

*Avukat*

*Bekir Baykara*

---

**KANUNİ DEFTERLERİN YIL SONUNA KADAR  
YAZDIRILMAMASININ KDV İNDİRİMİNE ETKİSİ VE  
MESLEK MENSUPLARININ HUKUKİ SORUMLULUĞU**

Not: Bu makale 15 Ocak 2003 tarih ve 384 sayılı Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisinde yayınlanmıştır.

Bekir BAYKARA  
Avukat  
Ankara Barosu Üyesi

**GİRİŞ:**

Vergi sistemimiz esas itibariyle beyana dayanır. Mükellef tarafından verilen beyannamelerin dayanağı ise, tutulan defterlerdir. Bu nedenle, tutulacak defterler ve defter tutma şekli VUK’unda ayrıntılı olarak belirlenmiştir. Defterlerin tasdik ettirilmemesi, tasdik ettirilmekle birlikte kanunda belirlendiği şekilde tutulmaması bir takım yaptırımları gerektirir. Usulsüzlük cezaları ve re’sen takdir bunlardan biridir. Bazı durumlarda ise hapis cezası bile gerekebilir.<sup>1</sup> Ancak bunlar şu anda konumuz dışındadır. Bu makalemizin konusu, elektronik ortamda tutulan defterlerin tasdikli defterlere yazdırılmamasının KDV indirimine etkisi ve bu nedenle meslek mensuplarının sorumluluğudur. Gerçekten özellikle yıl sonuna kadar yazdırılmayan defterler nedeniyle, fatura ve belgelerde yer alan KDV’nin indirimi kabul edilmemektedir. Böyle bir durum mükellefleri büyük sıkıntıya soktuğu gibi, meslek mensuplarını da sorumlu kılmaktadır.

Yazımız üç kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda kısaca defter tutma zorunluluğu ve şekli üzerinde durulacaktır. Daha sonra ikinci kısımda asıl konumuz olan KDV indirimi işlenecektir. Yazımızın üçüncü kısmında ise, defterleri zamanında yazdırmayan meslek mensubunun iş sahibine karşı borçlar hukuku yönünden sorumluluğu ele alınacaktır. Meslek mensubunun disiplin sorumluluğu konumuz dışındadır.

Yazı metnine geçmeden önce şunu belirtelim ki, amacımız, iş sahiplerini yani mükellefleri uyarmak değildir. Tam tersine yazımız meslek mensuplarına yöneliktir. Amacımız, henüz yıl geçmeden meslek mensuplarının defterleri çekmesi, aksi halde ne kadar ağır bir risk altına girdiklerini hatırlatmaktır.

---

<sup>1</sup> VUK’nun 359. maddesine göre defterlerin tahrif edilmesi, ibraz edilmemesi yırtılması, muhasebe ve hesap hilelerinin yapılması, gerçek olmayan kişiler adına hesap açılması, çift defter kullanılması gibi hareketler hapis cezasını gerektirir.

## **I-DEFTER TUTMA ZORUNLULUĞU VE ŞEKLİ**

Vergi Usul Kanunu (VUK)nunda “İkinci Kısım”ın baŐlıđı “Defter Tutma”dır. Bu kısım Md. 171 ila 226 arasında 54 maddeyi içerir.

Defter tutmak zorunda olanlar VUK 172. md. de belirlenmiştir. Defter tutmak zorunda olanlar VUK’nun 172. maddesindeki maksadı sağlamak amacıyla ve bunu sağlayacak Şekilde tutarlar. Kanunda belirlenen bu maksadı (amacı) sağlamak Şartıyla muhasebe usulünü seğmede serbestlik vardır (VUK md. 175).<sup>2</sup> Tutulacak defterler VUK ikinci kısımda belirlenmiştir.

Defterler TŖrkĖe tutulur, mŖrekkeple veya makine ile yazılır, yanlıŐ kayıtlar kanunda belirtilen (Md. 217) yŖntemle dŖzeltilir, boŐ satır bırakılamaz, sayfalar yok edilemez (Md. 215 ila 218). Defterler VUK’nun 220 ila 226. maddelerindeki esaslara gŖre tasdik ettirilir.

Defterler, ticari ve mali olayların kaydı iÇin tutulur. Defterlere kaydı gereken iŐlemlerin kaydı belli sŖreye tabidir.

İŐlemler deftere zamanında kaydedilir (VUK 219/I). Bu zaman iÇin hacmine ve icabına uygun olarak, muhasebenin dŖzen ve ağıklığını bozmayacak bir zaman dilimidir. Ancak bu zaman on gŖnden fazla olamaz (VUK 219/I-a).

Yetkili amirlerin imza ve parafını taŐıyan muhasebe fiŐi, primanato, bordro gibi belgelere yapılan kayıt defterlere kayıt hŖkmŖndedir. Ancak bu halde de kayıtlar defterlere en geğ 45 gŖn iÇinde kaydedilmek zorundadır.

Serbest Meslek kazanç defterine kayıt gŖnlŖk olarak yapılır.

## **II-ELEKTRONİK ORTAMDA TUTULAN DEFTERLERİN YAZDIRILMAMASI VE KDV İNDİRİMİNE ETKİSİ**

### **A-ELEKTRONİK ORTAMDA DEFTER TUTULMASI**

GŖnŖmŖzde defterlerin (Ŗzellikle ticari defterlerin) tamamına yakını elektronik ortamda tutulmaktadır.<sup>3</sup> Elektronik ortamda yani bilgisayarla tutulan defterler, ilk Ŗnce makinenin hafızasına kaydedilmektedir. Hafızaya (belleğe) kaydedilen defterler daha sonra, zamanında tasdik ettirilmiŐ olan “sŖrekli form”lara yazdırılmaktadır.<sup>4</sup>

Maliye Bakanlığının bilgisayar belleğine kaydedilen kayıtların deftere dŖktŖrŖlmesine iliŐkin herhangi bir dŖzenlemesi yoktur. Bakanlık, zımnen (susarak) bilgisayar belleğinde kayıtlı hususların, 219. md. de yazılı sŖrelerde deftere dŖktŖrŖldŖđŖnŖ varsaymaktadır.

<sup>2</sup> Ancak bu serbestlik, kanunun ve kanunun verdiği etkiye dayanarak Bakanlığın Ėıkardıđı tebliğler ĖerĖevesinde mŖmkŖndŖr. Şunu belirtelim ki, Bakanlık defter tutma usulŖne yoğun bir Şekilde mŖdahale etmektedir.

<sup>3</sup> Daha Ŗnce makineli muhasebe tutmak iÇin gerekli “mŖteharrik yapraklı defter” tasdiki Bakanlığın iznine tabi iken, 1985 tarihli 3239 sayılı Kanunla isteyenler mŖteharrik (hareketli, yani ciltsiz) defter tutabilir hale gelmiŐtir.

<sup>4</sup> Buna uygulamada “Defteri Ėekmek” ya da “defteri dŖktŖrmek” de denmektedir.

VUK'nun Mükerrer 242. maddesine 4731 sayılı Kanunla eklenen 2. fıkra "Elektronik defter"i düzenlemiştir. Ancak, kanunun uygulamasını düzenleyen tebliğ çıkarılmadığı için, hayata geçirilememiştir.

## **B-DEFTERLERİN YAZDIRILMAMIŞ OLMASININ KDV İNDİRİMİNE ETKİSİ**

Katma Değer Vergisi (KDV) adı üstünde katılan değer vergisidir. Katılan değer vergisinin hesabı o mal veya hizmetin üretimi ile ilgili olan gider ve maliyetler üzerinden yüklenen verginin indirilmesi ile bulunur. İşte bu "indirim" mekanizması, KDV'ni diğer işlem ve harcama vergilerinden ayırır.

KDV'nde indirim maddi şekli şartları vardır. (KDVK Md. 29, 30, 32, 33, 34, 35). KDV İndiriminin maddi şartı indirilecek KDV'nin mal veya hizmet üretiminde kullanılan, bu üretimle ilgisi kurulabilen bir gider veya maliyete ait olmasıdır. Bu ilgi olmakla birlikte KDV Kanununun 30. maddesinde belirlenen KDV indirilemez.

KDV İndiriminin şekli şartları ise,

-İndirime konu KDV'nin kanunda belirlenen belgelerde bulunması ve ayrıca gösterilmiş olması,

-Belgelerin mükellef adına düzenlenmiş olması,

-Fatura ve belgelerin yıl sonuna kadar kanuni defterlere kaydedilmiş olmasıdır.

Görüldüğü gibi, fatura ve belgeler defterlere, ait olduğu yılın sonuna kadar kaydedilmez ise, indirim hakkı kaybolur.<sup>5</sup>

Konumuz açısından çözülmesi gereken sorun, bilgisayar belleğine kaydedilip defterlere yazdırılmayan KDV ne olacaktır?

Maliye Bakanlığı, bilgisayar belleğinde kayıtlı olmasına rağmen kanuni defterlere yazdırılmamış KDV'nin indirimini kabul etmemektedir.<sup>6</sup>

Bu konuda Danıştay da (esas itibarıyla) defterler yıl sonuna kadar yazdırılmamış ise, KDV indirimini kabul edilmeyeceği görüşündedir. Danıştay'ın karşı yönde de kararları vardır. Ancak genel yönelim, yasal defterlere kaydedilmeyen belgelerdeki KDV'nin indirilemeyeceği yönündedir.<sup>7</sup>

Danıştay ve idarenin görüşü bu olmakla birlikte görüşümüz, defterlere kaydedilmeyen, bilgisayar belleğindeki KDV'nin indirim kabul edilmesi yönündedir. Çünkü Danıştay ve idare

<sup>5</sup> İndirim hakkı kaybolan mükellef beyanname verme süresinde, indirilemeyen bu KDV'ni malın maliyetine atarak gider veya maliyet unsuru olarak yazabilir. O yılın beyanname verme süresi geçtikten sonra ise tekdüzen muhasebe planındaki 681 no'lu önceki dönem gider ve zararları hesabına atabilirler düşüncesindeyim.

<sup>6</sup> Bu konuda tebliğ yoktur. Ancak verilmiş özelgeler vardır. Bkz. aşağıda 7 no'lu dipnottaki eserler.

<sup>7</sup> Bu konuda tartışmalar ve her iki yöndeki Danıştay kararları için bkz. Mehmet Maç, Şenol Turut, KDV İndirim İçin İndirime Dayanak Teşkil Eden Belgelerin Yasal Defterlere Kaydedilmesinin Zorunlu Olduğu, Yaklaşım, Ekim 1997 Sayı 586. Ayrıca V. Arif Şimşek-Abdullah Tolu Katma Değer Vergisinde İndirim Ankara 2002.

yanan veya su baskınına uğrayan<sup>8</sup> defterlerdeki KDV'nin indirimini belgelemek şartıyla kabul etmektedir.<sup>9</sup> Ayrıca, tasdiksiz defterlere kaydedilen KDV'nin indiriminin kabul edileceğine yönelik Danıştay Kararları vardır.<sup>10</sup> Ancak bu görüşümüz bu yönde olmakla birlikte tavsiyemiz kesinlikle defterlerin zamanında yazdırılması, özellikle yıl geçirilmemesidir.

Aksi halde, aşağıda açıklayacağımız gibi, meslek mensupları, iş sahiplerine karşı sorumlu olurlar.

### **III- YAZDIRILMAYAN DEFTERLER DOLAYISIYLA MESLEK MENSUPLARININ SORUMLULUĞU**

#### ***A-İŞ SAHİBİ İLE MESLEK MENSUBU İLİŞKİSİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ***

Yazımızda iş sahibini, defter tutmak zorunda olan teşebbüs ve işletme sahibi gerçek ve tüzel kişiyi, meslek mensubunu ise 1989 tarih ve 4368 Sayılı Kanuna göre ruhsat almış ve defter tutma yetkisi olan Serbest Muhasebeci (SM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşaviri (SMMM) anlamında kullanıyoruz.

Yazımızın konusu, defterlerin yazdırılmasıdır. Bu konu, “Defter tutma” işine dahildir. Defter tutma ise, “kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek, yorumlamak ve raporlamak” şeklinde altı aşamada özetlenen muhasebe fonksiyonlarının ilk üç aşamasını ifade eder.<sup>11</sup>

Defter tutma işi 3568 sayılı kanuna<sup>12</sup> göre SM ve SMMM'lere verilen görevlerden biridir. (md. 2/A-a).

İş sahipleri defter tutma işini kendi bünyelerinde ,iş akdi ile çalıştırdıkları bir kişiye yaptırabilirler. Bu kişi (veya kişiler) ruhsat sahibi bir SM veya SMMM olabileceği gibi ruhsatsız birileri de olabilir.<sup>13</sup> Bu durumda defteri tutan ile iş sahibi arasında “hizmet ilişkisi” vardır ve sözleşme de “hizmet sözleşmesi”dir. Defteri tutanın ruhsatlı veya ruhsatsız olması önemli değildir.

<sup>8</sup> D.V.D.D. E. 1996/325 K.1997/100 Danıştay Dergisi Sayı 94, Sh. 181.

<sup>9</sup> D.V.D.D. E. 1999/20 K. 1999/453 Danıştay Dergisi, Sayı 103 Sh. 170.

<sup>10</sup> D. 11. Daire E. 1995/602 K. 1995/751 Danıştay Dergisi, Sayı 90, Sh. 171. Aynı şekilde 9 Daire E. 1999/2384 K. 2000/1634.

<sup>11</sup> Sabri Bektöre, Halim Özbilir, Kerim Banar, Muhasebe, İlkeleri ve Uygulaması Eskişehir 1993 Sh. 1,2.

<sup>12</sup> Kanun 13.06.1989 tarihli resmi gazetede yayınlanmış olup. “Serbest Muhasebecilik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” başlığını taşımaktadır.

<sup>13</sup> Defterlerini kendi bünyelerinde ruhsatsız birilerine tutturmuş kişiler, ayrıca ruhsatlı birine beyannamelerini imzalatmak zorundadırlar. 29.06.1997 tarih ve 4 no'lu SM SMMM ve YM Tebliği.

Defter tutma işini bağımsız çalışan bir meslek mensubu (SM veya SMMM) yapıyorsa ilişkinin niteliği farklı olacaktır. Bu durumda iş sahibi ile meslek mensubu arasında “vekalet sözleşmesi” söz konusu olacaktır.<sup>14</sup>

## **B- YAZDIRILMAYAN DEFTER DOLAYISIYLA MESLEK MENSUBUNUN SORUMLULUĞU**

### **1-Genel Olarak Meslek Mensubunun Sorumluluğu**

Yukarıda belirttiğimiz gibi defter tutan ile defteri tutturan arasında bir sözleşme vardır. Bu sözleşme yukarıda açıkladığımız gibi hizmet sözleşmesi veya vekalet sözleşmesi olabilir. Her iki sözleşme de tam iki tarafa borç yükleyen sözleşmedir. Yani bir tarafın edimi karşı tarafın borcudur.

Muhasebeci defteri, Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri ile ilgili mevzuat uyarınca tutmak (4368 md. 2/A-a) iş sahibi de ona ücret vermek (4368 md. 46) borcu altındadır.

Eğer borçlu borcunu tam olarak yerine getirmezse (ifa etmezse) bunda hiçbir kusur olmadığını kanıtlayamadığı takdirde, bundan doğan zararı gidermeye mecburdur. (BK Md. 96.)

İşi yapan (Vekil) iş sahibine (müvekkile) karşı işi iyi bir biçimde yapmak yükümlülüğündedir. (BK. Md. 390/2). Bu madde işi yapanın işi sadakat ve özen ile yapma borcu şeklinde anlaşılmaktadır.<sup>15</sup>

Bu borç vekilin vekaleti yerine getirme sırasında ve bittikten sonra, kendisine duyulan güvene uygun olarak, müvekkilin (iş sahibinin) çıkarlarını sözleşmeyle güdülen amaç çerçevesinde koruması ve kendi çıkarını iş sahibinin çıkarına tabi kılmasıdır.<sup>16</sup>

İşi yapan meslek mensubu, hile ve ağır kusurlarından dolayı sorumlu olmayacağına dair sözleşme yapamaz. (BK md. 99/1). Hafif kusurdan dolayı sorumsuzluk sözleşmesi yapmak mümkündür. Ancak muhasebecilik ruhsata tabi bir iş olduğundan bu da mümkün değildir. (BK md. 99/2). Meslek mensubu stajyerlerinin ve çalışanlarının kusurundan da sorumludur. (BK. md. 100/1). Meslek ruhsatla ifa edildiğinden, ancak yardımcıların hafif kusurlarından dolayı sorumlu olunmayacağına dair sözleşmeye hüküm konabilir. (BK md. 100/2)

---

<sup>14</sup> Bu sözleşmeyi “İstisna sözleşmesi” olarak adlandırıp adlandırmamak tartışılabilir. Fakat bu ayrı bir yazı konusudur. Biz şimdilik Prof. Dr. Cevdet Yavuz’a katılarak ilişkiyi vekalet olarak adlandırıyoruz. (Cevdet Yavuz, Borçlar Hukuku Dersleri Özel Hükümler, İstanbul 2000 Sh. 266.

<sup>15</sup> Haluk Tandoğan Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, Ankara 1982, 8.2 Sh. 228.

<sup>16</sup> Tandoğan age. Sh. 229.

Vekil olarak meslek mensubunun sorumluluğu işçinin sorumluluğuna tabi olmakla birlikte, özellikle sınavla ve ruhsatla yapılan işlerde, sorumluluk işçinin sorumluluğundan daha ağır olması gerektiği düşüncesi hakimdir.<sup>17</sup>

## **2-Yazdırılmayan Defterler Dolayısıyla Meslek Mensubunun Sorumluluğu**

İlgili bölümde açıkladığımız gibi bilgisayara kaydedildiği halde, yıl sonuna kadar kanuni defterlerin yazdırılmaması halinde KDV indirimini kabul edilmemektedir. Elle tutulan defterlerin yıl sonuna kadar yazılmaması halinde de durum aynıdır.

Böyle bir durum maliye idaresince tespit edildiği takdirde yıl içinde indirilen KDV'lerin hiçbirisi kabul edilmemekte ve mükellef adına tarhiyat yapılmaktadır. Salınan vergiye vergi ziyası cezası uygulanmaktadır. Vergi Usul Kanununun 112. maddesine göre gecikme faizi de istenmektedir. Böyle bir durumda dava açılabilir. Yukarıda açıkladığımız gibi, davanın kazanılması ihtimali fazla değildir. Kazanılsa bile dava harç ve giderleri ile 6183 sayılı kanunun 9. ve 13. maddelerine göre gösterilmesi gereken teminat masrafları önemli bir tutara ulaşabilir.

Defterlerin yazılmaması veya yazdırılmaması dolayısıyla iş sahibinin uğradığı vergi uygulamasından doğan zararları meslek mensubu tazmin etmek zorunda kalabilir.

Defterlerin yazdırılmaması dolayısıyla 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunundan doğan zararlar da söz konusudur. Ayrıca defterler yıl sonu geçtikten sonra özellikle Ocak ayından sonra yazdırılırsa, kapanış tasdiki yaptırılamaz. Bu durumda defterler delil niteliğini kaybeder.<sup>18</sup> Bu nedenle de meslek mensubu iş sahibine karşı sorumludur.

## **SONUÇ**

Yukarıda açıkladığımız gibi

1-Yıl sonuna kadar yazılmayan veya bilgisayar belleğine yazılmakla birlikte kanuni defterlere yazdırılmayan defterler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirimini Maliye idaresi kabul etmemektedir. Elle tutulup da yıl sonuna kadar yazılmayan defterler için de durum aynıdır.

2-Danıştay da verdiği kararların büyük çoğunluğunda bu nedenle yapılan tarhiyatı onaylamaktadır.

3-İş sahibi ile meslek mensubu arasındaki sözleşme vekalet aktidir. Yazımızın konusu olan defterlerin yazılmaması veya yazdırılmaması vekalet akdine aykırı, kusurlu bir

---

<sup>17</sup> Tandoğan age. Sh. 231-v.d., aynı şekilde Cevdet Yavuz age sh. 371.

<sup>18</sup> Bekir Baykara, Kapanış Tasdiki ve Ticari Defterlerin Delil Olma Niteliğine Etkisi, Maliye Postası Ocak 1999, Sayı 441.

harekettir. Bu nedenle; vergi SSK ve Ticaret Hukukuna göre iş sahibinin uğradığı zararı meslek mensubu tazmin etmek zorunda kalabilir.

4-Açıklanan nedenlerle meslek mensuplarının Aralık ayı sonuna kadar defterleri yazmaları veya yazdırmaları, çok ağır olan bu sorumluluk risklerini göze almamaları gerekir. Bağımlı çalışarak defter tutanlar (ruhsatlı olsun olmasın) için de aynı şeyi tavsiye ederiz.