamında tutulmasına yönelik düzenlemeleri diğer bir ifadeyle elektronik defter uygulamasını hayata geçirmiştir. Söz konusu tebliğ düzenlemesinden bugüne kadar yaklaşık olarak dört yıl geçmesine karşın, elektronik defter uygulaması gerekli işlerliğe kavuşamamıştır. Ancak elektronik defter uygulamasının günümüz şartlarında acil bir ihtiyaç olduğu, Danıştay'ın vergi idaresi aleyhine verdiği kararlardan çok iyi anlaşılmaktadır. Zira gelişen teknoloji, kâğıt ortamındaki defterler dışında elektronik ortamda yer alan kayıtların da dikkate alınmasını zorunlu kılmaktadır. Bu bağlamda elektronik defter uygulaması bilanço esasında defter tutan mükellefler için zorunlu hale getirilerek mükelleflerle idare arasındaki *“kâğıt ortamında defter tutma yükümlülüğünden”* kaynaklanan ihtilaflara son verilmelidir.

- İşletmeler uygulamada genellikle 10 günde bir kayıt yapmaktadırlar. İşletmeler 10 günde bir kayıt yaparken de 10 günde gerçekleşen işlemleri tek bir yevmiye maddesi halinde deftere intikal ettirmektedirler. Bu durum ise, defterlerin anlaşılabilir bir hal almasına neden olmakta ve özellikle incelemelerde sıkıntılara yol açmaktadır. Aynı olumsuz durumu dönem sonu işlemlerinde de görmekteyiz. Mükellefler yaklaşık 5 yevmiye defteri sayfası tutan dönem sonu işlemlerini tek bir yevmiye maddesinde göstermektedirler. Bu durum ise, mükelleflerin dönem sonu

işlemlerinin kavranılmasını imkânsız bir hale sokmaktadır. Bu gibi olumsuz durumları önlemek üzere 213 sayılı VUK'un 219. maddesine *“her bir dönem içi ve dönem sonu işleminin ayrı bir yevmiye maddesine kaydedilmesi zorunlu olup, bir yevmiye maddesine birden fazla işlem kaydedilemez”* şeklinde bir hüküm konulabilir.

- Defterleri saklama süresi 5 yıllık genel (tarh) zamanaşımı süresine bağlanmış olmakla beraber tarh zamanaşımı süresinin vergiyi doğuran olay nedeniyle değişebildiği durumlara bir atıf yapılmamıştır. Bu durum uygulamada ihtilaf konusu olmaktadır. Bu nedenle 213 sayılı VUK'un 253. maddesinde geçen *“ilgili buldukları yılı”* ibaresinin *“kazancın ilgili bulunduğu hesap dönemi”* olarak değiştirilmesi halinde, tarh zamanaşımı süresi ile muhafaza süresi çakışmış olacak ve sorun ortadan kalkacaktır.

- 213 sayılı VUK ölüm, tasfiye, iflas gibi özellik arz eden durumlarda muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün kimler tarafından yerine getirileceği konusunda özel bir düzenleme yapmamıştır. Ancak bu gibi durumlarda inceleme elemanları ibraz ödevini yerine getirecek muhatap bulmakta sıkıntılar yaşamaktadır. Bu nedenle söz konusu özellikli durumlara ilişkin 213 sayılı VUK'da açık düzenlemelere ihtiyaç vardır.

- Defterlerin zayi olmasına ve bu zayıyatın sonuçlarına ilişkin olarak 213 sayılı VUK'da herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Defterlerin yok olmasıyla ilgili vergisel uygulama 6762 sayılı TTK ve yargı kararları ışığında yürütülmektedir. Ancak günlük hayatta en sık karşılaşılan özellikli hususlardan birisi olan defterlerin zayi olmasına ilişkin 213 sayılı VUK'da açık düzenlemelere ihtiyaç vardır. Zira 6762 sayılı TTK'nın bu konudaki düzenlemeleri vergi mevzuatı açısından yetersiz kalmaktadır.

- 213 sayılı VUK'a göre ibrazın vergi incelemesine yetkili olanlara yapılması asıldır. Ancak çok yüksek miktarlarda vergi kaçırdığının farkında olan ve özellikle yüksek miktarlarda sahte belge kullanan ya da düzenleyen mükellefler defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyip; dava aşamasında mahkemeye ibraz etmektedir. Mahkeme de kendilerine ibraz edilen defter ve belgeleri bilirkişi incelemesine tabi

tutturmaktadır. Bilirkişiler sadece şekil yönünden inceleme yapmakta yani belgelerin defterlere usulüne uygun olarak kaydedilip kaydedilmediğine bakmakta gerçek mahiyete girmemektedir. Eğer biçimsel yönden eksiklik yoksa mahkeme tarhiyatları (özellikle reddedilen KDV indirimlerini) kaldırmaktadır. Böylece mükellef defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyerek avantajlı duruma geçmektedir. Bu durum ise vergi kanunlarının yaptırım gücünü azaltmakta, vergi mevzuatının işlerliğini aksatmaktadır. Ya da mahkeme dosyayı tekrar vergi inceleme elemanına göndererek hem inceleme elemanının iş yoğunluğunu artırmakta hem de kötü niyetli mükellefe ikinci bir inceleme hakkı vermektedir. Bu nedenle inceleme elemanına “özürsüz” olarak ibraz edilmeyip dava aşamasında mahkemeye ibraz edilen defter ve belgelerin bu aşamada nazara alınmasını engelleyecek yasal düzenlemelerin yapılmasının faydalı olacağı kanaatindeyiz.

- 213 sayılı VUK’un 359. maddesinde hesap ve muhasebe hilesi yapanların kaçakçılık suçu işledikleri hüküm altına alınmıştır. Ancak hapis cezasını gerektiren bu suçun tanımı madde metninde yapılmamıştır. Bu durum ise kanunda tanımı yapılmayan hesap ve muhasebe hileleri soyut tipinin vergi idaresinin isteğine göre şekil almasına neden olmaktadır. Suç ve cezada kanunilik ilkesine dolayısıyla Anayasa’nın 38. maddesine ve TCK’nın 2. maddesine aykırı olan bu uygulamanın değiştirilmesi şarttır. Bu nedenle hesap ve muhasebe hilesi kavramından ne anlaşılması gerektiğinin madde metninde açıkça yer alması gerekir.

Defter tutma yükümlülüğüne ilişkin olarak uygulamada karşılaşılan sorunların çözümüne dair sıralanan bu önerilerin mevzuat değişikliği olarak hayata geçirilmesi önem arz etmektedir. Zira söz konusu öneriler, uygulamayı rahatlatacak ve mükelleflerle vergi idaresi arasında yaşanan ihtilafları asgariye indirecek niteliktedir. Ayrıca bu önerilerin mevzuat değişikliği olarak hayata geçirilmesinin vergi incelemelerindeki etkinliği de artıracığı kanaatindeyiz.

KAYNAKLAR

KİTAPLAR

AKSOY, Şerafettin. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991.

AKDOĞAN, Abdurrahman. **Vergi İncelemesi**, AİTİA MVHE Yayınları, Ankara, 1979.

AKDOĞAN, Abdurrahman. **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.

AKINTÜRK, Turgut. **Medeni Hukuk**, Beta Yayıncılık, Ankara, 2008.

AKKAYA, Mustafa. **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002.

ALİEFENDİOĞLU Yılmaz. **Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj)**, Doğu Matbaası, Ankara, 1975.

ALTUNCU, Hasan ve Zafer Kütük. **Vergi Muhasebesi**, Vergi Denetmenleri Derneği Yayınları, Ankara, 2006.

ANSAY, Tuğrul. **Bankacılar İçin Şirketler Hukuku Bilgisi**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara, 1988.

ARIKAN, Zeynep. **Re'sen Vergi Tarhı**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 2001.

ARKAN, Sabih. **Ticari İşletme Hukuku**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara, 1999.

ARSLAN, Mehmet. **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005.

ARSLAN, Mehmet. **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.

ASLAN, Memduh. **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008.

ATLI, M. Sırrı ve O. Nuri Çevik. **Mevzuatımızda Defter ve Belgeler**, Emel Matbaacılık, Ankara.

AYDEMİR, Şinasi. **Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi**, MHUD Yayınları, İstanbul, 1995.

BAŞAK, Levent. **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme-I**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007.

BAYKARA, Bekir. **Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, MHUD Yayınları, Ankara, 2009.

BAYRAKLI, H. Hüseyin. **Vergi Ceza Hukuku**, Külcüoğlu Merkezi Yayınları, Afyonkarahisar, 2006.

BULUTOĞLU, Kenan. **Türk Vergi Sistemi**, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul, 2004.

BULUTOĞLU, Kenan. **Kamu Ekonomisine Giriş**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008.

CANDAN, Turgut. **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

CANDAN, Turgut. **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

CANDAN, Turgut. **Vergi Suçları ve Cezaları**, Süray A.Ş., İstanbul, 2004.

CANOĞLU, M. Ali ve A. İhsan Başol. **Vergi Muhasebesi-I**, Süray A.Ş., İstanbul, 2002.

ÇAKMAK, Şefik. **2008 Yılı Gelir Vergisi Beyannamesi Düzenleme Rehberi**, ASMMO Yayınları, Ankara, 2008.

ÇEVİK, O. Nuri. **Limited Şirketler Hukuku ve Uygulaması**, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2003.

DEĞER, Nuri. **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.

DOĞAN, A. İhsan. **Ticari İşletmelerde Yükümlülük Muhasebe ve Vergileme**, Doğruluk Matbaası, İzmir, 1998.

DUMLU, Selahattin. **Vergi Usul Kanunu Şerh ve İzahları-I**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1957.

ERGİNAY, Akif. **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınları, Ankara, 1990.

EROL, Ahmet. **Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.

Gelirler Genel Müdürlüğü Araştırma Şubesi. **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri-III**, Ankara, 1988.

GENÇ, Süleyman ve Emin Tanrıvermiş. **Tekdüzen Hesap Planına Göre ve Danıştay Kararları Işığında Örneklerle Genel Muhasebe**, Süryay A.Ş., İstanbul, 2005.

Gelirler Kontrolörleri Derneği. **Gelir Vergisi Rehberi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, Ankara, 2005.

HACİRÜSTEMOĞLU Rüstem, Masum Türker, Recep Pekdemir ve Erdoğan Arslan. **Örneklerle THP Açıklamaları ve Mali Tablolar**, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 1996.

Hesap Uzmanları Derneği. **Denetim İlke ve Esasları-I**, HUD Yayınları, İstanbul, 2004.

HEREKMAN, Aykut. **Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı) Cilt II**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1990.

HIZLI, Yılmaz. **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1984.

KANAT, Zülküf. **Vergi Kanunlarına Göre Örnekleriyle Defter Tutma**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1995.

KANETİ, Selim. **Vergi Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1987.

KARAKOÇ, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2008.

KARAKOÇ, Yusuf. **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, DEÜ Hukuk Fakültesi DSİ Yayınları, İzmir, 1997.

KARAKOÇ, Yusuf. **Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü**, DEÜ Hukuk Fakültesi DSİ Yayınları, İzmir, 1996.

KARAYALÇIN, Yaşar. **Muhasebe Hukuku**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara, 1987.

KIRBAŞ, Sadık. **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1997.

KIZIL, Ahmet. **Envanter ve Değerleme**, Der Yayınları, İstanbul, 1987.

KIZIL, Ahmet. **Genel Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**, Bahar Yayınevi, İstanbul, 2004.

KIZILOT, Şükrü, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez. **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.

KIZILOT, Şükrü. **Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010.

KIZILOT, Şükrü. **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008.

KIZILOT, Şükrü ve Zuhâl Kızılot. **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009.

KOCAHANOĞLU, O. Selim. **Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi**, Bilmen Basımevi, İstanbul, 1977.

KOÇ YALKIN, Yüksel. **Genel Muhasebe**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1994.

KUMKALE, Rüknettin. **Hukuki ve Mali Yönleriyle Defter ve Belgeler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2003.

LALİK, Ömer. **Envanter**, Bilim Yayınları, Ankara, 1986.

MAÇ, Mehmet. **Güncel Kurumlar Vergisi**, Denet Yayıncılık, İstanbul, 1996.

MAÇ, Mehmet. **KDV 5 (E-Kitap)**, Denet Yayıncılık,
<http://www.bdodenet.com.tr/vergi/kdv.php>(13.01.2010).

MERİÇ, Metin. **Vergi Denetimi**, İlkem Ofset, İzmir, 2002.

OK, Nuri ve Ahmet Gündel. **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002.

ÖNCEL, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.

ÖNGEN, Safiye. **Vergi Muhasebesi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000.

ÖRTEN, Remzi ve Aydın Karapınar. **TMS ile Uyumlu Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.

ÖZBALCI, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2007.

ÖZBALCI, Yılmaz. **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2005.

ÖZASLAN, İsmail. **Muhasebenin Teknik Yapısı**, Hüsnütabiat Yayınları, İstanbul, 1972.

ÖZ, Semih. **Gelir Vergisi'nde Vergiyi Doğuran Olay Elde Etme**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

ÖZGÜR, Feridun. **Muhasebe İlkeleri**, Yön Ajans, İstanbul, 1987.

ÖZTÜRK Bünyamin. **Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

ÖZYER, M. Ali Özyer. **Açıklama ve Örneklerle VUK Uygulaması**, HUD Yayınları, İstanbul, 2004.

SAGLAM, Necdet. **Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.

SEVİLENGÜL, Orhan. **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000.

SÖNMEZ, Nezihe. **Vergi Hukuku-I**, İstiklal Matbaası, İzmir, 1976.

ŞAMİLOĞLU, Güngör. **VUK ve Seçilmiş Yargı Kararları**, Şafak Matbaası, Ankara, 1977.

ŞENYÜZ, Doğan. **Vergi Ceza Hukuku**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2003.

ŞEKER, Nezihe. **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1994.

ŞEKER, Sakıp. **Dönem Sonu İşlemleri-I**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1999.

TAŞ, Fatma. **Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008.

TEKİN, Fazıl ve Ali Çelikkaya. **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009.

TOSUNER, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Vergi Usul Hukuku**, İlkem Ofset, İzmir, 2007.

TOSUNER, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Türk Vergi Sistemi**, Masaüstü Yayıncılık, İzmir, 2009.

TUNCER, Selahattin. **Vergi Hukuku ve Uygulaması-I**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.

TURHAN, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

TÜRKAY, İmdat. **Serbest Meslek Kazancının Vergilendirilmesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.

Türk Hukuk Kurumu. **Türk Hukuk Lugatı**, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1998.

ULUSOY, Yılmaz. **Ticari Defterler Ticari Belgeler**, Olgaç Matbaası, Ankara, 1981.

ULUATAM, Özhan ve Yaşar Methibay. **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1999.

UYSAL, Ali ve Nurettin Eroğlu. **Açıklamalı ve İçtihatlı Gelir Vergisi Kanunu**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1991.

UYSAL, Ali ve Nurettin Eroğlu. **Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu**, Sözkese Matbaacılık, Ankara, 2005.

ÜREL, Gürol. **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.

ÜSTÜNEL, Bülent. **Mali Tablolar**, Denet Yayıncılık, İstanbul, 1995.

VARCAN, Nezih. **Türkiye'de Vergi Politikalarının Oluşumu-Cumhuriyet Dönemi**, AÜ İİBF Yayınları, Eskişehir, 1987.

YALÇIN, Salih. **Gelir Vergisi Mükelleflerine Mahsus Defter ve Muhasebe Usulleri**, Berksoy Basımevi, İstanbul, 1949.

YARBAŞ, Fevzi. **Ticari Defterlerin Delil Niteliği**, Adalet Yayınevi, Ankara, 1996.

YARAŞLI, Genç Osman. **Türkiye’de Vergi Reformu**, MB APKKB Yayını, Ankara, 2005.

YILDIRIM, Oya ve Nergis Tek. **Finansal Muhasebe**, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2004.

YİĞİT, Uğur. **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2004.

MAKALELER

AKSAKAL, Ülkü. “Elektronik Belge Düzenleme ve Defter Tutma Yaygınlaştırılmalıdır”,

<http://www.muhasabenet.net/mh->

1508_elektronik%20belge%20duzenleme%20defter%20tutma.html(01.02.2010).

ARIKAN, Zeynep. “Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirilmesi ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 199, Nisan 2005, ss. 151-166.

AYKIN, Hasan. “Türk Vergi Hukukunda Elektronik Defter, Belge, Kayıt ve Kavramlar”, <http://eticaret.garanti.com.tr/Hukuk/Turk-Vergi-Hukukunda-Elektronik-Defter-Belge-ve-Kayit-Kavramlar.aspx>(11.01.2010).

BAŞAK, Levent. “Dar Mükellefiyete Tabi Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Bilanço Esasında Defter Tutup Tutamayacakları, Uygulamada Karşılaşılan Çeşitli Problemler ve Bir Değişiklik Önerisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 143, Kasım 2004, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004114932.htm(14.12.2009).

BAŞAK, Levent. “Türkiye’de Daimi Temsilci Vasıtası İle Faaliyette Bulunan Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar Tarafından Kullanılacak Defterlerin Tutulma ve Tasdik Esasları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 184, Ocak 2004, ss. 54-66.

BAYKARA, Bekir. “Kanuni Defterlerin Yıl Sonuna Kadar Yazdırılmamasının KDV İndirimine Etkisi ve Meslek Mensuplarının Hukuki Sorumluluğu”, http://www.baykaraymm.com/makaleler/makale/Defterlerin_Yazdirilmamasinda_Meslek_Mensubunun_Sorumlulugu.doc(11.12.2009).

BEŞE, Tayfun. “Defterlerin İşlenmediği Aylarda KDV Beyannamesinde Beyan Edilerek İndirilen KDV’nin Kabul Edilmemesi Yönündeki Uygulama”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 13, Ocak 1994, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=199401183.htm (08.09.2009).

DOĞRUSÖZ, Bumin. “Serbest Meslek Defteri İşyerinde Bulundurulmalı Mıdır?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 168, Aralık 2006,
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006128754.htm
(05.02.2010).

DOĞRUSÖZ, Bumin. “Defterlerin Tasdiki ve Uygulamada Duraksamaya Neden Olan Bazı Konular”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 181, Ocak 2008,
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080110593.htm
(07.09.2009).

EROL, Can. “Bilanço Esasına Göre Defter Tutması Gerekirken İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerin Yüklendikleri KDV’yi İndirip İndiremeyecekleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 34, Ekim 1995,
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=199510623.htm
(10.08.2009).

ERDEM, Hayreddin. “Tasdiksiz Defterlere Kaydedilen KDV’nin İndiriminde Son Durum”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 150, Haziran 2005,
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005066636.htm
(16.07.2009).

GÜLER, Hasan. “İşyerinin Bulunduğu Yerdeki Notere Tasdik Ettirilmeyen Defterlerin Geçerliliği”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 48, Aralık 1996,
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/199612929.htm
(12.12.2009).

GÜRSOY, Hakan. “Muhasebe Hilesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 203, Kasım 2009, ss. 145-150.

İŞİK, Ekrem. “Vergi İnceleme Tutanaklarının Vekâlet Yoluyla İncelenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 259, Nisan 2010, ss. 7-20.

KARAŞLAR, Arif. “VUK, TTK ve KDV Hükümleri Açısından Kanuni Defterlerin Tasdiki ve Özellikli Hususlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 252, Eylül 2009, ss. 202-210.

KIZILOT, Şükrü. “Defterlerin Zayi Kararının Vergi Mahkemelerini Bağlayıp Bağlamayacağı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 201, Eylül 2009, ss. 23-25.

KUMLUCA, İbrahim. “Tutulması Zorunlu Defterlerin Yanlış Tespiti ve Yanlış Defter Tutmanın Doğurduğu Sonuçlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 190, Temmuz 2004, ss. 70-76.

MAÇ, Mehmet. “Serbest Meslek Erbabının Kendisine Ait Gayrimenkulde Faaliyet Göstermesine İlişkin Vergisel Özellikler ve Katılmadığımız Muktezalara”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 208, Nisan 2010, ss. 80-85.

OKTAR, S. Ateş. “Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 144, Eylül 2000, ss. 75-93.

OKTAR, S. Ateş. “Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 249, Haziran 2009, ss. 7-14.

OKTAY, Cemali. “Tarh Zamanaşımı Dolan Ancak Takdir Komisyonuna Sevk Edilen Mükelleften Defter Belge İbrazi İstenip, İnceleme Yapılabilir Mi?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 203, Ağustos 2005, ss. 48-53.

ÖZCAN, Zekai. “Yevmiye Defterinin Arka Sayfası, Noter Tasdikli Faturanın Ön Sayfası ve KDV İndirimi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 78, Haziran 2010, ss. 152-157.

ÖZEL, Salih. “Muhasebe Kayıt Defterlerinin Kanıtlama Gücü”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 161, Mayıs 2006,
[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006058056.htm\(06.08.2009\)](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006058056.htm(06.08.2009)).

ÖZTÜRK, İlhami ve Ahmet Ozansoy. “Yetkisiz Notere Defter Tasdik Ettirilmesinin Sonuçları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 201, Eylül 2009, ss. 50-54.

ŞEKER, Sakıp. “Faaliyetin Durdurulmasında Dönem Sonu İşlemleri ve Vergi İdaresinin Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 24, Aralık 2004,
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=199412399.htm
(12.12.2009).

ŞEKER, Sakıp. “Muhasebe Hilesi Üzerine”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 196, Nisan 2009, ss. 105-110.

ŞİMŞEK, C. Tolga. “Kaçakçılık Suçu Olarak Hesap ve Muhasebe Hilesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 277, Eylül 2004,
<http://www.vergidunyasi.com.tr/doc/2004/09/20040913.doc>(16.08.2009).

TAŞ, Fatma. “Vergi Mükelleflerinin Kayıt Düzenine İlişkin Ödevleri”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 152, Ocak Haziran 2007, ss.116-120.

TASLAKÇI, Hasan. “Serbest Meslek Defterleri Mütahhrik Yapraklı Olarak Tutulabilir Mi?”,
http://www.muhasabenet.net/makale_hasan%20taslakci_serbest%20meslek%20defteri%20mutedahhrik%20yaprakli%20da%20tutulabilir%20mi.html(11.10.2009).

TEZEL, Adnan. “Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 56, Ağustos 1997,
<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1997081130.htm>(14.08.2009).

TOLU, Abdullah. “Bilanço Esası Yerine İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerin KDV İndirimlerinin Reddedilemeyeceği”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 181, Ocak 2008,
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080110572.htm(02.07.2009).

TOSUNER, Mehmet ve Zeynep Arıkan. “Re’sen Vergilendirme ve Sorunlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 177, Haziran 2003, ss. 63-77.

TUNCER, Selahattin. “Vergi Hukukunda Zor Durum”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 105, Eylül 2001,
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2001092772.htm
(11.11.2009).

VURAL, Mahmut. “Vergi Hukukumuzda Bilgisayar Ortamında Muhasebe”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 144, Ağustos 1993,
[http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler/icerik.aspx?ID=1109\(01.01.2010\)](http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler/icerik.aspx?ID=1109(01.01.2010)).

YILMAZ, Halil. “Ticari Defter ve Belgelerin Kaybolması”, <http://www.gurses-sanlioglu-yilmaz.av.tr/duyurugor.php?id=23>(11.03.2010).

YILMAZ, Recep. “Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Defter ve Belgelerin Kaybı ve Sonuçları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 152, Ağustos 1995,
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=199508591.htm
(14.02.2010).