



TİCARİ DEFTERLERLE İLGİLİ ESKİ (6762) ve YENİ (6102) TÜRK TİCARET KANUNU ile BU KANUNDA DEĞİŞİKLİK YAPAN 6335¹ SAYILI KANUNDA YER ALAN HÜKÜMLER ile BU HÜKÜMLERİN 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN HÜKÜMLER ARASINDAKİ İLİŞKİSİ ve VERGİ İNCELEME BOYUTU

Mesut UÇAK^(*)

1 - GİRİŞ

Ticari defterlerle ilgili (mülga) 6762 sayılı T.T.K.'da yer alan birçok husus 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu ile değiştirilmiş², ancak iş dünyasından meslek mensubuna kadar birçok kesimin talepleri ve itirazları neticesinde ilgili değişiklikler yürürlüğe girmeden, 30.06.2012 tarih ve 28339 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6335 Sayılı "Türk Ticaret Kanunu İle Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü Ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile değiştirilmiş ve 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. (TMS ile bazı maddelerin yürürlük tarihi 01.01.2013'tür) İlgili yasal düzenleme ile açık olmayan birçok konu netliğe kavuşmuş ancak ilave edilen bazı düzenlemeler yeni tartışmaları gündeme getirmiştir.

Bu çalışmamızda ticari defterlerle ilgili (mülga) 6762 ve (yeni) 6102 sayılı yasa ile yapılan düzenlemeler ile yürürlüğe girmeden bu düzenlemeleri değiştiren ve bazı ilave hükümler getiren 6335 sayılı yasa üzerinde duracağız. Ayrıca 6335 sayılı yasa ile getirilen ilave düzenlemeleri 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda³ yer alan düzenlemeler perspektifinden değerlendirecek konu hakkındaki görüş ve önerilerimize yer vereceğiz. Bunlara ilave olarak vergi inceleme elemanlarının mükellefler nezdinde yaptıkları incelemeler esnasında ticari defterlerle ilgili eski ve yeni Ticaret Kanunu'nda yer alan düzenlemelere aykırı fiilleri tespit etmeleri durumunda yapmaları gerekenleri ortaya koymaya çalışacağız.

^(*) Vergi Müfettişi

¹ Türk Ticaret Kanunu İle Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü Ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

² İlgili yasanın 1534 üncü maddesinde ayrıntılı olarak izah edildiği üzere yasanın büyük çoğunluğunu oluşturan maddeleri 01.07.2012 tarihinde, Türkiye Muhasebe Standartları ile ilgili maddeleri ise 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girecektir.

³ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2- TİCARİ DEFTERLERLE İLGİLİ 6762 SAYILI MÜLGA TÜRK TİCARET KANUNUNDA YER ALAN DÜZENLEMELER

6762 Sayılı (Mülga) Türk Ticaret Kanunu'nun aşağıda yer verdiğimiz 66'ncı maddesinde tacirlerin hukuki niteliği göz önünde bulundurularak tutulması gereken defterler üç kısımda düzenlenmiştir. Diğer bir ifadeyle tacirlerin hukuki niteliğine göre tutacakları ticari defterler farklılaştırılmıştır.

1. Tacir hükmi şahıs ise yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve karar defteri;

2. Hususi hukuk hükümlerine göre idare edilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere devlet, vilayet, belediyeler gibi amme hükmi şahısları tarafından kurulan ve hükmi şahsiyeti bulunmayan ticari işletmeler ile dernekler tarafından kurulan ticari işletmeler ve bunlara benzeyen ve hükmi şahsiyeti olmayan diğer ticari teşekküller, karar defteri hariç yukarıda yer alan bentte yazılı defterleri;

3. Tacir hakiki şahıs ise karar defteri hariç olmak üzere birinci bentte yazılı defterleri veya işletmesinin mahiyet ve önemine göre sadece işletme defteri.

Yukarıda yer verdiğimiz yasal düzenlemeden de görüleceği üzere tüzel kişi tacirler yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve karar defteri tutmak zorundadırlar.

Kendi tüzel kişiliği olmayan, devlet, vilayet, belediye ve derneklerin tüzel kişiliği altında faaliyetini sürdüren ticari işletmelerin ise yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri tutmaları gerekmektedir.

Son olarak gerçek kişi tacirler de yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri tutmak zorundadırlar. Ancak işletmenin kapasitesi diğer bir ifadeyle büyüklüğü veya ticaret hacmi ilgili defterleri tutmayı gerektirmeyecek derecede küçükse işletme defteri de tutabileceklerdir. Yasal koyucu burada 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "tüccar sınıfları" başlıklı 182 inci maddesi ile hüküm altına alınan "Tüccarlar, defter tutmak bakımından iki sınıfa ayrılır I'inci sınıf tüccarlar, bilanço esasına göre; II'nci sınıf tüccarlar, işletme hesabı esasına göre" defter tutarlar hükmünü benimsemiştir.

Mezkûr Kanun'un "*Tasdik Ettirme ve Beyanname Verme Mükellefiyeti*" başlıklı 69 uncu maddesinde "*Şirket kuruluş aşamasında 66'ncı maddenin birinci fıkrasında yazılı defterler kullanılmaya başlanmadan önce tacir tarafından ticari işletmenin bulunduğu yerin ticaret sicili memurluğuna veya notere ibraz edilir. Bu defterler, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defterlerin tasdikine ilişkin hükümlerinde yer alan bilgileri içerecek şekilde tasdik ve imza olunur. Sicil memuru veya noter, defterlerin kaç sayfadan ibaret bulunduğunu ilk ve son sayfaya yazarak resmi mühür ve imzasıyla tasdik eder. Noterlerce tasdik edilen defterlerin mahiyet ve adetleri ve bunların kime ait olduğu en geç yedi gün içinde ilgili ticaret sicili memurluğuna bildirilir. Şirketlerin müteakip yıl defterleri ile kullanılması zorunlu diğer defterler 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defterlerin tasdikine ilişkin hükümlerine göre tasdik olunur.*

Her tacir, tutmaya mecbur olduğu diğer defterlerle tutmak istediği defterlerin her birinin nevi ve mahiyetleriyle sayfa sayılarını gösteren iki nüsha beyannameyi bu defterleri kullanmaya başlamadan önce sicil memuruna vermeye mecburdur. Memur, bunlardan birisini tasdik ederek tacire geri verir. Bu mükellefiyeti hiç veya kanuna uygun şekilde yerine getirmeyen tacirin bu gibi defterleri lehine delil olamaz" hüküm altına alınmıştır.

Yasal düzenleme ile yevmiye defteri, defter-i kebir, envanter defteri, işletme defteri ve şirketler için karar defterinin kullanılmaya başlanmadan önce tasdik edilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Uygulamada bu tasdik işlemine "**açılış tasdiki**" denilmektedir.

Diğer taraftan ilgili ticari defterlerin tasdik işleminin;

- Şirketlerin kuruluş aşamasında ticari işletmesinin bulunduğu yerin ticaret sicili memurluğu veya noterden birine yaptırılabilmesi (şirketin ihtiyarlığına bırakılmıştır.),

- Şirketlerin kuruluş aşamasından sonraki yıllarda kullanacağı ve tasdike tabi olan defterlerini 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 221-222'nci maddesinde hüküm altına alınan zamanlarda tasdik ettireceği,

- Şirketler dışındaki diğer tacirlerin ise tasdike tabi defterlerini kullanmaya başlamadan önce notere tasdik ettirmeleri, sonraki yıllarda kullanacağı defterlerini ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 221-222'nci maddesinde hüküm altına alınan zamanlarda yine notere tasdik ettirmeleri gerektiği hüküm altına alınmıştır.

İkinci kısım defterler, Türk Ticaret Kanunu'nun 66/1 maddesinde düzenlenmiş olup bu maddeye göre tacir, Kanun'da ismi açıkça belirtilmesi de işletmesinin nitelik ve öneminin gerektirdiği diğer defterleri de tutmak zorundadır. Bu defterler tutulması zorunlu, ancak ismen belirlenmemiş defterler olarak adlandırılabilir. Bu defterler arasında; pay sahipleri defterleri, genel kurul tutanaklarının yazılmasına mahsus toplantı ve müzakere defteri ve yönetim kurulu karar defteri, senetler defteri, imalat defteri, ambar defteri, gibi defterler örnek olarak yer alabilir. TTK, söz konusu defterler için tasdik mecburiyeti getirmemiş, bunların bir beyanname ile ticaret siciline bildirilmesi gerektiğini hükme bağlamıştır. Bu nedenle, adı geçen defterler, **"beyannameye tabi defterler"** olarak da ifade edilebilir.⁴

Diğer taraftan aynı kanunun 70 inci maddesinin son fıkrasında Yevmiye defterinin yeni senenin en geç Ocak ayı sonuna kadar notere ibraz edilip son kaydın altına noterce (**Görölmüştür**) sözü yazılarak mühür ve imza ile tasdik ettirilmesinin şart olduğu hüküm altına alınmıştır.

Yapılan yasal düzenlemeye göre bir yıl için tutulan yevmiye defterinin yeni yılın en geç ocak ayı sonuna kadar notere ibraz edilip, son kaydın altına noterce "görölmüştür" ifadesi yazılarak mühür ve imza ile tasdik ettirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca mezkur kanunun envanter defteri ile ilgili hükümlerin belirlendiği 72'nci maddesinin 4 üncü fıkrasında; *"Noterin yapacağı muamele hakkında 70 inci maddenin son fıkrası tatbik olunur."* şeklinde düzenleme yapılmıştır. Yapılan bu düzenleme 70 inci maddede yer alan usul hükmüne yani noterin yapacağı "son kaydın altına (Görölmüştür) ifadesi yazarak mühür ve imza ile tasdik etmesi gerektiği" fiili tasdik şekline atıfta bulunmaktadır. Envanter defterinin ne zaman tasdik olacağıyla ilgili bir atıf bulunmamaktadır. Bu nedenle envanter defterinin tasdik zamanını mezkur kanun'un 72'nci maddesinin 3 üncü fıkrasında yer alan *"kanun'da (TTK) aksine hüküm olmadıkça, iş yılı sonu için çıkarılacak envanter ve bilançoların gelecek iş yılının ilk üç ayı içinde tamamlanmış olması lazımdır"* hükmü göz önünde bulundurularak belirlemek gerekirse bu çerçevede, envanter defterinin kapanış tasdikinin envanter ve bilançoların tamamlanması için öngörülen sürenin bitiminden itibaren bir ay içinde, yani gelecek iş yılının dördüncü ayı sonuna kadar yapılması gerektiğini söyleyebiliriz.

Bu tasdik işlemlerine uygulamada **"kapanış tasdiki"** denilmektedir. Yasa koyucu defter-i kebir için ise kapanış tasdiki yaptırılmasını öngörmemiştir.

⁴ Seyfi YILDIZ, Suphi ASLANOĞLU, " TTK ve VUK Açısından Ticari Defterler ve Ticari Defterlerde Kapanış Tasdiki " Yaklaşım Dergisi, Sayı: 162 Haziran 2006

Kapanış tasdikinin ana amacı, defter sayfalarının boş veya satırlarının aralıklı olup olmadığını denetlemek ve böylece, sonradan eski tarihli kayıt yapılmasının önüne geçmektir.⁵ Yevmiye defterinin kapanış tasdiki ile ilgili olarak uygulamada en çok tereddüt oluşturan konu, kapanış tasdikinden sonra defterde herhangi bir işlem veya kayıt yapıp yapılamayacağıdır. Kapanış tasdiki, faaliyet konusu ticari işlemlerin ve buna ilişkin kayıtların sona erdiğini ifade etmektedir. Ancak kapanış tasdiki, tasdik tarihinden sonra gelen belgelerin (örneğin bir telefon faturasının) deftere işlenmesine veya dönem sonu işlemlerinin yapılmasına veya hesap mutabakatlarına göre hesaplarda düzeltme yapılmasına engel değildir.⁶ Ancak yapılan bu tür kayıtların vergi ziyasına neden olup olmadığının iyi irdelenmesi gerekmektedir.

Türk Ticaret Kanunu'nun ticari defterler ile ilgili sorumluluğu belirleyen 67'nci maddesinin 2'nci fıkrasında; ***" ticari defterlerin kısmen veya tamamen mevcut olmamasından yahut Kanun'a uygun surette tutulmamasından veyahut saklanması mecburi olan defter ve kağıtların gereği gibi saklanmamasından doğan mesuliyet doğrudan doğruya işletme sahibine ve hükmi şahıslarda idare organının azalarına veya idare işlerine yetkili olan kimselere ve hükmi şahsiyeti olmayan ticari işletme ve teşekküllerde onları idareye yetkili olan kimselere aittir. Bunlar kusuru memur ve müstahdemlerine yükleterek bu mesuliyetten kurtulamazlar."***

Aynı maddenin 3 üncü fıkrasında; ***"66. maddenin birinci fıkrasının 1 ila 3. bentlerinde sayılan defterleri tutma mükellefiyetini hiç veya Kanun'a uygun şekilde yerine getirmeyip de ikinci fıkraya göre mesul olanlar üç milyon liradan otuz milyon liraya kadar ağır para cezası ile cezalandırılır. Defterlerin kanuna uygun şekilde tutulmaması halinde, bunları tutmakla vazifelendirilmiş olan kişiler dahi aynı cezaya mahkum edilirler. Diğer kanunlarda bulunan cezai hükümler mahfuzdur."***

Bu maddede belirtilen para cezası, 4421 sayılı Kanun'un⁷ 4 üncü maddesinde belirtilen usulle artırılarak uygulanacaktır.

Yine aynı maddenin son fıkrasında da; ***"Hakimler, noterler, sicil memurları ve diğer memurlar muameleler dolayısıyla bir tacirin defter tutma mükellefiyetine aykırı hareket ettiğini öğrenince keyfiyeti Cumhuriyet Savcılığına bildirmeye mecburdurlar."***

hükümleri yer almaktadır.

Yasal düzenlemeden görüleceği üzere ticari defterlerle ilgili belirlenen usul hükümlerine (*ibraz edilmemesi, kanuna uygun surette tutulmaması, saklanmaması, açılış ve kapanış tasdiklerinin yapılması gibi*) riayet edilmemesi durumunda ceza, işletme sahibine, tüzel kişilerde **yönetim kurulu üyelerine** veya idare işlerine yetkili olan kimselere ve tüzel kişiliği olmayan ticari işletme ve teşekküllerde onları idareye yetkili olan kimselere kesilmektedir. Türk Ticaret Kanunu'nun belirlediği ceza muhatabı Vergi Usul Kanunu'nun ceza muhatabından farklılık arz etmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 333 üncü maddesinde ***"Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir"*** hükmü yer almaktadır. Ayrıca ilgili defterlerin kanunda belirtilen esaslara uygun tutulmaması durumunda, bunları tutmakla görevlendirilmiş olan memur, müstah-

⁵ KIZILOT Şükrü, 24.01.2004 tarihli Hürriyet Gazetesi

⁶ DOĞRUSÖZ A. Bumin, "Defterlerin Tasdiki Ve Uygulamada Duraksamaya Neden Olan Bazı Konular", Yaklaşım, Sayı: 181

⁷ 01.08.1999 tarih ve 23773 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

dem veya sair şahıslar da aynı cezaya muhatap olmaktadır. Diğer bir ifadeyle serbest muhasebeci mali müşavirlerde bu suçun faili olabileceklerdir.

3- TİCARİ DEFTERLERLE İLGİLİ 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU İLE BU KANUNDA DEĞİŞİKLİK YAPAN 6335 SAYILI KANUNDA YER ALAN DÜZENLEMELER

Ticari defterlerle ilgili (mülga) 6762 sayılı T.T.K.'da yer alan birçok husus 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu ile değiştirilmiş ve bu hükümlerin yürürlük tarihi 01.07.2012 olarak belirlenmiştir. Ancak iş dünyasından meslek mensubuna kadar birçok kesimin talepleri ve itirazları neticesinde ilgili değişiklikler yürürlüğe girmeden, 30.06.2012 tarih ve 28339 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6335 Sayılı Türk Ticaret Kanunu İle Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü Ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile değiştirilmiş ve yeni hükümler 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Yazımızın ilerleyen bölümlerinde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ticari defterlerle ilgili ilk yayım tarihinde yer alan hükümlerine ve daha sonra 6335 sayılı yasa ile revize edilen hükümlerine yer vereceğiz.

Ticari Defterler 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun beşinci kısmında " Ticari Defterler" başlığı altında 64 ila 88 inci maddeleri arasında düzenlenmiştir.

İlgili kanunun "**Defter tutma ve envanter**" üst ve "**Defter tutma yükümlülüğü**" alt başlıklı 64 üncü maddesinin birinci fıkrasında "*Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve 88 inci madde hükümleri başta olmak üzere bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir*" şeklinde hüküm altına alınmış iken ilgili hüküm 6335 sayılı yasa ile;

"Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir."

Yapılan düzenlemeden görüleceği üzere ilgili maddedeki tek değişiklik Türkiye Muhasebe Standartları ibaresinin çıkarılmasıdır. Diğer bir ifadeyle ticari defterlerin Türkiye Muhasebe Standartları'na göre tutulacağına ilişkin yükümlülük kaldırılmıştır. 6335 sayılı yasa ile yapılan düzenleme daha ayrıntılı gibi görünse de bu durum önceki düzenlemenin daha ayrıntılı izah edilmesinden kaynaklanmaktadır.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında "*Tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikro fiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür*" hükmü getirilmiş olup, belirtilen hükümle ilgili 6335 sayılı yasa ile herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. İlgili maddenin gerekçesinde "belge yoksa kayıta yoktur" (evrak-ı müsbiteye) ilkesinden hareketle ilgili yükümlülüğün getirildiği belirtilmiştir.

Üçüncü fıkrasında "*Ticari defterler, açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanır. Kapanış onayları, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılır. Şirketlerin kuruluşunda defterle-*

rin açılışı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hâllerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağı Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca bir tebliğle belirlenir” şeklinde hüküm altına alınmış iken ilgili hüküm 6335 sayılı yasa ile;

“Fiziki ortamda tutulan yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri ile dördüncü fıkrada sayılan defterlerin açılış onayları, kuruluş sırasında ve kullanılmaya başlanmadan önce noter tarafından yapılır. Bu defterlerin izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları, defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar notere yaptırılır. Pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri yeterli yapırları bulunmak kaydıyla izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebilir. Yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanış onayı, izleyen faaliyet döneminin üçüncü ayının sonuna kadar notere yaptırılır. Ticaret şirketlerinin ticaret siciline tescili sırasında defterlerin açılışı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hâllerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır. Ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması hâlinde bu defterlerin açılışlarında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanışında noter onayı aranmaz. Fiziki ortamda veya elektronik ortamda tutulan ticari defterlerin nasıl tutulacağı, defterlere kayıt zamanı, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca müştereken çıkarılan tebliğle belirlenir.”

6102 sayılı yasa ile tacir tarafından tutulan tüm defterler ticari sayılmış ve defterlerin tamamı için açılış ve kapanış tasdiki zorunluluğu getirilmiştir. Açılış tasdikinin zamanı belirtilmeden açılış tasdikinin noterce yapılmasının gerektiği ancak şirketlerin ilk kuruluş aşamasında onayın Ticaret Sicil Müdürlüklerince de yapılabileceği belirtilmiştir. Ayrıca Türkiye Muhasebe Standartlarına göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağını Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca bir tebliğle belirleneceği hüküm altına alınmıştır. 6102 sayılı yasada tüm ticari defter tabiri kullanılmış ancak ticari defterlerin tanımı yapılmadığı gibi hangi defterlerin ticari defter kabul edileceği açık olarak belirtilmemiştir. Sadece ilgili maddenin 5 inci fıkrasında yer alan yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterler Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından bir tebliğle belirlenir hükmü ile yine ilgili maddenin 4 üncü fıkrasında yer alan Pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler de ticari defterlerdir hükümlerinden ticari defterlerin yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, Pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, genel kurul toplantı ve müzakere defterlerini kapsadığı anlaşılmaktadır.

Önceki düzenlemede tacirlerin bu defterlerin tamamının açılış ve kapanış tasdikini yaptırmaları zorunlu iken 6335 sayılı yasa ile fiziki ortamda tutulan tüm defterlerin açılış tasdikinin yapılması zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca Pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterinin yeterli yapırları bulunmak kaydıyla izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebileceği hükmü getirilmiştir. Yani ilgili defterlerin sadece ilk açılış onayının yaptırılması zorunlu sonraki yıllarda ise zorunlu değildir. Mevcut düzenleme ile önceki düzenlemeden farklı olarak fiili ortamda (kağıt ortamında tutulanlar) tutulan ticari defterlere açılış onayı mecburiyeti getirilmiş

iken elektronik ortamda tutulanlara ise hem açılış hem de kapanış onayı zorunluluğu getirilmemiştir. Ayrıca önceki düzenlemede izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onaylarının ne zaman yapılacağı noktasında bir açıklık yokken 6335 sayılı düzenleme ile bu defterlerin, izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onaylarının defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar yapılacağı hükmü getirilmiştir.

Yine önceki düzenlemede tüm ticari defterler için kapanış onayı mecburiyeti varken 6335 sayılı yasal düzenleme ile sadece Yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanış onayı mecburiyeti getirilmiştir. Ayrıca kapanış onaylarının, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılacağı belirtilmişken, yeni düzenleme ile izleyen faaliyet döneminin üçüncü ayının sonuna kadar yapılabileceği hükmü getirilmiştir. Diğer düzenlemeler ise benzerlikler göstermektedir.

Aynı maddenin dördüncü fıkrasında "Pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler de ticari defterlerdir" hükmü getirilmiş olup, belirtilen hükümlerle ilgili 6335 sayılı yasa ile herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

5 inci fıkrasında "Yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterler Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından bir tebliğ ile belirlenir" hükmü mevcutken 6335 sayılı yasa ile "Bu Kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175 inci ve mükerrer 257 nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadır. Bu Kanunun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Kanun ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez" hükmü getirilmiştir. Yapılan bu düzenleme ile tacirlerin ticari defterlerini 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tutmaya devam etmeleri gerektiği ortaya çıkmaktadır. Konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalara aşağıda değineceğiz.

6102 sayılı Kanun'un 562'nci maddesinin 1 inci fıkrasında 64 üncü maddenin 1 ila 3 üncü maddelerinde yer alan zorunluluklara riayet etmeyenlerin iki yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılacağı hüküm altına alınmış iken 6335 sayılı kanun'un 30 uncu maddesiyle 6102 sayılı kanun'un 562'nci maddesinin 1 inci fıkrası 64 üncü maddenin 1 ila 3 üncü maddelerinde yer alan zorunluluklara riayet etmeyenlerin dört bin Türk Lirası idari para cezasıyla cezalandırılacağı şeklinde değiştirilmiştir. Ayrıca ilgili cezanın, aksine hüküm bulunmayan hâllerde, mahallin en büyük mülki amiri tarafından verileceği hükmü getirilmiştir.

4- TİCARİ DEFTERLERLE İLGİLİ 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN DÜZENLEMELER

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 6335 sayılı Kanun'un 8 inci maddesiyle değiştirilen 64 üncü maddesinin 5 inci fıkrası aşağıdaki gibidir.

"Bu Kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175 inci ve mükerrer 257 nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadır. Bu Kanunun defter tutma, en-

vanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Kanun ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez”

Bilindiği üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 5 kitaptan oluşmaktadır. Bunlardan ikinci kitap “mükellefin ödevleri” başlığını taşımakta ve 6 kısımdan oluşmaktadır. **Defter tutma** mükellefiyetiyle ilgili usul hükümleri ikinci kitabın ikinci kısmını oluşturmakta ve genel esaslar (defter tutmadan maksat, defter tutacaklar, muhasebe usulünü seçmede serbestlik gibi), defter tutma bakımından tüccarlar, bilanço esasına göre defter tutma, işletme hesabı esasına göre defter tutma, tutulacak defterlerin özellikleri, diğer müesseselerin tutacakları özel kayıtlar, serbest meslek ve zirai kazançlarda defter tutma, kayıt nizamı ve son olarak da defterlerin tasdiki bölümlerinden oluşmaktadır. Türk Ticaret Kanunu’yla ikinci kısımda hüküm altına alınan tüm düzenlemelere atıf yapılmıştır.

Ayrıca ilgili kanun’un 175 inci maddesi yukarıda belirttiğimiz gibi defter tutma mükellefiyetiyle ilgili usul hükümlerini belirleyen ikinci kitabın ikinci kısmının birinci bölümünü oluşturan genel esaslar bölümünde yer almakta ve “mükellefler bu kısımda yazılı maksat ve esaslara uymak şartıyla, defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usul ve tarzda tanzim etmekte serbesttirler Ancak, Maliye Bakanlığı; muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibarıyla uygulamaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Ticaret Kanununun ticari defterler hakkındaki hükümleri mahfuzdur...” hükmünü içermektedir.

Diğer taraftan mezkur kanunun mükerrer 257 inci maddesinin birinci bendinde, Maliye Bakanlığı’na söz konusu Kanun’a göre tutulması zorunlu olan defterlere ek olarak tutulmasını uygun gördüğü defterlerin mahiyet, şekil ve ihtiva edeceği hususları belirleme ve bunlar için tasdik zorunluluğu koyma ve kaldırma yetkisi tanınmıştır.

Maliye Bakanlığı mezkur kanunun 175 inci ve mükerrer 257 inci maddelerinin verdiği yetkiyi kullanarak muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, mali tablolar ilkeleri, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması tekdüzen hesap çerçevesi hesap planı ve işleyişi düzenlemelerini kapsayan 15 adet muhasebe sistemi ve uygulama genel tebliği yayımlanmıştır. İlgili genel tebliğler incelendiğinde mükelleflerin işletmeleriyle ilgili tutacakları muhasebe usul ve esaslarında tek düzelik sağlanmaya çalışılmıştır.

5- DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Yazımızın yukarıda yer alan bölümlerinde ayrıntılı olarak izah ettiğimiz üzere 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu ticari defter tutmada gerçek kişi ve tüzel kişi ayırımını ortadan kaldırmış ve tüm tacirler için tutulacak defterleri belirlemiştir. Pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterlerinde ticari defter olduğunu, yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterlerin Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından bir tebliğ ile belirleneceğine hükmetmiştir. Yasa hükmünden net olarak anlaşılacakla birlikte yapılan düzenlemeler açılış ve kapanış onayına tabi olması gereken ticari defterlerin yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, Pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul

toplantı ve müzakere defterinin olduğunu ortaya koymaktadır. Ayrıca tüm ticari defterlerin açılış ve kapanış onayının yapılmasının zorunlu olduğu, onayının ise noter ve şirketler için kuruluş aşamasında ticaret sicil müdürlüklerince yapılabileceği hükmü getirilmiştir. Diğer taraftan kapanış onayının süresi açık bir şekilde belirlenmişken açılış onayının süresi açık olarak belirlenmemiştir.

6102 sayılı yasanın bir çok maddesinde olduğu gibi ticari defterlerin usul ve esaslarını belirleyen maddelerinde de 6335 sayılı yasa ile değişikliğe gidilmiştir. Öncelikle Ticari defterlerin Türkiye Muhasabe Standartları'na göre tutulacağına ilişkin hüküm kaldırılmış, eskisi gibi tüm ticari defterlerin açılış onayının yapılması gerektiği belirlenmiş ancak tüm ticari defterlerin değil sadece Yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanış onayının yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca fiili ortamda tutulmayan diğer bir ifadeyle elektronik ortamda tutulan ticari defterlerin açılış ve kapanış onayının noterce yapılma zorunluluğu kaldırılmıştır. Diğer bir değişiklik olarak ta Pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterinin yeterli yaprakları bulunmak kaydıyla izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebileceği hükmü getirilmiştir. İlk düzenlemeden farklı olarak açılış onayının zamanı belirlenmiş kapanış onayının zamanı ise değiştirilmiştir.

6335 sayılı yasa ile tacirlerin 213 sayılı V.U.K.'un defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile 175 inci ve mükerrer 257 inci maddede yer alan hükümler ile bu kapsamda yapılan düzenlemelere uymak zorunda oldukları, ticaret kanunda belirlenen yükümlülüklerle ilgili olarak V.U.K. ve diğer vergi kanunlarında da hüküm bulunması halinde bu düzenlemelere de riayet edilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Yine yazımızın önceki bölümünde ayrıntılı olarak izah ettiğimiz üzere kayıt nizamı ve muhasebe uygulamaları konusunda Vergi Usul Kanunu'nun atıf yapılan maddeleri ve bu maddelerin verdiği yetkiye istinaden vergi idaresince yapılan ikincil mevzuatta birçok hüküm bulunmaktadır.

6102 sayılı kanun ile 213 sayılı Kanun'da yer alan düzenlemeleri birlikte değerlendirdiğimizde her iki kanununda usul noktasında birbirine atıfta bulunduğu görülecektir. Şöyle ki; 6102 sayılı kanun'un 64 üncü maddesinin 5 inci bendinde V.U.K.'a 213 sayılı V.U.K.'un 175 inci maddesinin ikinci fıkrasında ise Türk Ticaret Kanunu'na atıf yapılmıştır. Bu durum ticari defterlerin tutulması, kayıt nizamı vb konularda duraksamalara neden olmaktadır.

Tüm yasal düzenlemeleri bir bütün olarak değerlendirecek olursak tacirlerin ticari defterlerini eskiden olduğu gibi hem Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemelere hem de Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan düzenlemelere uygun olarak tutmak zorunda oldukları ortaya çıkacaktır. Örneğin; Tacir defteri kebirini hem Vergi Usul Kanunu hem de Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre tutmak zorunda iken sadece Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre tasdikini (açılış tasdikini) yaptırmak zorundadır. Yine Yevmiye defterinin açılış tasdikini her iki kanun hükümlerine göre yaptırmak zorunda iken kapanış tasdikini sadece T.T.K. hükümlerine göre yaptırmak zorundadırlar.

Ayrıca tacirlerin, ticari defterlerin ilk açılış aşamasından son ibraz aşamasına kadar belirlenen usul ve esaslarına riayet etmemeleri durumunda adli, idari ve ağır para cezasıyla muhatap olacakları konusunda hem T.T.K. hemde V.U.K.'da cezai hükümler bulunmaktadır. Bu nedenlerle tacirlerin cezai yaptırımlara maruz kalmamaları için ticari defterlerle ilgili yeni T.T.K. ile getirilen hükümler ile V.U.K. mevcut hükümlere azami özen göstermeleri gerektiği kanaatindeyiz.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı AATUHK başta olmak üzere mükelleflerin ve gelir unsurlarının niteliği göz önünde bulundurularak hazırlanan GVK, KVK, KDVK gibi özel vergi kanun-

larında yapılan düzenlemelerin esas amacı ödenecek verginin doğru ve kesin olarak saptanmasını ve tahsilini sağlamak, belirlenen hükümlere riayet etmeyenleri ise yapılan fiilin ağırlığına göre cezalandırmaktır. Bunun tespiti ise vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemeler ve vergi dairesince yapılan kontrollerle yapılmaktadır. V.U.K.'un 134 üncü maddesinde de vergi incelemesinden maksadın ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu hüküm altına alınmıştır.

Mükellefler nezdinde vergi incelemeleri ibraz edilen ticari defterler (yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri gibi) üzerinden yapılmaktadır. İbraz edilen defterlerin yasal hükümiyet kazanması noktasında notere onaylatılmış (açılış onayı) olmasının büyük önemi bulunmaktadır. Onay defterlere yasallık kazandırmakta ve vergi matrahı defterlerin ihticaca salih olmaları kaydıyla bu defter ve belgeler üzerinden tespit edilmektedir.

Vergi mevzuatı açısından açılış onayının (defteri kebir hariç) yaptırılmaması vergi ziyayı ve usulsüzlük cezaları gibi ağır müeyyideler doğurmaktadır. Daha öncede belirtildiği gibi T.T.K. ticari defterlerin tutulması, saklanması, ibrazı ve en önemlisi tasdik edilmesi noktasında uyulması gereken yasal kurallar koymuştur. Vergi incelemeleri veya vergi dairesince yapılan kontroller esnasında mükelleflerin T.T.K ile belirlenen usul ve esaslara (özellikle yevmiye defterinin kapanış onayının yapılmaması) riayet etmediklerinin tespiti durumunda (6762 sayılı mülga ve 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanununun da yer alan ağır para cezası ile idari para cezasının verilmesi gerektiği göz önünde bulundurularak) mükellef adına düzenlenen Vergi İnceleme Raporunun bir örneği veya tespiti ortaya koyan bir yazıyla Gümrük ve Ticaret Bakanlığı veya yeni durumda mahallin en büyük mülki amirine bildirmesi gerektiği kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

- 1- 15 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
- 6762 Sayılı Mülga Türk Ticaret Kanunu
- 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu
- 6335 Sayılı Türk Ticaret Kanunu İle Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü Ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- DOĞRUSÖZ A.Bumin, "Defterlerin Tasdiki Ve Uygulamada Duraksamaya Neden Olan Bazı Konular", Yaklaşım, Sayı: 181
- KIZILOT Şükrü, 24.01.2004 tarihli Hürriyet Gazetesi
- YILDIZ Seyfi, ASLANOĞLU Suphi, " TTK ve VUK Açısından Ticari Defterler ve Ticari Defterlerde Kapanış Tasdiki " Yaklaşım Dergisi, Sayı: 162 Haziran 2006