

4. OTURUM

TEBLİĞ

*** YENİ TTK VE HMK ÇERÇEVESİNDE TİCARİ DEFTERLER**
Dr. Ayşegül SEZGİN HUYSAL

YENİ TTK VE HMK ÇERÇEVESİNDE TİCARİ DEFTERLER

Dr. Ayşegül SEZGİN HUYSAL*

ÖZET

6102 sayılı TTK ile ticari defterlere ilişkin hükümlerde önemli değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişiklikler ile Kanun'un genelini etkileyen şeffaflık ilkesinin etkisi görülmektedir. Bu kapsamda ticari defterlerin vergi kanunlarında yer alan hükümler doğrultusunda tutulması engellenecek uluslararası finansal raporlama standartlarına dönüşüm tamamlanacaktı. Ayrıca Türk usul hukukunda önemli bir vasıta olan ticari defterlerle ispat usulüne son verilecekti. Ancak 1.7.2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan 6102 sayılı TTK ve 6335 sayılı Kanunla önemli şekilde değiştirilmiştir. Getirilen bu değişikliklerden ticari defterler kısmı da büyük ölçüde etkilenmiştir. Tebliğimizde 6102 sayılı TTK ve 6100 sayılı HMK'nın getirdiği değişiklikler çerçevesinde ele alınmış olan "Ticari Defterler" konusu aşağıda 6335 sayılı Kanunun getirdiği değişiklikler de dikkate alınarak incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Ticari defterler, UFRS, defterlerin saklanması ve ibrazı, ziya ve iptal, ispat

ABSTRACT

Turkish Commercial Code (TCC) No. 6102 has brought important modifications to the provisions stipulating the commercial books. The reflections of the principle of transparency are observed in these modifications as in the rest of the code. In this respect, it was planned to complete the transformation to International Financial Reporting Standards and also to prevent the tax oriented book keeping. Furthermore the proof power of commercial books, which is an important vehicle of Turkish Procedural Law, would be abolished. However, the TCC No. 6102 that entered into force as of July 1st, 2012 was amended extensively by the Law No. 6335. The mentioned re-amendments affected most of the provisions regarding commercial books. Our subject, commercial books, -which was examined with regards to the amendments of the TCC No. 6102 and Turkish Code of Procedure No. 6100 in our presentation- is now and therefore be reviewed taking the amendments of the Law No. 633 5 into consideration.

Keywords: Commercial books, IFRS, keeping and presentation of commercial books, loss and annulations of commercial books, proof.

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ticaret Hukuku Anabilim Dalı.

GİRİŞ

6102 sayılı TTK'nın hazırlık çalışmaları sırasında ticari defterlere ilişkin hükümlerde büyük değişiklikler amaçlanmaktaydı. Bu kısımda yapılacak değişikliklerle yeni bir sistem oluşturularak vergi hukukunun baskısı giderilecek; yalnızca uluslararası finansal raporlama standartlarına dönüşüm tamamlanmakla kalmayacak, ülkemiz için çok büyük bir sıkıntı olan çift defter tutulmasının önüne geçilecek ve şeffaflık sağlanacaktı. Bu kapsamda inceleme konumuz olan "Ticari Defterler" büyük değişiklikler içermektedir. Ancak hemen belirtmek gerekir ki, 1.7.2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan 6102 sayılı TTK ve özellikle ticari defterlere ilişkin hükümler kamuoyunda ve akademik toplantılarda yoğun olarak tartışılmış ve kanun yürürlüğe girmeden önce 30.6.2012 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 6335 sayılı Kanunla önemli şekilde değiştirilmiştir. Tebliğimizde 6102 sayılı TTK ve 6100 sayılı HMK'nın getirdiği değişiklikler çerçevesinde ele alınmış olan "Ticari Defterler" konusu aşağıda 6335 sayılı Kanunun getirdiği değişiklikler de dikkate alınarak incelenecektir.

I. TİCARİ DEFTERLERE İLİŞKİN HÜKÜMLERİN DÜZENLENİŞ BİÇİMİ VE DÜZENLENME YERİ

A. Defter Tutma Yükümü

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda, ticari defter tutma, tacir olmanın hükümlerinden biri olarak m. 18 (1) 'de ticari defter tutma yükümü düzenlenmiştir. TTK 18 (1) uyarınca tacirler "bu Kanun hükümleri uyarınca" ticari defterleri tutmakla yükümlüdür¹. Tacirin defter tutma yükümünün "bu Kanun hükümleri uyarınca" yerine getirilmesini öngören ifade TBMM genel kurulunda yapılan önerge ile eklenmiştir. Bu değişiklikteki amaç ticari defterlerin TTK düzenlemelerine ve m. 64'de yapılan atf sebebiyle dolayısıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun düzenlemelerine göre tutulacağı göre tutulmasının sağlanmasıydı². Yine yapılan bu ekleme ile Vergi Usul Kanunu ile diğer vergi mevzuatının defterlerin tutuluşuna ilişkin bir etkisinin bulunmayacağı ortaya konulmak istenmişti. Bu sayede ticari defterler TTK ve TMS'ye uygun tutulacak; Vergi Usul Kanununun ticari defterlere ilişkin hükümleri ise sadece vergi ile ilgili olarak uygulanacaktı³. Ancak aşağıda da görüleceği üzere 6335 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik neticesinde tacirlerin defterlerini TMS'ye uygun tutmasına ilişkin yükümlülük kaldırılmıştır. TMS'ye uyma yükümlülüğünün kaldırılmasının ötesinde ve m. 64 (5) ile TTK uyarınca defter tutmakla yükümlü olan kişilerin aynı zamanda VUK'a uymalarının zorunlu olduğu da ayrıca ve açıkça belirtilmiştir. Bu değişikliklerin neticesinde madde gerekçesinde yer alan⁴;

¹ TTK m. 87 uyarınca sorumluluğun başlangıç tarihi ticaret siciline tescil yükümlülüğünün olduğu an olarak kabul edilmiştir; **KAYAR** İsmail, "Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Ticaret Sicili, Ticari Defterler ve Cari Hesap Hükümlerinin Değerlendirilmesi, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı II, S. 1, s. 353-369, s. 376, Yazar defter tutma yükümlülüğünün hangi anda başladığına ilişkin bir netlik bulunmadığını belirtmektedir. Zira tacirin ticari işletmesinin tescilini talep etmesi için 15 günlük süre bulunmaktadır. Yazar defter tutma yükümlülüğünün birinci gün mü yoksa onbeşinci gün mü başlayacağı konusunda netlik olmadığını ifade etmektedir. Kanatımızca yükümlülük tescili talep için tanınan 15 günlük sürenin başında başlamaktadır.

² Her ne kadar Adalet Önerge gerekçesinde Türkiye Muhasebe Standartlarına uyumdan bahsedilmiş olsa da, 6335 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler neticesinde Ticari Defterlerin Türkiye Muhasebe Standartlarına göre tutulması yükümü kaldırılmıştır.

³ **Adalet Komisyon Raporu**, m.18.

⁴ Gerekçe m.64.

“Muhasebe Vergi Usul Kanununa ve vergi mevzuatına göre tutulamaz. Muhasebe vergi için tutulmaz. Vergi verilerini ve sonuçlarını bu suretle tutulan muhasebeye dayandırır.”

ifadelerinin aksi bir yöne gidilerek vergi muhasebesinin uygulandığı 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (ETTK) dönemine geri dönüş yapılmıştır⁵. Uygulamada hali hazırda defterler VUK’a uygun tutulmaya devam edilmektedir. Bu durumda vergi hukukunun ticari bilanço üzerindeki baskısını ortadan kaldırılması amacına⁶ yönelik düzenlemelerden vazgeçilmiş olduğu sonucuna varılmaktadır.

B. Ticari Defterlere İlişkin Hükümler

Ticari defter tutmaya ilişkin detaylı hükümler ise “Ticari İşletme” başlıklı birinci kitabının “Ticari Defterler” başlıklı 5. Kısımında 66 ila 86. maddeleri arasında toplam 25 maddede düzenlenmiştir. Ticari defterler ETTK 66. İla 86 maddeleri arasında 21 maddede düzenlenmekteydi. Ancak ETTK’da yer alan 10 madde 6102 sayılı TTK’ya alınmamış, 17 yeni madde eklenmiş ve netice itibariyle bu kısım neredeyse tamamen yenilenmiştir⁷. Bu şekilde, ticari defterler TTK’da en çok yenilik getirilen kurum olmuştur. Ayrıca belirtmek gerekir ki, ticari defterler 6335 sayılı Kanun ile de birçok değişikliğe uğramıştır. Bu tebliğde TTK ile getirilen temel değişiklikler sekiz başlık altında temel hatlarıyla ele alınacaktır.

II. TTK İLE GETİRİLEN TEMEL DEĞİŞİKLİKLER

A. TACİRLERİN DEFTERLERİNİ TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE TUTMA ZORUNLULUĞU

6335 sayılı Kanun ile getirilen değişikliklerin öncesinde, TTK m. 64 (1) ’de yer alan;

“Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve 88 inci madde hükümleri başta olmak üzere bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır”

hükmünde tacirlerin TMS’ye uygun defter tutma yükümü yer almaktaydı. TTK m. 88’in eski metninde ve gerekçenin çeşitli maddelerinde ise sürekli olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UFRS) yansıtır şekilde hazırlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) atıf yapılmakta ve bu şekilde tacirlerin uluslararası standartlara uygunluğunun temini amaçlanmaktaydı⁸. Nitekim, UFRS ile uyumlu olduğu ifade edilen TMS, UFRS’nin tercümesidir.

⁵ POROY/YASAMAN, Ticari İşletme Hukuku, İstanbul 2012, §243.

⁶ TEKİNALP Ünal, Türk Ticaret Hukukunda Küresel Bir Açılım: IFRS/TMS-TFRS, BATİDER, Yıl 2007, C. XXXIV S.2, s. 33-67, s.57; KENDİGELEN Abuzer, Yeni Türk Ticaret Kanunu, Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler (2. Bası), İstanbul 2012, s. 88.

⁷ KENDİGELEN, (2. Bası) s. 87.

⁸ 6335 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerden önce m. 88 hükmü şu şekildeydi; “ (1) 64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tâbi gerçek ve tüzel kişiler gerek ticarî defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. 514 ilâ 528 inci maddeler ile Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır.

(2) Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına tam uyumlu olacak şekilde, yalnız Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenir ve yayımlanır.

6335 sayılı Kanun ile getirilen değişikliklerin öncesinde defterlerin TMS ve dolayısıyla UFRS'ye uyumlu olarak tutulması amaçlanırken, 6335 sayılı Kanun ile TTK m. 64'te yer alan bu düzenleme kaldırılmıştır. Hükümün yeni hali 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". Görüldüğü üzere yeni metinde TMS'ye yapılan atıf çıkarılmıştır⁹.

Bu şekilde tacirlerin defterlerini TMS'ye uygun tutmasına ilişkin yükümlülük kaldırılmış; ancak aynı yükümlülük geçici madde 1 ile şirketler için düzenlenmiştir. Geçici madde 1'de yapılan ayrımlar dikkate alınırca üç farklı şirket grubunun üç farklı kurallar grubunu uygulamakla yükümlü olduğu anlaşılmaktadır:

Öncelikle 1534/b, c, d, e'de sayılan şirketler TMS/TFRS'den oluşan TMS'yi **zorunlu olarak** uygulamakla yükümlüdür¹⁰. Bu şirketler şunlardır:

i. Sermaye Piyasası Kanununa göre, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları bor-sada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler,

ii. Bankacılık Kanununun 3 üncü maddesinde tanımlanan bankalar ile bağlı ortaklıkları,

iii. 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu'nda tanımlanan sigorta ve reasürans şirketleri,

iv. 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu'nda tanımlanan emeklilik şirketleri,

Bu sayılan şirketlerin dışında şirketler iradi olarak TMS'yi uygulamayı tercih edebilir.

İkinci olarak,

i. Zorunlu olarak TMS'yi uygulaması gerekmeyen ve işletme yönetiminde yer almayan işletme sahipleri, işletmeye borç verenler ve kredi derecelendirme kuruluşları gibi dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo düzenleyen işletmeler ile,

ii. TMS/TFRS'yi uygulamayı tercih eden KOBİ tanımındaki işletmelerden tekrar KOBİ/TFRS¹¹ uygulamasına dönmek isteyen işletmeler.

(3) Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hâllerde özel ve istisnâ standartlar konulabilir; bunları uygulayanlar, söz konusu durumu finansal tablo dipnotlarında açıklarlar.

(4) Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun onayını almak 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."

⁹ KAYAR, s. 372; Yazar, tasarı bakımından TMS'nin önemini vurgularken bu standartların kanun hükümlerinden daha öne konulduğunun anlaşıldığını ve TMS'nin üstünde ise UFRS'nin bulunduğunu ifade etmektedir.

¹⁰ Münferit ve Konsolide Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanmasına İlişkin Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Kararı (RG, 17 Kasım 2012 – 28470), Kanunun 1534 üncü maddesinin ikinci fıkrasında sayılan şirketlerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamasına karar verilmiştir.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için belirlenen standartlar ve diğer düzenlemeleri uygulamakla yükümlüdür.

Son olarak Geçici madde 1 (4) uyarınca Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar itibarıyla Türkiye Muhasebe Standartlarından muaf olacakları tespit etmeye veya bunlar için ayrı düzenlemeler yapmaya yetkilidir. Bir başka deyişle, Kurum tarafından belirlenecek nitelikteki şirketler, bu niteliklerine uygun kurallara uymakla yükümlü yahut bu kurallardan tamamen muaf olabilirler.

Bu sınıflandırma ve düzenlenmenin haricinde halka açık/kapalı anonim şirketler bakımından bir ayırım yapılmamıştır. UFRS'nin temel amaçlarından biri¹² yatırımcıyı bilgilendirerek korumak olduğundan ve yatırımcı ise hisseleri işlem gören şirketlerde bulunduğundan TTK'da da bu ayırım yapılmaması eleştirilmiştir. Bu eleştiriye karşın UFRS'nin tek gayesinin ve kullanım sebebinin yatırımcıyı korumak olmaması sebebi ile alacaklılar ve özellikle Türkiye'de şirketlere ortak olarak girmeyi planlayan yatırımcılar dikkate alınarak kapalı şirketler istisna tutulmamıştır.

Yukarıda görüldüğü üzere çeşitli şirket gruplarının uyması gereken *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)*, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunca geliştirilen ve halka açık şirketlerin finansal açıklamaları için evrensel hale gelmiş olan muhasebe standartlarıdır. Yaklaşık 120 ülke borsaya kote şirketler için UFRS zorunluluğu getirmişken; 90 ülke ise Kurul tarafından düzenlendiği şekilde tamamen UFRS'yi ve denetim raporlarının bu standartlara uygunluğunun gerekliliğini kabul etmiştir¹³. Tüm büyük ekonomiler yakın zamanda UFRS'nin benimsemesi veya UFRS'ye uyum için zaman çizelgeleri kabul etmişlerdir. UFRS dönüşümü sadece Türkiye'de yahut AB'de gerçekleştirilen bir dönüşüm değildir. Şu anda dünyada 100 den fazla ülke UFRS dönüşümünü tamamlanmış ya da tamamlamak üzeredir.

Türkiye'de de bu dönüşüm yeni TTK ile tamamlanmak istenmektedir. Her ne kadar tacirlerin defterlerini TMS'ye uygun olarak tutmalarını ilişkin yükümlülük kaldırılmış olsa da, gerçek ve tüzel kişi tacirler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken TMS'ye uymak zorundadırlar. Bu zorunluluk sebebiyle, yükümlülüğün tam olarak kaldırıldığı söylenemez¹⁴.

TMS, UFRS'de yer alan kavramsal çerçeve, standartlar, yorumlardan oluşan üçlü yapıyı aynen benimsemiştir. Bu üçlü yapı m. 88'de de yansıtılmıştır. Yorumlar, hem standartların hem de kavramsal çerçevenin ayrılmaz parçalarıdır¹⁵. Hüküm uyarınca, münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan TMS, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır. UFRS'den farklı olarak kavramsal çerçeve dahil her unsur m. 88'de anılmış ve uygulanmalarına ilişkin yasal dayanak oluşturulmuştur¹⁶.

¹¹ Geçici madde 1 (1) (b) de yer alan ve KOBİ/TFRS'yi TMS'nin bir parçası olarak tanımlayan hükmün kaldırılmasına rağmen yeni madde metninde KOBİ/TFRS'si ifadesinin yer alması hatalı olmuştur. Burada KOBİ/TFRS'si yerine "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için belirlenen standartlar ve diğer düzenlemeler" ifadesi yer almalıdır.

¹² **TEKİNALP**, s. 38 vd.

¹³ http://www.ifrs.com/ifrs_faqs.html#ftnt1, (Erişim 01.11.2012).

¹⁴ **KENDİGELEN**, (2. Bası) s. 88.

¹⁵ **TEKİNALP**, s. 39

¹⁶ **TEKİNALP**, s. 38.

UFRS'nin tercümesi olan TMS 6335 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik neticesinde TTK m. 88 (1) uyarınca, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (Kurum) tarafından yayımlanacaktır¹⁷.

B. TİCARİ DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜSÜ

ETTK m. 66'da yer alan gerçek kişi tacir (b.1) ile tüzel kişi tacirlerin (b.2) tutmak zorunda oldukları defterler arasında fark yaratan anlayış terk edilmiştir.

Yüküm tacir sıfatını kazanma, tacir sayılma ve tacir gibi sorumlu olma tarihten veya anından itibaren başlar (TTK m. 87) ve tacir sıfatın, taçir gibi sayılma ve tacir gibi sorumlu olma konusunun son bulmasına kadar devam eder¹⁸.

Tacir tüzel kişi ise, defter tutma sorumlusu yöneticiler/yönetim kuruluna ait olacaktır¹⁹. Bu sorumluluk yöneticilerin/yönetim kurulunun bu görevi bizzat yapmasını gerektirmez ancak üçüncü kişilere tevdi halinde dahi sorumluluklarının devam edeceğini gösterir. Defter tutulması, kişiye bağlı bir görev yahut yetki deęildir²⁰.

C. TİCARİ DEFTER TUTMA SİSTEMİ

Tacirler ETTK m. 66'da sayılan defterler yanında işletmesinin mahiyet ve öneminin gerektirdiği defterleri de tutmakla yükümlüydü. Bu hüküm sebebiyle ETTK'da karma sistemin kabul edildiği ifade edilmekteydi²¹. Yani hem yasal olarak ismen gösterilen mecburi defterler hem de işletmenin öneminin gerektirdiği defterler tutulmak zorundaydı.

6335 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler öncesi TTK m. 64 (5) 'te yer alan;

“Yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterler Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından bir tebliğ ile belirlenir”

hükümü ile karma sistem terk edilmiş ve mecburi defterleri tutma sistemi benimsenmişti. Zira Kanun tutulması gereken defterleri saymakta ve buna ek defterlerin TMSK tarafından çıkartılacak tebliğde sayılacağını belirtmekteydi. Mevcut durumda ise tacirin tutmakla yükümlü olduğu defterler sayılmamış ve böyle bir görev Kurum'a da verilmemiştir. Bu durumda tacirlerin tutmakla zorunda oldukları defterler TTK m. 64 (5)'in atfıyla VUK çerçevesinde belirlenecektir. Tacirlerin muhasebe ile ilgili defterlerden m. 64 (3)'de sayılanlar dışında tutacağı defterler VUK'ca belirlenecektir²².

¹⁷ Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (S.660) m. 9 (a) uyarınca Kurum'un görevleri arasında, “Tabi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olanlara ait finansal tabloların; ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını sağlamak amacıyla, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak” yer almaktadır.

¹⁸ Saklama yükümlülüğü ise ve 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 ve on yıl sürer (TTK m. 82 (5)).

¹⁹ Gerekçe m. 66.

²⁰ KARAHAN Sami, Ticari İşletme Hukuku, Konya 2012, s. 293.

²¹ ARKAN Sabih, Ticari İşletme Hukuku Ankara 2011, s.336.

²² KENDİGELEN, (2. Bası) s. 89.

D. TİCARİ DEFTER OLARAK KABUL EDİLEN DEFTERLERİN KAPSAMI GENİŞLETİLMİŞTİR.

TTK m. 64 (4)'de pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler de ticari defter olarak tanımlanmış ve bu şekilde ticari defter olarak kabul edilen defterlerin kapsamı genişletilmiştir. Görüldüğü üzere TTK bu hükümler ticari defterler arasında işletmenin muhasebesiyle ilgili olan ve olmayan defterler arasında bir ayırım yapmıştır. Yevmiye defteri, envanter ve defteri kebir işletmenin muhasebesine ilişkin defterlerken; m. 64 (4) sayılan defterler muhasebeye ilişkin olmayan defterlerdir²³.

Muhasebeye ilişkin olmayan defterlerin de ticari defter olarak sayılmasındaki amaç aşağıda görüleceği üzere bu defterlerin de kapanış onayına tabi olmalarını sağlamaktır²⁴.

E. AÇILIŞ KAPANIŞ ONAYLARI

ETTK'da açılış onayı yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, karar defterleri ve işletme defteri için zorunlu kılındığı halde, kapanış onayı sadece yevmiye defteri ile envanter defteri için öngörülmüştü.

6335 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerden önce TTK m. 64 (3) hükmü şu şekildeydi;

“Ticari defterler, açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanır. Kapanış onayları, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılır. Şirketlerin kuruluşunda defterlerin açılışı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hâllerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağı Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca bir tebliğle belirlenir”

Bu hüküm ile tüm ticari defterlerin açılış ve kapanış onayına tabi oldukları düzenlenmektedir. Onay yetkisi genel olarak noterlere verilmekle birlikte, şirketlerin kuruluşunda defterlerin açılış yetkisi noterlerle birlikte kuruluştaki kolaylık sağlamak amacıyla ticaret sicili müdürlüklerine de tanınmıştır²⁵.

Bu hükmü ticari defterlerin kapsamı ile birlikte değerlendirdiğimizde pay defteri, müzakere defteri gibi defterlerin de açılış kapanış onayına tabi tutulduğunu görmekteydi. Gerekeçde bu düzenlemenin amacı ise Türkiye’de oldukça yaygın olan çift defter uygulamasının önüne geçilmek olarak ifade edilmiştir. Gerekeçde bu uygulamanın sadece anılan muhasebe defterlerinde değil yönetim kurulu karar defterlerinde de sıklıkla yaşandığı ifade edilmektedir²⁶.

6335 sayılı yapılan değişiklikten sonra ise, fiziki ortamda tutulan yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri ile pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defterinin açılış onaylarının, kuruluş sırasında ve kullanılmaya başlanmadan önce noter tarafından yapılacağı öngörülmüştür. Diğer bir deyişle açılış onayı “tüm ticari defterler” bakımından değil ancak sayılanlar için öngörülmüştür.

Kapanış onayı ise sadece yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defteri için düzenlenmiş olup, bu onay izleyen faaliyet döneminin üçüncü ayının sonuna kadar notere yaptırılır.

²³ POROY/YASAMAN, s. 224.

²⁴ Gerekeç m. 64.

²⁵ Gerekeç m. 64.

²⁶ Gerekeç m. 64.

Görüldüğü üzere kanun koyucu çift defter uygulamasını engellemek amacıyla öngördüğü kapanış onayı yevmiye defteri ve yönetim kurulu karar defteri dışındaki defterler için zorunlu tutmamıştır.

Kapanış onayı için 6335 sayılı Kanun öncesinde kanunda yer alan altı aylık süre ise üç ay olarak değiştirilmiştir. Bu sürenin uzun tutulmasının amacı sıkışıklığa yol açmamak olarak belirtilmiş olsa da, özellikle şirket genel kurullarının ilk üç ayda yapılması zorunluluğu karşısında verilen süre eleştirilmekteydi²⁷. Gerekçe de belirtilmemiş olsa da bu eleştirilerin dikkate alınarak sürenin üç ay olarak değiştirildiği söylenebilir. Halbuki ülkemizde şirket genel kurullarının ilk üç ay içinde yapıldığına sıkça rastlanılmamaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken kanuni yükümlülüklerle uyarak ilk üç ay içinde genel kurul yapacak şirketlerin defter tasdiklerinin aranmasının gerekmesidir. Her halükarda, 6335 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sayesinde, anılan kanuni süreler içinde uyum sağlanmıştır.

F. TİCARİ DEFTERLERİN ELEKTRONİK ORTAMDA TUTULMASI

TTK m. 65 (4) uyarınca defterlerin ve gerekli diğer kayıtların, elektronik ortamda tutulması mümkün kılınmıştır. 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.

6335 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerden önce elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağına 6102 sayılı TTK'da değinilmemiş, bu hususların tebliğle belirlenmesi öngörülmüştü.

6335 sayılı Kanun ile m. 64 (3)'e yapılan ekleme ile, ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması hâlinde bu defterlerin açılışlarında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanışında noter onayı aranmayacağı belirtilmiştir. Defterlerin tutulma şekli ve esasları ise yine Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca²⁸ müştereken çıkarılan tebliğle belirlenir.

G. TİCARİ DEFTERLERİN SAKLANMASI VE İBRAZİ

Ticari defterlerin saklanması ve ibrazı konusu TTK'da ETTK'ya benzer ancak daha detaylı bir biçimde düzenlenmiştir. Düzenleme TTK m. 82-88 arasında yer almaktadır. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun yetkisini düzenleyen 88. madde dışında 6335 sayılı Kanun ile bu konuya ilişkin bir değişiklik yapılmamıştır.

1. Ticari Defterlerin Saklanması

Her tacir, ölümü halinde mirasçılarını ve ticareti terk etmesi halinde kendisi defter ve kağıtları saklamakla yükümlüdür. ETTK m. 68 uyarınca ticari defterlerin saklanması yükümü ticari defter tutma yükümlüsü olarak gösterilmekteyken TTK m. 82 saklama yükümlüsünü "her tacir" ifadesiyle belirtmiştir. Şüphesiz tacirlerle birlikte defter tutma yükümlüsü olan, tacir gibi sorumlu olanlar ile tacir sayılanlar da ticari defterleri saklamakla yükümlü olacaklardır.

²⁷ KENDİGELEN Abuzer, Yeni Türk Ticaret Kanunu, Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler (1. Bası), İstanbul 2011, (2011), s. 90.

²⁸ Vergi hukukunun ve denetiminin ticari defterler üzerindeki etkisi bu düzenlemede de Maliye Bakanlığının eklemesiyle hissedilmektedir.

TTK m. 82’de tacir tarafından saklanılacak belgeler tek tek sayılmıştır:

“*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.”*

Sayılan tüm bu belgelerin de ticari defterlerle beraber saklanacağına öngörülmüş olması tacirler bakımından saklama yükümünün kapsamı hem netleştirilmiş hem de oldukça genişletmiştir²⁹.

Saklanacak defterler bu şekilde sıralandıktan sonra kanun ticari mektupları “bir ticari işe ilişkin tüm yazışmalar” olarak tanımlayarak bu konudaki tereddütleri gidermiştir.

Detaylı olarak sayılan bu defter ve belgelerin saklanması elektronik ortamda saklanması imkanının tanınması ve belgelerin elektronik ortamda hangi koşullarda saklanabileceğinin düzenlenmesi ile mümkün kılınmıştır (m. 82 (3) a/b).

Saklama süresi ise Tasarıda beş yıl iken, Adalet Komisyonu bu süreyi ETTK’da olduğu üzere yine 10 yıla çıkartmıştır³⁰. Bu değişikliğin sebebi “*uygulamada diğer kanunlarda bulunan zamanaşımı sürelerinden dolayı defter ve belgelere dayalı usulsüzlüklerin (zimmet, emniyeti suiistimal vb.) tespit edilebilmesi*” olarak gösterilmiştir³¹. aklama 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 belgeler, mirasın resmi tasfiyesi ve tüzel kişiliğin sona ermesi halinde sulh mahkemesince saklanır. ETTK uyarınca komandit ve kolektif şirketlerin sona ermesi halinde ticari defterlerin için mahkeme tarafından ortaklardan birine yahut notere, diğer şirketler içinse yine notere tevdi olunacağı düzenlenmiştir.

²⁹ **YASAN** Mustafa, Zayi Belgesinin Temini İçin Gerekli Olan Koşulların 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Hükümleri İle Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi, BATİDER 2011, C. XXVII, S.2, s. 51-120, s. 68.

³⁰ İsviçre Borçlar Kanunu m. 962’de de 10 yıllık saklama süresi kabul edilmiş olup, bu süre son kaydın yapıldığı, muhasebe belgesinin oluşturulduğu veya yazışmaların alındığı yahut gönderildiği faaliyet yılının sona ermesi ile başlar; **ŞENER** Oruç Hami, Ticari Defterlerin Ve Belgelerin Saklanması, Zıyay, Zayi Belgesi, Böyle Bir Belgenin Alınması ve Alınmamasının Hüküm ve Sonuçları, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 6, Sayı: 1, 2004, s.233-294, s.240, Alman hukukunda ticari defterler, envanter, açılış bilançoları, yıllık gelir tabloları, faaliyet raporları, konsolide gelir tabloları, konsolide faaliyet raporları ve bu belgelerin anlaşılması için gerekli olan çalışma talimatları ve diğer işletme ile ilgili belgeler 10 yıl (HGB § 257/IV ve I, b. 1) ; ticari mektupların suretleri ise altı yıl süreyle saklanmak zorundadır (HGB § 257/IV ve I, b. 2-3 ve 4).

³¹ Adalet Komisyon Raporu, m. 82.

2. Ticari Defterlerin Ziyai ve İptali

Ziya ve iptale ilişkin olarak TTK m. 88 (6), ziya hallerine gösterilen örneklere hırsızlığı eklemiştir. Yapılan bu ekleme ile doktrinde yapılan tartışmalara bir son verilmiştir. TTK'nın bu hükmü Yargıtay kararları ile uyumludur³². Ancak afet hallerinin dışında sadece hırsızlığın tahdidi olarak belirtilmiş olması ve burumun dolandırıcılığı dışarıda bırakacağı eleştirilmektedir³³.

HMK m. 382'de "*Ticari defterlerin ziyai hâlinde belge verilmesi*" bir çekişmesiz yargı işi olarak nitelendirilirken, TTK m. 88 (6) 'da terminolojik açıdan isabetsiz olarak ziya davasının hasımsız açılabilceği belirtilmiştir³⁴.

ETTK m.68/IV'de yer alan ve mahkemeden ziya belgesi alınmaması halinde tacirin defterlerini ibrazdan kaçınmış sayılacağına ilişkin hüküm TTK'da bulunmamaktadır. Her ne kadar TTK'da ispata ilişkin hükümlerin çıkarılmış olsa da HMK'da ispata ilişkin hükümler bulunmaktadır. Hatta TTK m. 562 m. 86 uyarınca³⁵ ibrazdan kaçınmaya ilişkin cezai yaptırım öngörmektedir. Ayrıca HMK 222/V ispat bakımından ibrazdan kaçınmaya ilişkin sonuçları düzenlemektedir. Bu hükümlerin varlığı ziya belgesi almamanın sonucu olarak "ibrazdan kaçınmanın" tanımlanmasını gerektirmektedir.

3. Defterlerin İbrazi ve Teslimine İlişkin Hükümler

TTK m. 83 (1)'de mahkemenin yabancı gerçek ve tüzel kişilerin defter teslimine karar verme yetkisini düzenlemektedir. Bu yetki mehaz HGB'de bulunmamaktadır. Bu konuda "Hukuki veya Ticari Konularda Yabancı Ülkelerde Delil Sağlanması Hakkında Sözleşme", "Adli Yardım Taleplerinin İletilmesine İlişkin Avrupa Sözleşmesi", "Hukuk Usulüne Dair Sözleşme Gibi Sözleşmeler" bulunmaktadır. Bu sözleşmeler dışında herhangi uygulanabilecek bir yaptırım ile desteklenmemiş bir şekilde anılan hükmün TTK'da yer alması ile amaçlanan fayda anlaşılamamıştır.

Yeni düzenleme ile hukuki uyumsuzlukta ticari defter ibraz edilmişse defterin ilgili kısımları tarafların katılımıyla inceleneceği de vurgulanmıştır.

Ticari defterlerin teslimi eskiden sadece miras, şirket ve iflas işlerinde mümkünken; TTK m. 85 uyarınca "malvarlığı hukukuna ilişkin davalarda" teslimin mümkün olduğu belirtilmiş ve bu tip davalara sınırlı olmayacak şekilde miras mal ortaklığı ve şirket tasfiyesi örnek verilmiştir. Tacirin malvarlığı hukuku ile ilgili olmayan davasının yok denecek kadar az olduğundan³⁶, ETTK'da kabul edilmiş olan sınırlı halde teslim ilkesinden vazgeçilmiştir.

TTK defter ve belgelerin görüntü ve veri taşıyıcılarında saklanması mümkün kıldığından bu vasıtalar ile ibrazın nasıl gerçekleşeceğini de m. 86'da düzenlenmiştir. Bu hüküm uyarınca görüntü ve veri taşıyıcılarını ibraz eden okunması için gereken vasıtaların masraflarına katlanır ve bunların okunabilmesini sağlar.

³² Hırsızlığın ETTK döneminde zayı sayılma hali olarak kabulüne ilişkin yargı kararları ve eleştirisi için bkz. **KARAHAN**, s. 308 vd.; **ŞENER**, 252 vd.; **YASAN**, s.99 vd.; Kanaatimizce, TTK döneminde dahi her hırsızlık vakası ziya hali teşkil etmemeli, zayı olmaya ilişkin tüm koşulların (haricilik, kaçınılmazlık ve öngörülmezlik ve uygun illiyet bağının) bulunması gereklidir.

³³ **YASAN**, s. 109.

³⁴ **KENDİGELEN**, (2. Bası) s. 94.

³⁵ TTK m. 562 uyarınca, m.86'ya göre belgeleri ibraz etmeyenler, dörtbin Türk Lirası idari para cezasıyla cezalandırılır. TTK m. 86, görüntü ve veri taşıyıcılara aktarılmış belgelerin ibrazına ilişkindir. Halbuki kanaatimizce burada amaçlanan hukuki uyumsuzluklarda ibraz (TTK m.83) yükümlülüğüne uymamanın cezai yaptırımının düzenlenmesidir. Ancak mevcut durumda sadece m. 86'ya aykırılık cezai yaptırıma tabi olacaktır.

³⁶ **KAYAR**, s.376.

4. Cezai Sorumluluk

Öncelikle belirtmek gerekir ki, cezai sorumluluk başlıklı 12. Bölüm Anonim Şirketler kısmında yer almakta; ancak sadece anonim şirketler ilişkin suç ve cezaları düzenlemektedir.

TTK m. 562 uyarınca;

a) Ticari defter tutmaya yilişkin m.64 c. 1, 2, 3'deki yükümlülükleri yerine getirmeyenler;

b) m. 64 uyarınca belgelerin kopyasını sağlamayanlar,

c) m. 64 uyarınca gerekli açılış ve kapanış onaylarını yaptırmayanlar,

d) m.65'e uygun olarak defterlerini tutmayanlar,

e) m. 66'ya aykırı olarak envanter çıkaranlar,

f) m.86'ya göre belgeleri ibraz etmeyenler³⁷,

dörtbin Türk Lirası idari para cezasıyla cezalandırılır.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun yetkisini düzenleyen m. 88'e aykırı hareket edenler dörtbin Türk Lirası idari para cezasıyla cezalandırılır.

6335 sayılı Kanun ile maddeye konu suç ve cezalar orantılılık ilkesi çerçevesinde yeniden düzenlenmiştir³⁸.

H.HMK 222 ve TİCARİ DEFTERLE İSPAT

Ticari defterlerle ispat konusu ETTK m.82-86 ve 1465'de yer almaktaydı. TTK'da ise ticari defterlerle ispata ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu tercihin sebebi, genel gerekçede³⁹ şu şekilde ortaya konmuştur;

“Artık pek çok ülkenin kanununda yer almayan ve ispat hukukunun ilkeleriyle de pek bağdaşmayan ticari defterlerle ispat usulüne son verilmiştir. Ticari defterler doğal olarak mahkemenin takdirine bağlı delil olma niteliklerini korumaktadır.”

Görüldüğü üzere ticari defterlerle ispata ilişkin hükümlerin TTK'da yer almasının sebebi, bu hükümlerin TTK'da bulunmasındansa usul kanununda yer almasının daha doğru olacağını düşünülmesi değildir. Gerekçeden de açıkça anlaşılacağı üzere amaçlanan bu hükümlerin tamamen kaldırılmasıdır.

Ancak TTK hazırlık çalışmaları ile eşzamanlı olarak devam eden HMK çalışmalarında aksi görüş benimsenmiş ve kanun koyucunun da iradesiyle TTK'dan çıkarılan ticari defterlerle ispata ilişkin hükümler HMK'da yer bulmuşlardır. HMK Adalet Komisyon Raporu'nda bu durum şu şekilde açıklanmaktadır;

“Tasarıya, 225. maddesinden sonra gelmek üzere ticari defterlerin ibrazı ve delil olması ile ilgili olarak aşağıdaki gerekçelerle verilen önerge komisyonumuzca kabul edilmiş ve söz konusu madde, tasarıya yeni 228. madde olarak eklenmiştir. Türk Ticaret Kanunu'nun ticari defterlerle ispat konusunu düzenleyen 80. ile 86. maddeleri modern kanunlarda benzer hükümler yer almadığı gerekçesiyle Türk Ticaret Kanunu Tasarısına alınmamıştır.

Bu durum uygulamada önemli bir sakınca yaratacaktır... ticari defterlerle ispata ilişkin hükümlerin yürürlükten kaldırılması önemli bir boşluğa yol açacaktır. Bu nedenle, Türk Ticaret Kanunundaki yerleşmiş ve yaygın uygulaması olan ticari defter-

³⁷ bkz. dn. 35'de yapılan açıklamalar.

³⁸ 6335 sayılı Kanun ile Yapılan Değişikliklerin Gerekçesi m. 562.

³⁹ Genel Gerekçe, §110.

lerle ispat hükümlerinin yeni usul kanunumuza alınması ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu Tasarısında muhafaza edilmesi gerekmiştir”.

HMK’ya ticari defterlerle ispata ilişkin hükümlerin alınmasındaki amaç senetle ispat mecburiyetini yumuşatmaktır.

Budak’a göre şahitle ispat yasağı ve senetle ispat mecburiyetinin ülkemizde uygulanabiliyor olmasının sebebi ticari davalarda kullanılan özel ispat kurallarıdır⁴⁰. Senetle ispat mecburiyetinin uygulandığı Türk hukukunda ticari defterlerle ispata ilişkin kurallar senetle ispat mecburiyetinin katılığını yumuşatmakta ve geniş bir uygulama alanı bulmaktadır⁴¹.

Ticari defterlerle ispata ilişkin hükümlerin HMK’ya alınmasının bir diğer gerekçesi ise, ticari defterlerle ispata ilişkin hükümlerin yürürlükten kaldırılması önemli bir boşluğa yol açacak olmasıdır⁴².

Ayrıca ticari defterle ispatın maddi hukuktan ziyade değil de usuli nitelik taşıması sebebiyle bu hükümlerin HMK da yer alması uygun bulunmuştur.

HMK m. 222 uyarınca

“ (1) Mahkeme, ticarî davalarda tarafların ticarî defterlerinin ibrazına kendiliğinden veya taraflardan birinin talebi üzerine karar verebilir.

(2) Ticarî defterlerin, ticarî davalarda delil olarak kabul edilebilmesi için, kanuna göre eksiksiz ve usulüne uygun olarak tutulmuş, açılış ve kapanış onayları yapılmış ve defter kayıtlarının birbirini doğrulamış olması şarttır.

(3) İkinci fıkrada belirtilen şartlara uygun olarak tutulan ticarî defter kayıtlarının sahibi ve halefleri lehine delil olarak kabul edilebilmesi için, diğer tarafın aynı şartlara uygun olarak tutulmuş ticarî defterlerindeki kayıtların bunlara aykırı olmaması veya ilgili hususta hiç bir kayıt içermemesi yahut defter kayıtlarının aksinin senet veya diğer kesin delillerle ispatlanmamış olması gerekir. Bu şartlara uygun olarak tutulan defterlerdeki sahibi lehine ve aleyhine olan kayıtlar birbirinden ayrılamaz.

(4) Açılış veya kapanış onayları bulunmayan ve içerdiği kayıtlar birbirini doğrulamayan ticarî defter kayıtları, sahibi aleyhine delil olur.

(5) Taraflardan biri tacir olmasa dahi, tacir olan diğer tarafın ticarî defterlerindeki kayıtları kabul edeceğini belirtir, ancak, karşı taraf defterlerini ibrazdan kaçınırsa, ibrazı talep eden taraf iddiasını ispat etmiş sayılır.”

HMK m.222 (1), ETTK m. 80 ve TTK m.83’de de yer alan ibraz mükellefiyetini düzenlemektedir. ETTK m. 82’de yer alan “ ticari işlerden dolayı tacir sıfatını haiz olan kimseler arasında çıkan ihtilaflarda ticari defterler delil olur” ifadesi HMK m.222’de yer almamaktadır. Bunun yerine ticari davalarda mahkemelerin ticari defterlerin ibrazına kendiliğinden veya talep üzerine karar verebileceği düzenlenmiştir.

Ticari defterlerin sahibi lehine delil oluşturabilmesi için her iki tarafın da tacir olma şartı hükümdede açıkça ifade edilmemektedir⁴³. Ancak HMK m. 222 (5)’in yorumundan bu taraflardan ikisinin de tacir olmasının gerektiği çıkarılabilir.

⁴⁰ **BUDAK** Ali Cem, Ticari Defterlerle İspat Usulü Kaldırılmamalıdır, YÜHFD 2005, C.2, S.1, s.511-521, s. 512 vd.

⁴¹ **PEKCANİTEZ** Hakan/**ATALAY** Oğuz/**ÖZEKES** Muhammet, Medenî Usul Hukuku, Ankara 2011, s. 493.

⁴² **KARSLI** Abdurrahim, Medeni Muhakeme Hukuku Ders Kitabı, İstanbul 2011, s.487.

⁴³ **ARKAN**, s. 349; Yazar, ticari defterlerin sahibi lehine delil teşkil edebilmesi için her iki tarafın da tacir olmasının gerektiğinin HMK m. 222 (3) ’ten anlaşıldığını savunmaktadır. Ancak HMK m. 222 (3) ’ün, ticari defterle ispatlanmak istenen hususun karşı tarafın senet yahut diğer kesin delillerle çürütmesi ihtimalini de öngörmesi sebebiyle madde bu konuda netlik taşıma-

Yine ticari defterlerin sahibi lehine delil olabilmesi için, uyuşmazlığın her ikitarafın da defterlerine geçirmesi gereken bir ticari işten kaynaklanması şartı da HMK m. 222'de yer almamaktadır. Halbuki bu durum medeni usul hukukundaki tarafların eşitliği ilkesinin de bir gereğidir⁴⁴.

HMK 222 (2) uyarınca ticari defterlerin delil olabilmesi için: Kanuna göre tutulmuş, onayların yapılmış, birbirlerini doğrular nitelikte olması aranmaktadır. Burada bahsedilen defterlerin lehe delil teşkil etmesidir. 4. fıkradan da anlaşıldığı üzere bu özellikleri taşımayan defterler dahi aleyhe delil teşkil edecektir.

İspata ilişkin olarak HMK m. 222 ve ETTK m. 85 arasındaki en önemli fark, HMK m. 222 (3) uyarınca, bir defterin lehe delil teşkil edebilmesi için karşı taraf defterlerinde kayıt olmasının yeterli olmasıdır. Şöyle ki, ETTK m. 85 uyarınca,

“Kanuna uygun bir surette tutulan ve birbirini teyit eden ticari defterlerin münderecatı sahibi lehine delil ittihaz olunur; şu kadar ki hasım tarafın keza kanuna uygun surette tutulmuş olan ve birbirlerini teyideden defterleri buna aykırı olur veya bu hususta hiçbir kaydı havi bulunmazsa yahut iddianın dayandığı kaydın aksi, vesika veya diğer muteber delillerle ispat edilirse sözü geçen kaydın ispat kuvveti kalmaz.”

Görüldüğü üzere ETTK'ya göre, taraflardan biri ticari defterinin lehine delil oluşturmasını istiyorsa, karşı taraf defterlerinin onu çürütmemesi gereklidir. Aynı şekilde karşı taraf defterlerinde ispat edilmek istenen konuda hiçbir kayıt yok ise dayatılan defterdeki kayıt ile ispat yapılamaz. Mesela A, ticari defterdeki kayda dayanarak B'ye karşı on bin TL alacağını ispat etmek istemektedir. B'nin ticari defterinde bu konuda hiçbir kayıt yoktur. Zira taraflar arasında böyle bir hukuki ilişki bulunmamaktadır. Sonuç olarak A ticari defterindeki kayda dayanarak iddia ettiği alacağı ispatlayamamıştır.

HMK m. 222 (3)'e göre ise A aynı koşullarda iddiasını ispatlamış sayılır. Zira B'nin defterlerinde hiçbir kaydın bulunmaması karşı tarafın iddiasını ispatlamış sayılması için yeterlidir. Bu hüküm hiçbir ispat ilkesi ile bağdaşmamaktadır ve bu şekilde uygulanması adaletsizliklere yol açacaktır⁴⁵. Büyük bir ihtimalle ETTK'daki hükmün hatalı bir şekilde aktarılmasından doğan bu durum bir an önce hüküm değiştirilerek düzeltilmelidir⁴⁶.

İspata ilişkin olarak değinilmesi gereken bir diğer konu ise, ticari defterlerle ispatın delil niteliğinin ne olduğudur. ETTK m. 82 “Kati Delil” kenar başlığını taşımaktaydı ve defterlerdeki kayıtların aksini ispat edebilmek için muteber delillerin

maktdır; Aynı yönde, **ALTAY S.**Anlam, Ticari Defterlerin İspat Gücüne Özgü Sorunlar, Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Ticari İşletme Hukuku Alanında Getirdiği Yenilikler Sempozyumu, İstanbul 2012, s.100-109, s. 105-106.

⁴⁴ “Bir tacire tacir olmayan bir şahsa karşı iddiasını ticari defterlerle ispat imkanı tanıdığı halde diğer tarafın aynı imkandan yoksun bırakılması iddia ve savunma ilkesine aykırı olacağından ticari defterlerin tacirler arasında lehe delil olacağı kabul edilmiştir. Taraflardan birinin tacir olmaması halinde defterler lehe delil olmaz.” Y. 3. HD, E. 2002/3622, K. 2002/3911, T. 15.4.2002E. 2002/3622, (Kazancı1.11.2012)

⁴⁵ **KURU Baki/BUDAK Ali Cem**, Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun Getirdiği Başlıca Yenilikler, İstanbul Barosu E-Dergisi, 2011/5, s.18, “Bu nedenle, HMK m. 222 (3) metnindeki “veya ilgili hususta hiç bir kayıtaçermemesi” ifadesi en yakın zamanda yapılacak bir kanun değişikliğiyle” düzeltilinceye kadar, bu ifadenin (işin mahiyetine ve Türk Ticaret Kanunu'nun” yürürlükteki hükümlerine de paralel olarak) “veya diğer tarafın ikinci fıkroda belirtilen şekilde tutulmuş defterlerini hiç ibraz etmemesi” şeklinde anlaşılması gerektiği kanısındayım.”.

⁴⁶ **KARAHAN**, s.316; Ayrıca bkz. **KARAHAN Sami**, Yeni Kanuni Düzenlemelerde Ticari Defterlerin Delil Olması, Yaklaşım Dergisi, Ekim 2012, s. 16-19.

gösterilmesi gerekiyordu. Ancak, ticari defterlerin delil niteliği doktrinde tartışılmaktaydı⁴⁷. HMK' da ise ticari defterler için "kesin deliller" tanımlaması yapılmış ve bu tartışma sonlandırılmıştır⁴⁸.

SONUÇ

Bu incelemede TTK ve HMK kapsamında ticari defterlere ilişkin hükümler çerçevesinde dikkat çeken başlıklar temel hatlarıyla ele alınmıştır. İncelenen konular değişikliklerin tamamını içermemekte, dikkat çekici konulara işaret edilmektedir.

Bu açıdan görülmektedir ki, 6102 sayılı TTK'nın gerekçesinden uzaklaşmıştır. Tasarının gerekçesi birçok bakımdan kanun ile zıt olup, kanunun yorumunda kullanılabilecek bir nitelik taşımamaktadır. Bu çelişkinin sebebi 6335 sayılı Kanun ile getirilmiş olan değişikliklerdir. Ne yazık ki, 6335 sayılı Kanunun gerekçesi de yürürlüğe girmesi beklenen bir kanunun hemen öncesinde bu şekilde değiştirilmesine ilişkin doyurucu açıklamalar içermemektedir.

Kanun koyucunun iradesine ilişkin bir başka sıkıntı da yukarıda görüldüğü üzere TTK'da ticari defterlerin ispat vasıtası olarak kaldırılmasına rağmen bu düzenlemelerin çeşitli eksikliklerle ve yanlışlıklarla HMK'ya alınmasıdır. Yine her iki Kanunun Tasarı Gerekçeleri incelendiğinde kanun koyucunun bilinçli tercihler yapmadığı anlaşılmaktadır. Aksi takdirde tamamen zıt gerekçelerle biçimlendirilmiş iki farklı kanunun kabul edilmesi mümkün olmamalıdır.

⁴⁷ ÜLGEN Hüseyin, Ticari Defterlerle İspat, BATİDER, C. IV, S.1, Yıl 1967, s. 86-103, s. 101 vd.;BUDAK, s. 516-517.

⁴⁸ KARSLI, s. 487.