

VERGİ MÜKELLEFLERİNİN KULLANACAKLARI DEFTERLER, TASDİK ZAMANI VE CEZAI MÜEYYİDELER

Oğuz ERBAŞI ^(*)

I - GİRİŞ

Mükellefler, servet, sermaye ve hesap durumlarını tespit etmek, vergi ile ilgili muameleleri belli etmek, muamelelerin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek amaçları ile defter tutmak zorundadırlar. Vergi mükellefleri(nin), mali karakterli işlemlere ait belgelerini, vergi kanunlarında belirtilen şekilde kanuni defterlere, usulüne uygun olarak ve gösterilen zaman içinde kaydetmeleri gerekmektedir. Kayıt yapılacak bu defterlerin de yasal nitelik kazanabilmesi ve mahkemelerde ispat ve delil olarak kullanılabilmesi için mutlak suretle ve zamanında gerek Vergi Usul Kanunu gerekse Türk Ticaret Kanunu hükümleri gereğince tasdik ettirilmesi zorunlu tutulmuştur.

Makalemizin konusu; tutulması gereken defterlerin hangi defterler olduğu, tasdik zorunluluğu olan defterlerin hangi defterleri kapsadığı ve tasdik edilmeyen defterler konusunda cezai müeyyidelerin ne olacağı hakkında olacaktır.

II- TUTULACAK DEFTERLER

1. Birinci Sınıf Tüccarların Tutacakları Defterler

213 Sayılı vergi Usul Kanunu'nun 177. maddesi hükmünce; "Aşağıda yazılı tüccarlar, birinci sınıfa dahildirler:

1.1. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı (354

Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2006'dan itibaren 96.000, - YTL) veya satışları tutarı (354 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2006'dan itibaren 130.000, - YTL) lirayı aşanlar;

1.2. Birinci bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşıp da bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı (354 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2006'dan itibaren 52.000, - YTL) aşanlar;

1.3. 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde 2 numaralı bentte yazılı iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı (354 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2006'dan itibaren 96.000, - YTL) lirayı aşanlar;

1.4. Her türlü ticaret şirketleri (Adi şirketler iştiغال nevlere yukarıdaki bentlerden hangisine giriyorsa o bent hükmüne tabidir.);

1.5. Kurumlar Vergisine tabi olan diğer tüzel kişiler (Bunlardan işlerinin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan veya lüzum görülmeyenlerin, işletme hesabına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilir.);

1.6. İhtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler."

Birinci sınıf tüccarlar Bilanço esasına göre defter tutmak zorundadırlar. Bilanço esasına göre tutulacak defterler aşağıda belirtilmiştir.

(*) Konya Vergi Dairesi Başkanlığı Vergi Denetmeni

a.Yevmiye Defteri : Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi icabeden muamelelerin tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak yazıldığı defterdir.

Yevmiye defteri ciltli ve sayfeleri müteselsil sıra numaralı olur. Mükellefler diledikleri takdirde yevmiye defteri ve tutulması zorunlu diğer defterlerini müteharrik yapraklı olarak kullanabilirler.

b.Defterikebir: Defterikebir, yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir.

c.Envanter ve Bilanço Defteri : Envanter defterine işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur. Envanter defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur.

2. İkinci Sınıf Tüccarların Tutacakları Defterler

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 178. maddesi hükmü gereğince; *"Aşağıda yazılı tüccarlar II'nci sınıfa dahildirler:*

2.1. 177'inci maddede yazılı olanların dışında kalanlar;

2.2. Kurumlar Vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilenler.

Yeniden işe başlayan tüccarlar yıllık iş hacimlerine göre sınıflandırılınca kadar II'nci sınıf tüccarlar gibi hareket edebilirler."

İkinci sınıf tüccarlar, **"işletme hesabı defteri"** tutmak zorundadırlar. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, envanter ve amortisman kayıtlarıyla ilgili olarak ayrı bir envanter defteri ve amortisman defteri tutuyorlarsa bunlardan envanter defterini de işletme hesabı defterinde olduğu gibi tasdik ettirmek zorundadırlar.

3. Serbest Meslek Erbabının Tutacağı Defterler

Vergi Usul Kanunu'nun 210. maddesine göre, serbest meslek erbabının **"Serbest meslek kazanç defteri"** tutması zorunlu kılınmıştır. Serbest meslek kazanç defterinin bir tarafına giderler, diğer tarafına gelirler kaydolunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 212. maddesine göre noterlerle noterlik görevini ifa edenler ve borsa acen-telerinin resmi defterleri, serbest meslek kazanç defteri yerine geçer. Bunların resmi defterleri dışında

ayrıca defter tutmaları gerekmez. Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun 210. maddesinde, doktorların tuttukları protokol defterinde Kanun'da öngörülen bilgiler gösterilmek şartıyla ayrıca serbest meslek kazanç defteri tutmayabilecekleri belirtilmiştir.

4. Zirai Kazanç Erbabının Tutacakları Defterler

Zirai kazançlar gerçek usulde, işletme ve bilanço esasına göre tespit olunur. **Çiftçi işletme defteri**, çiftçilerin zirai kazançlarının işletme hesabı esasına göre belirlenmesinde tutulur.

5. İmalat İşletmelerinin Tutacakları Özel Defterler

1. İmalat defteri.

2. Bitim işleri defteri.

İmalat defterine kaydolunan bilgileri içerecek şekilde sınai muhasebe tutanlar Maliye Bakanlığı'ndan izin almak şartıyla ayrıca imalat defteri tutmazlar. Maliye Bakanlığı, muhasebe işlemlerini Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde yer alan 7/A seçeneğine göre izleyen mükelleflerin imalat defteri tutma zorunluluklarını 01.01.1996 tarihinden itibaren kaldırmıştır. Bu seçeneği uygulayan mükelleflerin imalat defteri tutmama yönünde Maliye Bakanlığı'ndan ayrıca izin almaları gerekmektedir.

6. Elektronik Ortamda Defter Tutma

4731 sayılı Kanun'un 4/E maddesiyle VUK'un mükerrer 242. maddesine eklenen 2 numaralı fıkra ile; Maliye Bakanlığı'na, mükelleflerin vergi mevzuatı uyarınca tutmakla yükümlü oldukları defter, kayıt ve belgelerin elektronik ortamda tutulmasına izin verme veya zorunluluk getirme yetkisi verilmiştir. Söz konusu madde ile, elektronik defter, elektronik belge ve elektronik kaydın tanımı yapılmakta olup, elektronik defter, kayıt ve belgelerin mükellefler tarafından belli bir standart çerçevesinde oluşturulması, kaydedilmesi ile bunların muhafaza ve ibrazına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda da Maliye Bakanlığı'na yetki verilmektedir.

Ayrıca, VUK'ta, fiziki ortamda tutulan defter, kayıt ve belgeler için uygulanan hükümlerin elektronik ortamda tutulan defter, kayıt ve belgeleri de kapsayacağı belirtilerek, anılan Kanun'da yer alan defter, kayıt ve belgelere ilişkin hükümlerin elektronik defter, kayıt ve belgeler için de uygulanması sağlanmaktadır.

Diğer taraftan, elektronik ortamın hızlı gelişmesi ve fiziki ortama ilişkin hükümlerle arasındaki uyumlama farklılıkları nedeniyle Maliye Bakanlığı'na, elektronik ortamda tutulan defter, kayıt ve belgeler için fiziki ortamda tutulan defter, kayıt ve belgelere uygulanan usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirleme yetkisi de öngörülmektedir. Bu düzenlemelere göre, mükelleflerin elektronik ortamda tuttukları bilgilerin güvenliği açısından Maliye Bakanlığı'na mükellefler tarafından tutulan bilgilerin çeşitli iletişim araçları aracılığı ile kendi bünyesine veya görevlendireceği kurumlara aktarma zorunluluğu getirebilme yetkisi verilmekte, ayrıca mükellefler tarafından elektronik ortamda aktarılabilecek bilgilerin kullanılabilirliğini sağlamak için bilgilerin belli bir format ve standartta gönderilmesini istemek, aktarılabilecek bilgilerin format ve standardına ilişkin usul ve esasları belirlemek ve Kanun kapsamına giren konularda elektronik imza kullanım usul ve esaslarını belirlemek hususunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmektedir.

III- TASDİKİ ZORUNLU DEFTERLER

Tasdik ettirilecek defterler Vergi Usul Kanunu'nda ve Türk Ticaret Kanunu'nda ayrı ayrı sıralanmıştır.

1. VERGİ USUL KANUNU'NA GÖRE

1.1. Birinci Sınıf Tüccarlar

- a- Yevmiye defteri,
- b- Envanter defteri,
- c- İmalat defteri (7/A seçeneğine göre maliyet muhasebesi tutan işletmelerde tasdik zorunlu değildir)

1.2. İkinci Sınıf Tüccarlar

İşletme defterini tasdik ettirir. İkinci sınıf tüccarlar, ayrıca bir **envanter defteri** tutarlarsa bu defteri de tasdik ettirmek zorundadırlar. Vergi Usul Kanunu'nun izin verdiği durumlarda, tasdike tabi defterler yerine kullanılacak olan defterler de tasdike tabidir (VUK md. 220/2).

1.3. Serbest Meslek Erbabı

Serbest meslek kazanç defterini tasdik ettirmek zorundadır (VUK md. 220).

2. TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE

2.1. Mükellef Tüzel Kişi İse

- a- Yevmiye defteri,
- b- Defter-i kebir,

- c- Envanter defteri,
- d- Karar defteri.

Defter-i kebirin tasdiki, Vergi Usul Kanunu'nda zorunlu tutulmamasına rağmen, Türk Ticaret Kanunu'na göre zorunlu tutulmuştur.

2.2. Mükellef Gerçek Kişi İse

Birinci sınıf tüccarlar;

- a- Yevmiye defteri,
- b- Defter-i kebir,
- c- Envanter defteri.

İkinci sınıf tüccarlar işletme defterini, serbest meslek erbabı (ise) serbest meslek kazanç defterini tasdik ettirmek zorundadırlar.

V- DEFTERLERİN TASDİK ZAMANI

1. VERGİ USUL KANUNU'NA GÖRE DEFTER TASDİK ZAMANLARI

1.1. Öteden Beri İşe Devam Edenlerde Tasdik Zamanı

Öteden beri işe devam edenler defterlerini kullanacağı yıldan önce gelen son ayda tasdik ettirmek zorundadırlar. "**Öteden beri işe devam etmek**" deyiimi defterlerini tasdike sunmadan önce işe başlamış ve defter tutmuş mükellef anlamını taşımaktadır. Bu durumda olan mükellefler defterlerini Aralık ayı içinde (1-31 Aralık tarihleri arasında) tasdik ettirirler.

1.2. Özel Hesap Döneminde Defter Tasdik Zamanı

Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilen mükellefler, defterlerini kullanacağı **hesap döneminden önce gelen son ayda** tasdik ettirmek zorundadırlar (VUK md. 221/1,b.2). Bu durumdaki mükelleflerin özelliği, Maliye Bakanlığı'ndan takvim yılı yerine özel hesap dönemi almış olmalarıdır.

1.3. Yeniden İşe Başlayanlarda Tasdik Zamanı

Yeniden işe başlayanların defterlerini **işe başlama tarihinden önce** tasdik ettirmeleri gerekir. "**Yeniden işe başlama**" deyiimi ilk kez işe başlamayı ve mükellefiyeti terk ettikten sonra işe başlamayı ifade eder.

1.4. Sınıf Değiştirenlerin Defter Tasdiki

Sınıf değiştiren ticaret ve sanat erbabının, bu değişikliğin, doğduğu andan (yani sınıf değiştirme tarihinden) önce defterlerini tasdik ettirmeleri gerekmektedir. Örneğin, işletme defteri tutan ve 2006 yılı alış ya da satışları, VUK'un 177. maddesinin birinci

bendinde yer alan hadleri aşan bir mükellef, ikinci sınıf tüccar olma niteliğini 2006 yılında kaybetmiştir. 2007 yılına ilişkin bilanço esasına göre tutacağı defterlerini ise 2006 yılının Aralık ayı içinde tasdik ettirecektir.

1.5. Vergi Muafıkları Kalkanların ya da Yeni Mükellefiyete Girenlerin Defter Tasdik Zamanı

Vergi kanunları uyarınca, taşıdıkları muafiyetler nedeniyle defter tutmak zorunda olmayan gerçek ve tüzel kişiler, muafıklarının kalktığı tarihten başlayarak **10 gün içinde** defterlerini tasdik ettireceklerdir.

Aynı şekilde, vergiden muaf esnaf durumunda olan yada basit usulde gelir vergisi mükellefi olanların birinci ya da ikinci sınıf tüccar olarak defter tutmak zorunda olmaları halinde, yeni mükellefiyete girme tarihlerinden önce defter tasdik ettirmeleri gerekmektedir.

1.6. Defterlerin Dolması Nedeniyle Kullanılacak Yeni Defterlerin Tasdiki

Tasdike tabi defterlerin, hesap dönemi bitmeden dolması ya da yıl içinde diğer bazı nedenlerle yeni defter kullanmaya zorunlu kalınması halinde, bu defterlerin kullanılmaya başlanılmasından önce tasdik ettirilmesi gerekmektedir.

Kanun'un bu hükmünden de fark edileceği üzere, defterlerin dolması halinde, yeni defterlerin en geç **on gün içinde** tasdik ettirilmesi gerekmektedir. Çünkü, gerek VUK, gerekse TTK kayıtların on günden fazla geciktirilmesini kabul etmemiştir.

Ancak, kayıtlarını sürekli olarak muhasebe işleri, primnota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut belgelere dayanarak yürüten işletmelerde defter kayıtlarının 45 gün sonra yapılması mümkün olduğundan, tasdik de bu süre içinde yapılabilir.

1.7. Tasdiki Yenileme (Ara Tasdik)

Defterlerini ertesi yılda da kullanmak isteyenler **Ocak ayı içinde**, hesap dönemleri Maliye Bakanlığı'nca tespit olunanlar ise, bu dönemin ilk ayı içinde tasdiki yenilemek zorundadırlar

Vergi Usul Kanunu'nun tasdiki yenileme ile ilgili 222. maddesi hükmü; dönem içinde az kullanılan ya da dolmayan defterlerin yeniden kullanılmasına, dolayısıyla bir anlamda israfı önlemeye yöneliktir. Ancak, bu işlemin yapılabilmesi için yeni dönemin ilk ayı sonuna kadar, bir önceki döneme ilişkin işlemlerin deftere işlenmiş olması gerekmektedir.

1.8. Müteharrik Yapraklı Defter Kullanılması Durumu

VUK'un 183. maddesi uyarınca, mükellefler diledikleri takdirde yevmiye defteri ve tutulması zorunlu diğer defterlerini müteharrik yapraklı olarak kullanabilirler. Ancak, bu defterlerin diğer defterler gibi her sayfasının sıra numarası ile numaralanması, teker teker tasdik makamının resmi mühürü ile mühürlenmesi, tasdikli yapraklar bittiği takdirde yeni yaprakların da tasdikli yaprakların sayfa numaralarını takip edecek şekilde numaralanması ve kullanılmaya başlanmadan önce tasdik ettirilmesi zorunludur.

Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 203 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile, VUK'un mükerrer 257. maddesindeki yetkiye dayanılarak işletme hesabı esasına göre tutulacak defterlerin müteharrik yapraklı tutulabilmesi konusunda bazı düzenlemeler yapılmıştır.

Buna göre, ikinci sınıf tüccarlar diledikleri takdirde işletme hesabı esasında tutulması zorunlu defterlerini, Bakanlığın iznine tabi olmaksızın, müteharrik yapraklı olarak bilgi işlem makineleriyle tutabileceklerdir. Müteharrik yapraklı olarak işletme hesabı esasına göre tutulacak olan defterler, hesap dönemi itibarıyla tutulacaktır. Hesap dönemi içinde ciltli defterden müteharrik yapraklı veya müteharrik yapraklı defterden ciltli defter tutma sistemine geçilemeyecektir.

Yıl içinde işe başlayan mükellefler de diledikleri takdirde işletme hesabı esasında tutulacak olan defterlerini müteharrik yapraklı olarak kullanabileceklerdir. Müteharrik yapraklı defterlerin tasdikinde Vergi Usul Kanunu hükümlerine uyulacaktır

Bilgisayar ortamındaki muhasebe kayıtlarının yazılması amacıyla tasdik ettirilen defter sayfalarının arka yüzünde yer alan kayıtların geçerli olup olması konusunda duraksamaya düşülmüştür. Danıştay, tasdik edilmiş defter sayfasının arka yüzünün tasdikli olmadığı gerekçesiyle yapılan kaydın geçersiz olduğu ve KDV'nin indirim konusu edilemeyeceği görüşündedir. SSK uygulamasında da tasdikli sayfanın arka yüzüne yazılan kayıtlar geçerli sayılmamaktadır. Maliye Bakanlığı'nca verilen bir Özelge'ye göre, aynı kayıtların defter-i kebire yazılmış olması halinde, tasdikli defter sayfasının arka yüzüne yazılan kayıtların geçerli sayılması gerekmektedir.

**2. TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE DEFTER
TASDİK ZAMANLARI**

Türk Ticaret Kanunu'na göre tacir sıfatına sahip gerçek ve tüzel kişiler tarafından bilanço ya da işletme hesabı esasına göre tutulan defterlerin hem açılış hem de kapanış tasdiki zorunludur.

Yevmiye defterinin, yeni yılın **en geç Ocak ayı sonuna kadar** notere gösterilip son işlemin altına noterce **"görülmüştür"** şerhi yazılarak mühürlenip tasdik edilmesi gerekmektedir (TTK md. 70).

Envanter defterinin de en geç **Nisan ayı sonuna kadar** tamamlanarak notere gösterilmesi ve aynen yevmiye defterinde olduğu gibi tasdik ettirilmesi gerekir (TTK md. 72).

Vergi Usul Kanunu'na göre ticari defterlerin kapanış tasdiklerinin yaptırılması gerektiğine dair herhangi bir hüküm yer almamıştır. Bu nedenle kapanış tasdikinin yaptırılmaması VUK yönünden re'sen takdir nedeni sayılmamaktadır. Buna karşılık Türk Ticaret Kanunu açısından o defter delil olarak ispat gücünü yitirmiş olmaktadır.

VI. CEZAI MÜEYYİDE

213 sayılı VUK'un 352/I-2. bendi uyarınca tutulması mecburi defterlerden herhangi birinin tutulmaması; 352/I-8. bendi uyarınca tasdike tabi defterlerden herhangi birinin tasdik ettirilmemesi (Tasdik süresinin dolmasını takiben bir ay geçtikten sonra tasdik ettirilen defterler tasdik ettirilmemiş sayılır.) I. derece usulsüzlük cezasını gerektirmektedir. 213 sayılı Kanun'un 352/II-6. maddesi uyarınca tasdike tabi defterlerin tasdik süresi dolduktan sonraki bir ay içinde tasdik ettirilmesi ise II. derece usulsüzlük cezasını gerektirmektedir.

213 sayılı Kanun'un 253. maddesi ile bu Kanun'a göre defter tutma mecburiyetinde olanlara tuttukları defterleri ilgili oldukları takvim yılını takip eden takvim yılı başından başlayarak 5 yıl süre ile muhafaza yükümlülüğü getirilmiştir. Ayrıca, Kanun'un 256. maddesi uyarınca, mükellefler muhafaza etmek zorunda oldukları defteri, muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk, Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemler

rin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli malî müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.

Mükellefler 213 sayılı VUK hükümlerine göre tutmak zorunda oldukları defterleri ilgili oldukları dönemi takip eden yıl başından itibaren **beş yıl** süreyle muhafaza etmek zorundadırlar. Ayrıca, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre tacirlerin bu Kanun'a göre tuttukları defterleri, son kayıt tarihinden itibaren **on yıl** süreyle saklamaları gerekmektedir.

Bununla birlikte, muhafazası gerekli defter ve belgelerin yangın, sel, su baskını, çalınma vb. nedenlerle kaybedilmesi veya yok olması söz konusu olabilir. Bu durumda Türk Ticaret Kanunu'nun 68. maddesi gereğince; tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterleri ziyaa uğradığını öğrenmesini takiben **on beş gün** içinde işletmenin bulunduğu yerin yetkili mahkemesine başvurarak kayba ilişkin belge alması gerekmektedir.

213 sayılı VUK'un 13. maddesinde sayılan mücbir sebeplerin vukuu halinde aynı Kanun'un 373. maddesi gereğince mükellefe ceza kesilmez. Bu nedenle, defter ve belgelerin mücbir sebepler nedeniyle elden çıkması ve bu durumun tevsik edilmesi halinde mükellefler defter ve belgeleri **"muhafaza"** ve **"ibraz"** ödevlerini yerine getiremedikleri için ceza-ya muhatap olmayacaklardır.

Diğer taraftan, 213 sayılı VUK'un 30. maddesi uyarınca, defter ve belgelerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmemesi durumunda vergilerin resen tarh edilmesi gerekmektedir. Mükelleflerin defter ve belgelerini kaybetmeleri durumunda vergi matrahlarının takdir komisyonu ve vergi incelemesine yetkililer tarafından tespiti gerekmektedir.

VII. SONUÇ

Mükelleflerin defter tutma ödevlerini kanunu ve usulüne uygun bir biçimde yerine getirmemeleri matrahlarının takdir komisyonlarınca ve vergi inceleme elemanlarınca belirlenmesi ve hatta hürriyeti bağlayıcı yaptırımların uygulanması dahil ciddi sonuçlar doğurabilir. Bu nedenle, mükelleflerin kanuni defterlerini zamanında tasdik ettirme ve usulüne uygun olarak tutma konusunda titiz davranmaları gerekmektedir.