

DEFTER TASDİKLERİNDE TÜRK TİCARET KANUNU HÜKÜMLERİNE DİKKAT

İrfan VURAL
Gelirler Kontrolörü

I- GİRİŞ

Mükelleflerin; ticari işletmelerinin ekonomik ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini, her hesap döneminde elde edilen sonuçları tespit etmek amacıyla tuttukları kanuni defterlerin tasdiki ile ilgili olarak hem Vergi Usul Kanunu (VUK) hem de Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) birbirinden farklı düzenlemeler yer almaktadır. Durum böyle olmasına karşın, mükelleflerin kanuni defterlerini tasdik ettirmelerinde, zaman zaman VUK hükümlerini, zaman zaman da TTK hükümlerini göz ardı ettikleri gözlemlenmektedir. Mükelleflerin herhangi bir cezai yaptırımla karşılaşmaması ve tutmuş oldukları defterlerin gerektiğinde lehlerine delil olmasını sağlamaları yönünden her iki kanun hükümlerini birlikte dikkate almaları gerekmektedir.

Bilindiği üzere, 1957 yılından itibaren yürürlükte olan Türk Ticaret Kanunu değiştirilme aşamasında olup, Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile bir çok yenilik getirilmesi öngörülmektedir. Bu yeniliklerin en önemlisi şirketlerin elektronik ortama taşınması olarak ifade edilebilir. Söz konusu Kanun tasarısına bakıldığında da ticari defterlere ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemelerin dışında düzenlemelere gidildiği görülmektedir.

Yazımızın ilerleyen bölümlerinde defter tasdiklerine ilişkin olarak VUK ve TTK hükümleri genel olarak açıklanmış ve bu iki kanun hükümleri birlikte değerlendirilmiştir.

II- TASDİKE TABİ DEFTERLER

A- Vergi Usul Kanunu'na Göre

VUK'un 182 nci maddesine göre, bilanço esasına göre vergilendirilen mükelleflerin tutması gereken defterler, yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defteridir.¹ Bilanço esasında vergilendirilen mükellefler bu defterlerden yevmiye defteri ile envanter defterini VUK hükümlerine göre tasdik ettirmek zorundadırlar. (VUK md. 220)

Görüleceği üzere, defter-i kebir VUK'a göre tutulması gereken defterler arasında sayılmasına karşın, tasdike tabi defterler arasında yoktur. Dolayısıyla, defter-i kebir tasdikinin yaptırılmamış olması VUK'a göre bir ceza gerektirmemektedir. Zira, VUK'un, 352-I/8 inci maddesinde, tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olmasının birinci derece usulsüzlük cezasını gerektirdiği belirtilmektedir. Dolayısıyla bu kanun ile tasdik zorunluluğu getirilmeyen bir defter için bu cezanın uygulanması mümkün olamaz.

¹ Bilanço esasında tutulacak defterler genel olarak yukarıda belirtildiği şekilde olmasına karşın, sınıai müesseselerin tutacakları özel kayıtlar ile diğer bazı müesseselerin tutacakları özel kayıtlara ilişkin olarak VUK'un 197 ila 209 uncu maddelerinde belirlemeler yer almaktadır.

Ancak bu, defter-i kebir tasdiki yapılmamasının herhangi bir yaptırımını olmadığı anlamına gelmemektedir. Aşağıda da açıklanacağı üzere, TTK hükümlerine göre defter-i kebirin de tasdik ettirilmesi gerekmekte olup, tasdik ettirilmemesi para cezasını gerektirmektedir.

B- Türk Ticaret Kanunu'na Göre

TTK'nın 66 ncı maddesi hükmüne göre, bilanço esasında defter tutan tacirlerin, ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak münasebetlerini ve her iş yılı içinde elde edilen neticeleri tespit etmek maksadıyla, işletmesinin mahiyet ve öneminin gerektirdiği bütün defterleri ve bilhassa, diğer kanunların hükümleri mahfuz kalmak üzere, yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve karar defteri tutmaları gerekmektedir.

Görüleceği üzere, tutulacak defterlerle ilgili olarak TTK'da VUK'da belirtilenlere ilave olarak karar defteri ve işletmesinin mahiyet ve öneminin gerektirdiği bütün defterlerin tutulması gerektiği belirtilmektedir.

İşletmenin mahiyet ve öneminin gerektirdiği defterlere örnek olarak, anonim şirketlerin tutmaları gereken pay sahipleri defteri (ortaklar defteri), genel kurul tutanaklarının yazılmasına mahsus toplantı ve müzakere defteri ile yönetim kurulu karar defteri gösterilebilir. (TTK md. 326)

Öte yandan, tacirlerin işletmeleriyle ilgili işler dolayısıyla aldıkları mektup, yazı, telgraf, fatura, cetvel, senet gibi vesika ve kağıtlarla ödemelerini gösteren vesikaları ve yazdığı mektup, yazı ve telgrafnamelerin kopyalarını ve mukaveleleri, taahhüt ve kefalet ve sair teminat senetleri ve mahkeme ilamları gibi belgeleri muntazam bir tarzda dosya halinde saklamaları zorunludur. (TTK md. 66)

TTK'nın 69 uncu maddesinde; 66 ncı maddenin 1 ila 3 üncü bentlerinde yazılı defterler, kullanılmaya başlanılmadan önce tacir tarafından tasdik ettirileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla yukarıda sayılan defterlerin TTK hükümlerine göre tasdik ettirilmesi zorunludur.

Görüleceği üzere, defter-i kebir ve karar defterlerinin tasdikinin yapılmaması her ne kadar VUK hükümlerine aykırı olmasa da TTK hükümlerine aykırılık teşkil etmektedir ve para cezasını gerektirmektedir.

TTK'nın 67 nci maddesi hükmüne göre; bir tacirin defter tutma mükellefiyetini yerine getirmeye yetkili kıldığı kimsenin bu defterlere geçirdiği kayıtlar, o tacirin kendisi tarafından tutulmuş kayıtlar hükmündedir.

Ticari defterlerin kısmen veya tamamen mevcut olmamasından yahut kanuna uygun surette tutulmamasından veyahut saklanması mecburi olan defter ve kağıtların gereği gibi saklanmamasından doğan mesuliyet doğrudan doğruya işletme sahibine ve hükmi şahıslarda idare organının azalarına veya idare işlerine yetkili olan kimselere ve hükmi şahsiyeti olmayan ticari işletme ve teşekküllerde onları idareye yetkili olan kimselere aittir. Bunlar, kusuru memur ve müstahdemlerine yükleterek bu mesuliyetten kurtulamazlar. (TTK md. 67/2)

66 ncı maddenin birinci fıkrasının 1 ila 3 üncü bentlerinde sayılan defterleri tutma mükellefiyetini hiç veya kanuna uygun şekilde yerine getirmeyip de ikinci fıkraya göre mesul

olanlar ağır para cezasıyla cezalandırılır. Defterlerin kanuna uygun şekilde tutulmaması halinde, bunları tutmakla vazifelendirilmiş olan kimseler dahi aynı cezaya mahkûm edilirler. (TTK md. 67/3) *(Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısında, Kanunun ticari defterler ile ilgili hükümlerine uyulmamasının, 200 güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılması öngörülmüştür.)*

Görüleceği üzere, defter tutma yükümlülüğünün TTK'ya uygun olarak yerine getirilmemesi (Defter tasdikinin yaptırılmamış olması defter tutma yükümlülüğünün kanuna uygun şekilde yerine getirilmediği anlamına gelmektedir.) ağır para cezasını gerektirmektedir. Ancak para cezası yukarıda da belirtildiği gibi, tüzel kişilik adına değil, yönetim kurulu üyelerine veya idare işlerine yetkili olan kimselere ve tüzel kişiliği olmayan ticari işletme ve teşekküllerde onları idareye yetkili olan kimseler adına kesilecektir.

III- TASDİK ZAMANLARI

A- Vergi Usul Kanunu'na Göre

VUK'a göre tasdik zamanları şöyledir.

-Öteden beri işe devam edilmesi halinde, defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda (Özel hesap dönemi söz konusu ise, defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda);

-İşe yeni başlanması halinde, işe başlama tarihinden önce; vergi muafiyetinin kalkması halinde, muafıktan çıkma tarihinden başlayarak 10 gün içinde;

-Tasdike tabi defterlerin dolması nedeniyle veya sair nedenlerle yıl içinde yeni defter kullanılmasının gerekmesi halinde, bunlar kullanılmaya başlanmadan önce;

tasdik işlemlerinin yaptırılması gerekmektedir. (VUK m. 221)

Defterlerini ertesi yılda da kullanmak isteyenler Ocak ayı, hesap dönemleri Maliye Bakanlığınca tespit edilenler bu dönemin ilk ayı içinde tasdiki yeniletmeye mecburdurlar. (VUK md.222)

B- Türk Ticaret Kanunu'na Göre

TTK'nın 69 uncu maddesinde, tacirlerin kullanacakları defterleri kullanmadan önce işletmenin bulunduğu yerdeki notere tasdik ettirecekleri belirtilmiştir.

VUK'un 221-222 nci maddeleri ve TTK'nın 66 ncı maddesindeki hükümler defterlerin açılış tasdik zamanlarını düzenleyen hükümlerdir ve görüleceği gibi birbirlerine paralellik arz etmektedir. Dolayısıyla defterlerin açılış tasdiklerinde daha net belirlemelerin yapıldığı VUK'da yer alan sürelerle uygun hareket edilmesi yeterli olacaktır.

IV- KAPANIŞ TASDİKİ VUK'DA DÜZENLENMEMESİNE KARŞIN TTK'DA DÜZENLENMİŞTİR

VUK'da kapanış tasdikine ilişkin herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Durum böyle olunca uygulamada sıklıkla, mükellefleri kapanış tasdiki yaptırmadıkları görülmektedir. Oysaki TTK'da, yevmiye defteri ve envanter defteri için kapanış tasdiki yaptırılması zorunluluğu vardır. Bu zorunluluğa uymamanın cezası da Kanunun 67 nci maddesinde ağır para cezası olarak belirlenmiştir ve tespit edilmesi halinde muhataplar adına cezanın kesilmesi için Savcılığa suç duyurusunda bulunulabilmektedir.

Kanun koyucunun yevmiye defteri ile envanter defteri için kapanış tasdiki öngörmesindeki amacı; bu defterlere sonradan kayıt düşülmesini ve böylece tartışmalı işlemlere yer verilmesini önlemektir.

Yevmiye defterinin, yeni senenin en geç Ocak ayı sonuna kadar notere ibraz edilip son kaydın altına noterce (Görölmüştür) sözü yazılarak mühür ve imza ile tasdik ettirilmesi şarttır. (TTK md. 70/5)

Envanter defterinin ise kapanış tasdikinin ne zaman yapılacağı hakkında açık bir hüküm yoktur. TTK'ya göre, Kanunda aksine hüküm olmadıkça, iş yılı sonu için çıkarılacak envanter ve bilançoların gelecek iş yılının ilk üç ayı içinde tamamlanmış olması lazımdır. Noterin yapacağı muamele hakkında 70 inci maddenin son fıkrası tatbik olunur.(TTK md. 72) Envanter defteri ile ilgili olarak, yevmiye defteri kapanış tasdikine ilişkin maddeye yapılan bu atıftan, envanter defterinin tasdikinin de envanter ve bilançoların tamamlanması için öngörülen sürenin bitiminden itibaren bir ay içinde, yani gelecek iş yılının dördüncü ayı sonuna kadar yapılması gerektiği sonucuna ulaşılabilir. *(Yeni Tük Ticaret Kanunu Tasarısına göre, ticari defterlerinin tümünün kapanış tasdiklerinin izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar notere yaptırılması gerekmektedir.)*

V- DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Yazımızın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere, mükelleflerin hangi defterleri tutacağı ve bunlardan hangilerinin tasdik ettirileceği konusunda VUK ve TTK'da birbirinden ayrı hükümler vardır ve her iki kanunda da belirtilen hükümlere uymamanın müeyyideleri belirlenmiştir.

VUK'a göre tasdike tabi defterlerin tasdik muamelesinin yaptırılmaması usulsüzlük cezasını gerektirmektedir. TTK'da ise defterlerin Kanuna uygun surette tutulmamasının müeyyidesi ağır para cezası olarak belirtilmiştir. Öte yandan, Kanuna uygun olarak tutulmayan defterler sahibi lehine delil olamayacaktır. (TTK md.85) Dolayısıyla, gerek cezai müeyyidelerle karşılaşmamak, gerekse defterlerin sahibi lehine delil olma sıfatını kaybetmemesi için sadece VUK hükümlerinin değil, TTK hükümlerinin de dikkate alınması gerekir.

Yazımızın önceki bölümlerinde yapılan açıklamaların ışığında, VUK ve TTK hükümlerinin birlikte değerlendirilmesiyle aşağıdaki sonuçlara varmak mümkündür.

-Bilanço esasında vergilendirilen mükelleflerin yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defterinin yanı sıra karar defterleri ile işletmenin mahiyetine göre TTK'da belirtilen diğer defterleri de tutmalıdırlar.

-Kanuna göre tutma zorunluluğu getirilen defterlerden sadece yevmiye defteri ve envanter defterinin değil, tamamının açılış tasdiklerinin yaptırılması gerekir.

-Açılış tasdiklerinde VUK'da yer alan sürelerle uygun hareket edilmesi gerekir.

-Yevmiye defteri ve envanter defterlerinin kapanış tasdiklerinin yaptırılması gerekir.

İrfan VURAL
Gelirler Kontrolörü