

**6102 SAYILI TÜRK
TİCARET KANUNU ve
VERGİ KANUNLARI
KAPSAMINDA TASDİKSİZ
DEFTERLER**
*UNCERTIFIED BOOKS
ACCORDING TO THE TURKISH
COMMERCIAL LAW NO. 6102
AND THE TAX LAWS*

**Ahmet İNCEGÖL^(*)****Ahmet ERDEM^(**)****ÖZET**

Mükelleflerin tutmak zorunda oldukları yasal defterlerin yasal sürelerinde tasdik ettirmemeleri durumunda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 352. maddesi hükmü gereği usulsüzlük cezası müeyyidesi getirilmiştir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda da ise söz konusu defterlerin ticari uyumsuzluklarda delil niteliğini kaybedeceği, resmi olarak bir ticari defter hükmü taşımayacağı belirtilmiştir. Öte yandan tasdiksiz defterlere kaydedilen indirilecek KDV'nin indirim konusu edilip edilmeyeceği hakkında farklı görüşler ortaya çıkmış fakat son Danıştay kararları ve Maliye Bakanlığının yayınlamış olduğu muktezalar ile birlikte vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti araştırılması diğer defterlerle karşılaştırma yapılması ve karşı tarafın bu KDV'yi beyan etmesi durumunda indirimin söz konusu olacağı belirtilmiştir. Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Kanunları kapsamında ise söz konusu defterlerdeki gider kalemlerin VUK 3/B hükmü uyarınca vergi inceleme elemanlarınca vergiyi doğuran olayının gerçek mahiyetine bakılması koşuluyla yapılan giderlerin gerçek olması durumunda bunların gider olarak kabul edileceği görüşü benimsenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Tasdiksiz defter, açılış ve kapanış tasdikleri, KDV indirimi, gider ve maliyetler

ABSTRACT

According to the article 352 of the Tax Procedure Law (hereafter as TPL), taxpayers who do not get their legal books certified as per the TPL will be imposed an infraction fine. It is stated in the Turkish Commercial Law no. 6102 that the said books will not be considered as an official commercial book and therefore cannot be a proof in the event of commercial disagreement. On the other hand, different

^(*)Vergi Müfettişi

^(**)Vergi Müfettiş Yardımcısı

views have arisen as to whether input VAT entered in the uncertified books can be deducted; nonetheless, in the light of the recent Council of State decisions and tax rulings of the Ministry of Finance, it is implied that the bona fide nature of the business transaction should be examined and compared with the other books and thereby the input VAT should be accepted as deductible if the counterparty has stated it in its own VAT returns as the output VAT. Furthermore, under the provisions of the Income Tax and Corporate Tax Laws, the expense should be accepted as deductible once the taxable event is defined as bone fide by the tax examiners in accordance with the article 3/B of the TPL.

Key Words: Uncertified book, opening and closing certifications, VAT deduction, expense and costs

1. GİRİŞ

Tasdiki zorunlu yasal defterler ile ilgili düzenlemeler 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanununun mükellefin ödevleri hakkındaki “İkinci Kitabında” mükelleflere uyulması gereken çeşitli yasal yükümlülükler getirilmiştir. Bunlardan bir tanesi de defterlerin yasal sürelerinde tasdik ettirilmesidir. Konu ile ilgili olarak Kanunun 220, 226. maddelerinde tasdike tabi defterler, tasdik şekli, tasdik zamanı, tasdik makamı, tasdik yenileme ve tasdik serhi hükümlerine yer verilmiştir. Türk Ticaret Kanununda ise tasdik ile ilgili hükümler Kanunun 64/3 maddesinde belirtilmiştir. Söz konusu maddede; “Her tacirin fiziki ortamda tutulan yevmiye defteri, defteri kebir ile bu maddenin dördüncü fıkrasında sayılan defterlerin (pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri) açılış onaylarının kuruluş sırasında ve kullanmaya başlamadan önce noter tarafından tasdik ettirilmesi gerekmektedir” denilmiştir. Bununla birlikte kanunda yevmiye defteri ve yönetim kurulu karar defteri ile ilgili kapanış tasdikine de yer verilmiş ve bu konuda Vergi Usul Kanunundan bir farklılık arz etmiştir. Görüldüğü üzere Türk Ticaret Kanununda açılış tasdikinin yanında kapanış tasdikine de yer verilmiş bununla tacirlere ek bir yükümlülük getirilmiştir. Konu ile ilgili olarak ticari defterlerin kayıt zamanı, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekil ve esasları ile ilgili Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından müşterek olarak hazırlanan “**Ticari defterlere ilişkin tebliğ**” de konuya ilişkin detaylı açıklamalara yer verilmiştir.¹

Yazımızda kanuni defterlerin tasdik ettirilmemesini ve sonuçlarını yukarda sayılan mevzuat hükümlerini dikkate alarak irdelemeye çalışacağız.

2- VERGİ USUL KANUNU ve TÜRK TİCARET KANUNU KAPSAMINDA TASDİKİ ZORUNLU DEFTERLER

Defterlerin gerek defter tutan mükellefin vergi matrahının tespitinde güvenilir bir belge niteliği taşıması, gerekse üçüncü kişilerin haklarının korunması açısından tutulmadan önce tasdiki şarttır². Vergi Usul Kanununda sadece açılış tasdikine yer verilmiş ve Kanunun 220. maddesinde aşağıda yazılı tutulması zorunlu olan defterlerin açılış tasdikine tabi olduğu belirtilmiştir.

- Yevmiye ve envanter defterleri
- İşletme Defteri
- Çiftçi İşletme defteri

¹ 19.12.2012 tarih ve 28502 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

² ÜREL, Gürel, “Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması genişletilmiş ve güncelleştirilmiş 2. Baskı”

- İmalat ve istihsal vergisi defterleri (basit istihsal vergisi defteri dahil)
- Nakliyat Vergisi Defteri
- Yabancı nakliyat kurumlarının hâsılat defteri
- Serbest meslek kazanç defteri
- Karar Defteri (TTK 64/3,4. maddeler)

Öte yandan tutulması zorunlu defterlerden olan defteri-i kebirin Vergi Usul Kanunu açısından açılış tasdiki zorunlu değildir. Ancak Türk Ticaret Kanununda açılış tasdiki zorunlu tutulmuştur. Ayrıca Vergi Usul Kanununun 221. Maddesinde yukarıda belirtilen kanuni defterlerin tasdik süreleri, 222. Maddesinde ise tasdik yenileme hükümleri ve 223. maddesinde ise tasdik makamından bahsedilmiş ve defterlerin iş yerinin, işyeri olmayanlar için ikametgahın bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar, menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acenteler için borsa komiserliği tarafından, Anonim ve Limited şirketlerin **kuruluş aşamasında** ise şirket merkezinin bulunduğu yer **ticaret sicili memuru** veya **noter** tarafından tasdik edilir hükümlerine yer verilmiştir.

Türk Ticaret Kanununda ise hem açılış hem de kapanış tasdikine yer verilmiş ve konuyla ilgili Türk Ticaret Kanununun 64. maddesinin üçüncü fıkrasında aşağıda yazılan defterlerin açılış onaylarının kuruluş sırasında ve kullanmaya başlamadan önce **noter** tarafından tasdik edileceğinin bunun birlikte ticaret şirketleri içinde bunların ticaret siciline tescili sırasında defter onaylarının **ticaret sicili müdür-lükleri** tarafından da yapılabileceği hükümlerine yer verilmiştir.

- Yevmiye Defteri,
- Defteri Kebir
- Envanter Defteri
- Pay Defteri, Yönetim Kurulu Karar Defteri ve Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri

Kanun maddesinin devamında ise pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterinin yeterli yaprakları bulunması kaydıyla izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanmaya devam edebileceklerini belirtmiştir.

Öte yandan Türk Ticaret Kanununda 6455 sayılı kanunla³ yapılan değişiklikle **yevmiye defteri-nin** kapanış onayının izleyen faaliyet döneminin **altıncı ayının** sonuna kadar, **yönetim kurulu karar defterinin** kapanış onayının ise izleyen faaliyet döneminin **birinci ayının** sonuna kadar yaptırılması gerektiği belirtilmiştir. Bununla birlikte 6455 sayılı Kanunla yapılan değişikliğe istinaden Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan **Ticari Defterlere İlişkin Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ**⁴ ile kapanış tasdiki ile ilgili süreler bu kanun doğrultusunda revize edilmiş ve bu kanuna uygun hale getirilmiştir.

Görüldüğü üzere Türk Ticaret Kanununda kapanış tasdiki sadece yevmiye defteri ve yönetim kurulu karar defteri için öngörülmüştür. Kanunun 64. maddesinin üçüncü fıkrasının değişmeden önceki halinde, "Ticari defterler, açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanır." hükmü yer almaktaydı dolayısıyla hangi defterlerin kapanış tasdikine tabi oldukları açıkça sayılmadığından Türk Ticaret Kanununda 6335 sayılı Kanunla⁵ yapılan değişiklikle kapanış tasdikine tabi olan defterlerin hangileri

³ 6455 sayılı "Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" 11.04.2013 tarihli ve 28615 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ 06.06.2013 tarih ve 28669 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵ 30.06.2012 tarih ve 28339 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

olduğu açıkça düzenlenmiştir. Söz konusu değişikle sadece yevmiye defteri ve yönetim kurulu karar defterinin kapanış tasdikinin zorunlu olduğu belirtilmiştir.

Öte yandan maddenin gerekçesinde kapanış tasdikinin çift defter kullanımını olabildiğince engellemek olduğu belirtilmiş ve çift defterin sadece hesaplara ilişkin ticari defterlerde değil, aynı zamanda pay defteri, karar defteri ve genel kurul karar defterlerinde de sık rastlanan bir olgu olduğu bu defterlerden herhangi biri kapatılmadan yenisi açılabilirdiği ihtilaflarda mahkemenin önüne değişik defterler çıkabilirdiği söz konusu çift defter uygulamasına özellikle pay defteriyle, yönetim kurulu karar defterinde çok sık rastlanıldığı ifade edilmiştir.”⁶ Dolayısıyla Kanun bu tür hileli davranışların önüne geçmek için tacirlere böyle bir yükümlülük getirmiştir.

3- TASDİKSİZ DEFTERLER HAKKINDA UYGULANACAK MÜEYYİDELER

3.1- Vergi Usul Kanunu Açısından

Vergi Usul Kanunun 352. maddesinin Birinci Derece Usulsüzlüklerle ilgili 8. bendinde tasdiki zorunlu olan defterlerden herhangi birinin kanuni süresinin sonundan başlayarak bir ay geçtikten sonra tasdik ettirilenlerin tasdik ettirilmemiş sayılacağı ve birinci derece usulsüzlük cezası kesileceği, aynı maddenin ikinci derece usulsüzlüklerle ilgili 6.bendinde ise tasdiki mecburi olan defterlerin kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay içinde tasdikinin yaptırılmasının mümkün olduğu, ancak bu durumun ikinci derece usulsüzlük cezasını gerektirdiği hükme bağlanmıştır. Buna göre tasdiki zorunlu olan defterlerin kanuni süresinin sonundan başlayarak bir ay içerisinde tasdik ettirilmesi halinde, yaptırılan tasdik geçerli kabul edilmekte, ancak ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmektedir

Vergi uygulaması bakımından tutulması zorunlu olan ve tasdik ettirilmesi gereken defterlerin Vergi Usul Kanununun 221. maddesinde belirtilen süreler içerisinde veya kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay içerisinde tasdikinin yaptırılması gerekmektedir. Defterlerin kanuni süreden sonraki 1 aylık süre geçtikten sonraki sürelerde tasdik ettirilmiş olması hiç tasdik ettirmeme sayıldığından; defterlerin gerek bu şekilde tasdik ettirilmeleri, gerek hiç tasdik ettirilmemeleri Vergi Usul Kanunu 30/3 maddesine göre re’sen takdir sebebi sayılmakta ve birinci derece usulsüzlük cezası iki kat olarak uygulanmaktadır.⁷

3.2- Türk Ticaret Kanunu Açısından

6100 Hukuk Muhakemeleri Kanununun 222/2. maddesinde; Ticari defterlerin, ticari davalarda delil olarak kabul edilebilmesi için, kanuna göre eksiksiz ve usulüne uygun olarak tutulmuş, açılış ve kapanış onayları yaptırılmış ve defter kayıtlarının birbirini doğrulamış olması şarttır. Ayrıca Kanunun 222/4. maddesinde açılış veya kapanış onayları bulunmayan ve içerdiği kayıtlar birbirini doğrulayan ticari defter kayıtları, sahibi aleyhine delil olur hükmüne yer verilmiştir. Bu bakımdan konumuz kapsamında defterlerini kanuna uygun olarak tutmayanlar ve tasdike tabi olanların açılış ve kapanış tasdiklerini süresi içinde yaptırmayanlar bu defterleri herhangi bir uyuşmazlık durumunda delil olarak kullanma imkânını kaybedeceklerdir ve hatta bunların aleyhte delil olarak kullanılması tehlikesiyle karşı karşıya kalacaklardır.

⁶ Madde gerekçesi için bkz. <http://www.yenittk.com/tr/yeni-turk-ticaret-kanunu-karsilastirmali-ve-gerekceli-maddeler-ticari-isletme-madde-64.html>, erişim tarihi:13.12.2013, 10:15

⁷ SAYAN, Hakkı, “Vergi ve Ticaret Kanunları Uyarınca 2005 Yılında Tutulması Zorunlu Defterler, Kayıt Nizamı ve Tasdik Durumları” Vergi Dünyası, Sayı: 280, Aralık 2004

Türk Ticaret Kanununda Ticari Defterlerin tam ve yasalara uygun olarak kabulüne delil teşkil etmesi için açılış ve kapanış tasdiklerinin zamanında yapılması önem arz etmektedir.⁸ Açılış onayı yapılmadan kullanılan bir defterin ticari defter niteliği ve değeri kazanması mümkün değildir. Bu çerçevede Türk Ticaret Kanunu'nun 64/3 maddesiyle deftere resmiyet verilmesi yani onay gereği belirtmekle birlikte bunun usulü de gösterilmektedir. Kapanış onayı ise ticari defterin kullanımının neticelenmesinin ardından mevcut haliyle değişikliğe uğramadan saklanması sağlayacak bir tedbir olarak öngörülmektedir. Diğer bir ifadeyle kapanış onayı ticari defteri son kullanım şekliyle sabitlemekte bu deftere sonradan yeni ilaveler yapılmasını engellemektedir.⁹

Ayrıca Türk Ticaret Kanununun 562. maddesinde tutulması zorunlu olan yasal defterlerin kanuni süreleri içerisinde zorunlu açılış ve kapanış tasdiklerinin yaptırılmaması durumunda **Dört Bin Türk Lirası** idari para cezasına uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

4-TASDİKSİZ DEFTERLERİN KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Mükellefler söz konusu yükledikleri KDV'leri yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisinden indirebilirler. İndirilecek KDV'nin hesaplanan KDV'den fazla olması durumunda bu fark sonraki dönemlere devredilir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesinin 3 numaralı bendinde, "İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir" hükmüne yer verilmiştir.

Yine Katma Değer Vergisi Kanununun 34. maddesinin 1 numaralı bendinde, "Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar üzerinde ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirebilirler" denilmek suretiyle yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için faturada gösterilmesi ve kanuni defterlere kaydedilme şartları getirilmiştir.

Dikkat edileceği üzere yüklenilen bir KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için aranan şartlardan birisi de ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedilmesidir. Kanuni defterlerden kasıt mükelleflerin vergi kanunları uyarınca tutmak zorunda olduğu defterler olup, yazımızda da belirttiğimiz üzere bu defterlerin Vergi Usul Kanunu'na göre tasdiki zorunludur. Uygulamada zaman zaman özellikle ertesi yılda kullanılan defterlerin tasdik yenilemesi yaptırılması unutulmakta veya defterler hiç tasdik ettirilmemektedir. Dolayısıyla burada dikkat edilmesi gereken önemli hususlardan bir tanesi bu tasdiksiz defterlere kaydedilen vesikalarda yer alan KDV'lerin indirim konusu yapıp yapılamayacağıdır. Konuya ilişkin Maliye Bakanlığı tarafından verilen muktezalara baktığımızda;

- 05.12.2011 tarih B.07.1.GİB.4.33.15.01-2010-701-17-96 sayılı muktezasında "Tasdiksiz de olsa kanuni defterlere ilgili takvim yılı içinde kaydedilen faturaların KDV Kanunu açısından yapılacak incelemede veya dönem matrahının takdiri sırasında gerçek olduklarına kanaat getirilmesi ve verginin satıcı tarafından beyan edildiğinin tespit edilmiş olması kaydıyla bu belgelerde gösterilen katma değer vergisinin indirimi ve iadesi mümkün bulunmaktadır."¹⁰

⁸ ALİ TURANLI Dursun, "Ticari defterlerinin kapanış tasdiklerinin yaptırılma zorunluluğu" e- Yaklaşım, Sayı:229,Ocak 2012

⁹ ERDEM Tahir, "Ticari Defterlerin Kapanış Onayı" Yaklaşım, Sayı:247, Temmuz 2013, s.218

¹⁰ MB. GİB. Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.12.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.33.15.01-2010-701-17-96 sayılı muktezası

- 16.02.2012 tarih B.07.4.DEF.0.17.10.00-KDV-2010-02-15 sayılı muktezada ise, "Tutulması zorunlu defterlerde tasdik işleminin hiç yaptırılmamış olması, bir önceki takvim yılında veya hesap döneminde de aynı defterlere kayıt yapılması, Vergi Usul Kanununun 30/3. maddesine göre re'sen tarhiyat nedeni olup, bu defterlere kayıt yapılan belgelerde yer alan KDV'nin de indirimi Kanunun 29 ve 34 üncü maddeleri gereğince mümkün bulunmamaktadır. Ancak, yapılacak incelemede ya da dönem matrahının takdiri sırasında tasdik ettirilmemiş defterlere kaydedilen belgelerin gerçek olduklarına kanaat getirilmesi ve bu verginin satıcı tarafından beyan edildiğinin tespit edilmiş olması kaydıyla bu belgelerdeki KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır."¹¹ şeklinde görüş bildirilmiştir.

Muktezaların incelenmesinden de anlaşılacağı üzere Maliye Bakanlığı'nın görüşünün özet itibarıyla tasdiksiz deftere kaydedilen KDV'lerin indirim konusu yapılması ancak alış belgelerinin gerçekliğinin ispatlanmasına ve bu verginin satıcı tarafından beyan edilmesine bağlı olduğu anlaşılmaktadır. Konuyla ilgili olarak Danıştay'ın vermiş olduğu bazı kararlar aşağıdaki gibidir.

- Danıştay 9. Dairesi'nin tasdiksiz işletme defterine kayıtlı indirilecek KDV ile ilgili kararının gerekçesinde "VUK 34/1 maddesinde Katma Değer Vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için indirim konusu verginin ayrıca fatura veya benzeri belgeler üzerinde gösterilmesi ve bunların yasal defterlere kaydedilmesi gerektiği bu madde de geçen yasal defterlerin neler olduğu bu defterlerinin tasdikinin zorunlu olduğu, tasdik makamı, tasdik zamanı ve tasdik şeklinin Vergi Usul Kanununda açıklanmış olduğu ve yine aynı Kanunun 30/3 maddesinde de bu Kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmının tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemiş olması halinde maddi delillerin var olmadığının kabul edileceği belirtilmiş ve tüm bunların birlikte ele alındığında yükümlülerin kanuni defterlerinin tasdiksiz olması gerekçesiyle KDV indirimlerinin kabul edilmemesi yönünde karar vermiştir."¹²(Danıştay 9. Dairesinin 1998/741 E.,1999/1066 K.)
- Danıştay 9.Dairesi'nin mükellef tarafından defterlerini yasal süresinden sonra tasdik ettirilmesi nedeniyle söz konusu defterlerdeki indirilecek KDV ile ilgili kararında"213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3/B maddesinde vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu açıklandığından, yükümlünün mal alışlarına ait faturalarının gerçeği yansıttığı ve katma değer vergisi beyannamelerini verdiği açık olduğuna göre nihai tüketicilere yansıtılması gereken katma değer vergisinin emtia satışı yapan yükümlü üzerinde kalmaması ve indirilmesi gerektiği, katma değer vergisi indirimi mükellefiyete bağlı bir görev ve hak olduğundan defterlerin kanuni ve ek süreden sonra tasdik ettirmesinin yükümlülere kanunen tanınan indirim hakkını ortadan kaldıracığının kabul edilmesinin hakkaniyete aykırı olduğu gerekçesiyle KDV indirimini kabul eden yerel mahkeme kararını yerinde görmüş ve onamıştır."¹³ (9. Daire 1999/2384 E., 2000/1634 K.)

¹¹ T.C. Çanakkale Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 16.02.2012 tarih B.07.4.DEF.0.17.10.00-KDV-2010.02.15 sayılı muktezası

¹² Danıştay 9. Dairesi 1998/741 E.1999/1066 K.

¹³ Danıştay 9. Daire 1999/2384 E. 2000/1634 K.

- Danıştay 9. Dairesinin tasdiksiz defterler ile ilgili bir başka kararında “yükümlülerin kendi adlarına defter tasdik ettirmemeleri, kanuni defterlerin tasdiksiz olması, katma değer vergisi açısından indirimlerin kabul edilmemesi sonucunu doğuracağına karar vermiştir.”¹⁴ (Danıştay 9. Daire 2003/3279 E. 2005/582 K.)
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu aynı konuya ilişkin vermiş olduğu kararında(içtihat metni) “müteharrik yapraklı yevmiye defterinin tasdiksiz arka sayfalarına yapılan kayıtlarda gösterilen KDV indiriminin, tasdikli olan diğer defterlerle karşılaştırma yapılmaksızın kabul edilmemesinde hukuka uygunluk bulunmadığı” sonucuna varmıştır.”¹⁵ (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (17.06.2005 T.2005/110 E.2005/177 K.)
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun konuyla ilgili vermiş olduğu kararında(içtihat metni); “Yükümlü şirket tarafından söz konusu işlemlerin yevmiye defterlerinin tasdikli sayfalarının tasdiksiz arka yüzlerine yapılan kayıtlarda gösterilen KDV’nin mal alışlarının gerçek olması ve söz konusu malların alım sırasında katma değer vergilerinin ödendiği gerekçesiyle vergi indirimlerinin kabul edilmemesinin hakkaniyete ve vergi adaletine uygun olmayacağı bu nedenle vergi indiriminin kabulüne karar verilmiştir”¹⁶ (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 2006/228 E. ,2007/57 K.)
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun konuyla ilgili vermiş olduğu bir başka kararda ise(içtihat metni) “Yükümlünün KDV indirimlerinin deftere kayıt dışındaki koşulları kanıtlaması halinde gerçekten yapılmış bir teslim dayanak ve yüklenilmiş vergilerden oluşmak koşuluyla yaptığı indirimlerin kabulü gerektiği sonucuna varmıştır.”¹⁷(Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 2008/623 E. ,2009/96 K.)

Konuya ilişkin olarak yukarıda anılan Maliye Bakanlığı görüşleri ile Danıştay kararları birlikte ele alındığında hem mükellefler hem inceleme elemanları hem de vergi daireleri açısından bir kafa karışıklığının oluştuğu ortaya çıkmaktadır. Konu ile ilgili olarak Danıştay Dairelerinin vermiş olduğu farklı kararlar da bu konuda taraflar açısından tereddütlerin olduğunu **açıkça göstermektedir**, fakat Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu vermiş olduğu 17.06.2005 tarihli kararı ile bu tereddütleri **kısmen** gidermiştir. Zira bu tarihten itibaren verilen kararlara baktığımızda gerek müteharrik yapraklı yevmiye defterinin arka sayfalarına yapılan kayıtlarda gösterilen KDV indirimlerinin gerekse de defterlerin tasdiksiz olması itibarıyla bu defterlerde gösterilen KDV indirimlerinin sadece tasdik zorunluluğunun yerine getirilmemesi sebebiyle vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti araştırılmadan diğer defterlerle karşılaştırma yapılmadan, karşı tarafın bu KDV’yi beyan edip etmediğine bakmadan reddedilmesinin hukuka uygun olmayacağını belirtmiştir. Yukarıda yer verilen Maliye Bakanlığının 05.12.2011 ve 16.02.2012 tarihlerinde vermiş olduğu muktezalarda tasdiksiz defterlerdeki indirilecek KDV’nin kaydedilen belgelerin vergi inceleme elemanınca gerçek olduklarına kanaat getirilmesi ve bu verginin satıcı tarafından beyan edildiğinin tespit edilmiş olması kaydıyla indirimin söz konusu olacağı görüşünü belirtmiştir.

¹⁴ Danıştay 9. Daire 2003/3279 E. 2005/582 K.

¹⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 2005/110 E.2005/177 K

¹⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 2006/228 E.2007/57 K

¹⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 2008/623 E. 2009/96 K.

Ancak bu tür ihtilaflar ile karşılaşılması için, mükelleflerin bu gibi durumlarda defterlerini yasal sürelerinde tasdik ettirilmesi gerekmektedir.

5- TASDİKSİZ DEFTERLERİN GELİR ve KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında Katma Değer Vergisi Kanununda olduğu gibi bir vergi indrimi müessesesi olmadığı için defterlerin yasal süreleri içinde tasdik ettirilmemesi sadece usul açısından tenkit edilmesi gereken bir husustur. Vergi Usul Kanunu 30/3 maddesi uyarınca tasdik ettirilmemiş defterlerin re'sen tarhiyat sebebi olması hasebiyle vergi inceleme elemanlarınca veya matrah takdirinde bulunan takdir komisyonlarınca söz konusu tasdik ettirilmemiş defterlerdeki gider ve hâsılat kalemlerinin VUK 3/B maddesi uyarınca vergiyi doğuran olayının gerçek mahiyetine bakılması ve VUK 134. maddesi uyarınca ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi gerekir. Öte yandan usul açısından gerekli cezai müeyyidelerin uygulanması kaçınılmazdır.

6- SONUÇ

Türk Ticaret Kanunu uyarınca açılış onayı yapılmadan kullanılan bir defterin ticari defter niteliği ve değeri kazanması mümkün değildir. Bu çerçevede Türk Ticaret Kanunu'nun 64/3 maddesiyle deftere resmiyet verilmesi yani onay gereği belirtmekle birlikte bunun usulü de gösterilmektedir. Kapanış onayı ise ticari defterin kullanımının neticelenmesinin ardından mevcut haliyle değişikliğe uğramadan saklanması sağlayacak bir tedbir olarak öngörülmektedir. Dolayısıyla Türk Ticaret Kanununda açılış ve kapanış onayı yapılmayan defterlerin ticari uyumsuzluklarda delil niteliğini kaybedeceği resmi olarak bir ticari defter hükmü taşımayacağı belirtilmiştir ve ayrıca kanunda bu defterlere yönelik idari para cezasının uygulanacağı ifade edilmiştir.

Vergi mevzuatı açısından ise Vergi Usul Kanunun 220 ila 226. maddelerinde; tasdike tabi defterler, tasdik şekli, tasdik zamanı, tasdik makamı, tasdik yenileme ve tasdik şerhi hükümlerine yer verilmiştir. Kanunda mükelleflerin defterlerini yasal süresinde tasdik ettirilmesinin zorunlu olduğu aksi takdirde Vergi Usul Kanununun 352. maddesindeki usulsüzlük cezalarına muhatap olacakları ve ayrıca bu durumun Kanunun 30/4 maddesi uyarınca resen tarhiyat sebebi olduğu, dolayısıyla uygulanacak usulsüzlük cezasının iki katı tutarında uygulanacağı belirtilmiştir. Öte yandan vergi mevzuatı açısından tasdiksiz defterler ile ilgili tartışılan en önemli husus söz konusu defterlere kaydedilen indirilecek KDV'lerin indirim konusu yapıp yapılmayacağı hususunda olmuştur. Konu ile ilgili Danıştay kararlarına baktığımızda farklı kararlar göze çarpmaktadır. Konu ile ilgili verilen eski tarihli kararlarda genel itibarıyla farklı kararlar alınmış olmakla birlikte Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 17.06.2005 tarihli kararından itibaren gerek müteharrik yapraklı yevmiye defterinin arka sayfalarına yapılan kayıtlarda gösterilen KDV indirimlerinin gerekse de defterlerin tasdiksiz olması itibarıyla bu defterlerde gösterilen KDV indirimlerinin sadece tasdik zorunluluğunun yerine getirilmemesi sebebiyle vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti araştırılmadan diğer defterlerle karşılaştırma yapılmadan, karşı tarafın bu KDV'yi beyan edip etmediğine bakmadan reddedilmesinin hukuka uygun olmayacağı yönündedir. Dolayısıyla bu tarihten itibaren günümüze doğru gelinirken konuyla ilgili Danıştay Daireleri'nin vermiş olduğu kararlar da buna paralellik göstermiştir. Maliye Bakanlığı'nın da vermiş olduğu muktezalarda Danıştay'ın 17.06.2005 tarihinden itibaren verilen kararlara paralellik göstererek

tasdiksiz defterlerdeki indirilecek KDV'nin kaydedilen belgelerin vergi inceleme elemanınca gerçek olduklarına kanaat getirilmesi ve bu verginin satıcı tarafından beyan edildiğinin tespit edilmiş olması kaydıyla indirimin söz konusu olacağı görüşünü belirtmiştir.

Öte yandan Gelir ve Kurumlar Vergisi açısından ise vergi inceleme elemanlarınca söz konusu tasdik ettirilmemiş defterlerdeki gider ve hâsılat kalemlerinin Vergi Usul Kanunu 3/B maddesi uyarınca vergiyi doğuran olayının gerçek mahiyetine bakılması ve Vergi Usul Kanununun 134. maddesi uyarınca ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması tespit edilmesi gerekir. Ancak bu şekilde söz konusu gider kalemleri kanunen kabul edilebilir gider ve maliyet niteliğini taşıyacaktır.

KAYNAKÇA

- ALİ TURANLI Dursun, "Ticari defterlerinin kapanış tasdiklerinin yaptırılma zorunluluğu" e- Yaklaşım, Sayı:229,Ocak 2012
- ERDEM Tahir, "Ticari Defterlerin Kapanış Onayı" Yaklaşım, Sayı:247, Temmuz 2013, s.218
- MB. GİB. Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.12.2011 tarihli ve B.07,1.GİB.4.33.15.01-2010-701-17-96 sayılı muktezası
- SAYAN, Hakkı, "Vergi ve Ticaret Kanunları Uyarınca 2005 Yılında Tutulması Zorunlu Defterler, Kayıt Nizamı ve Tasdik Durumları" Vergi Dünyası, Sayı: 280, Aralık 2004
- T.C. Çanakkale Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 16.02.2012 tarih B.07.4.DEF.0.17.10.00-KDV-2010.02.15 sayılı muktezası
- ÜREL, Gürel, "Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması genişletilmiş ve güncelleştirilmiş 2. Baskı"
- Danıştay 9. Dairesi 1998/741 E.1999/1066 K.
- Danıştay 9. Daire 1999/2384 E. 2000/1634 K.
- Danıştay 9. Daire 2003/3279 E. 2005/582 K
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 2005/110 E.2005/177 K
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 2006/228 E.2007/57 K
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 2008/623 E. 2009/96 K
- <http://www.yenittk.com.tr/yeni-turk-ticaret-kanunu-karsilastirmali-ve-gerekceli-maddeler-ticari-isletme-madde-64.html>
- 6335 Sayılı Kanun
- 6455 Sayılı Kanun