



d u m a n & g l o b a l <sup>TM</sup>

## **MUHASEBE KAYITLARINA MESNET TEŞKİL EDEN BELGELER, BU BELGELERİN DÜZENLENMESİ, ASLININ KAYBOLMASI DURUMUNDA NELER YAPILACAĞI, SAKLAMA SÜRELERİ VE İŞLETMEYE GEÇ GELEN BELGELER HK.**

**ÖZET;** muhasebe, kayıt altına alınan her mali nitelikteki işlemin bir belgeye dayanmasını gerektirir. Bu belgelerin, kanuni düzenlemeler doğrultusunda, kağıt olarak yahut elektronik ortamda saklanması mümkündür.

İşletmelerde belge düzeninin kurulması, kullanılacak belgelerin belirlenmesi, belge akış düzeninin yönergeye bağlanması hem muhasebe ilkeleri hem de yasal düzenlemelerin bir sonucu olarak karşımıza çıkar.

Defter ve belgelerin saklanması zamanın süreleri çeşitli kanunlar bakımından değişmekte olup; Türk Ticaret Kanunu açısından 10 yıl, Vergi Usul Kanunu açısından 5 yıl, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu açısından ise özel sektör işverenleri için 10 yıl, kamu idareleri için otuz yıl, tasfiye ve iflâs idaresi memurları için ise görevleri süresince olarak düzenlenmiştir. İşverenler bahse konu zamanın sürelerinden önce defter ve belgelerini imha ederse veya mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerini ibraz etmezse çeşitli tutarlarda idari para cezaları karşı karşıya kalmaktadırlar.

Yangın, deprem, yer kayması ve su basması gibi afetler dolayısıyla kanuni defter ve belgelerin zayii edilmesi gibi durumlarda öncelikle mücbir sebebin tevsiki için, ilgili mahkemeye 15 gün içinde müracaat edilmeli ve bu konuda mahkemeden bir belge (zayi belgesi) alınmalıdır. Defter ve belgeleri zayi olan mükelleflerin, “zayi belgesi” almaları, ileride ortaya çıkabilecek olumsuz bir durum ve bu durum nedeniyle işverenlerin mağdur olmalarını engelleyecektir. Dikkat ve özen gösterilmesine rağmen zayi durumunda ise mahkemeden zayi belgesi alınması yukarıda bahsi geçen ağır hukuki sorumluluk ve yüksek cezalara karşı koruma olacaktır.

İşletme geç gelen faturalarla bakımından ise, VUK 1.derece usulsüzlük cezası öngörmüş, KDV mevzuatı ise, faturanın kesildiği sene sonuna kadar beyan edilerek indirimine konu edilebileceğini öngörmüştür. Yanı sıra, mücbir sebebin ispat edilmesi durumunda birinci derece usulsüzlük cezası da söz konusu olmayacaktır.

## MUHASEBE KAYITLARINA MESNET TEŞKİL EDEN BELGELER, BU BELGELERİN DÜZENLENMESİ, ASLININ KAYBOLMASI DURUMUNDA NELER YAPILACAĞI HAKKINDA BİLGİ NOTU

### A. BELGE

Mali nitelikteki işlemlerin oluşması için alış veya satış işlemine gerek vardır ve buna bağlı olarak da sırası ile borç ve alacak ilişkisi oluşmaktadır. Alıcı ve satıcı arasındaki ilişki sonucu oluşabilecek değer hareketlerinin defterlerde yer alabilmesi için mali nitelikteki işlemlerin varlığının belge ile kanıtlanması gereklidir. Fatura alacağın doğduğuna, makbuz ise borcun ortadan kalktığına ilişkin belgedir. Yevmiye defterine mali nitelikteki bir işlem kaydedilirken mutlaka bir belgeye dayanması zorunludur. Aksi durum, hukuki dayanaktan yoksun ve mesnetsiz bir takım yazı ve rakamların defterlere kaydedilmesi sonucunu doğurur. Zira, muhasebe bilgileri; hem bilgilere ihtiyaç duyan işletmeye yararlı olması hem de kayıtların geçerliliği ve mali raporların objektifliği bakımından önem arz etmektedir.

Muhasebe uygulamalarının usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılarak yürütülmesi, Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu başta olmak üzere, yasa gereğidir.

Kayıtların tevsiki başlıklı 227. Maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nda; *"Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir."* şeklinde düzenlemeye yer verilmiştir.

Her tacir ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu Türkiye Muhasebe Standartlarına ve 6102 Sayılı Yasa'ya göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. (TTK md 64)

### B. BELGELEME İLKELERİ<sup>1</sup>

Güvenilir bir muhasebe kaydının sağlanması açısından literatürde ve uygulamada bazı ilkeler saptanmış ve genel kabul görmüştür. İşletmede belge düzeninin kurulmasında söz konusu bu ilkelerden yararlanılmaktadır.

- Her kayıt bir belgeye dayanmalıdır.
- Karışıklığı ve duplikasyonu (çifte kayıt) önlemek için kaydın dayandığı belge kesin olarak belirlenmeli, çünkü bir işlem için birden fazla belge söz konusu olabilir, çek listesi ve banka hesap özeti gibi;
- Belge üzerinde hiçbir şey okunmaz hale getirilmemeli, gerekli değişiklik açıkça gösterilmeli ve paraf edilmelidir,
- Belge üzerinde ilgili hesaplar belirtilerek ön kayıt sağlanmalıdır,
- Muhasebe kaydından sonra belge üzerine işaret konarak, belgenin kayda geçmemesi veya birden fazla geçmesi önlenmelidir,
- Aynı tür işlemin fazla olması halinde "toplu bir belge" düzenlenerek rasyonel çalışma düzeni sağlanmalı, örneğin madde ve malzeme çıkışları için bir mahsup fişinin düzenlenmesi gibi,
- Belgelerle ilgili işlemlerde kolaylık sağlanması ve hataların önlenebilmesi için belgeler farklı renklerde olmalı, numaralanarak tasnifi olarak ve kolayca erişilebilecek şekilde arşivlenmeli, örneğin; kasa tahsil ve kasa tediye fişlerinin farklı renklerde olması durumunda, tahsil ve ödemelerin birbirini yerine yanlış kaydedilmesi önlenmiş olur.

<sup>1</sup> AYBOĞA, Doç. Dr. Hanifi. İşletmelerde Muhasebe Hukuku Belge Ve Organizasyonu

- Tüm belgeler yetkili tarafından imza, hazırlayan tarafından ise paraf edilmelidir. VUK' un 229-242. maddeleri, düzenlenmesi gereken belgeleri, belgelerle ilgili şekil ve esasları ayrıntılı bir şekilde açıklamıştır. Unutulmamalıdır ki bu şekil ve esaslara uyulmaması halinde o belge hiç düzenlenmemiş sayılır.

## MUHASEBE KAYITLARINI BELGELEME

İşletmelerin ticari ilişkileri çerçevesinde gerçekleştirmiş oldukları ticari işlemler, ticari defterlere muhasebe kayıtları yapılarak aktarılır. Yapılan her bir muhasebe kaydının da düzenlenmiş gerçek belgelere dayanması esastır.

Genel olarak işletmenin ticari ilişki ve işlemlerinde düzenlenen belgelerin yanı sıra işlemlerin muhasebeye aktarılmasında makbuz, bordro, dekontlar ve muhasebe fişleri de önemli yer tutarlar.

Bu belgelerin başlıcaları şunlardır:

- |                          |                    |
|--------------------------|--------------------|
| - Makbuzlar              | - Dekontlar        |
| - Tahsilat makbuzu       | - Alacak dekontu   |
| - Tediye (ödeme) makbuzu | - Borç dekontu     |
| - Çek Bordroları         | - Muhasebe Fişleri |
| - Çek giriş bordrosu     | - Kasa tahsil fişi |
| - Çek çıkış bordrosu     | - Kasa tediye fişi |
| - Senet Bordrosu         | - Mahsup fişi      |
| - Senet giriş bordrosu   | - Açılış fişi      |
| - Senet çıkış bordrosu   |                    |

### YASALARDA YER ALAN BELGE ÇEŞİTLERİ

#### 1. Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Belgeler

- |                                    |  |
|------------------------------------|--|
| - Fatura                           | - Yolcu Listeleri  |
| - Perakende Satış Fişleri          | - Envanter Listeleri   |
| - Makineli Kasaların Satış Fişleri | - Ücret Bordrosu   |
| - Giriş ve Yolcu Taşıma Biletleri  | - Günlük müşteri listeleri   |
| - Gider Pusulası                   | - Muhabere evrakı  |
| - Müstahsil Makbuzu                | - Diğer vesikalar (sözleşme, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilâmı gibi hukuki belgeler, ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları) |
| - Serbest Meslek Makbuzu           |  |
| - Sevk İrsaliyesi                  |  |
| - Taşıma İrsaliyesi                |  |

#### VUK ile verilen yetkiye göre düzenlenmesi gereken belgeler;

- Günlük Müşteri Listeleri
- Adisyon (G.T. Sıra No.185,298,299)
- Döviz Alım ve Satım Belgeleri (G.T. Sıra No.226)
- Reçeteler (G.T. Sıra No.191)
- Ambar Tesellüm Fişi (G.T. Sıra No.173)
- İrsaliyeli Fatura (G.T. Sıra No.211,232)
- Banka, sigorta ve sermaye piyasası aracı kuruluşlarının kullanacağı belgeler (G.T.243)

## 2. Türk Ticaret Kanunu'nda Yer Alan Belgeler

- Esas Sözleşme
- Fatura
- Çek
- Poliçe
- Bono
- Hisse Senetleri
- Tahviller
- Deniz Ödücü Senedi
- Emtia Senetleri ( Makbuz Senedi, Rehin Senedi, Taşıma Senedi, Konşimento)
- Envanter Listeleri
- Cari Hesap Belgeleri

## 3. Türk Medeni Kanunu'nda Yer Alan Belgeler

- İpotekli Borç Senedi
- İrad Senedi
- Rehinli Tahviller

## 4. İş Kanunu'nda Yer Alan Belgeler

- Ücret Bordrosu-Ücret Pusulası
- İşçi Çalışma Kartları

## 5. Sosyal Sigortalar Kanunu'nda Yer Alan Belgeler

- Ücret Bordrosu-Ücret Pusulası
- Aylık Sigorta Prim Bildirgesi
- Üç Aylık Sigorta Bildirgesi

## 6. Sermaye Piyasası Kanunu'nda Yer Alan Belgeler

- Hisse Senetleri
- Tahviller
- Varlığa Dayalı Menkul Kıymetler
- Hisse Senedi ile Değiştirilebilir Tahvil
- Yatırım Fonu Katılma Belgesi

## BELGELENDİRİLMESİ ZORUNLU OLMAYAN KAYITLAR

Tutulması zorunlu olan defterlere yapılan kayıtların mutlak surette bir belgeye dayanması genel kuraldır. Ancak VUK' un 228. maddesi, gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve işin, konusuna uygun bulunması koşuluyla aşağıdaki harcamaların belgelendirilmesine gerek görmemiştir.

- Örf ve teamüle göre bir belgeye dayandırılması alışkanlık haline getirilmemiş çeşitli giderler. Örneğin lokanta ve benzeri yerlerde verilen bahşişler.
- Belgenin teminine imkân olmayan giderler. Örneğin şehir içi yolcu taşımacılığı ile ilgili olarak otobüslere yapılan ödemeler.
- Vergi kanunlarına göre götürü olarak belirlenen giderler. Örneğin elde ettiği kira gelirin beyanında götürü gider usulünü seçen bir mükellef gelirin %25'ini götürü gider olarak hesaplayıp gelirden indirebilir. İndirilen bu giderlerin belgelendirilmesi gerekmez.

- 320 Sayılı Vergi usul Kanunu Genel Tebliği Uyarınca Tevsik Zorunluluğu Olmayan Ödeme ve Tahsilatlar

*“Tevsik zorunluluğu kapsamına giren kişiler ile nihai tüketicilerin genel ve katma bütçeli idareler ile döner sermaye işletmelerine yapacakları ödeme veya tahsilat işlemlerinin banka veya özel finans kurumlarınca düzenlenen belgelerle tevsiki zorunlu bulunmamaktadır.”*

- 323 Sayılı Vergi usul Kanunu Genel Tebliği Uyarınca Tevsik Zorunluluğu Olmayan Ödeme ve Tahsilatlar

*“Tevsik zorunluluğu kapsamına giren kişiler ile nihai tüketicilerin genel ve katma bütçeli idareler ile döner sermaye işletmelerine yapacakları ödeme veya tahsilat işlemlerine ilave olarak aşağıdaki kurum ve kuruluşlarda yapılan işlemler de ilave edilmiştir.*

*1- Sermaye piyasası aracı kurumlarında,*

*2- Yetkili döviz müesseselerinde,*

*3- Noterlerde,*

*4- Tapu idarelerinde*

*yapılan işlemlere konu ödeme ve tahsilatların belirtilen kurumlar aracı kılınarak yapılması zorunlu bulunmamaktadır.”*

- 332 Sayılı Vergi usul Kanunu Genel Tebliği Uyarınca Tevsik Zorunluluğu Olmayan Ödeme ve Tahsilatlar

*“Bankalar, özel finans kurumları veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü aracı kılınmaksızın ödeme ve tahsilat yapılabilecek kurum ve kuruluşlar 320 ve 323 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde açıklanmıştır.*

*Genel ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ile bunların teşkil ettikleri birlikler, kanunla kurulan diğer kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan ve işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşlar veya bunlara ait veya tabi diğer müesseseler tarafından yapılan ihale işlemlerine ilişkin yatırılması gereken teminat tutarları, belirtilen limiti aşırsa bile bunlara ilişkin ödeme ve tahsilatların; banka, özel finans kurumları veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü aracı kılınarak yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır.”*

## BELGELENDİRME YÜKÜMLÜLÜĞÜNE AYKIRILIĞIN SONUÇLARI

### 1. TÜRK TİCARET KANUNU (TTK) AÇISINDAN

Türk Ticaret Kanunu'nun “Belgelerin saklanması, saklama süresi” başlıklı 82. Maddesi uyarınca;

*“(1) Her tacir;*

*a) Ticari defterlerini, envanterleri, açılış bilançolarını, ara bilançolarını, finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, topluluk finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerini,*

*b) Alınan ticari mektupları,*

*c) Gönderilen ticari mektupların suretlerini,*

*d) 64 üncü maddenin birinci fıkrasına göre yapılan kayıtların dayandığı belgeleri, sınıflandırılmış bir şekilde saklamakla yükümlüdür.*

*(2) Ticari mektuplar, bir ticari işe ilişkin tüm yazışmalardır.*

(3) Açılış ve ara bilançoları, finansal tablolar ve topluluk finansal tabloları hariç olmak üzere, birinci fıkrada sayılan belgeler, Türkiye Muhasebe Standartlarına da uygun olmak kaydıyla, görüntü veya veri taşıyıcılarda saklanabilirler; şu şartla ki;

a) Okunur hâle getirildiklerinde, alınmış bulunan ticari mektuplar ve defter dayanaklarıyla görsel ve diğer belgelerle içerik olarak örtüşsünler;

b) Saklama süresi boyunca kayıtlara her an ulaşılabilsin ve uygun bir süre içinde kayıtlar okunabilir hâle getirilebiliyor olsun.

(4) Kayıtlar 65 inci maddenin dördüncü fıkrasının ikinci cümlesi uyarınca elektronik ortama alınıyor ise, bilgiler; bilgisayar yerine basılı olarak da saklanabilir. Bu tür yazdırılmış bilgiler birinci cümleye göre de saklanabilir.

(5) Birinci fıkranın (a) ilâ (d) bentlerinde öngörülen belgeler on yıl saklanır.

(6) Saklama süresi, ticari defterlere son kaydın yapıldığı, envanterin çıkarıldığı, ara bilançonun düzenlendiği, yılsonu finansal tablolarının hazırlandığı ve konsolide finansal tabloların hazırlandığı, ticari yazışmaların yapıldığı veya muhasebe belgelerinin oluştuğu takvim yılının bitişiyle başlar.

(7) Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren on beş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Bu dava hasımsız açılır. Mahkeme gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir.

(8) Gerçek kişi olan tacirin ölümü hâlinde mirasçıları ve ticareti terk etmesi hâlinde kendisi defter ve kâğıtları birinci fıkra gereğince saklamakla yükümlüdür. Mirasın resmî tasfiyesi hâlinde veya tüzel kişi sona ermişse defter ve kâğıtlar birinci fıkra gereğince on yıl süreyle sulh mahkemesi tarafından saklanır.”

6102 Sayılı TTK'nın 64. ve 82. Maddelerine göre; her tacirin saklaması istenen belgeler şöyle sıralanabilir:

- a. Belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerinden,
- b. Alınan ticari mektuplardan ve bir ticari işe ilişkin tüm yazışmalardan,
- c. Gönderilen ticari mektupların suretlerinden,
- d. Ticari defterlerin tutulmasına ve ticari işlemlerle tacirin malvarlığı durumunun gösterilmesine ilişkin belgelerden ve
- e. 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 arşivlediği tüm belgelerden oluşmaktadır.

Kanun koyucu saklama süresini TTK md 82'de 10 yıl olarak belirlemiştir. Saklama süresi, ticari defterlere son kaydın yapıldığı, envanterin çıkarıldığı, ara bilançonun düzenlendiği, yılsonu finansal tablolarının hazırlandığı ve konsolide finansal tabloların hazırlandığı, ticari yazışmaların yapıldığı veya muhasebe belgelerinin oluştuğu takvim yılının bitişiyle başlar.

Defter ve belgeleri saklama yükümlüne uymamanın herhangi bir cezai müeyyidesi yoktur. Ancak tacirin defterlerini saklamamasının hukuki sorumluluk ve ispat hukuku bakımından çok önemli hüküm ve sonuçları vardır.

## Tacirin Saklamakla Yükümlü Olduğu Defterler Ve Belgelerin Zıyaa Uğraması Durumunda Zayi Belgesi Alınması

### Genel Olarak

TTK md 82/7 uyarınca; bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde zıyaa uğrarsa tacir zıyayı öğrendiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Bu dava hasımsız açılır. Mahkeme gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir.

### Zayi Belgesi Alınmasının Koşulları

- Zayi belgesi isteyen defter tutmakla ve/veya saklamakla yükümlü olmalıdır.
- Zayi edilen defter ve belgeler tacirin saklamakla yükümlü olduğu ve kullanılmış ticari defter ve belgeler olmalıdır.
- Defterler mücbir sebep sonucunda zayi olmalıdır.
- Defter ve belgeler saklama süresi içerisinde zayi olmalıdır.
- Zayi belgesi isteyen tacir usulüne uygun defter tutmuş olmalıdır.
- Başvuru on beş günlük hak düşürücü süre içerisinde yapılmalıdır.

### Zayi Belgesinin Sonuçları

#### 1. İspat Hukuku Bakımından

##### A) Ticari defterlerin delil olma niteliği

-Ticari defterlerin delil olması kural olarak TACİRLER arasında söz konusudur. Ancak, ihtilafın taraflarından biri tacir olmasa dahi, diğer tarafın ticari defterlerine dayanmak istediğinde, hasmının defterleri yine delil olarak kabul edilmelidir. Ticari defterlerin, ticari defterlerde delil olarak kabul edilmesine ilişkin hükümler, evveleminde 6100 sayılı Hukuk Mahkemeleri Yasasında yer almaktadır. Anılan yasanın 222/2. maddesine göre, ticari defterlerin ticari davalarda delil olarak kabul edilebilmesi için

a) Bu defterlerin kanuna göre eksiksiz ve usulüne uygun olarak tutulmuş olması gerekir. Defterlerin usulüne uygun olarak tutulması gereğine ilişkin hükümler TTK'da yer almaktadır. Buna göre,

<sup>2</sup> Av. Ünal SOMUNCUOĞLU, İSTANBUL BAROSU DERGİSİ, Cilt: 86, Sayı: 1, Yıl: 2012



b) Ticari defterler, tacirin ticari işlemleriyle mal varlığı durumunu Türkiye muhasebe standartlarına ve başta TTK md.88 olmak üzere bu kanuna göre açıkça görülebilir şekilde ortaya koymalıdır. Defterler, 3. kişi uzmanlara makul bir süre içinde yapacakları incelemede, işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verecek şekilde tutulmalı ve işletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir. (TTK md.64/1)

c) Ticari defterlerin açılış ve kapanış onayları noter tarafından yapılmalıdır. Ancak, şirketin kuruluşunda defterler ticaret sicil memurluğu tarafından da açılış için tasdik edilebilir. Açılış ve kapanış onayları, sadece muhasebe ile ilgili ticari defterler için değil, kanımızca, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesi ile ilgili olmayan ticari defterler için de söz konusudur. Yasa onay konusunda muhasebeyi ilgilendiren veya ilgilendirmeyen defterler gibi bir ayırım yapmamış ve daha açık bir deyişle, muhasebeyi ilgilendirmeyen defterlere de TİCARİ DEFTER niteliği vermemiştir. Binaenaleyh, onay konusunda, genel olarak TİCARİ DEFTERLER deyimini kullandığı için, muhasebeyi ilgilendirmeyen ticari defterlerin de açılış ve kapanış onaylarının bulunması yasal bir zorunluluk olarak görülmüştür.

ç) Yine ticari defterlerin delil niteliği taşıyabilmesi için, tüm defter kayıtlarının yekdiğerini teyit etmesi şarttır. Tüm bu saydığımız şartlar birlikte mevcut olmadığı ahvalde ticari defterlerin delil olma niteliğinden söz etmek mümkün değildir. (HMK md.222/2)

### **B) Ticari defterlerin sahibi lehine ve aleyhine delil olması**

a) Yukarıda belirttiğimiz şartlara uygun olarak tutulan ve dolayısıyla delil olma niteliği tespit edilen defter kayıtlarının sahibi ve halefleri lehine delil olarak kabul edilmesi için,

aa) Diğer tarafın, aynı şartlara uygun olarak tutulmuş ticari defterlerindeki kayıtların, bunlara aykırı olmaması, yani, bir tarafın defterleri ile diğer tarafın defterlerinin birbirine uygun kayıtlar taşınması

bb) veya ihtilaf konusu hususta hiçbir kayıt taşınmaması

cc) yahut, defter kayıtlarının aksi, senet veya diğer kesin delillerle ispatlanmış olması gerekir. Bu şartlara uygun olarak tutulan defterlerdeki sahibi lehine ve aleyhine olan kayıtlar birbirinden ayrılamaz. (HMK.mad.222/3)

dd) Açılış ve kapanış onayları bulunmayan ve içerdiği kayıtlar birbirini doğrulamayan ticari defter kayıtları, sadece SAHİBİ ALEYHİNE DELİL OLUR. (HMK md.222/4)

Ancak burada önemli bir noktaya parmak basmakta yarar görüyoruz. Bir ihtilafta, şayet taraflardan biri, diğer tarafın ticari defterine dayandığını beyan eder ve bu beyanında, söz konusu defterlerin delil olabilme unsurlarının mevcut olması şartını ileri sürmemişse, artık defterlerin bu şartları haiz olup, olmadığı araştırılmamalıdır. Çünkü diğer taraf hem bu şartın mevcudiyetini aramamış ve hem de, bu delile dayanmakla, karşı tarafın defterleri artık karşı tarafın değil, kendi delili haline gelmiştir. Böyle bir halde, defter kayıtları, buna istinat edenin değil de, defter sahibinin iddialarını teyit ediyorsa, o iddiaların doğruluğunun kabul edilmesi gerekir kanaatindeyiz. Hiç şüphesiz, karşı tarafın defterlerine istinat eden tarafın başkaca delile dayanmadığını da açıklamış olması gerekir.

b) Ticari defterlerin Türkçe tutulması şartı getirilmiş olmakla beraber, (TTK. md.65) para biriminin Türk parası olup, olmadığı hususunda bu maddede bir açıklık yoktur. Lakin finansal tabloların Türk parası ile düzenleneceği (TTK. md.70) yasada ifade edildiğine göre, defter kayıtlarının da Türk para birimi üzerinden düzenleneceği kabul edilebilir.

## **2. İlliyet Bağının Kesilmesi Bakımından**

“Defter tutma yükümlülüğü” başlıklı TTK’nın 64/1 maddesi uyarınca; “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.”*

TTK'da defter tutma sorumluluğu 64. madde ile tacire verilmiş, 562. maddede ise defter tutma yükümünü yerine getirmeyenler sorumlu tutulmuştur. Bu hükümler karşısında defter tutmamanın yükümlüsü, tacirin kendisi, yani şirketin tüzel kişiliğidir.

TTK'nın 64. maddesinin gerekçesinde ise, hükmün aksi yönünde şu açıklamalara yer verilmiştir; *“Tacirin tüzel kişi olması halinde defterleri tutma sorumluluğu yöneticilere ve yönetim kuruluna aittir. Yöneticiler ve yönetim kurulu, ilgili tüzel kişiye ilişkin özel hükümlere göre belirlenir; sorumluluk da aynı hükümler çerçevesinde saptanır. Defter tutulması, yani fiilen kayıtların işlenmesi kişiye bağlı bir görev ve yetki olmadığı için kayıtların bizzat sorumlular tarafından yapılması defterlerin sorumlularca bizzat tutulması anlamına gelmez.*

*Anonim şirketlerde bu yükümlülük, yönetim kurulunun devredilemez yetkileri başlığı altında Tasarının 375. maddesinde “Muhasebenin ..... ilkelerinin belirlenmesi” şeklinde ifade olunmuştur. Defteri bizzat tutacak kişilerin gerekli bilgiyi haiz uzman kişiler arasından seçilmesi zorunluluğu, yöneticiye ve yönetim organlarına gene bir sorumluluk halinde yüklenmiştir.”* denilmektedir.

Her ne kadar madde gerekçesi, defter tutma yükümlülüğü bakımından yönetim kurulu üyelerini ve yöneticileri açıkça sorumlu tutsa da, madde hükmünde tacir sorumlu tutulmuştur. Ayrıca 88. maddenin birinci fıkrasında da defter tutma yükümünün tacirin tüzel kişiliğinde olduğu belirtilmektedir.

Suçlar ve cezalar başlıklı 562. madde ile;

*“(1) Bu Kanunun;*

*a) 64 üncü maddesinin birinci fıkrasının ikinci veya üçüncü cümlesindeki<sup>3</sup> yükümlülükleri yerine getirmeyenler,*

*b) 64 üncü maddesinin ikinci fıkrası<sup>4</sup> uyarınca belgelerin kopyasını sağlamayanlar,*

*c) 64 üncü maddesinin üçüncü fıkrası<sup>5</sup> uyarınca gerekli onayları yaptırmayanlar,*

<sup>3</sup> 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.

<sup>4</sup> Tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür.

<sup>5</sup> 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 yapıları bulunmak kaydıyla izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebilir. Yevmiye defterinin kapanış onayı, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar, yönetim kurulu karar defterinin kapanış onayı ise izleyen faaliyet döneminin birinci ayının sonuna kadar notere yaptırılır. Ticaret şirketlerinin ticaret siciline tescili sırasında defterlerin açılış 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.

d) 65 inci maddesine<sup>6</sup> uygun olarak defterlerini tutmayanlar,

e) 66 ncı maddesindeki<sup>7</sup> usule aykırı olarak envanter çıkaranlar,

f) 86 ncı maddesine<sup>8</sup> göre belgeleri ibraz etmeyenler,

dörtbin Türk Lirası idari para cezasıyla cezalandırılır.

(2) 88 inci maddeye<sup>9</sup> aykırı hareket edenler dörtbin Türk Lirası idari para cezasıyla cezalandırılır.

(3) 199 uncu maddenin birinci ve dördüncü fıkralarına<sup>10</sup> aykırı hareket edenler ikiyüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılır.”

---

<sup>6</sup> MADDE 65- (1) Defterler ve gerekli diğer kayıtlar Türkçe tutulur. Kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde bunların anlamları açıkça belirtilmelidir.

(2) Defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılır.

(3) Bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaktır.

(4) Defterler ve gerekli diğer kayıtlar, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilir. (...) Defterlerin ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılmasının ve bu süre içinde bunların her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması şarttır. Elektronik ortamda tutulma hâlinde birinci ilâ üçüncü fıkra hükümleri kıyas yoluyla uygulanır.

<sup>7</sup> MADDE 66- (1) Her tacir, ticari işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkarır.

(2) Tacir açılıştan sonra her faaliyet döneminin sonunda da böyle bir envanter düzenler. Faaliyet dönemi veya başka bir kanuni terimle hesap yılı oniki ayı geçemez. Envanter, düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen süre içinde çıkarılır.

(3) Maddi duran malvarlığına dâhil varlıklarla, ham ve yardımcı maddeler ve işletme malzemeleri düzenli olarak ikame ediliyor ve toplam değerleri işletme için ikinci derecede önem taşıyorsa, değişmeyen miktar ve değerle envantere alınırlar; şu şartla ki, bunların mevcutları miktar, değer ve bileşim olarak sadece küçük değişikliklere uğramış olsunlar. Ancak, kural olarak üç yılda bir fiziksel sayım yapılması zorunludur.

(4) Aynı türdeki stok malvarlığı kalemleri, diğer aynı nitelikteki veya yaklaşık aynı değerdeki taşınabilir malvarlığı unsurları ve borçlar ayrı ayrı gruplar hâlinde toplanabilir ve ortalama ağırlıklı değer ile envantere konulabilir.

<sup>8</sup> MADDE 86- (1) Saklanması zorunlu olan belgeleri, sadece görüntü veya başkaca bir veri taşıyıcısı aracılığıyla ibraz edebilen kimse, giderleri kendisine ait olmak üzere, o belgelerin okunabilmesi için gerekli olan yardımcı araçları kullanıma hazır bulundurmakla yükümlüdür; icap ettiği takdirde belgeleri, giderleri kendisine ait olmak üzere bastırmalı ve yardımcı araçlara ihtiyaç duyulmadan okunabilen kopyalarını sunabilmelidir.

<sup>9</sup> MADDE 88- (Değişik: 26/6/2012-6335/9 md.)

(1) 64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır. 514 ilâ 528 inci maddeler ile bu Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır.

(2) Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, uluslararası standartlara uyumlu olacak şekilde, yalnız Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenir ve yayımlanır.

(3) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir. Bu standart ve düzenlemeler, Türkiye Muhasebe Standartlarının cüz'ü addolunur.

(4) Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeleri yapabilirler.

(5) Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hâllerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, dördüncü fıkrada belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenleme, ilgili düzenlemede de hüküm bulunmadığı takdirde milletlerarası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanır.

## 2. VERGİ USUL KANUNU (VUK) AÇISINDAN

Vergi Usul Kanunu'nun "Defter ve vesikaları muhafaza" başlıklı 253. Maddesi;

*"Bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar."*

Burada bahsedilmesinde fayda gördüğümüz bir husus; 05.03.2010 tarihli Maliye Bakanlığı 397 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde elektronik belge ve e-Fatura düzenlemesinin getirilmiş olduğudur.

Bu Tebliğ'in 2. Maddesinde yapılan tanımlarda elektronik belge, şekil hükümlerinden bağımsız olarak Vergi Usul Kanunu'na göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünü olarak tanımlanmaktadır.

Ayrıca e-Fatura, yeni bir belge türü olmayıp, kâğıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahip bir belgedir. 7. Maddesinde, faturaların elektronik belge olarak oluşturulması ve gönderilmesinde uyulması gereken format ve standartlar <http://www.efatura.gov.tr/> internet adresinde duyurulmuştur.

Yanı sıra, VUK 262/2a göre, elektronik defter, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür. Elektronik Defter Genel Tebliği Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından 13.12.2011 tarih ve 28141 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Buna göre elektronik ortamda tutulabilecek defterler Yevmiye Defteri ve Büyük Defter'dir. Defterlerini elektronik ortamda oluşturmak, kaydetmek, muhafaza ve ibraz etmek isteyen tacirler ise bazı koşulları yerine getirme zorunluluğu söz konusudur. Buna göre elektronik defter oluşturma süreci Tebliğ 3.3 maddesinde şöyle belirlenmiştir:

1. Bu Tebliğ kapsamında kendilerine izin verilenler, [www.edefer.gov.tr](http://www.edefer.gov.tr) internet adresinde duyurulan format ve standartlara uygun olarak ve aylık dönemler itibarıyla elektronik defterlerini oluşturmaya ve saklamaya başlayacaktır. Defterlerini elektronik defter biçiminde tutmaya başlayanlar, söz konusu defterlerini kâğıt ortamında tutamazlar.
2. Elektronik defter tutma sürecinde hesap döneminin ilk ayının beratının alınması açılış onayı, son ayının beratının alınması ise kapanış onayı yerine geçer.
3. Uygulamadan yararlananlar, aylık dönemler itibarıyla oluşturdukları elektronik defterler için, aşağıda yer alan adımları izleyerek berat almak ve bunları istenildiğinde ibraz etmek üzere muhafaza etmek zorundadır.

<sup>10</sup> (1) Bağlı şirketin yönetim kurulu, faaliyet yılının ilk üç ayı içinde, şirketin hâkim ve bağlı şirketlerle ilişkileri hakkında bir rapor düzenler. Raporunda, şirketin geçmiş faaliyet yılında hâkim şirketle, hâkim şirkete bağlı bir şirketle, hâkim şirketin yönlendirmesiyle onun ya da ona bağlı bir şirketin yararına yaptığı tüm hukuki işlemlerin ve geçmiş faaliyet yılında hâkim şirketin ya da ona bağlı bir şirketin yararına alınan veya alınmasından kaçınılan tüm diğer önlemlerin açıklaması yapılır. Hukuki işlemlerde edimler ve karşı edimler, önlemlerde, önlemin sebebi ve şirket yönünden yarar ve zararları belirtilir. Zarar denkleştirilmişse, bunun faaliyet yılı içinde fiilen nasıl gerçekleştiği veya şirketin sağladığı hangi menfaatlere ilişkin olarak bir istem hakkı tanındığı ayrıca bildirilir.

(4) Hâkim şirketin her yönetim kurulu üyesi, yönetim kurulu başkanından; bağlı şirketlerin finansal ve malvarlığıyla ilgili durumları ile üç aylık hesap sonuçları, hâkim şirketin bağlı şirketlerle, bağlı şirketlerin birbirleriyle, hâkim ve bağlı şirketlerin pay sahipleri ve bunların yakınlarıyla ilişkileri; yaptıkları işlemler ve bunların sonuç ve etkileri hakkında, özenli, gerçeği aynen ve dürüstçe yansıtan hesap verme ilkelerine göre düzenlenmiş bir rapor hazırlattırıp yönetim kuruluna sunmasını ve bunun sonuç kısmının yıllık rapor ile denetleme raporuna eklenmesini isteyebilir. Bağlı şirketler, red için yoruma yer bırakmayacak açıklıkta bir haklı sebebin varlığını ispat edemedikleri takdirde, bu raporun hazırlanması için gerekli olan bilgi ve belgeleri hâkim şirketin bu işle görevlendirilen uzmanlarına vermekle yükümlüdürler. İstemde bulunan yönetim kurulu üyesi, bunu bir üçüncü kişinin yararlanması amacıyla yapmışsa bunun sonuçlarından sorumlu olur.

- Gerçek kişiler elektronik defterlerini, ilgili olduğu ayı takip eden ayın son gününe kadar (Aralık ayına ilişkin defterler gelir vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar) kendilerine ait güvenli elektronik imza ile imzalar.
- Tüzel kişiler elektronik defterlerini, ilgili olduğu ayı takip eden ayın son gününe kadar (Hesap döneminin son ayına ait defterler kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi sonuna kadar) kendilerine ait mali mühür ile onaylar.
- İmzalı veya mühürlü defterler için berat dosyaları oluşturulur ve bu dosyalar Elektronik Defter Uygulaması aracılığı ile Başkanlığın onayına sunulur.
- Başkanlık mali mührünü de içeren beratlar elektronik defter tutanlar tarafından indirilerek istenildiğinde ibraz edilmek üzere ilgili olduğu elektronik defterler ile birlikte muhafaza edilir.

4. Aylık dönem, sadece onaya sunulan ayın defter kayıtlarını ifade etmekte olup, önceki aylara ait kayıtları içermez. Ancak, hesap dönemi veya takvim yılı içinde, defterlerini elektronik ortamda oluşturmaya başlayanlar, izleyen ilk ayda oluşturacakları elektronik defterlerde, ilgili hesap döneminin başından içinde buldukları döneme kadar gerçekleştirilen tüm kayıtlara yer vereceklerdir. Ayrıca elektronik defter tutmaya başladıkları tarih itibarıyla eski defterlerine kapanış tasdiki yaptıracaklardır.

5. Yukarıda sayılan adımların neticesinde oluşturulan elektronik defterler, Başkanlık tarafından onaylanan beratları ile birlikte Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu kapsamında geçerli kanuni defter olarak kabul edilecektir

Ayrıca VUK'nun 241. Maddesi gereğince, defter tutanlar, her türlü ticari işlemleri dolayısıyla düzenledikleri veya kendilerine ulaşan her türlü iletişim bilgi ve belgelerini, disket, kompakt disk gibi elektronik ortamdaki kayıtlarını işlerinin önemine binaen ve vergilendirme ile ilgili ödevlerini kanıtlamaya yarar nitelikte olmalarını da göz önünde bulundurarak saklamak zorundadırlar.

## A. Resen Tarhiyat

### Genel Olarak

İlgili kanun ve yönetmeliklerin ticaretine ait bütün faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etme sorumluluğu yüklediği tacirin, beyanının dayanağını oluşturan defter ve kayıtlarının ve dayanağı olan belgelerin vergi kanunlarına uygun şekilde oluşturulması, inceleme için hazır tutulması ve muhafaza edilmesi ödevleri bulunmaktadır. Bu ödevlere uyulmamış olması halinde, matrahın maddi delillere, kanuni ölçülere göre kısmen veya tamamen saptanamaması resen vergi tarhiyatı yapılması sonucunu doğurmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun "Resen vergi tarihi" başlıklı 30. Maddesi uyarınca:

*"Resen vergi tarihi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan 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. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır.*

*Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir.*

1. Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse,
2. Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa,

3. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara her hangi bir sebeple ibraz edilmezse,

4. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa.

5. (Mülga: 22/7/1998 - 4369/82 md.)

6. Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa.

7. (Mülga: 7/1/2003-4783/9 md.)

8. Bu Kanunun mükerrer 227 nci maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalatılmıyorsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse,

9. (Mülga: 22/7/1998 - 4369/82 md.)”

şeklinde düzenleme getirilerek resen tarhiyatın nedenleri sayılmıştır.

#### Defter Kayıtları ve Belgelerde Noksanlık ve Usulsüzlük

Tahsilat ve ödemeye ilişkin belgeleri, resen tarhiyat nedenleri arasında sayılan "Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması nedeniyle ihticaca salih bulunmazsa," şeklindeki bent kapsamında değerlendirmek gerekmektedir. Kaldı ki, defter, kayıt ve belgelerin noksan ve usulsüz oluşu genel anlamda resen tarhiyat nedeni çerçevesi içerisinde kalmaktadır.

Burada defter kayıtlar ile vesikaların (belgelerin) hukuka aykırılıkları araştırılacaktır. Bunların;

- "noksan" olması, kayıtların işlenmemiş olması ve belgelerin ise hiç bulunmaması ve sunulmaması;
- "usulsüz" olması ise, şekil şartlarına uygun olmaması;
- "karışık" olması da, belgenin kendi içinde tutarsız bilgileri taşıması ve diğer belgeleri doğrulamayan nitelikte olması anlamına gelir.

Belirtilen noksan, usulsüz ve karışık olma durumlarının ihticaca salih olmaması, yani defter kayıtları ve belgelerin "geçerli delil olma özelliğinin bulunmaması" resen takdir nedeni olmaktadır.

#### Usulsüzlük Cezaları

Vergi mükellefi veya sorumlusunun, vergi kanunlarının hükümlerine uygun bir şekilde işlemlerini gerçekleştirmesi esastır. Ancak, söz konusu kişilerin vergi yasalarına aykırı fiilleri ortaya çıkabilmektedir.

Usulsüzlük cezalarını düzenleyen VUK md. 353 uyarınca; usulsüzlükler, aşağıda yazılı derecelere ve bu kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılır. Usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir.

#### I inci derece usulsüzlükler:

1. Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması;
2. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması;
3. Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması;
4. (Mülga : 22/7/1998 - 4369/82 md.)



5. Çiftçiler tarafından 245 inci madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi;
6. Bu Kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine (Madde 215 - 219) uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır);
7. İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi;
8. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler, tasdik ettirilmemiş sayılır.);
9. Diğer ücretler üzerinden alınan Gelir Vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması;
10. (Mülga : 18/4/1984 - 2995/4 md.)
11. Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 342 nci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması.

#### **II nci derece usulsüzlükler:**

1. Veraset ve intikal Vergisi Beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342 nci maddenin 1 inci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması;
2. Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması;
3. (Mülga : 18/4/1984 - 2995/4 md.)
4. Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç);
5. Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması;
6. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması;
7. Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması;
8. Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi.

#### **Fatura Ve Benzeri Evrak Verilmemesi Ve Alınmaması İle Diğer Şekil Ve Usul Hükümlerine Uyulmaması Durumunda Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezası**

1. Verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 190 TL liradan aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 97.000 TL lirayı geçemez.

2. Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için 190 TL lira özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 9.700 TL, bir takvim yılı içinde ise 97.000 TL lirayı aşamaz.

3. 232 nci maddenin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının tespit edilmesi halinde

bunlara bu maddenin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilir. Şu kadar ki, bu cezanın kesilebilmesi için, belge alınmadığına ilişkin tespitin vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılması şarttır. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, söz konusu tespiti vergi incelemesine yetkili olmayanlara da yaptırmaya yetkilidir. Bu hükmün uygulanmasında belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağının belge almayana verilen örneği, ceza ihbarnamesi yerine geçer.

4. Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığınca 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 halleri ile vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde her tespit için 190 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

5. (Mülga:16/7/2004 - 5228/60 md.)

6. Bu Kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara 4.400 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

7. Bu Kanunun 8 inci maddesinin son fıkrası uyarınca getirilen mecburiyete uymaksızın işlem yapanlara her bir işlem için 230 TL lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

8. Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine 700 TL lira özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, bu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı bir takvim yılı içinde 140.000TL'yi aşamaz.

9. 4358 sayılı Kanun uyarınca işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Maliye Bakanlığının belirleyeceği standartlarda, araçlarla (yazı, manyetik ortam, disket, mikrofilm, mikro fiş gibi) ve zamanlarda yerine getirmeyenler hakkında 970 TL lira özel usulsüzlük cezası kesilir. Ceza kesilenler, ödedikleri ceza için fiilleri ile ceza kesilmesine neden olan kişilere rücu edebilirler.

10. Bu Kanununun 127 nci maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına 700 TL lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyayı gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336 ncı madde hükmü uygulanmaz.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

## B. Defter Kayıtları ve Belgelerin Zıya Durumu

VUK'da defter ve belgelerin zıya durumunda TTK'da olduğu gibi herhangi bir kural getirilmediği gibi, TTK'ya da herhangi bir atıf yapılmamıştır. Sadece VUK 13/1-4'te, sahibinin elinden iradesi dışındaki sebeplerle defter ve belgelerin çıkmış olması mücbir sebep olarak kabul edilmiştir. Kuşkusuz bu mücbir sebebin de ispat edilmesi gerekir. İşte bu noktada adli mahkemelerden alınan zayı belge VUK anlamında da mücbir sebebi ispat edici bir fonksiyon ifa etmektedir.

TTK'ya uygun olarak zayı belge alan ve bunu inceleme elemanına ibraz eden mükellefe VUK 352/ı, b. 2 gereğince usulsüzlük cezası kesilemeyeceği gibi, VUK 359/a-2 gereğince, kaçakçılık suçu da isnat



edilemez (VUK 373). Ancak defterler için zayi belgesi alınmış olması, dönem kazancının resen takdirine engel olmaz. Zira, VUK 30/ıı, b. 3 gereğince, defterlerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilememesi, resen matrah takdiri ve vergi tarhi nedenidir. Zayi belgesiyle ispatlansa bile, mücbir sebep nedeniyle zayi edilen defterlerin ibrazı söz konusu olmayacağından, bu düzenlemenin burada da uygulanacağı kabul edilmektedir.

Fakat, özel usulsüzlük cezasının özü gereği, defter ve belgeleri elinden herhangi bir zorlayıcı sebep sonucu çıkmış mükellef için, bahsi geçen kurumun düzenlenme amacı doğrultusunda, özel usulsüzlük cezası kesilmesine imkan olmadığı kanaatindeyiz. Kaldı ki, VUK md. 373'deki mücbir sebep düzenlemesi uyarınca, kanunda yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez. Cezalardan ne anlaşılması gerektiğine ilişkin olarak da Kanun'un 331. Madde düzenlenmiştir. Buna göre; vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar. Buradan da açıkça anlaşılabilceği üzere, mücbir sebep dolayısı ile belgelerin ziyaı durumunda, bunun zayi belgesi ile tevsik edilmesinin sorumluluktan kurtulmaya yarayacağı öngörülmektedir.

### 3. SOSYAL SİGORTALAR VE GENEL SAĞLIK SİGORTASI MEVZUATI AÇISINDAN

Sigortalının sosyal güvenlik hakları bakımından, ödediği primlerle ilgili kayıtların düzenli ve sağlıklı tutulması bir zorunluluktur. Bu yükümlülük kanun koyucu tarafından işverene yüklenmiştir.

Kanunun "Prim belgeleri ve işyeri kayıtları" başlıklı 86. Madde uyarınca,

*"İşveren, işyeri sahipleri; işyeri defter, kayıt ve belgelerini ilgili olduğu yılı takip eden yılbaşından başlamak üzere on yıl süreyle, kamu idareleri otuz yıl süreyle, tasfiye ve iflâs idaresi memurları ise görevleri süresince, saklamak ve Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilen memurlarınca istenilmesi halinde onbeş gün içinde ibraz etmek zorundadır."*

Kanun'un 102. Maddesinin e bendi ise, 86 ncı maddesinin ikinci fıkrasındaki yükümlülüğü Kurumca yapılan yazılı ihtarla rağmen on beş gün içinde mücbir sebep olmaksızın tam olarak yerine getirmeyenlere ilişkin uygulanacak yaptırımları düzenlemektedir. Buna göre;

- 1) Bilânço esasına göre defter tutmakla yükümlü olanlar için, aylık asgari ücretin on iki katı tutarında,
- 2) Diğer defterleri tutmakla yükümlü olanlar için, aylık asgari ücretin altı katı tutarında,
- 3) Defter tutmakla yükümlü değil iseler, asgari ücretin üç katı tutarında,
- 4) Tutmakla yükümlü bulunulan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle verilmesi gereken ceza tutarını aşmamak kaydıyla; defter ve belgelerin tümünü verilen süre içinde ibraz etmekle birlikte; kanunî tasdik süresi geçtikten sonra tasdik ettirilmiş olan defterlerin tasdik tarihinden önceki kısmı, işçilikle ilgili giderlerin işlenmemiş olduğu tespit edilen defterler, sigorta primleri hesabına esas tutulan kazançların kesin olarak tespitine imkân vermeyecek şekilde usulsüz veya noksan tutulmuş defterler, herhangi bir ay için sigorta primleri hesabına esas tutulması gereken kazançların ve kazançlarla ilgili ödemelerin (sigorta primine esas kazancın ödemeye bağlı olduğu durumlar dahil) o ayın dahil bulunduğu hesap dönemine ait defterlere işlenmemiş olması halinde, o aya ait defter kayıtları geçerli sayılmaz ve bu geçersizlik hallerinin gerçekleştiği her bir takvim ayı için, aylık asgari ücretin yarısı tutarında; kullanılmaya başlanmadan önce tasdik ettirilmesi zorunlu olduğu halde tasdiksiz tutulmuş olan defterler geçerli sayılmaz ve tutmakla yükümlü bulunulan defter türü dikkate

alınarak bu bendin (1) ve (2) numaralı alt bentlerine göre; Vergi Usûl Kanunu gereğince bilanço esasına göre defter tutulması gerekirken işletme hesabı esasına göre tutulmuş defterler geçerli sayılmaz ve bu bendin (1) numaralı alt bendine göre,

5) İşverenler tarafından ibraz edilen aylık ücret tediye bordrosunda; işyerinin sicil numarası, bordronun ilişkin olduğu ay, sigortalının adı, soyadı, sigortalının sosyal güvenlik sicil numarası, ücret ödenen gün sayısı, sigortalının ücreti, ödenen ücret tutarı ve ücretin alındığına dair sigortalının imzasının bulunması zorunludur. Belirtilen unsurlardan herhangi birini ihtiva etmeyen (imza şartı yönünden makbuz mukabilinde veya banka kanalıyla yapılan ödemeler hariç) ücret tediye bordroları geçerli sayılmaz ve her bir geçersiz ücret tediye bordrosu için aylık asgari ücretin yarısı tutarında, idari para cezası uygulanır. İbraz süresi geçirildikten sonra incelemeye sunulan ve tümünün veya bir bölümünün geçersiz olduğu tespit edilen defter ve belgeler yönünden, ayrıca geçersizlik fiilleri için idari para cezası uygulanmaz, sadece tutulan defter türü dikkate alınarak bu bendin (1), (2) ve (3) numaralı alt bentlerine göre idari para cezası uygulanır.”

Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nin İşyeri kayıtlarının ibrazı başlıklı 107. Maddesi uyarınca; işyeri kayıt belgelerini saklama yönünden;

“(1) İşyeri kayıt belgelerini saklama yönünden;

a) İşverenler, işyeri sahipleri ve alt işveren işyeri ile ilgili tüm defter ve belgeleri, istenilmesi hâlinde, Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş ilgili memurlarına göstermek üzere, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak 10 yıl süreyle, Kamu idareleri 30 yıl süreyle, tasfiye ve iflas idaresi memurları ise görevleri süresince saklamak zorundadırlar.

b) Sigortalıyı devir alan işverenler, devredilen sigortalılarla ilgili yükümlülüklerini yerine getirmişler ise, yükümlülüklerini yerine getirdikleri sigortalılarla ilgili kendilerine ait işyeri kayıt ve belgelerini birinci fıkrada belirtilen sürelerle saklamak zorundadır...”

(8) İşverenler, işyeri sahipleri ve alt işveren ilgili mevzuat gereğince tutmak zorunda olduğu tüm defter, kayıt, bilgi ve belgeleri istenilmesi halinde ibraza yükümlüdür. İstenildiği halde ibraz edilmeyen defter, kayıt, bilgi ve belgelerden herhangi birinin veya birkaçının eksik ibrazı, yükümlülüğün tam olarak yerine getirilmediği hükmünde sayılır.

(9) İşverenler, işyeri sahipleri ve alt işveren ilgili mevzuat gereğince tutmak zorunda olduğu tüm defter, kayıt, bilgi ve belgelerden istenilen herhangi birinin veya bir kaçının mücbir sebep olmaksızın ibraz edilemeyeceğinin bildirilmesi, idari para cezasının uygulanmasına engel teşkil etmez.”

### Defterlerin Ziyai Durumu

Yukarıda bahsedilen hususlar, mücbir sebep dışında bir sebeple, işverenin işyeri kayıtlarını Kuruma sunamamasına ilişkindir. Dolayısıyla işveren defterlerini zayi etmiş, bundan dolayı TTK'nın ilgili hükümleri gereğince zayi belgesi almışsa, artık onun hakkında Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nda öngörülen idari para cezalarının uygulanması olanağı yoktur. O halde alınan zayi belgesi, Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu bakımından idari para cezasını engelleyen bir fonksiyon ifa edecektir.

## DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR

Tacirin, ticaretine ait bütün faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmek zorunluluğu bulunmaktadır. Bu nedenle, defter ve belgelerin korunması amacı ile de dikkat ve özenin gösterilmesi, tedbirli davranılması gerekir. Tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde ziyaa uğrarsa, tacir mahkemeye başvurarak zayi belgesi verilmesini istemelidir. Mahkemenin zayi belgesi verebilmesi için, tacirin ziyayı öğrendiği tarihten itibaren 15 gün içinde mahkemeye başvurması gerekir ve bu 15 günlük süre hak düşürücü niteliktedir.

Mahkemeye yapılan başvuruda zayi sebebinin, tacirin gereken dikkat ve özeni gösterip göstermediği ve olayın tacirin elinde olmayan sebeplerle olup olmadığı incelenecektir.

### Yargıtay ve Danıştay Kararları;

Yargıtay 11.HD. 2010/3476E., 2011/15231K. sayılı 16.11.2011 tarihli kararında;

*“Davacı vekili, müvekkili şirkete ait 2002, 2003, 2004 yıllarına ilişkin envanter, defteri kebir, yevmiye defteri, mal alış ve satış faturaları, muhtasar beyannameleri, KDV beyannameleri, geçici vergi beyannameleri ve kurumlar vergisi beyannamelerinin yeni muhasebeci tarafından istendiğini, bu evrakların ve defterlerin şirket yetkilisine ait özel otonun arka koltuğuna iki çanta halinde konulduğunu, ancak şirket yetkilisinin iş yerinde çalıştığı bir sırada apartmanın özel otoparkında park halinde bulunan otonun sağ arka camının kırılması suretiyle arka koltukta çantada bulunan ve davacı şirkete ait olarak belirtilen defter ve evrakların, 2002 yılından itibaren kesilmiş olan 057001-057050 seri nolu (057001-057016 arası kesilmiş diğerleri boş olmak üzere )fatura ve irsaliyeler ile birlikte çek koçanı, bono ve 2002, 2003, 2004 yıllarına ait envanter, defleri kebir, yevmiye defteri, muhtasar beyannameler, JCDV beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, kurumlar vergisi beyannamesi ile 2002 yılından kesilen faturalar ve irsaliyeler hakkında zayi belgesi verilmesini talep ve dava etmiştir.*

*Mahkemece, dosya kapsamına göre, tacirin 68 /son maddesinden yararlanabilmesi için bu tarafları defterlerin korunması amacıyla gereken dikkat ve ihtimamı göstermiş bulunması, diğer taraftan da ziyaa uğramanın onun iradesi dışında meydana gelmiş olmasının zorunlu olduğu, somut olayda, davacının defter ve belgeleri belirtildiği gibi araç koltuğundan çalındığı, bu kapsamdaki defter ve belgeleri bu şekilde araç camından da görülebilecek şekilde araç arka koltuğuna konulmasının, TTK'nın 68/4. maddesi uyarınca davacı şirketin bunların saklanmasında gerekli dikkat özen ve ihtimamı göstermediği sonucunu doğurduğu, davacı şirketin defter ve belgelerini saklama konusunda gerekli dikkat ve özeni göstermediği gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir.”* diyerek kararı onamıştır.

Yargıtay 11.HD. 2005/8974E. 2006/9605K. sayılı 02.10.2006 tarihli kararında;

*“Davacı, 14.12.2004 tarihinde elektrik sobasından çıkan yangın sonucu iş yerindeki defter ve diğer kayıtlarının zayi olduğunu ileri sürerek, 1996 yılı ve sonraki yıllara ilişkin defter ve kayıtların zayi olduğunun tespitine karar verilmesini talep ve dava etmiştir.*

*Davacının vergi incelemesine tabi olduğu, halen denetimin devam ettiği, iş yerinde muhasebe tutulmamasına rağmen ticari defter ve kayıtların büroya getirdiği, gerekli dikkati göstermeyerek koltuklar üzerine koyduğu, elektrikli ısıtıcıyı odanın tam ortasında açık bıraktığı, muhafazada gerekli özeni göstermediği gerekçesiyle, davanın reddine karar verilmesi isabetlidir.”*

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu E. 1998/315,K. 1998/113 sayılı 5.6.1998 tarihli kararında;

“Yükümlünün 1991 yılına ait defter ve belgelerinin işyerinde bulunan deposunda çıkan yangın sonucunda yanmış olduğu öne sürülerek incelemeye ibraz edilmemesi üzerine katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek adına resen salınan kaçakçılık cezalı katma değer vergisine karşı açılan davayı kabul ederek tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi ısrar kararı temyiz edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30 uncu maddesinde, "resen vergi tarihi" tanımlanmış, aynı maddenin 3 üncü bendinde, 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 bulunmadığının kabul edileceği belirtilmiştir. Maddede, defter ve belgelerin hangi nedenle olursa olsun ibraz edilmemesi resen takdir sebebi sayılmıştır. Dönem defter ve belgelerini inceleme elemanına ibraz etmeyen yükümlü hakkında resen takdire başvurulmasında bu nedenle yasaya aykırılık bulunmamaktadır.

Uyuşmazlık, defter ve belgelerin yanmış olması nedeniyle incelemeye sunmayan yükümlünün, katma değer vergisi indirimlerinin hangi koşullarla kabul edilebileceği ile ilgilidir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin 1/a bendinde, mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri, aynı Kanunun 34 üncü maddesinin 1 inci bendinde, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümler karşısında, katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için indirilecek verginin, fatura veya benzeri belgeler ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi ve söz konusu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmiş olması gerekmektedir. Öngörülen bu koşullarla, vergilendirmede belge düzeninin yerleştirilmesi amaçlanmıştır.

Dosyadaki belgelerin incelenmesinden; vergisi uyuşmazlığa konu olan yıla ilişkin defter ve belgelerin işyerindeki depoda çıkan yangın sonucunda yandığı, itfaiye yangın raporu ve polis tarafından düzenlenen yangın tutanağı ile saptanmıştır. Her ne kadar dosyaya sunulmuş bir zayi belgesi bulunmaktaysa da, yandığı için defter ve belgelerini ibraz edemeyen yükümlünün, vergilerini indirim konusu yaptığı alış belgelerini, bu belgeleri düzenleyen kişi ve kuruluşlardan temin ederek inceleme elemanına veya mahkemeye sunması halinde, belgelerde gösterilen vergilerin indirim konusu yapılabileceğinin de kabulü gerekmektedir.

Defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi halinde somut bir belgeye dayandırılmadan katma değer vergisi indiriminin kabul edilmesi yazılı belge sisteminin amacına uygun düşmeyeceğinden, dava konusu tarhiyatın kaldırılmasında yasaya uygunluk bulunmamaktadır.

Bu nedenlerle, temyiz isteminin kabulü ile ... Vergi Mahkemesinin ... günlü ve 1995/1333 sayılı kararının bozulmasına, karar verildi.”

## İŞLETMEYE GEÇ İNTİKAL EDEN FATURA

### 1. Vergi Usul Kanunu Bakımından Değerlendirme

VUK'nun "Kayıt zamanı" başlıklı 219. Maddesi;

"Muameleler defterlere zamanında kaydedilir. Şöyleki:

a) Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların **on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir.**

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

c) Günlük kasa, günlük, perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine muameleler **günü gününe kaydedilir.**" hükmüne havidir.

Kayıt zamanı ile ilgili olarak bahsi geçen düzenlemeye uyulmaması durumunda VUK. 352/1.6 fıkrası gereği **1.nci Derece Usulsüzlük Cezası** kesilecektir. Söz konusu maddede; "Bu kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine (Madde 215 - 219) uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır)" hükmü bulunmaktadır.

### 2. Katma Değer Vergisi Kanunu Bakımından Değerlendirme

KDV Kanunu'nun 29/3. Maddesi hükmü; "İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir." şeklinde bir düzenleme içermektedir.

#### 3. İndirim Zamanı:

Maddeye eklenen 3. fıkra ile de indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılabilmesi hükmüne bağlanmıştır.

Buna ilişkin olarak çıkartılan 23 no.lu KDV Genel Tebliği'nde ise aşağıdaki şekilde bir düzenlemeye gidilmiştir;

"Bilindiği üzere, Vergi Usul Kanununun kayıt nizamına ilişkin 219. maddesinin "a" bendinde; "Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir" hükmü yer almaktadır. Aynı Kanunun 352/1-6. maddesinde ise bu hükme aykırı hareket edilmesi halinde, 1. derece usulsüzlük cezası uygulanacağı hükmüne bağlanmıştır.

Buna göre, fatura ve benzeri vesikalar 10 gün içinde defterlere kaydedilebilecek, indirim hakkı ise vesikaların kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. Ancak bu indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu yıl içinde kullanılması yani yılın aşılmaması gerekir. Mesela; 28 Ağustos 1986 tarihli alış faturasının on günlük süreyi aşmayacak şekilde 5 Eylül 1986 tarihinde deftere kayıt edilmesi halinde faturada gösterilen katma değer vergisi Eylül 1986 dönemi işlemlerine dahil edilerek indirim konusu yapılabilecektir.



**Mükelleflerin alış ve giderlerine ilişkin vesikaların kendi iradeleri dışındaki sebeplerle işletmeye kayıt süresi geçtikten sonra intikal etmesi halinde, ispat ve tevsik edilmek şartıyla olayın mücbir sebep olarak kabul edilmesi ve vesikaların kayıt süresinden sonra kayda alınması mümkündür.**

Mükellefler bu suretle belgeleri kanuni sürenin geçmesinden sonra defter kayıtlarına almaları halinde de fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilen katma değer vergisi bu belgelerin kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilecektir. Mesela; yukarıda sözü edilen 28 Ağustos 1986 tarihli faturanın 16 Ekim 1986 tarihinde deftere kayıt edilmesi halinde Ekim 1986, 4 Kasım 1986 tarihinde deftere kayıt edilmesi halinde de Kasım 1986 vergilendirme dönemlerinde indirim konusu yapılabilecektir. Ancak herhalükada 1986 yılının içinde kesilen faturanın o yıl defterine kayıt edilip, yine o yılda indirim konusu yapılması gerekmekte olup, yukarıdaki örnekte belirtilen faturada yer alan verginin Ocak 1987 veya müteakip vergilendirme dönemlerinde indirimi söz konusu olamayacaktır. **Ancak Vergi Usul Kanununun kayıt nizamı hükümlerine uyulmaması halinde anılan Kanunda belirtilen müeyyidelerin uygulanacağı tabidir.”**

Yukarıda bahsi geçen düzenlemeden de açıkça anlaşılacağı üzere, beyanname verildikten sonra işletmeye ulaşan faturaların kayıtlara alınmasına engel bir durum bulunmamaktadır. Buradaki önemli kıstas, fatura hangi tarihte gelirse gelsin, içinde bulunulan takvim yılı aşılmadan önce kayıtlara alınması gerektiğidir.

Yanı sıra VUK'nun “Mücbir sebeplerle gecikme” başlıklı md. 15 hükmüne göre;

**“13 üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zamanasını işlemiyen süreler kadar uzar.**

*Bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malûm olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lazımdır.*

*Maliye Bakanlığı, mücbir sebep sayılan haller nedeniyle; bölge, il, ilçe, mahal veya afete maruz kalanlar itibarıyla mücbir sebep hali ilân etmeye ve bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etmeye yetkilidir. Bu yetki vergi türleri ve işyerleri itibarıyla; beyannamelerin toplulaştırılması, yeni beyanname verme süreleri belirlenmesi ve beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması şeklinde de kullanılabilir.”*