



KADIR HAS ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
ÖZEL HUKUK ANABİLİM DALI

**6100 SAYILI HUKUK MUHAKEMELERİ KANUNU
ÇERÇEVESİNDE TİCARİ DEFTERLERİN İSPAT GÜCÜ**

ALINUR DENGİZ

DANIŞMAN: DR. ÖĞR. ÜYESİ MEHMET ERTAN YARDIM

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İSTANBUL, AĞUSTOS, 2020

**6100 SAYILI HUKUK MUHALEMELERİ KANUNU
ÇERÇEVESİNDE TİCARİ DEFTERLERİN İSPAT GÜCÜ**

ALINUR DENGİZ

DANIŞMAN: DR. ÖĞR. ÜYESİ MEHMET ERTAN YARDIM

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Özel Hukuk Anabilim Dalı Özel Hukuk Programı'nda Yüksek Lisans derecesi için gerekli kısmi şartların yerine getirilmesi amacıyla Kadir Has Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü'ne teslim edilmiştir.

İSTANBUL, AĞUSTOS, 2020

BİLDİRİM SAYFASI

Ben, ALİNUR DENGİZ;

Hazırladığım bu Yüksek Lisans Tezinin tamamen kendi çalışmam olduğunu ve başka çalışmalardan yaptığım alıntıların kaynaklarını kurallara uygun biçimde tez içerisinde belirttiğimi onaylıyorum.

ALİNUR DENGİZ

17.08.2020

KABUL VE ONAY

ALINUR DENGİZ tarafından hazırlanan **6100 SAYILI HUKUK MUHAKEMELERİ KANUNU ÇERÇEVESİNDE TİCARİ DEFTERLERİN İSPAT GÜCÜ** başlıklı bu çalışma **18.06.2020** tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından **YÜKSEK LİSANS TEZİ** olarak kabul edilmiştir.

Dr. Öğretim Üyesi Mehmet Ertan Yardım (Danışman) Kadir Has Üniversitesi

Dr. Öğretim Üyesi Argun Karamanlıoğlu Kadir Has Üniversitesi

Dr. Öğretim Üyesi Cengiz Serhat Konuralp İstanbul Üniversitesi

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylım.

İMZA
Müdür
Sosyal Bilimler Enstitüsü
ONAY TARİHİ: Gün/Ay/Yıl

İÇİNDEKİLER

BİLDİRİM SAYFASI.....	ii
KABUL VE ONAY	iii
İÇİNDEKİLER	iv
TABLolar	viii
KISALTMALAR	ix
ÖZET.....	x
ABSTRACT.....	xi
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	4
TİCARİ DEFTERLERE İLİŞKİN ESASLAR	4
1. Ticari Defterlerin Tanımı	4
2. Ticari Defterlerin Tarihi Gelişimi	5
2.1. Ticari Defterlere İlişkin Düzenlemelerin Türk Hukuku'na İktibası	6
2.2. Fransa Krallığı'nın 1673 Tarihli Emirnamesi'nin İçeriği ve TTK ile Karşılaştırılması	9
3. Ticari Defter Tutulmasına İlişkin Sistemler.....	10
3.1. Serbesti Sistemi.....	12
3.2. Zorunlu Ticari Defter Sistemi	13
3.2.1. Belirli Zorunlu Ticari Defter Sistemi.....	13
3.2.2. Belirsiz Zorunlu Ticari Defter Sistemi.....	14
3.3. Karma Sistem	15
3.4. Türk Hukuku'nda Benimsenen Sistem	16
4. Türk Hukuku'nda Düzenlenen Ticari Defterler	17
4.1. Ticari Defterlere İlişkin TTK ve VUK Düzenlemelerinin Uyum Meselesi.....	18
4.2. TTK'de Düzenlenen Ticari Defterler.....	21
4.2.1. İşletmenin Muhasebesine İlişkin Ticari Defterler.....	21
4.2.1.1. Yevmiye Defteri.....	22
4.2.1.2. Defter-i Kebir	24
4.2.1.3. Envanter Defteri	25
4.2.2. TDİT Geçici Maddesiyle Getirilen Bir İstisna: İşletme Defteri Tutma İmkânı	26
4.2.2.1. İşletme Defterine İlişkin İstisnanın Değerlendirmesi	26
4.2.2.2. İşletme Defteri.....	30
4.2.3. İşletmenin Muhasebesine İlişkin Olmayan Ticari Defterler	32
4.2.3.1. Pay Defteri	33

4.2.3.2. Yönetim Kurulu Karar Defteri ve Bu Defterin Limited Şirketlerde Gösterdiği Özellik	34
4.2.3.3. Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri	35
4.3. VUK’de Düzenlenen Defterler	36
4.4. Diğer Kanunlarda Düzenlenen Defterler	38
4.5. İhtiyari Defterler.....	40
4.6. Çeşitli Statüdeki Tacirlerce Tutulacak Ticari Defterler	41
İKİNCİ BÖLÜM	43
TİCARİ DEFTERLERİN DELİL NİTELİĞİ	43
1. Delil Sisteminde Ticari Defterlerin Yeri.....	43
1.1. Çeşitli Delil Sistemleri	43
1.2. Türk Hukuku’nda Benimsenen Delil Sistemi	46
1.2.1. Delillerin Düzenlenmesine Göre.....	46
1.2.2. Delillerin Değerlendirilmesine Göre.....	47
1.2.2.1 Senetle İspat Zorunluluğu ve Hâkimin Serbestçe Değerlendirme Yetkisini Kısıtlayan Diğer İstisnalar.....	47
1.2.2.2 Kanuni İstisnalar Karşısında Türk Hukuku’nda Benimsenen Sistem.....	53
1.3. Ticari Defterlerin HMK m. 199 Çerçevesinde Belge Sayılması.....	54
1.3.1. Belge Kavramı	54
1.3.2. Belge Niteliğinde Ticari Defterler	54
1.4. Ticari Defterlerin Sahibi Lehine Delil Teşkil Edebilmesi	56
2. Ticari Defterlerin İspat Gücü	57
2.1. Delillerin Kesin ve Takdiri Delil Olarak Ayrımı	57
2.2. Ticari Defterlerin İspat Gücüne Dair Görüşler	60
2.2.1. eTTK Döneminde İspat Gücüne Dair Görüşler	61
2.2.2. Günümüzde Ticari Defterlerin İspat Gücüne Dair Görüşler.....	69
2.2.2.1. Ticari Defterlerin Kesin Delil Gücünde Olduğuna Dair Görüşler	69
2.2.2.2. Ticari Defterlerin Takdiri Delil Gücünde Olduğuna Dair Görüşler.....	74
2.2.3. Görüşümüz	75
3. Ticari Defterlerin İncelenmesi	76
3.1 Ticari Defterlerin İncelenmesi Usulü.....	77
3.1.1. Ticari Defterlerin İbrazi	77
3.1.2. Ticari Defterlerin Teslimi	82
3.2. Ticari Defterlerin Diğer Delillerle İncelenmesi	84
3.2.1. Genel Olarak	84
3.2.2. Bilirkişi ve Ticari Defterler.....	84

3.3. Ticari Defterlerin Diğer Delillerle Yarışması	85
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	87
TİCARİ DEFTERLERİN DELİL OLMASINA İLİŞKİN KURALLAR.....	87
1. HMK m. 222 Hükümlerinin Uygulandığı Uyuşmazlıklarda Ticari Defterlerin Delil Olmasına İlişkin Genel Kurallar	87
1.1. Ticari Defter Kavramının Kapsamı.....	87
1.1.1. Ticari Defterler İçin Temel Alınabilecek Bazı Kriterler	88
1.1.1.1. İşletmenin Muhasebesine İlişkin Olma	88
1.1.1.2. Defterin Düzenlendiği Mevzuat	89
1.1.1.3. Onay Zorunluluğu	90
1.1.2. Konuya İlişkin Çeşitli Görüşler	92
1.1.3. Görüşümüz	96
1.2. Ticari Defterlerin Kesin Delil Niteliğine Sahip Olduğu Uyuşmazlıklar.....	98
1.2.1. Genel Olarak	98
1.2.2. Uyuşmazlığın Tarafları Bakımından.....	100
1.2.2.1. Tacir Sayılanların Taraf Olduğu Uyuşmazlıklar.....	102
1.2.2.2. Tacir Gibi Sorumlu Olanların Taraf Olduğu Uyuşmazlıklar	103
1.2.2.3. Esnafın Taraf Olduğu Uyuşmazlıklar	109
1.2.3. Uyuşmazlığın Konusu Bakımından	110
1.3. HMK m. 222/2 Şartlarını Taşıyan Ticari Defterlerdeki Kayıtların Yarışması ..	112
1.3.1. Tarafların Ticari Defterlerinin Birbiriyle Uyuşmaması	112
1.3.2. Bir Ticari Defterde Lehe ve Aleyhe Kayıtların Olması	113
2. HMK m. 222 Çerçevesinde Ticari Defterlerin Lehe Delil Teşkil Etmesi	114
2.1 Ticari Defterlerin Sahibi Lehine Delil Olması İçin Aranılan Şartlar	116
2.1.1. Ticari Defterlerin Eksiksiz Tutulması.....	116
2.1.2. Ticari Defterlerin Kanuna ve Usulüne Uygun Tutulması	119
2.1.2.1. TTK’de Düzenlenen İlkeler	120
2.1.2.2. Defterlerin Şekil Şartları	123
2.1.2.3. Defterlerin Türkçe ve Türk Lirası ile Tutulması.....	124
2.1.2.4. Defterlere Kayıt Zamanı	125
2.1.2.5. Defterlere Kayıt Düzeni ve Kayıtlar Üzerinde Değişiklik Yapma Usulü	127
2.1.3. Ticari Defterlerin Açılış ve Kapanış Onaylarının Yapılması.....	128
2.1.3.1. Açılış ve Kapanış Onaylarına İlişkin Kurallar	128
2.1.3.2. Müdürler Kurulu Karar Defteri Özelinde Kapanış Onayı.....	134
2.1.3.3. Açılış ve Kapanış Onaylarına Göre Ticari Defterler.....	135
2.1.4. Defter Kayıtlarının Birbirlerini Teyit Etmesi.....	137

2.1.5. Dayanak Belgelerle Bağlılık	138
2.2. Lehe Delil Olarak Dayanılan Elektronik Defterler Açısından Aranılan Şartlar ..	143
2.2.1. Elektronik Defter Kavramı ve E-Defterlerin Düzenlendiği Mevzuat	144
2.2.2. E-Defter Tutma Yükümlülüğü ve Yükümlülüğe Aykırılık Halinde Ticari Defterlerin İspat Gücü.....	144
2.2.3. E-Defterlere İlişkin Kurallar	147
2.3. Karşı Tarafın Ticari Defterlerine İlişkin Şartlar.....	149
2.3.1. Kanuna Uygun Defterlerdeki Kayıtların Uyuşması.....	150
2.3.2. Defterlerin İbraz Edilmemesi	151
2.3.2.1. 7251 Sayılı Kanun Öncesinde İbrazdan Kaçınma	151
2.3.2.2. Mevcut Düzenlemeye Göre İbrazdan Kaçınma	153
2.3.2.3. Ticari Defterlerin Zıya Uğraması Hali	154
2.3.3. Defterlerin Kanuna Aykırı olması.....	159
2.3.4. Kanuna Uygun Defterlerde Hiçbir Kaydın Bulunmaması İhtimali	160
2.4. Lehe Delil Olarak Dayanılan Defter Kayıtlarının Aksinin Kesin Delille İspatlanamaması.....	161
3. HMK m. 222 Çerçevesinde Ticari Defterlerin Aleyhe Delil Teşkil Etmesi	162
3.1. Genel Olarak Ticari Defterlerin Sahibi Aleyhine Delil Olması İçin Aranılan Şartlar	162
3.2. HMK m. 222/5 Çerçevesinde Ticari Defterlerin Sahibi Aleyhine Delil Olması İçin Aranılan Şartlar	165
3.2.1. Defter Kayıtlarının Kabul Edileceği Beyanı ve Mahkemenin İbraz Kararı	165
3.2.2. İbraz Kararı Neticesinde Oluşabilecek Çeşitli İhtimaller	167
3.2.2.1. Defterlerin İbraz Edilmemesi	167
3.2.2.2. Kanuna Uygun Defterlerde İddia Yönünde Kayıt Bulunmaması	168
3.2.2.3. Kanuna Uygun Defterlerde İddia Yönünde Kayıt Bulunması	169
3.2.2.4. Defterlerin Kanuna Aykırı Olması.....	169
4. Ticari Defterlerin Takdiri Delil Olması	173
4.1. Uyuşmazlığa İlişkin Şartlar	174
4.2. Ticari Defterlere İlişkin Şartlar	175
4.3. İbrazdan Kaçınmanın Sonuçları	175
SONUÇ.....	179
KAYNAKÇA	181

TABLÖLAR

Tablo 1 : TTK Çerçevesinde Zorunlu Ticari Defterler	42
Tablo 2 : Açılış ve Kapanış Onaylarına Göre Ticari Defterler	136



KISALTMALAR

BAM	:	Bölge Adliye Mahkemesi
CD	:	Ceza Dairesi
EDGT	:	Elektronik Defter Genel Tebliği
eTK	:	6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
E.T	:	Erişim Tarihi
E.	:	Esas Numarası
GİB	:	Gelir İdaresi Başkanlığı
HD	:	Hukuk Dairesi
HGK	:	Hukuk Genel Kurulu
HMK	:	6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İİK	:	2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu
K.	:	Karar Numarası
Karş.	:	Karşılaştırınız.
m.	:	madde
NES	:	Nitelikli Elektronik Sertifika
TD	:	Ticaret Dairesi
TDİT	:	Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ
TCK	:	5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu
TFSR	:	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	:	Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	:	6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
R.G	:	Resmî Gazete
T.	:	Karar Tarihi
UFRS	:	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
VUK	:	213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
Y.	:	Yargıtay

ÖZET

DENGİZ, ALINUR. 6100 SAYILI HUKUK MUHALEMELERİ KANUNU ÇERÇEVESİNDE TİCARİ DEFTERLERİN İSPAT GÜCÜ, YÜKSEK LİSANS TEZİ, İstanbul, 2020.

Modern ticaret kanunlarında yer almaması ve ispat hukuku ilkeleriyle bağdaşmaması gerekçesiyle TTK düzenlemesine dahil edilmeyen ticari defterlerle ispat usulü, senetle ispat zorunluluğunun katılığını yumuşatması ve uygulamada önemli yer bulması sebebiyle, bu kanunun kabul tarihinden bir gün önce kabul edilen HMK düzenlemesine eklenmiştir. Mevcut TTK düzenlemesine istinaden tutulması zorunlu ticari defterler mevzuatta belirlenmiş olup işletmenin muhasebesine ilişkin olmayan defterler de ticari defterlerdendir.

Ticari defterlerin kişinin kendi düzenlediği belgeler olması sebebiyle bunların sahibi lehine kesin delil olarak kabulü sıkı şartlara bağlanmıştır. Ticari defterlerini eksiksiz bir şekilde kanuna uygun olarak tutan tacirin bu defterlerine lehe delil olarak dayanabilmesi için uyuşmazlığın diğer tarafının da ticari defter tutma yükümlüsü olması ve uyuşmazlığın konusunun her iki tarafın ticari defterlerine geçirmesi gereken bir işlemde kaynaklanması gerekmektedir. Bu ön şartların sağlanmadığı uyuşmazlıklarda, tacirin kendi defterlerine delil olarak dayanması halinde, genel hükümlere göre ticari defterlerin takdiri delil olarak kabulü mümkün olacaktır. Nitekim, ticari defterlerin aleyhe delil teşkil edebilmesi için de bu şartlar aranmamaktadır, zira HMK düzenlemesinde tacir olmayan tarafın da tacirin ticari defterlerine delil olarak dayanabilmesi öngörülmüştür.

Bu ön şartların sağlanmasıyla ticari defterlerin sahibi lehine delil teşkil edebilmesi için karşı taraf defterlerinin de incelenmesi zaruridir. 28.07.2020 tarihinde yürürlüğe giren 7251 Sayılı Kanun'la gelen değişikliklerle birlikte, karşı tarafın ticari defterlerini ibraz etmemesi açık düzenlemeye kavuşturulmuştur. Bunun dışında doktrinde haklı eleştirilere sebep olan, karşı taraf defterlerinde iddiaya ilişkin hiçbir kaydın olmaması haline ilişkin tereddütler de aynı değişiklikler neticesinde giderilmiştir.

Anahtar Sözcükler: ticari defterler, delil, kesin delil, ispat, ispat gücü, ibraz, teslim, ispat gücü, fatura, irsaliye, e-defter, elektronik defterler, ibrazdan kaçınma.

ABSTRACT

DENGIZ, ALINUR. THE STRENGTH OF EVIDENCE OF COMMERCIAL BOOKS AS PER CODE OF CIVIL PROCEDURE NUMBERED 6100, Istanbul, 2020.

Turkish Commercial Code remains silent on admissibility and strength of the commercial books as evidence. General preamble justifies this approach as modern commercial codes do not include procedural rules regarding the subject. Nevertheless, according to Turkish Code of Civil Procedure, which was enacted one day before the Commercial Code, the books which are set forth in the Commercial Code to be kept obligatorily, shall constitute evidence to ease, otherwise strict, rules of documentary proof. Obligatory commercial books to be kept by traders are specified by Commercial Code. Books of administrative nature, such as minute book, are all accepted as obligatory commercial books. Renvoi of the Code to Tax Procedure Law means that traders are also bound to keep books regulated therein.

Considering that commercial books are, in fact, documents created by traders themselves, strict conditions are required for commercial books to constitute conclusive evidence in favour. Traders may only submit their commercial books, in order, as conclusive evidence if the opposite party of the litigation is also bound to keep commercial books. Moreover, the subject of the litigation must arise from a commercial transaction which, in principle, requires both parties to register it to their books. In cases where these prerequisites are not met, the weight of evidence of commercial books will not be conclusive. On the other hand, commercial books may constitute conclusive evidence against the trader without meeting the prerequisites thereto, since the Code of Civil Procedure permits anyone, whether trader or not, to base claims upon the commercial books of the trader.

As per the amendments to the Code of Commerce entered into force on 28.07.2020, results of refusal to submit commercial books are now clearly indicated in the code. Moreover, same amendments now clarify the cases where no records related with the claim exist in the commercial books.

Keywords: commercial books, evidence, conclusive evidence, demonstration, presentation and delivery of commercial books, weight of evidence, invoice, waybill, e-books, electronic books, refusal to submit commercial books.

GİRİŞ

Çalışmanın birinci bölümünde, ticari defterler incelenecek ve konuya ilişkin genel bilgiler verilecektir. Bu çalışma için yararlanılan birçok kaynakta, ticari defterlerin kanuni zorunluluk olarak ilk kez Fransa'da yürürlüğe girmiş olan 1673 Tarihli Emirname ile düzenlendiği zikredilmiştir. Ancak emirnamenin içeriğine ilişkin açıklamaya pek rastlanılmamıştır. Çalışmanın hazırlık aşamasında, basit bir merak sonucu emirnamenin tam metnine tarafımızca ulaşılmış olup mevcut TTK hükümleriyle emirname hükümlerinin büyük ölçüde benzer olduğu tespit edilmiştir. Bunun üzerine, emirname hükümlerinin günümüzün hangi düzenlemesine karşılık gelebileceği sorusu ortaya çıkmış ve bu sebeple, ticari defterlerin tarihçesinin incelendiği bölüm, belki de çalışmanın amacını ve kapsamını aşmak pahasına, görece uzun tutulmuştur.

Bugün dahi bazı ülkelerde genel olarak ticari defter tutma yükümlülüğü bulunmamaktadır. Bu sebeple ticari defterlerin kanuni yükümlülük olarak düzenlenip düzenlenmemesine göre farklı hukuk sistemlerinde öngörülen ticari defter tutma sistemleri incelenecek ve TTK'nin mevcut halinin benimsediği ticari defter tutma sistemi açıklanacaktır.

Bu aşamadan sonra ise, Türk Hukuku'nda düzenlenen ticari defterler incelenecektir. Tacirlerin tutmakla yükümlü olduğu ticari defterler TTK'de sayılanlardan ibaret değildir. Özellikle vergi mevzuatında da belli ticari defterlerin yükümlülük olarak düzenlendiği görülmektedir. Bu sebeple konuya ilişkin TTK ve VUK hükümleri genel olarak değerlendirilecek ve bu düzenlemelerin uyumu meselesi üzerinde durulacaktır. Ayrıca işletme defteri istisnası da ayrıntıyla incelenecektir. Çalışmamızın ilk bölümünün sonunda, çeşitli statüdeki tacirlerin TTK'ye istinaden tutmakla yükümlü olduğu ticari defterleri gösteren tablo bulunmaktadır.

Çalışmamızın ikinci bölümünde, ticari defterlerin delil niteliği incelenecektir. Bunun için öncelikle, ticari defterlerin delil sistemindeki yeri tespit edilecektir. Bu süreçte Türk Hukuku'nda benimsenen delil sistemi, delillerin düzenlenmesine ve değerlendirilmesine göre ayrı ayrı açıklanacak olup senetle ispat zorunluluğu karşısında hangi sistemin kabul gördüğü izah edilecektir.

Ticari defterlerin takdiri delil mi yoksa kesin delil mi olduğu uzun süreden beri tartışma konusu olmaktadır. Çalışmamızın bu aşamasında da özet mahiyetinde de olsa, takdiri delil ve kesin delil ayrımı yapılacak ve öncelikle, belge niteliğine binaen, ticari defterlerin sahip olduğu delil niteliği açıklanacaktır. Akabinde, ticari defterlerin özel ispat usulünde kesin delil teşkil edip etmediği sorusu eTTK ve mevcut düzenleme uyarınca çeşitli görüşler doğrultusunda cevaplanacaktır.

Çalışmamızın ikinci bölümünün sonunda, ticari defterlerin nasıl inceleneceği ve inceleme sırasında diğer deliller karşısında nasıl değerlendirileceği üzerinde durulacaktır. Bu bakımdan ticari defterlerin ibrazı, teslimi, bilirkişi aracılığıyla incelenmesi ve ticari defterlerin diğer delillerle yarışması hali açıklanacaktır.

Çalışmamızın son bölümünde, çalışmamızın ana konusu olan ticari defterlerin HMK çerçevesinde ispat gücü incelenecektir. Bunun için öncelikle hangi defterlerin ticari defter olarak kabul edilip HMK m. 222 çerçevesinde kabul göreceği sorusu öğretilerdeki çeşitli görüşler ve öne sürülen kıstaslar ışığında cevaplanacaktır.

HMK m. 222 çerçevesinde ticari defterlerin kapsamı belirlendikten sonra uyuşmazlığın konusu ve taraflarına göre hangi hallerde tacirin kendi ticari defterlerine lehe delil olarak dayanabileceği açıklanacaktır. Doktrindeki çoğu anlatımda, ticari defterlerin genel olarak delil olabileceği ya da kesin delil teşkil edebileceği uyuşmazlıkların açıklanması yoluna gidilirken, esasında bu şartların tacirin kendi defterlerini HMK m. 222 düzenlemesine göre delil olarak ibraz edebileceği şartları ifade ettiği, bu şartlar sağlanmasa bile ticari defterlerin yine de sahibi lehine ya da aleyhine kesin delil teşkil edebileceği görülecektir.

Uyuşmazlığın taraflarına ilişkin aranan şartlar incelenirken, tacirlerin yanında tacir sayılanlar ve tacir gibi sorumlu olanların uyuşmazlığa taraf olması hali ve dolayısıyla bu kişilerin defter tutma yükümlüsü olup olmadıkları, bu kişiler defter tutsa bile tutulan defterlerin lehlerine delil teşkil edip edemeyeceği irdelenecektir.

Bu aşamadan sonra, lehe delil teşkil edecek ticari defterler açısından aranan çeşitli şartlar incelenecektir. İnceleme sırasında, kanunun tercih ettiği düzenleme de göz önüne alınarak, ticari defterlerin açılış ve kapanış onayları ayrı bir başlıkta açıklanacak ve somut örnek üzerinden, tarihlere de yer vererek, onaylara ilişkin tablodan faydalanılacaktır. Ayrıca e-defter uygulamasının yaygınlaşması karşısında e-defterler özelinde düzenlenen

kurallara da değinilecektir. Ticari defterlerin taşınması gerekli şartlar incelenirken, doktrindeki çeşitli görüşler ve farklı Yargıtay kararları dikkate alınarak ticari defterlerin dayanak belgelerle bağılılığı konusu üzerinde de durulacaktır.

Görüleceği üzere, ticari defterlerin kanunun aradığı tüm şartları taşısa bile, HMK m. 222’de düzenlenen ispat usulü neticesinde lehe delil teşkil edebilmesi için, karşı taraf defterlerinin de incelenmesi gerekmektedir. Bu sebeple, çalışmamızın devamında, karşı taraf defterlerine ilişkin kanunun aradığı şartlar üzerinde durulacaktır. Özellikle 7251 Sayılı Kanun’la gelen değişiklik sonrasında, karşı taraf defterlerinin ibraz edilmemesi veya mübrez defterlerde iddiaya ilişkin hiçbir kaydın bulunmaması ihtimalleri ayrı ayrı incelenecektir.

Ticari defterler, yalnızca lehe değil, aleyhe de delil teşkil edebilmektedir. Bu bakımdan, ticari defterlerin aleyhe delil teşkil edebilmesi için hangi şartların arandığı, belki de daha doğru bir ifadeyle, aranmadığı sorusu yanıtlanacaktır. Bu aşamada, delillerin karşı taraf defterlerine hasredilmesi usulü de özellikle mübrez defterlerin kanuna aykırı olması veya iddiaya ilişkin hiçbir kayıt ihtiva etmemesi ihtimallerine göre, ayrıca değerlendirilecektir.

Çalışmamızın üçüncü bölümünün son kısmında, ticari defterlerin genel hükümlere göre takdiri delil olduğu uyuşmazlıklar ve bu uyuşmazlıklarda ticari defterlerin taşınması gereken şartlar irdelenecektir. İbrazdan kaçınmanın sonuçları ise, bu gibi uyuşmazlıklar özelinde, ayrıca açıklanacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TİCARİ DEFTERLERE İLİŞKİN ESASLAR

1. Ticari Defterlerin Tanımı

Ticari defterleri tanımlamanın çeşitli sebeplerle mümkün olmadığını belirten yazarlar mevcuttur¹. Dahası mevzuatımızda ticari defterlere ilişkin herhangi bir tanım yer almamaktadır. Ancak doktrinde başkaca yazarlar bu boşluğu doldurmaktadır.

Domaniç ve Ulusoy'un yaptığı bir tanıma göre, “*ticari işletmenin hesaplarının ve kanunlarda gösterilen diğer işlemlerin kaydedildiği defterlere ticari defterler denir*”².

Aksoy'un TTK'nin mevcut düzenlemesinden yola çıkarak yaptığı bir başka tanıma göre ise “*Yevmiye defteri, defter-i kebir gibi ticari işletmenin hesaplarıyla ilgili olarak kanunda tutulacağı belirtilen defterlerle yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmamakla birlikte kanunda öngörülen diğer işlemlerin kaydedildiği defterlere ticari defterler denir*”³.

Ticari defter tutmaya ilişkin ilişkin Ayhan, Çağlar ve Özdamar'ın yapmış olduğu muhasebe temelli bir tanım da mevcuttur. Yazarlara göre “*işletmedeki mali hareketlere ilişkin bilgileri derleyip işleyerek, bunları işletme ile ilgili kişilerin yararına sunma*” muhasebenin amacını teşkil etmektedir. Bu amaç için sırasıyla “*kaydetme, bölümlenme, rapor etme ve yorumlama*” faaliyetlerinin yapıldığını belirten yazarlar, bu faaliyetlerin kaydetme ve bölümlenme aşamalarında gerçekleştirilen işlemler ile dar anlamda rapor etme işlemleri defter tutmak olarak tanımlamıştır⁴.

¹ ÜLGEN, Hüseyin/TEOMAN, Ömer/HELVACI, Mehmet/KENDİGELEN, Abuzer/KAYA, Arslan/NOMER ERTAN, Füsün, Ticari İşletme Hukuku, Vedat Kitapçılık, 1. Bası, İstanbul, 2006, s. 481.

² DOMANIÇ, Hayri/ULUSOY, Erol, Ticaret Hukukunun Genel Esasları, Arkan Yayınevi, Gözden Geçirilmiş Yenilenmiş 5. Bası, İstanbul, 2007, s. 309; AYHAN, Rıza/ÇAĞLAR, Hayrettin/ÖZDAMAR, Mehmet, Ticari İşletme Hukuku Genel Esaslar, Yetkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 12. Bası, Ankara, 2019, s. 387; ÜLGEN, Hüseyin/HELVACI, Mehmet/KAYA, Arslan/NOMER ERTAN, Füsün, Ticari İşletme Hukuku, Vedat Kitapçılık, Güncellenmiş ve Kısmen Yeniden Yazılmış 6. Bası, İstanbul, 2019, s. 631.

³ AKSOY, Mehmet Ali, “Türk Ticaret Kanunu Bağlamında Defter Tutma Yükümlülüğü”, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 6, Sayı 2, 2016, s. 137.

⁴ Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 385.

Karayalçın'ın defter tutmaya ilişkin yaptığı bir tanıma göre ise, defter tutmak, “*bir hesap dönemi içinde gerçekleşmiş değer hareketlerini tespit etmek amacıyla bu işlemleri gereken defterlere kaydetmek, işlemlerle ilgili belgeleri saklamaktır*”⁵.

Poroy ve Yasaman'ın ticari defterlerin tutulma amacına ilişkin açıklamalarından çıkarılabilecek bir başka tanıma göre, ticari defterler “*tacirin mali durumunu ve faaliyet akışını ortaya koymaya hizmet eden*” defterlerdir⁶.

2. Ticari Defterlerin Tarihi Gelişimi

Tacirlerin ticari defter tutma ihtiyacı ve bu konudaki alışkanlığı, ticari defter tutmanın yükümlülük olarak kanunlar ile düzenlenmesinin çok öncesinde dahi mevcuttur⁷. Zira gelir ve giderler ile borç ve alacakların tespitinde insan hafızasının yeterli olmadığı yüzyıllar öncesinde anlaşılmıştır⁸. Bu sebeple, en eski zamanlardan beri, tacirler kendi istekleriyle ticari defter tutmuşlardır⁹. Bu doğrultuda, ticari defterlerin tarihçesi ile genel olarak ticaretin tarihçesinin dahi karıştığı belirtilmektedir¹⁰.

Henüz yazının bulunmadığı zamanlarda, en eski medeniyetlerin en ufak topluluklarında bile elde bulunan emtianın dökümü ile tapınak ve yerleşim birimlerine giren ve buralardan çıkan malların listelenmesi faaliyetleri gerçekleştirilmekteydi. Nitekim ticari kayıt tutma ihtiyacı ve bu faaliyetler, yazının bulunmasında önemli rol oynamıştır¹¹. Yazılı tarihin başlamasına müteakip Sümer tabletlerinde ve Mısır papirüslerinde ticari

⁵ KARAYALÇIN, Yaşar, Muhasebe Hukuku (Kavramlar, İlkeler, Başlıca Sorunlar, Yeni Gelişmeler) Bankacılık ve Ticaret Hukuku Araştırmaları Enstitüsü, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara, 1988, s. 7.

⁶ POROY, Reha/YASAMAN, Hamdi, Ticari İşletme Hukuku, Vedat Kitapçılık, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 17. Bası, İstanbul, 2018, s. 241.

⁷ ARSLANLI, Halil, Kara Ticareti Hukuku Dersleri Umumi Hükümler, Fakülteler Matbaası, 3. Bası, İstanbul, 1960, s. 118; BİLGİŞİN, Şevket Memedali, Ticaret Hukuku Prensipleri, Cilt 1, İsmail Akgün Matbaası, Yeniden Gözden Geçirilmiş ve İlâveli 2. Bası, İstanbul, 1948, s. 273; DOĞANAY, İsmail, “*Türk Ticaret Kanununun Ticari Defterlerle İlgili Hükümleri Üzerinde Bir İnceleme*”, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, Cilt 6, Sayı 1, 1971, s. 1.

⁸ Karayalçın, Muhasebe, s. 5.

⁹ İMREGÜN, Oğuz, Kara Ticareti Hukuku Dersleri, (Genel Hükümler-Ortaklıklar-Kıymetli Evrak), Filiz Kitabevi, 12. Bası, İstanbul, 2001, s. 91.

¹⁰ Bilgişin, s. 273; Poroy/Yasaman, s. 241.

¹¹ KILIÇ, Yusuf, “*Eski Ön Asya Toplulukları Arasında Yazı ve Dil Etkileşimi*”, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2009, s. 122-151, <http://dergipark.org.tr/pausbed/issue/34713/383759> E.T: 28/05/2019.

hesaplara rastlanmaktadır¹². Sümerler tapınak gelirlerini çivi yazısıyla tapınakların üzerine kaydederken çeşitli Mezopotamya şehirlerinde ticari işlemleri, envanteri ve mal giriş ve çıkış bakiye durumlarını gösteren hesaplar yapılmıştır¹³. Eski Mısır'da ise kâtip olarak da adlandırılan devlet memuru olabilmek için hesap tutma bilgisi vazgeçilmez olarak görülmekteydi. Hatta devlet memurlarının eğitimi için yazılan bir kitapta, bir bölüm, yalnızca ziraat işletmelerinin hesapları için ayrılmıştı¹⁴. Antik Yunan'da, öncülleri gibi, daha çok mabetlerde ilkel muhasebe kayıtlarına rastlanmakla birlikte ilerleyen zamanda özel bankaların kurulması ve çek ve virman işlemlerinin yaygınlaşmasıyla daha gelişmiş bir muhasebe sistemi de görülmüştür¹⁵. Roma medeniyetinde ise çift taraflı olmasından dolayı modern sayılabilecek muhasebe usulleriyle yapılan kayıtlarla karşılaşmıştır¹⁶.

Orta Çağ'da özellikle İtalya'da gelişen ticaret ve muhasebe neticesinde hesaplar, 12. ve 13. yüzyılda önce kâğıda, sonra defterlere geçirilmiştir¹⁷. Günümüzdeki anlamıyla ticari defterler ise ticari kayıtların deftere geçirilmesi faaliyeti neticesinde 13. ve 14. yüzyılda karşımıza çıkmaktadır¹⁸.

2.1. Ticari Defterlere İlişkin Düzenlemelerin Türk Hukuku'na İktibası

Ticari defterlerin eski zamanlara uzanan geçmişi olmakla birlikte ticari defterlerin kanun çerçevesinde yükümlülük olarak düzenlenmesi nispeten yakın tarihtir¹⁹. Günümüzdeki anlamıyla ticari defterlerin tutulması zorunluluğunu getiren ilk düzenleme 1673 tarihli Emirname ile Fransa'da yasalaştırılmıştır²⁰. Hatta bu ilk düzenleme günümüze değin

¹² Bilgişin, s. 273; HİÇŞAŞMAZ, Mazhar, Tarihsel Gelişimi İçerisinde Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı, Kalite Matbaası, Ankara, 1970, s. 4-6.

¹³ Hiçşaşmaz, s. 4-5; Karayalçın, Muhasebe, s. 5.

¹⁴ Hiçşaşmaz, s. 6.

¹⁵ ibid, s. 6-7.

¹⁶ Bilgişin, s. 273; Hiçşaşmaz, s. 8.

¹⁷ Karayalçın, Muhasebe, s. 5; Hiçşaşmaz, s. 11.

¹⁸ Arslanlı, s. 118; Domaniç/Ulusoy, s. 309; Hiçşaşmaz, s. 10. Ayrıntılı için Bkz. Hiçşaşmaz, s. 9-22.

¹⁹ Bilgişin, s. 273.

²⁰ ARKAN, Sabih, Ticarî İşletme Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, T. İş Bankası Vakfı, 24. Basıdan Tıpkı Basım, Ankara, 2018, s. 371; Arslanlı, s. 118; Bilgişin, s. 273; Domaniç/Ulusoy, s. 309; Karayalçın, Muhasebe, s. 10-11; KARAYALÇIN, Yaşar, Ticari İşletme Hukuku (I. Giriş-Ticari İşletme), 3. Baskı, Ankara, 1968, s. 321; Poroy/Yasaman, s. 241; Ülgen/Teoman/Helvacı/Kendigelen/Kaya/Nomer Ertan, s. 482; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 632.

ticari defterler konusunda daha yeni düzenlemelere de kaynak teşkil etmiştir zira 1807 yılında yürürlüğe giren Fransız Ticaret Kanunu büyük ölçüde 1673 tarihli Emirname'den esinlenmiştir²¹. 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanunu da başka ülkelerdeki modern birçok ticaret kanununa mehzaz kanun niteliğindedir²².

Türk Hukuku'nda ticari defterlere ilişkin düzenlemeler, ilk defa 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanunu'nun çevirisi niteliğindeki 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret ile iktibas edilmiştir²³. 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret'ten itibaren Türk Hukuku'nda düzenlenmeye başlayan ticari defterler, 1926 tarihli Ticaret Kanunu'nda da yer bulmuştur. Bir görüşe göre, 1926 tarihli TTK'nin ticari defterlere ilişkin hükümlerinin kaynağı tespit edilememiştir²⁴. Buna karşılık Fransız, İtalyan, Alman ve Arjantin kanunlarının ticari defterlere ilişkin düzenlemeye mehzaz teşkil ettiği de belirtilmiştir²⁵. Bir başka görüşe göre ise 1926 tarihli TTK'nin ticari defterlere ilişkin hükümlerinde ağırlıklı olarak Fransız Hukuku benimsenmiştir²⁶. Buna göre, 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret ve dolayısıyla 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanunu hükümleri, farklı hukuk sistemlerinin etkilerine rağmen, 1926 tarihli TTK'ye temel teşkil etmektedir²⁷. 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu²⁸ da ticari defterlere ilişkin hükümleri, 1926 tarihli Türk Ticaret Kanunu'ndan bazı değişikliklerle almıştır²⁹.

eTTK'nin yürürlüğü sırasında ticari defterlere ilişkin hükümlerin ticari hayatın ihtiyaçlarını karşılayamaması sebebiyle Arkan ve Yasaman, eTTK ve diğer kanunlardaki ilgili maddelerde değişiklik yapılmasını, Tekinalp ise bu hükümlerin bütün olarak kaldırılarak AB genel düzenlemelerine uygun olarak baştan aşağıya yeni hükümlerin yürürlüğe konulması görüşünü öne sürmüştür³⁰. Kanun koyucu da konuyla ilgili

²¹ HOUTCIEFF, Dimitri, Droit Commercial, Editions Dalloz, 4. Baskı, Paris, 2016, s. 4; Karayalçın, Ticaret, s. 321.

²² Arslanlı, s. 118; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 632.

²³ Aksoy, s. 137; Arkan, s. 371; Arslanlı, s. 118; Bilgişin, s. 274; Karayalçın, Muhasebe, s. 11; Karayalçın, Ticaret, s. 321; Poroy/Yasaman, s. 241; Ülgen/Teoman/Helvacı/Kendigelen/Kaya/Nomer Ertan, s. 482; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 632.

²⁴ Karayalçın, Ticaret, s. 321.

²⁵ Arslanlı, s. 118.

²⁶ Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 632.

²⁷ Aksoy, s. 137; Arkan, s. 371-372; Poroy/Yasaman, s. 241; Ülgen/Teoman/Helvacı/Kendigelen/Kaya/Nomer Ertan, s. 482; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 632.

²⁸ R.G Tarihi: 09.07.1956, Sayısı: 9353.

²⁹ Aksoy, s. 137; Karayalçın, Muhasebe, s. 54; Poroy/Yasaman, s. 241; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 632.

³⁰ Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 632.

hükümlerin eskimiş olması ve vergi kanunları ile uyum amacıyla eTTK'nin ilgili maddelerinde değişikliğe gitmiş ve konuya ilişkin yeni düzenleme getirmiştir³¹. Ancak doktrinde bu yeni düzenlemenin de amacını gerçekleştirmediği, vergi hükümleriyle istenen uyumun sağlanamadığı ve teknolojik gelişmeler karşısında ticari defterlere ilişkin düzenlemenin geri ve yetersiz kaldığı belirtilmiş ve eTTK'nin ilgili hükümlerinin ivedilikle yenilenmesi gerektiği görüşü öne sürülmüştür³².

Yürürlükte bulunan 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu³³ ise muhasebe tekniği alanına bilgisayar ve mikrofilmlerin girmesi sebebiyle eTTK'de düzenlenmemiş olan hususları da barındırmaktadır³⁴. Ayrıca TTK'nin Ticari İşletme Kitabında en çok değişikliğe uğrayan ve yenilik barındıran kısım da ticari defterlere ilişkin hükümlerdir³⁵. Bu yeniliklerin hukukumuza dahil edilmesi çalışmalarında Alman Ticaret Kanunu ile İsviçre Ticaret Kanunu'ndan faydalanılmıştır³⁶. Bu bakımdan TTK'nin yeni düzenlemeleri sayesinde, özellikle yabancı yatırımcının Türkiye'deki işletmeleri ve şirketleri inceleme ve değerlendirmesi sürecinde uluslararası standartlara uyumun sağlandığı ve güvenli bir yatırım ortamı sağlanmasında bu hükümlerin faydalı olacağı belirtilmiştir³⁷.

Ancak, bahsi geçen yeni kanun metnine ve Fransız Hukuku dışındaki hukuk sistemlerinden gelen çeşitli eklemelere rağmen, halen dâhi, yürürlükte bulunan 2011 tarihli TTK ile 1673 Tarihli Emirname ticari defterler özelinde önemli benzerlikler içermektedir.

³¹ Arkan, s. 372; GENÇTÜRK, Muharrem, Ticari Defterlerin Delil Niteliği, Yayılım Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul, 1997, s. 3.

³² İmregün, s. 92.

³³ R.G Tarihi: 14.02.2011, Sayısı: 27846

³⁴ Kanunun yürürlüğe girmesine kadar ki süreç ve genel olarak değişiklikler için Bkz. KENDİGELEN, Abuzer, Türk Ticaret Kanunu (Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler), On İki Levha Yayıncılık, Değişiklikler İşlenmiş 2. Bası, İstanbul, 2012, s. 2-19. 1926 Tarihli TTK açısından benzer eleştiriler için Bkz. Bilgişin, s. 282.

³⁵ Kendigelen, s. 87.

³⁶ Arkan, s. 372; Ülgen/Teoman/Helvacı/Kendigelen/Kaya/Nomer Ertan, s. 482-483; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 633.

³⁷ Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 634.

2.2. Fransa Krallığı'nın 1673 Tarihli Emirnamesi'nin İçeriği ve TTK ile Karşılaştırılması

Resmî adı “*Tacir ve Satıcıların Toptan ve Perakende Ticaretlerine İlişkin Kral Buyruğu*” olan emirnamenin, o dönemde merkeziyetçi politikalar güden ve ülkeyi mutlak monarşi ile yöneten 14. Louis'nin ülke genelindeki ticaret hayatına tek ölçüt getirmek ve ticareti daha etkin şekilde denetlemek ve yönetmek amaçlarına hizmet ettiği ifade edilmektedir³⁸. Aynı emirname, gayriresmî şekilde “*Savary Kanunu*” olarak da adlandırılmıştır. Zira emirname metnini kral adına hazırlayan komisyon, dönemin ünlü ve etkin Fransız tüccar ve ekonomisti Jacques Savary'den ve onun deneyimlerinden, emirnamenin bu tüccarın soyadıyla anılmasına yol açacak derecede yararlanmıştı³⁹.

Emirname, Fransa Krallığı açısından ilk ticaret kanunu olarak kabul edilmektedir⁴⁰. Ülke genelinde yürürlüğe giren emirname on iki bölümden oluşmaktadır. Emirnamenin her bölümünde maddeler birden başlanarak sıralanmış ve ticaret hayatına ilişkin farklı konular düzenlenmiştir. Söz gelimi, ilk bölümde, tacir adaylarının çıraklık dönemleri, babası tacir olan tacir adaylarının evlerinde geçirdikleri sürenin çıraklık döneminde gereken asgari süreye etkisi, çıraklık dönemi sonunda tacir adaylarının ustalık belgesi alabilmeleri için tabi tutulacakları ve içeriğinde ticari defterler üzerine sorular da barındıran ustalık sınavı gibi hususlar düzenlenirken, üçüncü bölümde ticari defterler, dördüncü bölümde şirketler, on birinci bölümde ise tacirlerin iflası işlenmiştir⁴¹.

Emirnamenin ticari defterleri düzenlediği üçüncü bölümü, ülkemizde yürürlükte bulunan TTK ilgili maddeleri ile önemli benzerlikler göstermektedir. Bu sebeple Emirname ile TTK'nin benzerlik gösteren hükümleri, TTK maddelerinin içeriği açıklanmaksızın, karşılaştırma yapabilmek amacıyla dipnotlarda belirtilecektir.

Emirnamenin ilk maddesinde, toptan veya perakende faaliyet ayrımı yapılmaksızın tüm tacir ve satıcılara, alışveriş kayıtlarını, kambiyo senetlerini, borç ve alacak kayıtlarını

³⁸ Houtcieff, s. 3.

³⁹ ibid, s. 4.

⁴⁰ GLASSON, Ernest Désiré, “*Le Premier Code de Commerce*”, Mémoires de l'Académie des Sciences Morales et Politiques de l'Institut de France, Institut de France, Paris, 1891, s. 905.

⁴¹ Emirnamenin orijinal dilinde tam metnine ulaşmak için: RICHARD, Edouard-Emery, “*Ordonnance de 1673, Édít du roi servant de règlement pour le commerce des négociants et marchands tant en gros qu'en détail*”, s. 3-13, <https://docplayer.fr/2451526-Presentation-de-l-ordonnance.html>, E.T: 18/05/2019.

içeren ve şirket giderlerine özgülenmiş meblağı gösteren ticari defter bulundurma zorunluluğu getirilmiştir⁴². Devam maddelerinde ise, konumuzla doğrudan ilgili olarak, taşınır mal alım satımına aracılık eden borsa ve banka aracılara, aracılık ettikleri alım satımlarda uyumsuzluk olması halinde bu uyumsuzlukta delil olarak başvurulacak çift taraflı yevmiye defteri tutma zorunluluğu, yetkili mercii tarafından yevmiye defterinin her sayfasına paraf atılması ve defterin ilk ve son sayfalarının onaylanıp imzalanması zorunluluğu⁴³, yevmiye defterinin silsile halinde, boşluk bırakmaksızın tarih sırasına uyarak yazılması, yalnızca bölme sonları ile defterin sonunda boşluk bırakılması usulü⁴⁴ ve bu bırakılan boşluklara herhangi bir kayıt düşülemeyeceği kuralı⁴⁵, tüm tacirlerin emirnamenin yayınlanmasından itibaren altı ay içinde, mevcutsa eski defterlerini de yanlarında bulundurarak yetkili merciden yeni defter tasdik ettirmesi yükümlülüğü, tacirin aldığı ticari mektupları saklaması ve kendi yazacağı mektupların kopyasını çıkararak ticaret siciline kaydettirmesi zorunluluğu⁴⁶, yine altı ay içinde tacirin taşınır ya da taşınmaz tüm aktif ve pasifini içeren envanter defterini tasdik ettirme ve bu defterin iki yılda bir yetkili merciiye teslim edilerek yenileme yaptırılması zorunluluğu⁴⁷, ticari defterlerin delil olması açısından miras hukukundan doğan işler ile iflas halindeki şirketin tasfiyesi amaçları dışında kalan hallerde ticari defterlerin bütün olarak tesliminin mahkemelerce re'sen istenemeyeceği⁴⁸ hususu düzenlenmiştir.

3. Ticari Defter Tutulmasına İlişkin Sistemler

Doktrinde, ticari defter tutulmasına ilişkin sistemlerin üç temel ayrıma giderek açıklandığı görülmektedir. Söz gelimi, Domaniç ve Ulusoy, serbest, kanuni ve karma sistemler şeklinde bir ayrımı tercih etmiştir. Yazarlar, serbest sisteme örnek olarak defter tutmanın zorunlu olduğu ancak hangi defterlerin tutulacağını tacirin iradesine bırakan İsviçre Borçlar Kanunu'nu vermiştir. Bu ayrıma göre kanuni sistemde hangi defterlerin

⁴² Karş. TTK m. 18 ve m. 64/1.

⁴³ Karş. TTK m. 64/3.

⁴⁴ Karş. TTK m. 65/2.

⁴⁵ Karş. TTK m. 65/3.

⁴⁶ Karş. TTK m. 64/2 ve TTK m. 82.

⁴⁷ Karş. TTK m. 66.

⁴⁸ Karş. TTK m. 85/1.

tutulacağı, Fransız Ticaret Kanunu'nda olduğu gibi, kanun koyucu tarafından belirlenmiştir. Yazarlara göre karma sistem ise, tutulması zorunlu bazı defterlerin kanunla belirlendiği ve bunlara ilaveten işletmenin gerektirdiği ancak kanunda tek tek zikredilmemiş başkaca tutulması zorunlu defterlerin de bulunduğu sistemdir. Mülga 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu karma sisteme örnek gösterilmiştir⁴⁹.

Bazı başka yazarlar ise yine üçlü ayırım tercih etmiş ancak serbesti sistemini kendi içerisinde ikiye ayırarak ticari defter tutma sistemlerini toplamda dört farklı grupta ele almıştır. Yazarlara göre, İngiliz Hukuku tam serbesti sistemine örnek teşkil etmektedir⁵⁰. Alman ve İsviçre Hukukları da serbesti sisteminin bir alt ayırımı olan yarı serbesti sistemine dahildir. Bu görüşe göre Alman ve İsviçre hukuklarında ticari defter tutulması zorunluysen hangi defterlerin tutulması gerektiği mevzuatta belirtilmemiştir, bu sebeple ilgili hukuk düzenleri yarı serbesti sistemine dahildir⁵¹. Mecburi, başka bir deyişle yasal defterleri tutma sisteminde ise yalnızca kanunda sayılan defterlerin mecburi olarak tutulması söz konusudur başkaca tutulması zorunlu defter öngörülmemiştir⁵². Yazarlara göre karma sistemde, kanunun ismen saydığı ve tutulmasını zorunlu kıldığı defterler mevcuttur, bunlara ek olarak kanunda ismen belirlenmemiş ancak tutulması yine de zorunlu kabul edilmiş başkaca ticari defterler de bulunmaktadır⁵³.

Ancak kanımızca, serbesti sistemi, zorunlu defterlerin öngörülmediği ya da zorunluluk olsa bile en azından bu zorunluluğun tüm tacirleri kapsamadığı sistemleri belirtmelidir⁵⁴. Bu bakımdan ticari defter tutmanın zorunlu olduğu ancak hangi defterlerin tutulacağına belirli olmadığı hukuk düzenleri, serbesti sistemine dahil edilmemelidir. Zira ne olursa olsun, bu defterlerde ticari defter tutmak mecburidir.

⁴⁹ Domaniç/Ulusoy, s. 309-310. Yarbaş da aynı şekilde ayırımı benimsemiştir: YARBAŞ, Fevzi, Türk Ticaret Kanunu Vergi Usul Kanunu ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Hükümlerine Göre Ticaret ve Vergi Davalarında Ticari Defterlerin Delil Niteliği, Adalet Yayınevi, Ankara, 1998, s. 16-17.

⁵⁰ Aksoy, s. 140; Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 388; KARAHAN, Sami, Ticari İşletme Hukuku, Mimoza Yayınları, 27. Baskı, Konya, 2015, s. 283.

⁵¹ Aksoy, s. 140; Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 388; Karahan, s. 283.

⁵² Aksoy, s. 141; Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 389; Karahan, s. 284.

⁵³ Aksoy, s. 140; Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 389; Karahan, s. 284.

⁵⁴ Bu doğrultuda Bkz. Karayalçın, Ticaret, s. 322.

3.1. Serbesti Sistemi

Doktrinde bazı yazarlar, İngiliz Hukuku'ndaki ticari defter tutma sistemini, defter tutma zorunluluğunun bulunmaması ancak bazı hallerde ve özellikle iflas ihtimalinde defter tutulmamasının yaptırımları ve menfi sonuçları olması sebebiyle serbesti sistemi olarak adlandırmaktadır⁵⁵. İngiliz Hukuku, aynı gerekçeyle, tam serbesti sistemi olarak da sınıflandırılmaktadır⁵⁶.

İlgili hukuk sisteminde, "sole trader" olarak isimlendirilen, "bağımsız tüccar" olarak çevirisi yapılabilecek ve hukukumuzdaki gerçek kişi tacir kavramını karşılayan gerçek kişilerin yalnızca vergi beyanı verilmesi sırasında temel alınması için gelir ve giderlerini kaydetme yükümlülükleri bulunmaktadır. Bu kayıtların ise resmi makamın onaylamış olduğu defterlerde ya da elektronik ortamda yapılması zorunluluğu yoktur. Dikkate alınan husus vergi beyanının gerçekle örtüşmesidir, usuli kaidelere pek de yer verilmemiştir⁵⁷. Böylelikle, İngiliz Hukuku'nda gerçek kişi tacirlerin, hukuk düzenimizdeki anlamıyla ticari defter tutma zorunluluğunun bulunmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

Ancak, ülkede bulunan tüzel kişi tacirler için tersi durum söz konusudur. Gerçekten 2006 tarihinde yürürlüğe giren ve Birleşik Krallık'ta faaliyet göstermekte olan şirketlere ilişkin hukuki kaideleri düzenleyen, Şirketler Kanunu başlığıyla tercümesi yapılabilecek, Companies Act neticesinde tüm şirketlerin ticari kayıt tutma zorunluluğu mevcuttur. 2006 tarihli Companies Act'in 386. Maddesi ve devamında tutulacak ticari kayıtlar sıralanmıştır. Tutulması zorunlu kılınan kayıtların ilgili kanun tarafından öngörülmüş asgari içerikleri dikkate alınır ve bunlara Türk Hukuku ve genel olarak Kıta Avrupası hukukunu temel alan bir anlayışla bakılırsa, İngiliz Şirketleri'nin de yevmiye defteri ve envanter defteri tutma zorunluluklarının mevcut olduğu sonucuna varılmaktadır. Kanunun devam maddelerinde de bu yükümlülüğe aykırılık halinde, aksi şirket yetkilisince ispat edilmedikçe, kusurlu şirket yetkililerine hangi müeyyidelerin uygulanacağı düzenlenmiştir. Yine aynı kanunun 475. Maddesi ile devam maddelerine

⁵⁵ Gençtürk, s. 13; Karayalçın, Ticaret, s. 322; Poroy/Yasaman, s. 242; Ülgen/Teoman/Helvacı/Kendigelen/Kaya/Nomer Ertan, s. 483; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 634.

⁵⁶ Aksoy, s. 140; Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 388; Karahan, s. 283.

⁵⁷ Ayrıntılı bilgi için Bkz. <https://www.gov.uk/set-up-sole-trader> ve genel olarak <https://www.gov.uk> E.T: 06.06.2019.

istinaden şirketin finansal denetimden muafiyeti olmadıkça, bu kayıtların finansal denetim yapan kamu kurumlarına sunulma zorunluluğu da bulunmaktadır⁵⁸.

Açıklananlar doğrultusunda, doktrinde İngiliz hukukunu serbesti sistemi olarak niteleyen yazarların haklılık payı vardır zira gerçek kişi tacirlerin defter tutma yükümlülüğü olmadığı için bu hukuk sisteminde bütün tacirlere yüklenmiş defter tutma zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak şirketlere yönelik bahsi geçen kurallar göz önüne alındığında, serbesti sistemine dahil edilen İngiliz Sistemi'nin aşağıda incelenecek olan Belirsiz Zorunlu Ticari Defter Sistemi'ne oldukça yaklaşmış olduğu da söylenebilecektir⁵⁹.

3.2. Zorunlu Ticari Defter Sistemi

Genel olarak zorunlu ticari defter, bir başka ifadeyle kanuni ticari defter sisteminde, ticari defter tutulması, serbesti sisteminin aksine her tacir için zorunludur. Hangi ticari defterlerin bu zorunluluk kapsamında olduğu ve tutulması zorunlu defterlerin yasa koyucu tarafından ismen belirlenmiş olup olmamasına göre bu sistemin alt ayırımına, doktrinde de olduğu gibi gitmek mümkündür⁶⁰.

3.2.1. Belirli Zorunlu Ticari Defter Sistemi

Belirli zorunlu ticari defter sisteminde ticari defterlerin tutulması zorunludur ve buna ilaveten kanun koyucu, hangi ticari defterlerin tutulması gerektiğini ilgili yasal düzenlemede açık şekilde belirtmiştir. Tacirler, kanunda açıkça belirtilmiş olan, başka

⁵⁸ Finansal denetimden muaf olmak için: 1) 10.200.000 sterlin tutarından daha az ciroya sahip olmak 2) 5.100.000 Sterlin tutarından daha az malvarlığına sahip olmak 3)50 kişiden daha az sayıda işçi çalıştırmak, koşullarından en az ikisinin aynı anda gerçekleşmesi gerekmektedir. Ayrıca Bkz. <https://www.gov.uk/audit-exemptions-for-private-limited-companies> E.T: 06/06/2019.

⁵⁹ Bkz. Birinci Bölüm, 3.2.2.

⁶⁰ BİLGİLİ, Fatih/DEMİRKAPI, Ertan, Ticaret Hukuku Bilgisi, Dora Yayıncılık, 6. Baskı, Bursa, 2014. s. 146; BOZKURT, Tamer, Ticari İşletme Hukuku, Legem Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, 2018, Ankara, s. 362; Poroy/Yasaman, s. 242; Ülgen/Teoman/Helvacı/Kendigelen/Kaya/Nomer Ertan, s. 483; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 635.

deyişle ismen sayılmış olan, zorunlu ticari defterleri tutmak zorundadır⁶¹. Bu sistemi yasal sistem⁶² ya da Latin Sistemi⁶³ olarak adlandıran yazarlar da mevcuttur. Fransız Hukuku bu sisteme dahildir⁶⁴. Ayrıca 1926 tarihli TTK de bu sistemi benimsemekteydi⁶⁵.

3.2.2. Belirsiz Zorunlu Ticari Defter Sistemi

Belirsiz zorunlu ticari defter sisteminde ise ticari defter tutulması yine zorunludur ancak kanun koyucu, hangi ticari defterlerin tutulması gerektiğini belirlememiş, bu hususun ilgili işletmenin özelliklerine göre tayin olunacağını düzenlemiştir⁶⁶. Doktrinde bazı yazarlar, zorunlu defterlerin neler olduğunun belirlenmemiş olması gerekçesiyle bu sistemi serbest sistem olarak adlandırırken⁶⁷ başka yazarlar ise aynı sebeple yarı serbesti tanımlamasını tercih etmiştir⁶⁸.

Ticari defterlere ilişkin bu şekildeki düzenlemenin temel gerekçesi ise, ticari işletmelerin farklı özellik gösterdikleri ve bu bakımdan farklı nitelikteki işletmeler için tutulması pratikte faydalı olacak ticari defterlerin değişeceği, bir işletme için gerekli defterin bir başka işletme için gereksiz olabileceği düşüncesidir⁶⁹. İsviçre ve Alman Hukukları bu sistemi benimsemiş bulunmaktadır⁷⁰. Nitekim bu sebeple belirsiz zorunlu ticari defter sistemi, İsviçre-Almanya sistemi olarak da adlandırılmıştır⁷¹.

⁶¹ Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 389; Bilgişin, s. 277; Gençtürk, s. 13; Karayalçın, Ticaret, s. 322; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 635.

⁶² Karahan, s. 284.

⁶³ Gençtürk, s. 13; Karayalçın, Ticaret, s. 322.

⁶⁴ Bilgişin, s. 277; Gençtürk, s. 13; Karahan, s. 284; Karayalçın, Ticaret, s. 322; Poroy/Yasaman, s. 242; Ülgen/Teoman/Helvacı/Kendigelen/Kaya/Nomer Ertan, s. 483; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 635.

⁶⁵ Arslanlı, s. 119; Bilgişin, s. 278; Gençtürk, s. 13; Karayalçın, Ticaret, s. 322.

⁶⁶ Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 388; Bilgişin, s. 277; Gençtürk, s. 13; Karayalçın, Ticaret, s. 322; Poroy/Yasaman, s. 242; Ülgen/Teoman/Helvacı/Kendigelen/Kaya/ Nomer Ertan, s. 483; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 635.

⁶⁷ Domaniç/Ulusoy, s. 309.

⁶⁸ Aksoy, 140; Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 388; Karahan, s. 283.

⁶⁹ Arkan, s. 374.

⁷⁰ Aksoy, s. 140; Arkan, s. 374; Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 388; Bilgişin, s. 277; Gençtürk, s. 13; Karahan, s. 283; Karayalçın, Ticaret, s. 322; Poroy/Yasaman, s. 242; Ülgen/ Teoman/ Helvacı/Kendigelen/Kaya/Nomer Ertan, s. 483.

⁷¹ Bilgişin, s. 277; Karayalçın, Ticaret, s. 322.

3.3. Karma Sistem

Karma sistemde ise tacir, kanunda ismen belirlenmiş zorunlu ticari defterlere ilave olarak işletmesinin niteliği ve gereklerine göre ismen kanunda sayılmamış başkaca ticari defterleri zorunlu olarak tutmak yükümlülüğündedir⁷². Bu bakımdan bazı defterler kanunda ismen sayılmak suretiyle belirli zorunlu defter niteliğini haizdir, ek olarak da başkaca ticari defterlerin tutulması zorunluluğu mevcut olup hangi defterlerin bu kategoride yer alacağı tacirin takdirine bırakılmıştır⁷³. Bir başka deyişle bu sistemde hem belirli zorunlu hem de belirsiz zorunlu defterler karşımıza çıkmaktadır. İtalyan Hukuku, İtalyan Medeni Kanunu'nda bulunan düzenleme ile bu sisteme dahildir⁷⁴. Ayrıca mülga 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu tacirlere hem belirli hem de belirsiz ticari defterleri tutma yükümlülüğünü getirmiş olması sebebiyle karma sistemi benimsemişti⁷⁵.

Belirtmek gerekir ki, belirsiz zorunlu ticari defter sisteminin ve bu sistemi barındırması sebebiyle karma sistemin getirdiği önemli zorluklardan biri, hangi defterlerin tacir tarafından zorunlu olarak tutulacağına belirsiz olmasıdır. eTTK düzenlemesinde belirsiz olan defterlerin tutulmasının da zorunlu kılınmış olması, uygulamada tereddüt yaratmakta ve bu konuda doktrinde tartışmalar yaşanmaktaydı⁷⁶. Hatta ilave defterlerin, eTTK tabiriyle işletmenin önem ve mahiyetinin gerektirdiği diğer defterlerin nasıl tespit edileceği, bu hususta mahkemeye başvurarak tespit istemli davanın kararına göre defter tutulmasıyla tacirin yükümlülüğünü yerine getirmiş sayılıp sayılamayacağı dahi önemli tartışma konusuydu⁷⁷.

⁷² Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 389; Gençtürk, s. 13-14; Karayalçın, Ticaret, s. 322; Poroy/Yasaman, s. 242; Ülgen/Teoman/Helvacı/Kendigelen/Kaya/Nomer Ertan, s. 483 Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 635.

⁷³ Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 389; Karahan, s. 284.

⁷⁴ Gençtürk, s. 13; Karayalçın, Ticaret, s. 322; Poroy/Yasaman, s. 242; Ülgen/Teoman/Helvacı/Kendigelen/Kaya/Nomer Ertan, s. 483; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 635.

⁷⁵ Aksoy, s. 140; Arkan, s. 373; Arslanlı, s. 119; Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 389, 396; Bozkurt, s. 362; Domaniç/Ulusoy, s. 309; Gençtürk, s. 13; HUYSAL, Ayşegül Sezgin, "Yeni TTK ve HMK Çerçevesinde Ticari Defterler", Marmara Üniversitesi Makale Koleksiyonu, 2012, s. 196; İmregün, s. 93-96; Karahan, s. 284; Karayalçın, Ticaret, s. 322; Ülgen/ Teoman/ Helvacı/ Kendigelen/ Kaya/ Nomer Ertan, s. 483; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 635; Yarbaş, s. 17. Bu husustaki tartışmalar hakkında ayrıntılı bilgi için Bkz. BAHTİYAR, Mehmet/BİÇER, Levent, "Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Ticari Defter Tutma Yükümlülüğü ve Ticari Defterlerin İspat Gücü", Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 1, Sayı 1, İstanbul, Haziran 2013, s. 20.

⁷⁶ Arslanlı, s. 126; Gençtürk, s. 31-32; Karayalçın, Ticaret, s. 342-343; KURU, Baki, Hukuk Muhakemeleri Usulü, Demir-Demir Yayıncılık, 6. Baskı, İstanbul, 2001, s. 2444-2445; Ülgen/Teoman/Helvacı/Kendigelen/Kaya/Nomer Ertan, s. 498-499; Yarbaş, s. 86-87.

⁷⁷ Gençtürk, s. 32-36; Kuru, 2001, s. 2445; Ülgen/Teoman/Helvacı/Kendigelen/Kaya/Nomer Ertan, s. 499.

eTTK'ye ilaveten, yürürlükte bulunan TTK'nin ilk hali, bir başka deyişle 6335 Sayılı Kanun marifetiyle yapılan değişiklikler öncesi TTK hükümleri de Türk Hukuku'nu karma sisteme dahil etmekteydi zira ismen sayılan ticari defterler yanında ayrıca ilave defterlerin zorunlu kılınması hususunda Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu yetkilendirilmişti⁷⁸.

3.4. Türk Hukuku'nda Benimsenen Sistem

TTK m. 64/1, her tacirin ticari defter tutması zorunluluğunu, TTK m. 64/3'te ise yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defteri ile ilgili esasları düzenlemektedir. TTK m. 64/3'te, bu defterlerin kanunda sayılmış olması sebebiyle, tacirlerce tutulması zorunlu defterlerden oldukları sonucu çıkmaktadır. TTK m. 64/4'te ise pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesine ilişkin olmayan defterlerin de ticari defter olduğu ve bu defterlerin de yükümlülük kapsamında olduğu hüküm altına alınmıştır. Son olarak 6335 Sayılı Kanunla Değişik TTK m. 64/5'e istinaden defter tutmaya ilişkin VUK hükümlerinin saklı olduğu belirtilmiştir. Böylelikle tacirlerin vergi mevzuatına istinaden şartların oluşması halinde belli başka defterleri de tutmakla yükümlü oldukları gözükmektedir.

Buradan çıkan sonuca göre, tacirlerin istinasız şekilde ticari defter tutmakla yükümlü olduğu TTK ile düzenlenmiş ve her tacir için tutulması gereken defterler asgari olarak aynı kanunda ismen belirlenmiştir. Kanunda adı geçmeyen başkaca defterlerin kanuni yetkilendirmeye istinaden belli bir kurum tarafından ileride bu listeye eklenebileceği ise öngörülmemiştir. Bunun yanında, VUK defterleri de tutulması zorunlu defterler olarak değerlendirilmiş ve eTTK'nin aksine ihtiyari defterler TTK düzenlemesi kapsamına alınmamıştır⁷⁹.

TDİT ise konuyu daha da ayrıntılı biçimde düzenlemektedir. TDİT'nin amaç ve kapsamının belirtildiği henüz ilk maddede dahi VUK'nin defterlere ilişkin hükümlerinin

⁷⁸ Arkan, s. 373-374; Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 389; BAHTİYAR, Mehmet, Ticari İşletme Hukuku (Ders Notları-Soru Örnekleri), Beta Yayıncılık, Yeni TTK'ya Uyarlanmış 12. Bası, İstanbul, 2012, s. 157; Bilgili/Demirkapı, Ticaret, s. 142; Bozkurt, s. 362; ÇEKER, Mustafa, 6102 Sayılı Ticaret Kanununa Göre Ticaret Hukuku, Karahan Kitabevi, 6335 Sayılı Kanun'a Göre Yenilenmiş 5. Baskı, Adana, 2012, s. 170.

⁷⁹ Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 396; TAŞDELEN, Nihat, "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Ticari Defterler", İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 3, Sayı 1, 2012, s. 263.

saklı olduğu belirtilmekle birlikte, “*Tutulacak Defterler*” başlıklı 5. Maddede sarıh şekilde hangi tacirlerin hangi ticari defterleri tutması gerektiği belirtilmiştir.

Böylelikle gerek TTK gerekse TDİT ile yapılan atıflar sonucunda VUK bağlamında düzenlenen defterlerin de mecburi defterlerden olduğu ve böylelikle ismen sayılmamış defterlerin mevcut olmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır⁸⁰. Görüleceği üzere, vergi mevzuatında tutulacak defterler de ismen sayılmış şekildedir⁸¹. Bunun sonucunda ise, farklı düzenlemeler marifetiyle olsa bile, Türk Hukuku’nda artık hangi ticari defterlerin hangi tacirlerce tutulması gerektiği hususu yalnızca kanun koyucu tarafından kanun ile belirlenmektedir⁸². Tacire bu konuda kural olarak herhangi bir inisiyatif bırakılmamış ve ihtiyari defter tutulması da öngörülmemiştir.

Zaten, tacirin bu konuda kural olarak inisiyatifi olmamakla birlikte mevzuatta öngörülen defterler dışında ihtiyari olarak defter tutması halinde dâhi bu durumun kanun koyucu tarafından belirlenmiş yasal sistem üzerinde etkisinin olmayacaktır⁸³. Bu bakımdan mevcut düzenleme karşısında, Türk Hukuku’nda, belirli zorunlu ticari defter sistemi benimsenmiřtir⁸⁴.

4. Türk Hukuku’nda Düzenlenen Ticari Defterler

TTK m. 64/5 fıkrasındaki atfa istinaden, tacirlerin, VUK hükümlerine riayet etmesi gerekmektedir. Bunun bir sonucu ise yalnızca TTK’de düzenlenen defterlerin değil, VUK çerçevesinde düzenlenen defterlerin de tacir tarafından tutulması gerekmektedir. Ayrıca görüleceği üzere, bazı tacirler için özel kanunlarda da ek ticari defter tutma yükümlülüğu getirilmiřtir⁸⁵. Buna karşın, ticari defterler konusunda en kapsamlı düzenlemeler, TTK ve VUK düzenlemeleridir. Bu bakımdan bunların uyumu meselesi de önem arz etmektedir.

⁸⁰ Bahtiyar/Biçer, s. 21.

⁸¹ Bkz. Birinci Bölüm, 4.3.

⁸² Bahtiyar/Biçer, s. 21.

⁸³ Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 635.

⁸⁴ Aksoy, s. 141; Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 389-390; Bahtiyar/Biçer, s. 19-21; Bilgili/Demirkapı, Ticaret, s. 142; Huysal, s. 196; Karahan, s. 284; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 635.

⁸⁵ Bkz. Birinci Bölüm, 4.4.

4.1. Ticari Defterlere İlişkin TTK ve VUK Düzenlemelerinin Uyumunu Meselesi

Türk Hukuku'nda ticari defterler konusunda iki temel mevzuat TTK ve VUK düzenlemeleridir. Aynı konu hakkında aynı anda farklı düzenlemelerin yürürlükte olması yeri geldiğinde soru işareti yaratabilecek niteliktedir. Hatta somut olarak, tacirlerin sınıflandırılması ve bu sınıflandırmaya göre tutulması gerekli defterler, defter tutma yükümlülüğünün başlangıcı ile bitişi ve ticari defterlerin tasdiki gibi hususlar başta olmak üzere iki kanun arasında farklılıklar mevcuttur.

Esasında bu ikili durum eTTK döneminde de mevcuttu. eTTK'nin konuya ilişkin düzenlemesinin amacı da ilk başta vergi ve ticaret hukuku hükümlerinin uyumluluğunu sağlamaktı⁸⁶. Ancak ilgili kanunun yürürlüğü döneminde de iki kanun arasındaki farklar devam etmiş ve kanunlar arasında uyum sağlanabilmesi adına eTTK'ye çeşitli tadiller yapılarak yeni hükümler yürürlüğe konulmuştu. Bunların da istenen uyumu sağlayamaması ve dahası ilgili tadillerin ek birtakım olumsuzluklar yaratması sebebiyle eTTK'nin defterlere ilişkin hükümlerinin baştan aşağıya yenilenmesi gerektiği görüşü doğmuştu⁸⁷.

TTK döneminde de bu ikilemin altı çizilmiş ve kanımızca haklı olarak, 2011 tarihli TTK'nin, ticari defterlerle ilgili diğer kanunlardaki hükümleri de değiştirmesinin daha isabetli olacağı, tutulacak defterler ve bunların kimler tarafından tutulacağı konusunda tek bir sistemin belirlenmesi gerektiği ileri sürülmüştür⁸⁸. TTK'nin ilk metninde, bu görüşler doğrultusunda Türkiye Muhasebe Standartlarına dayanan muhasebe ağırlıklı defter tutma sistemi benimsenmiştir. Kanunun çıkış noktasında önemli amaçlardan birisi ticari defterler hususunda VUK etkisini asgari düzeye indirmek iken 6335 Sayılı Kanun'un TTK'ye getirdiği değişiklikler sonrasında bu amaçtan sapılmıştır⁸⁹. Zira 6335 sayılı Kanun ile değişik TTK m. 64'e istinaden Türkiye Muhasebe Standartları'na uyum

⁸⁶Arkan, s. 372; Gençtürk, s. 3; Karayalçın, Ticaret, s. 321-322.

⁸⁷ İmregün, s. 91-92.,

⁸⁸ BOZER, Ali/ GÖLE, Celal, Ticari İşletme Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, T. İş Bankası Vakfı, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 3. Bası, Ankara, 2015, s. 230-231.

⁸⁹ Huysal, s. 192-193; Poroy/Yasaman, s. 243.

zorunluluğundan genel kural olarak vazgeçilmesi, vergi muhasebesi mantığını geri getirmiştir⁹⁰.

Dahası, kanun değişikliğiyle eklenen ve vergi mevzuatı ile paralellik sağlamayı amaçlayan⁹¹ TTK m. 64/5'e göre tacirlerin VUK'nin defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümlerine uyum zorunluluğu yeniden mevcut hale gelmiştir. Bir görüşe göre işletme defterinin VUK çerçevesinde tutulması zorunluyken bu deftere ilişkin ticari mevzuatta hüküm yer almaması çelişki yaratmış bu çelişki ise ilgili atıf ile çözüme kavuşturulmuştur⁹². Ancak TTK m. 64'te yapılan ve TMS'ye uyum zorunluluğunu da kaldıran genel değişikliğin temelinde tacirlerin TMS'ye uygun finansal tablo çıkarırken ve genel olarak yeni standartlara uygun defter tutarlarken vergi kaybının doğabileceği yönündeki endişe olduğu ve bu endişenin sonucu olarak TTK m. 64/5 ile vergi mevzuatına atıf yapıldığı söylenmektedir. İlgili fıkranın son cümlesindeki *“vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez”* ifadesinin kanun koyucunun gerçek maksadını ortaya çıkarttığı belirtilmektedir⁹³.

Bu durum şüphesiz ki TTK'nin ilk hali ile çelişkilidir. TTK m. 64/5'in vergi mevzuatına yaptığı atıf neticesinde tacirlerin, VUK m. 175'e istinaden, 703 Numaralı KHK⁹⁴ ile değişen ismiyle, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen muhasebe standartları ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisine riayet etme zorunluluğu mevcut hale gelmiştir. Yine aynı atıf neticesinde VUK Mükerrer m. 257'ye istinaden aynı Bakanlığa verilen mükellef ve meslek grupları itibariyle ticari defterlere ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisine riayet etme zorunluluğu da bulunmaktadır.

Atıfla verilen bu yetki ise VUK etkisini asgari düzeye indirmek bir kenara eTTK döneminde olduğu gibi vergi mevzuatının konuya etkisini oldukça arttırmakta, dolayısıyla doktrinde zikredilen görüşleri doğrulamaktadır. Zira vergi mevzuatına istinaden Maliye Bakanlığı'nın defter tutmaya ilişkin kuralları belirleme hususunda geniş kapsamlı yetkiye sahip olduğu gözükmemektedir. Bu yetkiye dayanarak, bugün olmasa bile

⁹⁰ Aksoy, s. 138; Bahtiyar/Biçer, s. 21; Huysal/Sezgin, s. 192-193; Poroy/Yasaman, s. 242-243.

⁹¹ Bozkurt, s. 360.

⁹² Bahtiyar/Biçer, s. 18.

⁹³ Kendigelen, s. 88.

⁹⁴R.G Tarihi: 09.07.2018 Sayısı: 30473

ileri bir tarihte yapılacak VUK tadilleri neticesinde TTK ve VUK arasında daha ciddi ikilemlerin oluşması ve bunun uygulamaya yansması olasıdır. Böyle bir riskin mevcut olmasının sebebi ise, vergi mevzuatının ticari defterleri temel olarak vergi odaklı olarak düzenlenmesi ve bunun sonucunda VUK ve genel olarak vergi mevzuatına yapılacak tadillerde de TTK'ye uyum meselesinin değil kamunun vergi menfaatlerinin ön plana çıkarılacak olmasıdır.

Gerçekten, VUK hükümleri incelendiğinde, defter tutma faaliyetinin, TTK'deki anlayışın aksine, vergisel bir bakış açısıyla işlenmiş olduğu gözükmektedir⁹⁵. Ayrıca VUK hükümlerine istinaden, TTK'de düzenlenen ticari defterlere ek olarak, tacirlere işgal konularına göre TTK'de düzenlenmemiş başkaca defterlerin tutulması zorunluluğu getirilmiştir⁹⁶. Yolcu taşıma işiyle uğraşıp bilet kesen gerçek ve tüzel kişiler için damga vergisi defteri, imalat kolunda faaliyet gösterenler için imalat defteri ve depo işletenler için ambar defteri bu defterlere örnek teşkil etmektedir.

Açıklanan sebeplerle mevcut düzenleme karşısında ticari defterlerin tutulması alanında iki kanunun birbiriyle çatıştığı ve kanunlar arasında ikilem olduğu söylenmektedir⁹⁷. TTK'nin vergi mevzuatına atıf yapan maddesi sebebiyle ise vergi mevzuatına üstünlük tanındığı ifade edilmektedir⁹⁸. Hatta bir görüşe göre mevcut düzenleme, vergi esaslı defter tutma ve muhasebe sistemi öngörmektedir⁹⁹. Bu bakımdan eTTK'nin ilk çıkış noktasından itibaren gündemde olan, vergi mevzuatı ile ticaret mevzuatının uyumunun sağlanması, amacı halen TTK döneminde dahi tam olarak gerçekleştirilememiştir. TTK'ye yapılan değişiklikler sonrasında eTTK dönemindeki sisteme oldukça yaklaşıldığı da isabetle belirtilmektedir¹⁰⁰.

⁹⁵ Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 388; Huysal, s. 192.

⁹⁶ AYHAN, Rıza/ÖZDAMAR, Mehmet/ÇAĞLAR, Hayrettin, Ticari İşletme Hukuku Genel Esaslar, Yetkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 9. Bası, Ankara, 2016, s. 428.

⁹⁷ Bozer/Göle, s. 230-231; Poroy/Yasaman, s. 243.

⁹⁸ Bahtiyar/Biçer, s. 21; Bilgili/Demirkapı, Ticaret, s. 144.; Poroy/Yasaman, s: 243; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 633.

⁹⁹ Aksoy, s. 149; Bahtiyar/Biçer, s. 21; Karahan, s. 285.

¹⁰⁰ Aksoy, s. 149.

4.2. TTK'de Düzenlenen Ticari Defterler

Hangi defterlerin tacirlerce tutulacağı hususu TTK'ye nazaran TDİT'de daha anlaşılır şekilde düzenlemiştir¹⁰¹. Gerçekten Tebliğin 5. Maddesinde, tebliğde geçen ticari defterlerin hangi tacirler tarafından tutulması gerektiği ayrıntıyla ve açıkça belirtilmiştir. Ayrıca, TTK'de düzenlenen genel ilke ve kuralların yanında, tutulacak ticari defterler özelinde şekle ve esasa dair kurallar tebliğde yer almaktadır.

TTK m. 64'e istinaden ticari defterler kanun koyucu tarafından işletmenin muhasebesine ilişkin olan ve olmayan defterler olarak sınıflandırıldığı için çalışmamızda da bu sınıflandırma benimsenmiştir. Gerçekten, TTK ve TDİT düzenlemelerinden çıkan sonuca göre, işletmenin muhasebesine ilişkin ticari defterler tüm tacirler için zorunludur. İşletmenin muhasebesine ilişkin olmayan ticari defterler ise statülerine göre yalnızca bazı tacirlerce tutulmalıdır

4.2.1. İşletmenin Muhasebesine İlişkin Ticari Defterler

TDİT m. 5/1, gerçek veya tüzel kişi olup olmadığına bakılmaksızın her tacirin yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defteri tutmakla yükümlü olduğunu düzenlenmiştir. Bu sebeple tebliğde sayılan ve TTK m. 64/4'teki tanımdan çıkarılan sonuca göre, işletmenin muhasebesine ilişkin olan bu üç temel defter, kural olarak her tacir için tutulması zorunlu ticari defterleri teşkil etmektedir.

TDİT m. 4/3'e göre, genel kural olarak, "*İşletmenin muhasebesi ile ilgili ticari defterlere yapılacak kayıtlarda, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde yer alan usul ve esaslara uyulur*".

¹⁰¹ Bozer/Göle, s. 223.

4.2.1.1. Yevmiye Defteri

Yevmiye defteri, diğer ismiyle günlük defter¹⁰², tebliğin 6. Maddesinde tanımlanmıştır. Maddedeki tanıma göre, yevmiye defteri, kayda geçirilmesi gereken işlemlerin ilgili belge veya ispata dayanan evraktan çıkarılarak tarih sırasıyla ve madde halinde düzenli olarak yazıldığı defterdir. Maddeden de anlaşıldığı üzere, yevmiye defteri tacirin işlemlerini konularına göre sistemli şekilde göstermemekte zira işlemler bu defterde tarih sırası ile belirtilmektedir¹⁰³. Başka bir deyişle yevmiye defterindeki kayıtlar kronolojik olarak sıralanmaktadır¹⁰⁴. TDİT m. 6'da açıkça düzenlendiği üzere yevmiye defterindeki kayıtların belge veya ispata dayanması gerekmektedir¹⁰⁵.

Yevmiye defteri niteliği itibariyle diğer defterlere temel teşkil etmektedir ve ispat hukuku alanında mal bedelinin nakden mi yoksa senetle mi ödendiği hususunun tespitinde önemli rol oynamaktadır¹⁰⁶. Ayrıca genel olarak, yevmiye defteri sayesinde hangi işlemin hangi tarihte yapıldığı ya da yapılmadığı tespit edilebilmektedir¹⁰⁷. Yevmiye defterindeki her işlemin hem alacaklı hem de borçlu hesaba işlenmesi gerekmektedir, bu bakımdan yevmiye defterinde çift kayıt sistemi benimsenmiştir¹⁰⁸.

Tebliğde yevmiye defterinde kayda geçirilmesi gereken işlemlerin neler olduğuna ilişkin bir açıklama bulunmamaktadır. Bu durum eTTK döneminde de geçerli idi ve eTTK m. 70'te bulunan “*kayda geçirilmesi icabeden muameleler*” ifadesiyle tahdidi bir sayımdan haklı olarak kaçınılmaktaydı¹⁰⁹.

Arkan'a göre bu işlemler “*tacirin ticari işletmesi dolayısıyla malvarlığında meydana gelen ve mal, para veya senet verilmesi gibi kıymet hareketlerini gerektiren*” işlemlerdir¹¹⁰.

¹⁰² ASLAN, İ. Yılmaz, Ticaret Hukuku Dersleri, Ekin Yayınevi, 11. Baskı, Bursa, 2017, s. 70; Çeker, s. 169; İmregün, s. 98.

¹⁰³ Bozer/Göle, s. 228.

¹⁰⁴ Arslanlı, s. 127; Karayalçın, Muhasebe, s. 72; Karayalçın, Ticaret, s. 332.

¹⁰⁵ Aksoy, s. 147.

¹⁰⁶ Doğanay, s. 13; Karayalçın, Ticaret, s. 334.

¹⁰⁷ Karayalçın, Muhasebe, s. 73.

¹⁰⁸ Aslan, s. 70; Karayalçın, Muhasebe, s. 60; Karayalçın, Ticaret, s. 332-333.

¹⁰⁹ Doğanay, s. 13; İmregün, s. 98.

¹¹⁰ Arkan, s. 375.

Arslanlı 'ya göre, “*işletmeye dahil olan iktisadi kıymetlere esas olan ticari muamelelerin*” kaydedilmesi zorunludur. Bunlara ilaveten ticari işletmeye ilişkin olup ticari olmayan muameleler, söz gelimi, tacirin ticari işletmesinin kasasından para çekmesi muamelesi de yevmiye defterine kaydedilmelidir¹¹¹.

Doğanay ise kayda geçirilmesi gereken işlemlerin basiretli tacir veya duruma göre yardımcısı ya da muhasebecisi tarafından bilinmesi gerektiğini belirtip tacirin ticari malvarlığındaki her türlü değişikliğin yevmiye defterine kaydedilmesi gerektiğini ifade etmektedir¹¹². Yazar, ayrıca, tacirin şahsi ya ailevi ihtiyaçları için ticari işletmesinin kasasından çekeceği para ve mallara ilişkin kayıtların da bunların kıymet hareketi teşkil etmesinden ötürü yevmiye defterine işlenmesi gerektiğini belirtmektedir¹¹³.

Karayalçın'a göre, mal ve para giriş ve çıkışlarının deftere kaydedilmesi gerektiği hususu tartışmasızdır¹¹⁴. Tacirin malvarlığında meydana gelen bütün kıymet hareketleri ve her kıymet değişikliğinin yevmiye defterine kaydedilmesi mecburidir. Hangi işlemlerin deftere geçirileceği hususunda ihtilaf çıkması halinde ise muhasebeci bilirkişilere danışılmalıdır¹¹⁵.

Yevmiye defterinde bulunması gerekli asgari kayıtlar ise TDİT m. 6/2'de açıklanmıştır. Buna göre madde sıra numarası, tarih, borçlu hesap, alacaklı hesap, tutar, her kaydın dayandığı belgelerin türü ile varsa tarihleri ve sayıları yevmiye defterinde asgari olarak bulunması gereken kayıtlardır.

TDİT m. 6/3'ye göre yevmiye defterinin ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olması öngörülmüştür; vergi kanunlarına uygun olmak şartıyla müteharrik yapraklı defterler de kullanılabilir.

¹¹¹ Arslanlı, s. 128.

¹¹² Doğanay, s. 13.

¹¹³ ibid, s. 13.

¹¹⁴ Karayalçın, Muhasebe, s. 64.

¹¹⁵ Karayalçın, Ticaret, s. 331.

4.2.1.2. Defter-i Kebir

Defter-i kebir, diğ er ismiyle büyük defter¹¹⁶, tüm tacirler için tutulması gerekli ticari defterlerdendir. TDİT m. 7'de yapılan tanıma göre defter-i kebir, yevmiye defterine geçirilmiş olan işlemleri buradan alarak sistemli bir şekilde ilgili olduğu hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir.

Tanımdan da görüldüğü üzere, yevmiye defterinde tarih sırası ile işlenen işlemlerin defter-i kebirde geçirilmesiyle bu işlemler hesap çeşidine göre işlenmekte ve aynı neviden hesapların bir araya getirilmesi suretiyle işlemler tasnif edilmektedir¹¹⁷. Bu bakımdan yevmiye defteri ile defter-i kebir birbirlerini tamamlayan defterlerdir¹¹⁸. Defter-i kebir sayesinde tacir, alacak ve vereceklerini yalnızca ilgili bölümdeki kayıtları toplayarak kolaylıkla tespit etme imkânına kavuşmaktadır¹¹⁹. Bu sebeple defter-i kebirin, üçüncü kişilere nazaran esasında tacirin kendisi için fayda arz eden bir defter olduğu ifade edilmektedir¹²⁰.

TDİT m. 7/2'de defter-i kebirin ihtiva etmesi gereken asgari kayıtlar sıralanmıştır. Maddeye göre tarih, yevmiye defteri madde sıra numarası, tutar ve son olarak toplu hesaplarda yardımcı nihai hesapların isimleri, defter-i kebirlerde bulunması gerekli asgari kayıtlardır.

TDİT m. 7/3, defter-i kebirin defter olarak fiziki özelliklerini TDİT m. 6/3'e yollama yaparak açıklamaktadır. İlgili düzenlemeye göre defter-i kebirin ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olması öngörülmüş olup vergi kanunlarına uygun olmak şartıyla müteharrik yapraklı defterlerin de kullanılması mümkündür.

¹¹⁶ Aslan, s. 71; Çeker, s. 169; İmregün, s. 99; Karayalçın, Ticaret, s. 334.

¹¹⁷ Aslan, s. 71; Doğanay, s. 14; Karayalçın, Muhasebe, s. 73; Karayalçın, Ticaret, s. 335; Ülgen/Teoman/Helvacı/ Kendigelen/Kaya/Nomer Ertan, s. 491-492.

¹¹⁸ Karayalçın, Muhasebe, s. 72.

¹¹⁹ Doğanay, s. 15 Karayalçın, Muhasebe, s. 74; Karayalçın, Ticaret, s. 335.

¹²⁰ Karayalçın, Muhasebe, s. 74.

4.2.1.3. Envanter Defteri

Envanter defteri, diğer ismiyle mevcudat ve muvazene defteri¹²¹, ise tüm tacirler için tutulması zorunlu defterlerin sonuncusudur. Tebliğin 8. Maddesine göre Envanter defteri, ticari işletmenin açılışında ve açılıştan sonra her hesap döneminin sonunda taşınmazların, alacakların, borçların, nakit para tutarının ve varlıklar ile borçların değerlerinin teker teker kaydedildiği ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı defterdir.

TDİT m. 8/2, envanter defterindeki hesap döneminin on iki ayı geçemeyeceğini düzenlemektedir. Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri saklı kalmak kaydıyla envanter, düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen süre içinde ve her halükârda hesap döneminin sonundan itibaren üç ay içinde çıkarılmakta ve deftere kaydedilmektedir.

Envanter defterinin düzenlendiği 8. Maddenin son fıkrası ise envanter defterin defter olarak fiziki özelliklerini yine TDİT m. 6/3'e yollama yaparak açıklamakta ve TDİT m. 6/3'ün envanter defteri hakkında da uygulanacağını belirtmektedir. Yollamaya göre, envanter defterinin ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olması öngörülmuş olup vergi kanunlarına uygun olmak şartıyla müteharrik yapraklı defterlerin de kullanılması mümkündür.

Envanter defteri tutma yükümlülüğünün doğal bir sonucu ise her şeyden önce envanter çıkarma yükümlülüğüdür¹²². Buradan çıkan sonuç ise envanter çıkarmak ile envanter defteri tutma faaliyetinin birbirine karıştırılmaması gerektiğidir¹²³. Bu bakımdan envanter defterinin kanuna uygun tutulmuş olması için şüphesiz defterin temel içeriği olan envanterin de kanuna uygun çıkarılmış olması gerekmektedir.

*“Envanter belli bir zamanda, bir işletmenin aktifleri ve pasifleri ve bunların kanunen öngörülen ölçütlere göre yapılmış değerlemeleri bağlamında “nesi var-nesi yok” anlamına gelen teknik bir terimdir”*¹²⁴. Bu bakımdan işletmenin aktif ve pasif değerlerini gösteren listeyi ifade etmektedir¹²⁵. TTK m. 66 envanter çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları, TTK m. 67 ise envanter çıkarılmasında kolaylaştırıcı yöntemleri

¹²¹ Bilgişin, s. 282; Bozkurt, s. 363; Karayalçın, Ticaret, s. 326.

¹²² Bozer/Göle, s. 233.

¹²³ Karayalçın, Muhasebe, s. 74.

¹²⁴ Karahan, s. 288.

¹²⁵ ibid, s. 288.

düzenlemektedir. Bu hususlar ise daha çok Mali Hukuku ilgilendirmektedir¹²⁶. Bu sebeple çalışmanın kapsamını aşmamak adına TTK m. 66 ve m. 67 ile finansal tabloları düzenleyen TTK 68-81 arası maddeler üzerinde incelemede bulunulmayacaktır.

4.2.2. TDİT Geçici Maddesiyle Getirilen Bir İstisna: İşletme Defteri Tutma İmkânı

Defterler hakkında bu çalışmadaki sınıflandırma dikkate alınırca, işletme defterinin VUK çerçevesinde düzenlenmesi sebebiyle bu defterin VUK'de Düzenlenen Defterler başlığında incelenmesi gerekirdi. Ancak TDİT'nin Geçici 1. Maddesinde düzenlenen istisna ile bazı tacirlerin duruma göre TTK'de düzenlenen ticari defterlerin yerine VUK'de düzenlenen işletme defterini tutması mümkün hale gelmektedir. Bu sebeple de işletme defteri, bir önceki ayırmada incelenen işletmenin muhasebesine ilişkin üç temel defterin yerini alabilmekte ve adeta TTK'de düzenlenmişçesine bir konum kazanabilmektedir.

4.2.2.1. İşletme Defterine İlişkin İstisnanın Değerlendirmesi

TTK'nin açık düzenlemesine istinaden tüm tacirlerin asgari olarak yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defteri tutmaları zorunluluktur. Ancak kanunun tüm tacirler için getirdiği bu açık hükmün tek istisnası bulunmaktadır. TTK'nin yürürlüğe giren ilk metninde bulunmayan bu istisna 6335 Sayılı Kanun'la yapılan değişiklikler sonrasında vergi mevzuatına yapılan atıf ve sonuç olarak TDİT'nin yürürlüğe girmesiyle ortaya çıkmıştır. TDİT Geçici m. 1 ile VUK'deki sınıflandırma temel alınarak TTK anlamında bazı gerçek kişi tacirlere işletme defteri tutabilme istisnası tanınmıştır. Buna göre VUK bağlamında ikinci sınıf Tüccar sayılan gerçek kişi tacirler için TTK'ye istinaden tüm tacirler için zorunlu kılınan ticari defterleri tutmak yerine işletme hesabına göre defter tutmaları yeni bir düzenleme yapıncaya dek mümkün kılınmıştır.

¹²⁶ Taşdelen, s. 260.

eTTK döneminde aynı yönde bir imkân aynı kanunun 66. maddesinde düzenlenmiş ve hatta TTK'nin aksine eTTK m. 76 ile işletme defteri tanımlanmış ve bu deftere ilişkin usul ve esaslar düzenlenmişti¹²⁷. Ancak eTTK'de hangi kıstaslara göre tacirin işletme defteri tutmakla yetinebileceği somut biçimde düzenlenmediği için bu durum da ayrıca tartışmalara yol açmaktaydı¹²⁸. Bu dönemde bazı yazarlar hangi tacirlerin işletme defteri tutmakla yetinebileceği hususunda VUK çerçevesindeki birinci sınıf ve ikinci sınıf tüccar ayrımının uygulanması gerektiğini savunmaktaydı¹²⁹. Bu doğrultuda, TDİT'deki istisnadan VUK sınıflandırmasına göre ikinci sınıf tüccarların faydalanabileceği açıkça düzenlendiğinden en azından bu yöndeki tartışmanın bittiği gözükmektedir.

Dahası, eTTK'deki açık hükme rağmen işletme defteri tutabilme imkânı işletme defterinin niteliği ve içeriği göz önüne alınarak eleştiri konusu yapılmaktaydı. Bir işletmenin ticari işletme olarak nitelendirilmesi hususunda bu işletmenin ticari muhasebeyi gerektirecek hacme ve öneme sahip olmasını en önemli unsur olarak gören İmregün, işletmenin basit bir işletme defteri tutmakla yetinebilecek çapta olması halinde zaten ticari işletme sayılmayacağını, ilgili işletmenin ticari işletme olması halinde ise basit bir işletme defterinin bu işletmenin niteliğine ve gereksinimlerine uygun düşmeyeceğini ifade etmekteydi¹³⁰.

İşletme hesabına göre defter tutulması ile birinci sınıf ve ikinci sınıf tüccar kavramları ise TTK'de yer almamakta olup TTK'deki tacir ve ticari defterlere ilişkin kurallardan bağımsız olarak vergi mevzuatında düzenlenmektedir. VUK m. 176'da göre tüccarlar, defter tutma bakımından birinci sınıf ve ikinci sınıf tüccarlar olmak üzere ikiye ayrılmış ve birinci sınıf tüccarların bilanço hesabına göre, ikinci sınıf tüccarların ise işletme hesabına göre defter tutacakları düzenlenmiştir.

VUK m. 177'de altı farklı hal öngörülmüş olup bunlardan bir tanesini gerçekleştiren tüccarlar birinci sınıfa mensup sayılmaktadır. Yine aynı madde metninde çeşitli parasal sınırlar bulunmakta olup esnaf sınırının belirlenmesinde de faydalanılan bu miktarlar 513

¹²⁷ Arslanlı, s. 123, 129; Bahtiyar/Biçer, s. 18; Domaniç/Ulusoy, s. 311, 318; İmregün, s. 93; Karayalçın, Ticaret, s. 329.

¹²⁸ Karayalçın, Ticaret, s. 324, 341; Yarbaş, s. 105; Y. 11. HD 25.03.1987, 8048/1719. Aktaran: Kuru, 2001, s. 2441-2442.

¹²⁹ Gençtürk, s. 43; Karayalçın, Ticaret, s. 324.

¹³⁰ İmregün, s. 93-94.

Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2020 tarihinden itibaren yeniden değerlendirilmeye tabi tutulmuştur¹³¹.

İkinci sınıf tüccarlar ise VUK m. 178 ile daha çok birinci sınıf tüccar kıstaslarını kullanılarak düzenlenmiştir. Buna göre birinci sınıf tüccar sayılmak için öngörölmüş olan altı halden hiçbirisini yerine getirmeyen tüccarlar ve bunlara ilaveten bu koşullardan bağımsız olarak Maliye Bakanlığınca işletme hesabına göre defter tutma izni verilen kurumlar vergisi mükellefleri ve yeniden işe başlayan tacirlerden henüz iş hacmine göre sınıflandırılmamış olanlar da defter tutma açısından ikinci sınıf tüccar sayılmaktadır.

VUK m. 182'ye istinaden bilanço hesabına göre defter tutacak tüccarların, yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defteri tutmaları zorunludur. VUK m. 193 ise işletme hesabına göre defter tutacak ikinci sınıf tüccarların zorunlu olarak işletme defteri tutacağını öngörmüştür. Nitekim TDİT Geçici 1. Maddesi de VUK anlamında ikinci sınıf tüccarların işletme defteri tutmakla yetinebileceğini düzenlemektedir.

Bir görüşe göre, TDİT Geçici 1. Maddesi, tacirlere kolaylık arz etmektedir¹³². Dahası VUK hükümlerine göre işletme defterinin tutulması zorunluymken ticaret mevzuatında bu yönde hüküm olmaması çelişkili görölmekteydi, bu bakımdan getirilen istisnai düzenlemenin iki kanun arasında uyumu sağladığı ifade edilmiştir¹³³.

Başka bir görüşe göre ise işletme defteri istisnası, TTK'ye aykırılık sebebiyle, kanımızca haklı şekilde, eleştirilmektedir¹³⁴. Bu doğrultuda, işletme defteri tutabilme imkânının

¹³¹ “1. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı 280.000 TL'yi veya satışlarının tutarı 390.000 TL'yi aşanlar;

2. Birinci bentte yazılı olanların dışındaki işlemlerle uğraşp da bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı 140.000 TL'yi aşanlar;

3. 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı, işlemlerin birlikte yapılması halinde 2 numaralı bentte yazılı iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı 280.000 TL'yi aşanlar.

4. Her türlü ticaret şirketleri (Adi şirketler iştegal neveleri yukardaki bentlerden hangisine giriyorsa o bent hükmüne tabidir.);

5. Kurumlar Vergisine tabi olan diğer tüzelkişiler (Bunlardan işlemlerinin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkân veya lüzum görölmeyenlerin, işletme hesabına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilir.);

6. İhtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler” birinci sınıf tüccar olarak kabul görmektedirler.

¹³² Arkan, s. 375.

¹³³ Bahtiyar/Biçer, s. 18.

¹³⁴ Bilgili/Demirkapı, Ticaret, s. 145.

genel TTK düzenlemesiyle ikilem yarattığı ifade edilmektedir¹³⁵. Gerçekten bu ikilem, ikinci sınıf tüccarlar açısından ortaya çıkmaktadır.

TTK anlamında gerçek kişi tacir olup VUK sınıflandırmasına göre birinci sınıf tüccar olanlar açısından esasında iki kanun uyumludur. Zira birinci sınıf tüccarların VUK anlamında bilanço hesabına göre defter tutmaları sebebiyle TTK’de düzenlenen üç temel defterin hepsi, VUK anlamında da bu yükümlülüğün kapsamı dahilindedir. Ayrıca VUK m. 177/4’e istinaden ticaret şirketlerinin her halde birinci sınıf tüccar sayılmaları neticesinde tüzel kişi tacirler açısından da iki temel kanun arasında çelişki yoktur.

Ancak ikinci sınıf tüccarlar açısından, doktrinde ifade edildiği gibi TTK ile tezatlık oluşabilmektedir. Zira bu halde TTK anlamında tacir olup TTK’de düzenlenen üç temel defteri tutmakla yükümlü olan tacire, VUK sınıflandırmasına göre ikinci sınıf tüccar olduğu için bu defterler yerine yalnızca işletme defteri tutabilme imkânı getirilmiştir. Bu bakımdan TDİT’nin Geçici 1. Maddesinin TTK genel sistemine aykırı olduğu ve TTK’ye aykırı olan durumun TTK’ye dayanılarak kanunlaşmış tebliğle ortaya çıkarılmasının normal hiyerarşisine uygun düşmediği de belirtilmektedir¹³⁶.

Örnekle açıklamak gerekirse aldığı malı olduğu gibi ya da işleyerek satan gerçek kişi, VUK m. 177/1’de belirtilen yıllık 390.000 TL’lik satış sınırının yarısı olan 195.000 TL’yi aşmazsa esnaf sayılmaktadır. Zira 2007/12362 sayılı Esnaf ve Sanatkâr ile Tacir ve Sanayicinin Ayrımına İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı¹³⁷ neticesinde esnafın belirlenmesine ilişkin olarak VUK m. 177’de belirtilen parasal sınırlara atıf yapılmıştır. Buna göre VUK m. 177/1 ve m. 177/3’te bulunan parasal sınırların yarısını ve VUK m. 177/2 bulunan sınırın tamamını aşmayanlar esnaf olarak kabul edilecektir. Bu bakımdan esnaf açısından TTK ile VUK arasında ikilem doğmamaktadır. Zaten esnaf sayılan kişilerin ticari defter tutma yükümlülüğü bulunmamaktadır¹³⁸.

Aynı kişinin 195.000 TL’lik satış sınırını aşması halinde ise bu kişi, 195.000 TL ile 390.000 TL arası satış yaptığı varsayımında VUK anlamında ikinci sınıf tüccar, 390.000

¹³⁵ Bozer/Göle, s. 231.

¹³⁶ Taşdelen, s. 270.

¹³⁷ R.G Tarihi: 21.07.2007, Sayısı: 26589.

¹³⁸ Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 390; Aksoy, s. 138; Arkan, s. 373; Bahtiyar/Biçer, s. 18; Bilgili/Demirkapı, Ticaret, s. 145; Bozkurt, s. 360; Doğanay, s. 2; İmregün, s. 92; Karayalçın, Muhasebe, s. 57; ÜLGEN, Hüseyin, “Ticari Defterlerle İspat”, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, Cilt 4, Sayı 1, 1967, s. 89; Ülgen/Teoman/ Helvacı/ Kendigelen/Kaya/Nomer Ertan, s. 484.

TL sınırın da aşımı halinde ise VUK anlamında birinci sınıf tüccar ve 195.000 TL'lik sınırı her halükârda aştığı için bu iki ihtimalde de TTK anlamında tacir sayılacaktır. Böylece söz gelimi yıllık 300.000 TL tutarında satış yapan gerçek kişi ilgili Bakanlar Kurulu Kararı'na istinaden tacir sayılacak, ancak bu kişi tacir olmasına rağmen TTK m. 18 ve TTK m. 64/1'deki açık hükümlere rağmen TTK çerçevesinde düzenlenen ticari defterleri tutmakla yükümlü olmayacak, VUK bağlamında ikinci sınıf tüccar sayıldığı için tacir kimliğine rağmen TDİT düzenlemesi sayesinde yalnızca işletme defteri tutmakla yetinebilecektir.

Böylelikle esasen hiçbir tacirin defter tutma yükümlülüğünden ayrı tutulamayacağına ilişkin kanun gerekçesi ile bu yöndeki görüşlere¹³⁹ ve diğer açık hükümlere rağmen tacir niteliğini haiz ikinci sınıf tüccarların bu yönde irade göstermeleri halinde TTK'de sayılmış ticari defterleri tutma zorunluluğu, şimdilik, TDİT Geçici m. 1'in tacirlere verdiği istisnai hak ile, ortadan kalkmakta bunların yerine tek bir defter tutma imkânının gelmiş olduğu gözükmektedir.

Bu durum ise TTK anlamında tacir olan gerçek kişilerin TTK çerçevesinde düzenlemeyen bir defter olan işletme defterini tutmakla yetinmeleri sonucunu doğurmakta, uyuşmazlık halinde işletme defterinin ticari nitelikte olup olmadığı, bu defterin HMK m. 222 anlamında delil sayılıp sayılmayacağı, yalnızca işletme defteri tutmakla yetinmiş tacirin ticari defterlerini eksiksiz tutmuş sayılıp sayılmayacağı gibi çeşitli soruları gündeme getirmektedir¹⁴⁰.

4.2.2.2. İşletme Defteri

eTTK'de düzenlenmiş bulunan işletme defteri, önceden belirtildiği üzere, TTK'de düzenlenmemiştir. Zira gerçek kişi tacirlere verilen işletme hesabı esasına göre defter tutabilme imkânı eTTK döneminde doktrinde belli eleştirilere uğramış ve ayrıca TTK'nin ilk halinde de böyle bir imkân kanun koyucu tarafından düzenlenmemiştir. TDİT ile ise VUK anlamında ikinci sınıf tüccar olan gerçek kişi tacirlere, yeni bir düzenleme

¹³⁹ Bozer/Göle, s. 225; Çeker, s. 169; ERİŞ, Gönen, Ticari İşletme ve Şirketler, Seçkin Yayıncılık, Cilt 2, Güncellenmiş 3. Baskı, İstanbul, 2017, s. 1205; Taşdelen, s. 263. Ayrıca Bkz. TTK Gerekçesi m. 64.

¹⁴⁰ Bkz. Üçüncü Bölüm, 1.1.3.

yapılıncaya kadar, işletme hesabına göre defter tutabilme imkânı verilmiştir. Bu bakımdan, halen VUK çerçevesinde düzenlenen işletme defteri ve işletme hesabına göre defter tutma yöntemine ilişkin usul ve esaslar üzerinde durmakta fayda bulunmaktadır.

Esasında işletme defteri eTTK’de işlenmekle birlikte bu kanunda da doğrudan bir tanım yer almamaktaydı. eTTK m. 66’ya istinaden gerçek kişi tacirlerin işletmenin hacmi ile öneminin uygun olması halinde yalnızca işletme defteri tutabilmesi mümkün kılınmakta eTTK m. 76’da ise işletme hesabı defterinin esasları düzenlenmekteydi¹⁴¹. Bu esaslardan yola çıkılırsa, işletme hesabı defterinin, masrafların sol tarafa, hasılatların ise sağ tarafa yazıldığı ve her iş yılı sonunda bu iki gruba ait yıl sonu dökümünün yapıldığı defter olduğu söylenebilir. VUK nezdinde de doğrudan bir tanım yapılmamış olup VUK m. 194’te işletme hesabına ilişkin esaslar eTTK ile paralel biçimde belirtilmiştir.

eTTK ve VUK düzenlemelerinden de görüldüğü üzere işletme defteri basit muhasebe gerektirmektedir¹⁴². Bu bakımdan işletme defteri tek ve basit bir defter niteliğindedir¹⁴³. İşletme defteri ve işletme hesabına göre defter tutma yöntemine ilişkin usul ve esaslar VUK m. 194-196 arasında belirlenmiştir.

VUK m. 194’e istinaden işletme hesabı defterinin “*sol tarafını gider, sağ tarafını hasılat kısmı teşkil eder. Gider kısmına: Satın alınan mallar veya yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan paralar ve işletme ile ilgili diğer bütün giderler; Hasılat kısmına: Satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat kaydolunur*”. Buradan da görüldüğü üzere, işletme defterindeki kayıtlar, yevmiye defterindeki çift kayıt usulünün aksine, tek kayıt usulüyle tutulmaktadır¹⁴⁴.

İşletme defterindeki kayıtların neleri içermesi gerektiği de yine VUK m. 194’te belirtilmiştir. Buna göre gider ve hasılat kayıtları asgari olarak sıra numarası, kayıt tarihi, muamelenin nev’i ve meblağ bilgilerini içermelidir. Tacirin işletme defteri tutması halinde bu kurallara uyması gerekmektedir.

¹⁴¹ Arslanlı, s. 123, 129; Bahtiyar/Biçer, s. 18; Domaniç/Ulusoy, s. 311, 318; İmregün, s. 93; Karayalçın, Ticaret, s. 329.

¹⁴² Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 648.

¹⁴³ Doğanay, s. 18; Karayalçın, Muhasebe, s. 71; Karayalçın, Ticaret, s. 341.

¹⁴⁴ Karayalçın, Muhasebe, s. 60.

Yalnızca işletme hesabı tutulacağı için kural olarak envanter defteri tutmayacak tacirler için envantere ilişkin VUK m. 195'te düzenlenen özel bir kural getirilmiştir. İlgili hükme göre işletme hesabı esasına göre defter tutmakta olup emtia üzerine iş yapanların emtia envanteri çıkarma mecburiyeti bulunmaktadır. “*Emtiaya, satmak maksadiyle alınan veya imal edilen mallarla iptidai ve ham maddeler ve yardımcı malzeme dahildir. Emtia envanteri, muamelelere ait kayıtlarla karıştırılmamak şartıyla yeniden işe başlama halinde işletme defterinin baş tarafına, mütaakiben de her hesap dönemi kapandıktan sonra muamele kayıtlarını takip eden sayfalara yazılır. İstiyenler ayrı bir envanter defteri tutarak emtia envanterlerini bu deftere kaydedebilirler.*”

Fiilen meşgul oldukları iş ve faaliyet alanından bağımsız olarak, işletme hesabına göre defter tutacak tüm kişiler için VUK m. 196'ya istinaden işletme hesabı hulasası çıkarma mecburiyeti getirilmiştir. Buna göre her hesap dönemi sonunda işletme hesabı hulasası, başka deyişle işletme hesabı özeti¹⁴⁵ çıkarılmalı ve gider ile hasılat tablosu barındıran bu özete VUK m. 196'da belirtilenler birer kalemde ayrı ayrı yazılmalıdır.

Eklemek gerekir ki, 486 Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹⁴⁶,ne istinaden, 01.01.2019 tarihinden itibaren işletme hesabı defteri artık elektronik ortamda tutulacak ve bu deftere ilişkin beyanlar da elektronik ortamdan gerçekleştirilecektir. İlgili tebliğ ile birlikte defterlerin elektronik ortamda tutulması zorunluluğu serbest meslek erbapları ile basit usule tabi mükellefler açısından 01.01.2018 tarihinden itibaren, işletme hesabına göre defter tutan ikinci sınıf tüccarlar açısından ise 01.01.2019 tarihidenden itibaren zorunlu hale gelmiştir.

4.2.3. İşletmenin Muhasebesine İlişkin Olmayan Ticari Defterler

eTTK döneminde işletmenin muhasebesine ilişkin olmayan defterlerin ticari defter olup olmadıkları tartışmalıydı¹⁴⁷. TTK ile birlikte ise bu tartışma sona ermiş ve TTK m. 64/4'e istinaden pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere

¹⁴⁵ Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 649.

¹⁴⁶ R.G Tarihi: 17.12.2017, Sayısı: 30273

¹⁴⁷ Arkan, s. 376; Aslan, s. 67; Bozkurt, s. 364; Huysal, s. 195-196; Karahan, s. 287; Taşdelen, s. 262. Ayrıca Bkz. TTK Gereğe m. 64.

defteri gibi işletmenin muhasebesine ilişkin olmayan defterlerin de ticari defter olduğu açıkça belirtilmiştir.

TTK m. 64/4 gerekçesinde açıklandığı üzere, bu yöndeki düzenlemenin temel sebebi, bu defterlerin niteliği konusundaki tartışmalar ve uyuşmazlıkların ispatında önemli işlevi bulunan bu defterlerin ticari defter sayılmamalarından ötürü açılış ve kapanış onayına tabi olmamaları sebebiyle güvenilmez durumda kalmalarıdır¹⁴⁸. TTK m. 64/4 hükmü ile ise bu defterler de kanunla ismen belirlenmiş zorunlu ticari defterler sınıfına girmiştir. Doktrinde, muhasebeye ilişkin olmayan defterlerin ticari defter sayılmasının teoriye uymadığı ancak bu düzenlemenin, gerekçeye paralel olarak, uygulamanın gereksinimi karşılamaya yönelik olduğu söylenmiştir¹⁴⁹.

TTK m. 64 fıkrasındaki ifadeden işletmenin muhasebesine ilişkin olmayan defterlerin tahdidi sayılmadığı görülmektedir. Buna rağmen, TDİT’de yalnızca pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri işlenmiş ve bazı tacirler bu defterleri tutmakla yükümlü kılınmıştır. Bu bakımdan bu defterler yalnızca bazı tacirlerce tutulması zorunlu ticari defterlerdir. Bir başka deyişle, tacirlerin hukuki statüleri bu bölümde belirtilen defterlerin tutulma zorunluluğunun bulunup bulunmadığını belirleyecektir¹⁵⁰.

4.2.3.1. Pay Defteri

Pay defteri, TDİT m. 9’da işlenmiş olup maddedeki tanım uyarınca pay sahiplerinin kaydedildiği ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı defterdir. TDİT m. 9/1’e göre anonim şirketler, limited şirketler, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ve son olarak kooperatiflerin pay defterini tutma zorunluluğu bulunmaktadır.

Şirketlerin düzenli biçimde faaliyetlerini devam ettirmesi ve şirket amacının sağlanabilmesi için önem teşkil eden pay defteri, şirketteki pay durumunu göstermekte

¹⁴⁸ Bkz. TTK m. 64 gerekçesi.

¹⁴⁹ Karahan, s. 287; Taşdelen, s. 262.

¹⁵⁰ Bozer/Göle, s. 229.

ve üçüncü kişilere bu hususta gereken bilgiyi vermektedir¹⁵¹. Belirtmek gerekir ki, pay defteri tutma zorunluluğu pay senedinin çıkarılıp çıkarılmamasıyla ilgili değildir, her halde pay defter tutma mecburiyeti mevcuttur¹⁵².

TDİT m. 9/2’de anonim şirketler ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin pay defterine, senede bağlanmamış pay ve nama yazılı pay senedi sahipleriyle, intifa hakkı sahiplerinin kaydedileceği belirtilmiş ve yine aynı maddede belirtilen şirketlerin tutacağı pay defterinde bulunması zorunlu kayıtlar sıralanmıştır. Görüldüğü üzere, hamiline yazılı pay senetlerinin pay defterine kaydedilmesi gerekmemektedir. Hamiline yazılı senedin niteliği de göz önüne alınarak bu payları elinde bulunduranlar pay defterinde bu hususta kayıt bulunmaksızın pay sahibi sayılmaktadır¹⁵³.

TDİT m. 9/6’da ise limited şirketlerin tutacağı pay defterlerinde şirket ortaklarına ilişkin bulunması gereken asgari kayıtlar sayılmıştır.

4.2.3.2. Yönetim Kurulu Karar Defteri ve Bu Defterin Limited Şirketlerde Gösterdiği Özellik

Yönetim kurulu karar defteri, TDİT m. 10’da düzenlenmekte olup maddenin ilk fıkrasındaki tanıma göre, anonim şirketler ile kooperatiflerde yönetim kurulunun, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticinin veya yöneticilerin şirket yönetimi ile ilgili olarak aldığı kararların yazılacağı ciltli ve sayfa numaraları teselsül eden defterdir.

Yönetim kurulu karar defterinde bulunması zorunlu asgari kayıtlar ise TDİT m. 10/2’de açıklanmıştır. Buna göre karar tarihi, karar sayısı, toplantıda hazır bulunanlar, kararın içeriği ve son olarak üyelerin imzaları bulunması gerekli asgari kayıtlardır. TDİT m. 10/3 ile m. 10/9 arasında ise yönetim kurulu karar defterine ilişkin esaslar düzenlenmiştir.

¹⁵¹ BİLGİLİ, Fatih/DEMİRKAPI, Ertan, Şirketler Hukuku Dersleri, Dora Yayıncılık, 1. Baskı, 2013, Bursa, s. 317.

¹⁵² ibid, s. 318.

¹⁵³ ibid, s. 318.

TDİT m. 10/1’de görüldüğü üzere limited şirketler, karar defteri tutacak şirketler arasında sayılmamıştır ve bu bakımdan limited şirketlerin karar defteri tutma zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak limited şirket tarafından karar defteri tutulması yönünde bir tercih kullanılırsa müdürler kurulu karar defteri olarak adlandırılacak bu defter TDİT m. 11/4’e istinaden açılış ve kapanış onayları da dahil olmak üzere TDİT m. 10’da belirtilen usul ve esaslara göre tutulacaktır.

Doktrinde ise, bu durumun TTK m. 64/4 ile çelişki yarattığı zira maddedeki “*yönetim kurulu*” ifadesinin “*yönetim organı*” olarak yorumlanması gerektiği ve limited şirket yönetim organı olan müdürler kurulunu da kapsadığını, bu sebeple müdürler kurulu karar defterinin ayrı bir şekilde tutulmasının zorunlu olması gerektiği belirtilmektedir¹⁵⁴.

Ancak mevcut düzenlemeye rağmen, müdürler kurulu kararlarının ticari defterlere kaydedilmediği sonucuna varılamayacaktır. Zira TDİT m. 11/4’e istinaden müdürler kurulu kararlarının, ayrı bir karar defteri tutulmadıkça, genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedilmesi zorunludur. Müdürler kurulu kararlarının bahsi geçen genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedilmemesi halinde ise yine aynı madde limited şirketler için de müdürler kurulu karar defteri tutma şartını getirmiştir. Limited şirketin ayrı bir müdürler kurulu karar defteri tutması halinde artık müdürler kurulu kararları yalnızca bu deftere kaydedilecektir, genel kurul toplantı ve müzakere defterine bu kararların kaydı mümkün olmayacaktır.

4.2.3.3. Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri

TTK ve TDİT bağlamında tüzel kişi tacirler için tutulması zorunlu ticari defterlerden sonuncu ise genel kurul toplantı ve müzakere defteridir. TDİT m. 11/1’deki tanıma göre, tüzel kişi tacirlerin genel kurul toplantılarında görüşülen hususların ve alınan kararların kaydedildiği ciltli ve sayfa numaraları teselsül eden defterdir.

Maddenin ikinci fıkrasında ise genel kurul toplantı ve müzakere defterinin tutulmasına ilişkin usul belirtilmiştir. TDİT m. 11/2’ye göre, genel kurul toplantı ve müzakere defteri,

¹⁵⁴ Bahtiyar/Biçer, s. 19.

şirket genel kurul toplantısı yapılırken genel kurulda sorulan sorular, verilen cevaplar, sunulan öneriler, alınan kararlar işlenerek düzenlenebileceği gibi hazırlanan toplantı tutanağının deftere yapıştırılması şeklinde de tutulabilmektedir.

Genel kurul toplantı ve müzakere defteri, limited şirketlerde duruma göre özellik göstermektedir. Bu hususa yönetim kurulu karar defterinin incelenmesi sırasında değinilmişti¹⁵⁵. Gerçekten, TDİT m11/4'e göre limited şirketlerde müdür veya müdürler kurulunun şirket yönetimi ile ilgili olarak aldığı kararlar genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedilebileceği gibi ayrı bir müdürler kurulu karar defteri de tutulabilmektedir. Bu bakımdan limited şirketler özelinde, ayrı bir karar defteri tutulmaması halinde hem müdürler kurulu kararları hem de genel kurul tutanakları tek bir defterde, yani genel kurul toplantı ve müzakere defterinde tutulacaktır.

Defterlerin açılış ve kapanış onayları çalışmanın ileriki bölümlerinde incelenecektir¹⁵⁶. Ancak şimdiden belirtmek gerekir ki müdürler kurulu kararlarının Genel Kurul Toplantı ve Müzakere defterine kaydedilmesi halinde, bu defterin ise kapanış tasdikine tabi olmaması nedeniyle, müdürler kurulu kararlarının yer aldığı genel kurul toplantı ve müzakere defterinin kapanış onayına tabi olup olmayacağı tereddüt yaratmaktadır¹⁵⁷. Zira aynı kararların ayrı bir defterde, yani müdürler kurulu karar defterinde tutulması ihtimalinde bu defter TDİT m. 11/4'e istinaden kapanış onayına tabi olacaktır.

4.3. VUK'de Düzenlenen Defterler

TTK m. 64/5'teki atıf ve TDİT m. 1/2'deki açık hüküm sebebiyle tacirlerin, TTK ve TDİT hükümleri dışında VUK hükümlerine uyum zorunluluğu da mevcuttur. Bu zorunluluk ise VUK çerçevesinde düzenlenen çeşitli defterlerin de tacirlerce tutulması gerektiği anlamına gelmektedir. Başka bir deyişle, tacirin muhasebeye ilişkin tutması gerekli defterleri, TTK m. 64/3'te sayılan defterlere ilaveten vergi mevzuatına istinaden belirlenmektedir¹⁵⁸.

¹⁵⁵ Bkz. Birinci Bölüm, 4.2.3.2.

¹⁵⁶ Bkz. Üçüncü Bölüm, 2.1.3.

¹⁵⁷ Bahtiyar/Biçer, s. 19.

¹⁵⁸ Kendigelen, s. 89.

VUK esasen defter tutma hususunu vergisel bir bakış açısıyla ele almış olup TTK'de belirtilen defterlere ek olarak özellikle vergi denetiminde ve dolayısıyla vergi matrahının tespitinde faydalı olacağı düşünülen başkaca defterlerin tutulmasını zorunluluk olarak hüküm altına almıştır¹⁵⁹. Bu amaç VUK m. 171'de de belirtilmiştir.

İmalat defteri, VUK m. 197'ye istinaden sürekli biçimde imalat ile uğraşan birinci sınıf tüccarların, bir başka deyişle TTK anlamında tacirlerin, diğer defterlere ilaveten tutmak zorunda olduğu bir defterdir. İmalat defterine, maddede bentler halinde sayılmış olan emtialara ait giriş ve çıkış hareketleri, emtianın cinsi ve miktarı itibarıyla ve tarih sırasıyla yazılmaktadır.

VUK m. 198'de kombine imalat faaliyeti tanımlanmış olup VUK m. 199'a göre: *“Kombine imalat yapanlar her müstakil imal işini imalat defterinin ayrı ayrı kısımlarında gösterirler. Bu takdirde bir safhanın mamulü mütaakıp safhaya teslim gösterilmek suretiyle bu safhanın iptidai maddesini teşkil eder. Kombine imalatta istenildiği takdirde her müstakil imal safhası için ayrı bir imalat defteri kullanılması caizdir”*.

Bitim işleri defteri de belli tacirler için tutulması zorunlu defterlerdendir. VUK m. 200'e istinaden *“Birinci ve ikinci sınıf tüccarlardan boyama, basma, yazma, kasarılama, apre, cilalama gibi ücretle yapılan bitim işleriyle uğraşanlar, imalat defteri yerine, bir "Bitim işleri defteri" tutarlar. Bu deftere müşterilerden alınan ve işlendikten sonra geri verilen emtianın cinsi ve miktarı tarih sırasıyla yazılır”*.

Banka ve sigorta muameleleri defteri, kısa ismiyle BSMV defteri VUK m. .204'te düzenlenmiştir. Maddeye göre, *“Banka (vergi kanunları uygulamasında özel belirleme yapılmadığı sürece, özel finans kurumları banka olarak addolunur), banker ve sigorta şirketleri banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin mevzuuna giren işlemleri müfredatlı veya bordrolar üzerinden toplu olarak kendi muhasebe defterlerinde veyahut isterlerse ayrı bir banka ve sigorta muameleleri vergisi defterinde, diğer işlemlerinden ayırmak suretiyle gösterilir. Bankalar ile mevduat faizi ödeyen bankerler yukarıda belirtilen defter kayıtlarında bu hususlara ilişkin bilgileri müfredatlı olarak göstermeye mecburdurlar”*

Damga resmi defteri ise VUK m. 205'te düzenlenmiştir: *“Damga Resmi Kanununa göre yolcu bilet ücretleri, sigorta primleri ve ilan ücretleri gibi mevzular üzerinden resim istifa*

¹⁵⁹ Ayhan/Özdamar/Çağlar, 2016, s. 428, 435.

etmeye mecbur olan gerçek ve tüzel kişiler bu ücret ve primlerle istifa ettikleri Damga Resimleri için tarih sırasıyla bir kayıt tutmaya mecburdurlar. Tüccarlar bu kayıtları muhasebe defterlerinde tuttukları hesaplarda gösterebilirler. Kayıtların muhasebe defterinde gösterilmemesi halinde ayrı bir "Damga Resmi defteri" tutulur. Devlet müesseselerinin resmi defter ve kayıtları Damga Resmi defteri yerine geçer”

Hasılat defteri, VUK m. 207’de düzenlenmekte olup yabancı nakliyat kurumları veya bunları Türkiye’de temsil eden şube veya acentelerinin bu defteri tutmak zorunluğu mevcuttur. Hasılat defterine, bu kurumlarca ülkemizde elde edilen hasılatlar tarih sırasıyla ve müfredatlı olarak kaydedilmektedir.

Ambar defteri, VUK m. 209’da düzenlenmiş olup bu maddeye istinaden ardiyeler dahil olmak üzere depo işletenler ve nakliye ambarları diğer zorunlu defterlere ilaveten bu defteri tutmak yükümlülüğündedir. Maddede, altı bent halinde ambar defterinde bulunması gereken asgari kayıtlar belirtilmiştir.

4.4. Diğer Kanunlarda Düzenlenen Defterler

TTK, TDİT ve VUK nezdinde düzenlenen ve tacirlerce tutulması öngörülen bu defterler dışında 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu ve Menkul Kıymetler Borsalarının Kuruluş ve Çalışma Esasları Hakkında Yönetmelik’te¹⁶⁰ ilgili tacirlere aşağıda görüleceği üzere ek birtakım defterlerin tutulması zorunluluğu getirilmiştir. 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu¹⁶¹ ise kanuna tabi tacirler açısından özellikle pay defterine ilişkin ek kurallar getirmektedir. Son olarak 5684 Sayılı Sigortacılık Kanunu¹⁶² aşağıda görüleceği üzere sigorta şirketlerinin ek defter tutmakla yükümlü kılınabileceği hükmünü ihtiva etmektedir.

Bankacılık Kanunu m. 28’e göre, bankaların denetim komitesi ve kredi komitesi kararları da “ayrı birer deftere” kaydedilmelidir. Bu defterlerin eTTK ve dolayısıyla günümüzde TTK’ye istinaden onaylanması zorunluluğu mevcuttur. İlk bakışta maddedeki “ayrı birer

¹⁶⁰ R.G Tarihi: 06.10.1984, Sayısı: 18537.

¹⁶¹ R.G Tarihi: 30.12.2012, Sayısı: 28513.

¹⁶² R.G Tarihi: 14.06.2007, Sayısı: 26552.

deftere” ifadesi tereddüt oluşturabilecek olsa dahi denetim komitesi kararları ile kredi komitesi kararları bir arada tek defterde değil her komiteye ait farklı karar defterlerinde tutulmaktadır. Zira Bankaların Kredi İşlemlerine İlişkin Yönetmeliği¹⁶³ m. 7/5’e istinaden ayrı bir kredi komitesi karar defteri tutulması zorunlu kılınmış ve yönetim kurulu karar defterlerine ilişkin usul ve esasların kredi komitesi karar defterine de uygulanacağı belirtilmiştir. Doktrinde Bankacılık Kanunu ile tutulması zorunlu kılınan bu defterlerin de ticari defter olduğu ifade edilmektedir¹⁶⁴.

Menkul Kıymetler Borsalarının Kuruluş ve Çalışma Esasları Hakkında Yönetmelik m. 57’ye istinaden borsa üyelerinin borsa işlemleri defteri tutma zorunluluğu bulunmaktadır. Bu deftere ise borsada yapılan alım satım işlemleri kaydedilecektir. Kanundaki anlamıyla borsa üyeleri ise borsada işlem yapmaya yetkili borsa komisyoncuları gibi gerçek kişiler ile bankalar gibi tüzel kişileri ifade etmektedir. Ayrıca daha yeni tarihli olan ve yine yürürlükte bulunan İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Üyelik Esaslarına İlişkin Yönetmelik¹⁶⁵ m. 10’da da borsa işlemleri defteri tutma zorunluluğu düzenlenmiştir.

Sigortacılık Kanunu m. 18/4’e istinaden Hazine Müsteşarlığı’nın sigorta şirketlerine kanunda düzenlenen defterler dışında ek defter tutma zorunluluğu getirme yetkisi bulunmaktadır. Hatta belirlenmiş ek defterlerin sigorta şirketlerince tutulmaması halinde Sigortacılık Kanunu m. 34/2-h’ye istinaden sigorta şirketlerine idari para cezası öngörülmüştür. Ayrıca aynı kanun içinde sigorta şirketlerinin tuttuğu pay defterine ilişkin usul kuralları yer almaktadır.

Sermaye Piyasası Kanunu’nun çeşitli maddelerinde de kanuna tabi olan şirketler açısından bu şirketlerin tuttukları pay defterine ilişkin çeşitli usul ve esaslar getirilmiş ve halka açık şirketlerin borsa işlemleri sonucu satın aldığı payların pay defterine kaydedilmesi zorunluluğu ayrıca düzenlemiştir. Bunlara ilaveten, kanunun 112. Maddesine göre ticari defterlere ilişkin yükümlülüklere aykırılık halinde ilgililere hapis cezası ve adli para cezası, finansal tablolarda ve ticari kayıtlarda kasten usulsüzlük yapanlara da TCK anlamında yaptırım öngörülmüştür.

¹⁶³ R.G Tarihi: 01.11.2006, Sayısı: 26333.

¹⁶⁴ Bozer/Göle, s. 229.

¹⁶⁵ R.G Tarihi: 08.12.2012, Sayısı: 28491.

4.5. İhtiyari Defterler

Türk Hukuku'nda ticari defterler konusunda belirli zorunlu defter tutma sisteminin benimsendiği belirtilmişti. Bu bakımdan tacirler tarafından tutulması zorunlu olan defterler, tek bir düzenlemeyle olmasa bile, çeşitli kanunlar ve tebliğlerle kanun koyucu tarafından açıkça ortaya konulmuştur¹⁶⁶.

Buna karşılık, tacirin tamamen ihtiyari olarak kanunlarda düzenlenen defterlere ilaveten başkaca defterler tutması da mümkündür, ihtiyari defterleri engelleyen bir düzenleme mevcut değildir¹⁶⁷. Ancak, bu çalışmada benimsenen ve ticari defter kapsamını oldukça genişletmeye de mahal veren anlayışa rağmen bu defterlerin ticari defter olarak nitelendirilmesi mümkün gözükmemektedir¹⁶⁸. Doktrinde de bu görüş dile getirilmiş olup buna bağlı olarak ihtiyari defterlerin ticari defterlere ilişkin düzenlemelere tabi olmadığı ve söz gelimi ispat işlevine de sahip olmadığı belirtilmektedir¹⁶⁹.

Buna karşılık ihtiyari defterlerin de öngörüldüğü eTTK yürürlük döneminde, kural olarak tasdike tabi olmayıp beyannameye¹⁷⁰ tabi olan ihtiyar defterlerin sahibi lehine delil olabilmesi mümkündür. eTTK ilgili düzenlemesine istinaden ticaret siciline beyan edilmesi ve bu defterlerin tasdike tabi olan defterlerle uyuşması şartları gerçekleşirse ihtiyari defterler, tasdike tabi olan defterlerle birlikte lehe delil olarak kabul görmekteydi¹⁷¹. Yargıtay uygulaması da bu yöneydi¹⁷². Ancak unutulmamalıdır ki, belirtilmiş olduğu üzere eTTK düzenlemesinde ihtiyari defterlerin tacirler tarafından tutulması, TTK'nin aksine, öngörülmekteydi.

¹⁶⁶ Bkz. Birinci Bölüm, 3.4.

¹⁶⁷ Bilgişin, s. 278; Taşdelen, s. 263; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 649.

¹⁶⁸ Bkz. Üçüncü Bölüm, 1.1.

¹⁶⁹ Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 406-407; Bilgişin, s. 299; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 649.

¹⁷⁰ Tasdik ve beyanname sistemine ilişkin ayrıntılı bilgi için Bkz. Doğanay, s. 9-10; Kuru, 2001, s. 2443-2444.

¹⁷¹ Doğanay, s. 23-29; Kuru, 2001, s. 2446-2447.

¹⁷² Y. TD, T.26.8.1968, E.1967/321, K.1968/4156, Aktaran: Yarbaş, s. 116; Y. HGK, T. 8.2.1990, E.1978/II-845, K.172, Aktaran: Yarbaş, s. 115.

4.6. Çeşitli Statüdeki Tacirlerce Tutulacak Ticari Defterler

TDİT m. 5/1'e istinaden her tacirin gerçek ya da tüzel işi tacir olmasından bağımsız olarak yevmiye defteri, envanter defteri ve defter-i kebiri tutmak yükümlülüğü mevcuttur. Bu bakımdan gerçek kişi tacirlerden VUK anlamında birinci sınıf tüccar olanların işletmenin muhasebesine ilişkin olan üç temel defteri tutmaları zorunludur. Gerçek kişi tacirlerden VUK anlamında ikinci sınıf tüccar sayılanların ise tercih etmeleri halinde bu üç defter yerine yalnızca işletme defteri tutmaları mümkündür. İkinci sınıf tüccarların bu yönde bir tercihi olmazsa yine TDİT m. 5/1'de sayılmış üç temel defteri tutma yükümlülükleri bulunmaktadır.

Bu defterlere ilave olarak, şahıs şirketlerinin, yani TDİT m. 3/e'deki tanımıyla kollektif ve komandit şirketlerin, TDİT m. 5/2'ye istinaden genel kurul toplantı ve müzakere defteri; anonim şirketlerin, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin ve kooperatiflerin TDİT m. 5/3'e göre pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, genel kurul toplantı ve müzakere defteri; limited şirketlerin ise aynı fıkraya istinaden pay defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defterlerini tutma zorunluluğu mevcuttur.

Aşağıdaki tabloda, defter tutmakla yükümlü olan tacirlerin, çalışmanın kapsamı gözetilerek, TTK'de düzenlenen hangi defterleri tutmakla yükümlü olduğu gösterilmektedir. Hemen belirtmek gerekir ki, tabloda yer almayan donatma iştirakinin temel üç defterin yanı sıra TTK m. 1074'e istinaden iştirak faaliyetlerine ilişkin olarak ayrı bir defter tutma yükümlülüğü mevcuttur¹⁷³.

Açıklandığı üzere VUK defterleri de yükümlülük kapsamındadır ancak bu defterler tacirin statüsüne göre değil, faaliyet koluna göre belirlenmektedir. Bu sebeple VUK defterleri tabloda yer almamaktadır.

¹⁷³ Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 649.

Tablo 1 : TTK Çerçevesinde Zorunlu Ticari Defterler

	Gerçek Kişi Tacirler (VUK - 2. Sınıf)	Gerçek Kişi Tacirler (VUK - 1. Sınıf)	Kollektif ve Komandit Şirketler	Limited Şirket	Anonim Şirket, S.P.B Komandit Şirket ve Kooperatif
Yevmiye Defteri	İşletme defteri tutulmadıkça zorunlu.	Zorunlu.	Zorunlu.	Zorunlu.	Zorunlu.
Defter-i Kebir	İşletme defteri tutulmadıkça zorunlu.	Zorunlu.	Zorunlu.	Zorunlu.	Zorunlu.
Envanter Defteri	İşletme defteri tutulmadıkça zorunlu.	Zorunlu.	Zorunlu.	Zorunlu.	Zorunlu.
GK Top. ve Müz. Defteri			Zorunlu.	Zorunlu.	Zorunlu.
Pay Defteri				Zorunlu.	Zorunlu.
Karar Defteri				İhtiyari.	Zorunlu.
İşletme Defteri	İstisnadan faydalanılırsa üç temel defter yerine zorunlu.				

İKİNCİ BÖLÜM

TİCARİ DEFTERLERİN DELİL NİTELİĞİ

1. Delil Sisteminde Ticari Defterlerin Yeri

Bir ülkenin gerek toplumsal alışkanlıkları gerekse sosyal yapısı belli bir delil sisteminin kabul edilmesinde etkilidir¹⁷⁴. Ayrıca delil sisteminin yargılamada taşıdığı önem göz önüne alınırsa bir ülkede, yargı kurallarında geniş kapsamlı değişiklikler yapılırsa dâhi, genel olarak o ülkenin delil sistemindeki değişiklikler sınırlı kapsamda kalmaktadır¹⁷⁵.

Yargılamada hangi unsurların, yöntemlerin ve araçların delil olarak kullanılabileceğinin kanun koyucu tarafından tahdidi olarak sayılıp sayılmamasına göre çeşitli ülke hukuklarında çeşitli delil sistemleri mevcuttur¹⁷⁶. Ayrıca deliller kanunda tahdidi olarak sayılsın ya da sayılmasın, bu delillerin nasıl değerlendirileceği de önem arz etmekte olup yargılamada hâkimin delilleri değerlendirmede serbestiye sahip olup olmaması ya da hangi noktaya kadar bu hususta takdir yetkisine sahip olduğuna bağlı olarak da delil sistemleri ayrılmaktadır¹⁷⁷.

1.1. Çeşitli Delil Sistemleri

Delillerin düzenlenme şekline göre genel olarak iki farklı delil sistemi mevcuttur¹⁷⁸. Kanuni Delil Sistemi, diğer bir isimlendirmeye göre Katı Delil Sistemi, uyuşmazlığın yargı nezdinde incelenmesi sürecinde hangi delillerin kullanılabileceğinin kanun koyucu tarafından belirtildiği sistemdir¹⁷⁹. Kanuni Delil Sistemi'nin benimsenmesiyle

¹⁷⁴ ATALAY, Oğuz, "İspat", Pekcanitez Usûl Medeni Usûl Hukuku, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017, s. 1735.

¹⁷⁵ ibid, s. 1735.

¹⁷⁶ ibid, s. 1733.

¹⁷⁷ ibid, s. 1734.

¹⁷⁸ Atalay, s. 1733; PEKCANİTEZ, Hakan/ATALAY, Oğuz/ÖZEKES, Muhammet, Medenî Usûl Hukuku Ders Kitabı, Yetkin Yayınları, 4. Bası, Ankara, 2016, s. 408; TANRIVER, Süha, Medenî Usûl Hukuku, Cilt I, Yetkin Yayınları, 1. Bası, Ankara, 2016, s 799.

¹⁷⁹ Atalay, s. 1733; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 408; Tanrıver, s. 799.

yargılamada yalnızca kanunda sayılmış olan deliller dikkate alınabilmektedir¹⁸⁰. Başka bir deyişle kanunda düzenlenmemiş olan bir delilin kabulü mümkün değildir¹⁸¹. Alman Hukuku bu sisteme dahildir. Zira bu hukuk sisteminde kanun koyucu yalnızca bilirkişi, keşif, isticvap, senet ve tanık delillerini düzenlemiştir ve uyuşmazlıklarda bunlardan başka bir delilin kabulü mümkün değildir¹⁸².

Serbest Delil Sistemi'nde ise Kanuni Delil Sistemi'nde olduğu gibi yine çeşitli deliller mevzuatta belirtilmiştir. Ancak kural olarak deliller konusunda bir sınırlandırma yapılmamıştır. İspat aracı olarak kullanılabilir her şeyin delil olarak kabulü mümkündür¹⁸³. Başka bir deyişle Serbest Delil Sistemi'nde, kanunda sayılmış olsun ya da olmasın, tarafların iddia ettikleri vakaların ispatında faydalanılabilecek her türlü unsur, delil olarak kabul edilmektedir¹⁸⁴. Bu bakımdan Serbest Delil Sistemi'nde deliller tahdidi olarak sayılmamıştır.

Uyuşmazlıkta ispat aracı olarak kullanılabilir delillerin kanunda tahdidi olarak sayılıp sayılmamasından bağımsız olarak, bu delillerin hâkim tarafından serbestçe değerlendirilebilmesi ya da değerlendirme sırasında kanuni sınırlamalara tabi olması da önem arz etmektedir¹⁸⁵. Başka bir söyleyişle, çekişmeli vakaların hangi delillerle ispatlanması gerektiğinin kanunda belirlenip belirlenmemesine göre de delil sistemi açısından ek bir ayırımın yapılması gerekmektedir¹⁸⁶. Zira bir vakanın nasıl ispatlanması gerektiği hususunun kanunda düzenlenmiş olması halinde, hâkimin takdir yetkisi, kanunla sınırlanmış olmaktadır.

Kanuni Delil Sistemi bir delilin kesin delil olması halinde hâkimin bununla bağlı olmasını ifade etmektedir¹⁸⁷. Bu bakımdan bu sistem Kesin Delil Sistemi olarak da adlandırılmaktadır¹⁸⁸. Kanuni Delil Sisteminin benimsenmesi sonucunda, geçerli bir kesin delilin varlığı halinde ve şartlar oluşmuşsa, bu delilin gerçeği temsil edip etmediği

¹⁸⁰ Atalay, s. 1733; BUDAK, Ali Cem/KARAASLAN, Varol, Medenî Usul Hukuku, Adalet Yayınevi, 1. Baskı, Ankara, 2017, s. 222; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 408; Tanrıver, s. 799.

¹⁸¹ Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 408; Tanrıver, s. 799.

¹⁸² Atalay, s. 1733; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 408.

¹⁸³ Atalay, s. 1733; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 408; Tanrıver, s. 799.

¹⁸⁴ Budak/Karaaslan, s. 222; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 408; Tanrıver, s. 799.

¹⁸⁵ Atalay, s. 1734; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 408.

¹⁸⁶ Budak/Karaaslan, s. 223; Tanrıver, s. 799.

¹⁸⁷ Atalay, s. 1734; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 408.

¹⁸⁸ ARSLAN, Ramazan/YILMAZ, Ejder/AYVAZ, Sema Taşpınar/HANAĞASI, Emel, Medenî Usul Hukuku, Yetkin Yayınları, 5. Baskı, Ankara, 2019, s. 383.

hâkim tarafından serbestçe değerlendirilememektedir¹⁸⁹. Kanuni Delil Sistemi'nin bir başka sonucu ise belirli vaka ve iddiaların belirli delillerle ispatlanması gerekliliğidir¹⁹⁰. Buradan çıkan sonuca göre, Kanuni Delil Sistemi'nde bazı delillerin ispat gücü açısından değeri kanunla belirlenmiştir ve hâkimin bu delilleri değerlendirme hususunda vicdani kanaatlerini kullanmasının önüne geçilmiştir¹⁹¹.

Kanuni Delil Sisteminin benimsenmesi sayesinde, yargılamada keyfiliğin önüne geçildiği ve hukuk güvenliğinin sağlandığı ifade edilmektedir¹⁹². Zira bu halde yalan tanıklık önlenmektedir¹⁹³. Ayrıca Kanuni Delil Sistemi ile hâkimin işi kolaylaşmakta ve yargılama daha kısa sürede sonuçlanmaktadır¹⁹⁴. Ancak bu sistemin benimsenmesinin, çoğu zaman, gerçeğe ulaşmada engel oluşturduğu da belirtilmektedir zira Kanuni Delil Sistemi'nde hâkim kanunda sayılmış delillerle bağlıdır¹⁹⁵. Hatta hâkimin ispat gücü kanunlarla belirlenen delilleri neredeyse otomatik olarak uygulamakla yükümlü olması sebebiyle maddi gerçeği daha az arayacağı da belirtilmiştir¹⁹⁶.

Vicdani Delil Sistemi, başka bir deyişle, Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesi Sistemi ya da Takdiri Delil Sistemi, hâkimin delilleri değerlendirmesi sürecinde serbestiye sahip olduğu sistemdir¹⁹⁷. Kanuni Delil Sistemi'nin aksine, bir vakanın ispatında kanun koyucu, deliller arasında belirli bir tercihte bulunmamış ve vakaların aydınlatılması ve uyumsuzlukta sonuca ulaşılması için her türlü delilin değerlendirilmesi ilkesi kabul edilmiştir¹⁹⁸.

Tarihi gelişim itibarıyla bu sistem, bir önceki paragrafta işlenen Kanuni Delil Sistemi'nin yerini almaktadır¹⁹⁹. Bugün için Avrupa ispat hukukunda tüm bilgi kaynaklarından

¹⁸⁹ Atalay, s. 1734.

¹⁹⁰ Budak/Karaaslan, s. 223; POSTACIOĞLU, İlhan E./ ALTAY, Sümer, Medenî Usûl Hukuku Dersleri, Vedat Kitapçılık, Güncelleştirilmiş Genişletilmiş 7. Bası, İstanbul, 2015, s. 610.

¹⁹¹ YAVAŞ, Murat, Senetle İspat ve Senede Karşı Senetle İspat Kuralları ile Bu Kuralların İstisnaları, Turhan Kitabevi, 1. Baskı, Ankara, 2009, s. 61-62.

¹⁹² ALANGOYA, H. Yavuz/ YILDIRIM, M. Kâmil/DEREN-YILDIRIM, Nevhis, Medenî Usul Hukuku Esasları, Beta Yayıncılık, Genişletilmiş Gözden Geçirilmiş 7. Baskı, İstanbul, 2009, s. 298; Postacıoğlu/Altay, s. 609; Yavaş, s. 62.

¹⁹³ Atalay, s. 1736.

¹⁹⁴ Atalay, s. 1736; Yavaş, s. 62.

¹⁹⁵ Alangoya/Yıldırım/Deren-Yıldırım, s. 297-298; Atalay, s. 1736; Postacıoğlu/Altay, s. 610.

¹⁹⁶ Yavaş, s. 62.

¹⁹⁷ Alangoya/Yıldırım/Deren-Yıldırım, s. 296; Arslan/Yılmaz/Taşpınar Ayvaz/Hanağası, s. 383; Atalay, s. 1734; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 408; Yavaş, s. 62.

¹⁹⁸ Budak/Karaaslan, s. 223; Yavaş, s. 62.

¹⁹⁹ Alangoya/Yıldırım/Deren-Yıldırım, s. 296-297. Ayrıntılı bilgi için Bkz. Yavaş, s. 91-108.

mümkün olduğunca yararlanılmakta, sıkı ispat kuralları terk edilmekte, yargılamanın başlamasından önce dahi delil ikame edilebilmekte ve böylelikle usul hukukuyla gerçeklik temeline dayalı maddi hukukun tespiti mümkün olmaktadır²⁰⁰. Tarafların iddia ettiği vakaların gerçek olup olmadığının tespitinde, vakalar gerçekse bu vakaların iddia yönünde gerçekleşip gerçekleşmediğinin teyidinde, geniş bir bakış açısıyla farklı delillerin hep birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Vicdani Delil Sistemi ise bu gereksinimi karşılamada ve gerçeği aydınlatmada önem arz etmektedir²⁰¹.

1.2. Türk Hukuku'nda Benimsenen Delil Sistemi

Türk Hukuku'nda benimsenen delil sistemi saptanırken, doktrinde uygulanan yöntem doğrultusunda, delillerin düzenlenmesine ve değerlendirilmesine göre ayrı ayrı inceleme yapılması yerinde olacaktır. Ancak Türk Hukuku'nda delillerin nasıl değerlendirildiğinin tespiti için, senetle ispat zorunluluğu da ayrı bir incelemeyi gerektirmektedir.

1.2.1. Delillerin Düzenlenmesine Göre

Türk Hukuku'nda, delillerin kanunda tahdidi olarak sayılıp sayılmaması anlamında Serbest Delil Sistemi geçerlidir²⁰². Zira HMK'nin İspat ve Deliller başlıklı Dördüncü Kısmında senet, tanık, bilirkişi görüşü, keşif ve yemin delilleri düzenlenmiştir ancak bu deliller tahdidi sayılmamıştır²⁰³. Bu doğrultuda, HMK m. 192'ye istinaden “*Kanunun belirli bir delille ispat zorunluluğunu öngörmediği hâllerde, Kanunda düzenlenmemiş olan diğer delillere de başvurulabilir*”. Bu bakımdan HMK çerçevesinde çeşitli delillere ilişkin usul ve esaslar düzenlenmişken kanunda düzenlenmemiş delillerin de kabulü mümkündür. Ancak tadadi sayılmış olan delillerin hâkim tarafından nasıl

²⁰⁰ Alangoya/Yıldırım/Deren-Yıldırım, s. 297.

²⁰¹ Alangoya/Yıldırım/Deren-Yıldırım, s. 317; Yavaş, s. 62.

²⁰² Atalay, s. 1733; Budak/Karaaslan, s. 223; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 408; Tanrıver, s. 799.

²⁰³ Budak/Karaaslan, s. 223; Tanrıver, s. 799.

değerlendirileceği ve bu bakımdan HMK'nin bu hususta Vicdani Delil Sistemini mi yoksa Kanuni Delil Sistemini mi benimsediği ise ek inceleme gerektirmektedir.

1.2.2. Delillerin Değerlendirilmesine Göre

“Delillerin Değerlendirilmesi” başlıklı HMK m. 198'e istinaden hâkimin, kanuni istisnalar dışında delilleri kural olarak serbestçe değerlendirmesi öngörülmüştür. Bu durum ilk bakışta HMK'nin Vicdani Delil Sistemini benimsediği izlenimini vermektedir ancak hemen aynı maddede kanuni istisnaların da var olduğu belirtilmiştir²⁰⁴.

1.2.2.1 Senetle İspat Zorunluluğu ve Hâkimin Serbestçe Değerlendirme Yetkisini Kısıtlayan Diğer İstisnalar

Hâkimin delilleri serbestçe değerlendirebilmesi kuralının istisnalarını ise HMK m. 200 ve devamında düzenlenen senet, HMK m. 225 ve devamında düzenlenen yemin ve son olarak HMK m. 303'te düzenlenen kesin hüküm teşkil etmektedir²⁰⁵. Bu istisnalar ise hâkimin delilleri serbestçe takdir etme yetkisini önemli ölçüde kısıtlamaktadır²⁰⁶. Zira sayılan delillerin geçerli olmaları halinde artık hâkimin bu deliller üzerinde takdir yetkisi yoktur²⁰⁷. İlk bakışta, bu haller dışında Türk Hukuku'nda delillerin değerlendirilmesi anlamında vicdani delil sistemi benimsenmiştir denebilirse de inceleneyeceği üzere kanuni delil sisteminin uygulanmasının zorunlu olduğu alan öylesine geniştir ki delillerin serbestçe değerlendirilebildiği uyuşmazlıklar adeta istisna haline gelmiştir²⁰⁸.

Hâkimin delilleri serbestçe değerlendirmesi genel kuralının ilk istisnasını senet oluşturmaktadır. Türk Hukuku'nda senetle ispat zorunluluğu HMK m. 200'de

²⁰⁴ KARSLI, Abdurrahim, Medeni Muhakeme Hukuku, Alternatif Yayıncılık, Yenilenmiş ve Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, İstanbul, 2014, s. 499.

²⁰⁵ Atalay, s. 1734.

²⁰⁶ Karşlı, s. 499.

²⁰⁷ Bkz. İkinci Bölüm, 2.1.

²⁰⁸ Karşlı, s. 499.

düzenlenmiştir²⁰⁹. Senetle ispat zorunluluğuna istinaden, 2020 yılında uygulanan yeniden değerlendirme oranı sonucunda, 4.480 TL ve üzeri değerlerdeki hukuki işlemler, senetle ispatlanmalıdır. Senede karşı tanıkla ispat yasağı ise HMK m. 201’de yer almaktadır²¹⁰. Senede karşı tanıkla ispat yasağının, senetle ispat zorunluluğu kuralını teyit ettiği ve kuvvetlendirdiği ifade edilmektedir²¹¹. Buna göre, senede karşı ileri sürülen bir işlemin değeri, HMK m. 200’deki sınıram altında, yani aynı değerlendirme oranı sonucunda bugün için 4.480 TL’nin altında olsa bile, bu işlem, miktarından bağımsız olarak senede karşı ileri sürüldüğü için yine senetle ispatı gerektirmektedir²¹².

Bahsi geçen iki kural, hâkimin delilleri serbestçe değerlendirmesi genel kuralının en önemli ve uygulama alanı en geniş istisnasını oluşturmaktadır²¹³. Doktrinde, Türk Hukuku açısından senedin en yaygın kesin delil olması sebebiyle HMK m. 200’de düzenlenen bu kuralın senetle ispat zorunluluğu olarak adlandırıldığı ancak kurala ilişkin doğru adlandırmanın kesin delille ispat zorunluluğu olması gerektiği zira senetle ispatın şart olduğu davaların başka kesin delillerle de ispat edilebileceği isabetle belirtilmiştir²¹⁴. Aynı gerekçeyle, bu kuralı tanıkla ya da takdiri delille ispat yasağı olarak adlandıran yazarlar da mevcuttur²¹⁵.

Bu doğrultuda, HMK m. 201’de düzenlenen senede karşı tanıkla ispat yasağının, doktrindeki başka bir tanımlamaya göre, senede karşı senetle ispat zorunluluğunun da aslında takdiri delille ispat yasağını ifade ettiği zira tanık delilinin en çok başvuru alanı takdiri delil olduğu söylenmektedir²¹⁶.

²⁰⁹ “Bir hakkın doğumu, düşürülmesi, devri, değiştirilmesi, yenilenmesi, ertelenmesi, ikrarı ve itfası amacıyla yapılan hukuki işlemlerin, yapıldıkları zamanki miktar veya değerleri ikibinbeşyüz Türk Lirasını geçtiği takdirde senetle ispat olunması gerekir. Bu hukuki işlemlerin miktar veya değeri ödeme veya borçtan kurtarma gibi bir nedenle ikibinbeşyüz Türk Lirasından aşağı düşse bile senetsiz ispat olunamaz”.

²¹⁰ “Senede bağlı her çeşit iddiaya karşı ileri sürülen ve senedin hüküm ve kuvvetini ortadan kaldıracak veya azaltacak nitelikte bulunan hukuki işlemler ikibinbeşyüz Türk lirasından az bir miktara ait olsa bile tanıkla ispat olunamaz”.

²¹¹ Karşlı, s. 499.

²¹² ibid, s. 500-501.

²¹³ ibid, s. 499.

²¹⁴ Arslan/Yılmaz/Ayvaz/Hanağası, s. 418; ERDÖNMEZ, Güray, “Deliller (Senet ve Yemin)” Pekcanitez Usûl Medeni Usûl Hukuku, Cilt II, On İki Levha Yayıncılık, 2017, İstanbul, s. 1836; Karşlı, s. 507; Kuru, 2001, s. 2079, 2198; KURU, Baki/ARSLAN, Ramazan/YILMAZ, Ejder, Medenî Usul Hukuku Ders Kitabı, Yetkin Yayınları, 6100 Sayılı HMK’na Göre Yeniden Yazılmış 24. Baskı, Ankara, 2013, s. 388; MUŞUL, Timuçin, Medenî Usul Hukuku, Adalet Yayınevi, 3. Baskı, Ankara, 2012, s. 337; Tanrıver, s. 850.

²¹⁵ Kuru, 2001, s. 2198; YILMAZ, Ejder, Hukuk Muhakemeleri Kanunu Şerhi, Cilt 2, Yetkin Yayınları, 3. Baskı, 2017, Ankara, s. 2420.

²¹⁶ Arslan/Yılmaz/Ayvaz/Hanağası, s. 418; Karşlı, s. 507; Kuru/Arslan/Yılmaz, s. 389; Tanrıver, s. 858.

Esasen şahitle ispat yasağı olarak da adlandırılan senetle ispat zorunluluğu Türk Hukuku'nda 1879 tarihli Usulü Muhakeme-i Hukukiye Kanunu'nda dahi yer almaktaydı²¹⁷. Özellikle yalancı tanıklıktan çıkabilecek olumsuzlukları giderebilmek amacıyla Fransız Hukuku'ndan alınan bu kural, 1879 tarihli usul kanununun yanı sıra, HUMK'ye de bu kanundan intikal etmiştir²¹⁸. Senetle ispat zorunluluğunun ortaya çıkışındaki en önemli sebebin tanıklara duyulan güvensizlik olduğu söylenmekle birlikte bu sebep dışında yazının yaygınlaşarak kullanımının artması, mahkemelerin işini kolaylaştırması, yargılamayı hızlandırması ve hâkimin takdir hakkını sınırlandırması da kuralın benimsenmesindeki diğer önemli sebeplerdir²¹⁹.

1879 tarihli usul kanununda senetle ispat zorunluluğu yalnızca senede bağlanması örf ve âdet gereği olan işlemler açısından²²⁰ ve örf ve adetten bağımsız olarak şirket, ikraz ve iltizam sözleşmeleri için²²¹ mevcutken HUMK düzenlemesi örf ve âdetin gerektirmesi kıstasını kaldırarak belli tutarın üzerindeki uyuşmazlıklarda senetle ispat mecburiyetini getirmiştir²²². Bu bakımdan Türk Hukuku'nda senetle ispat zorunluluğu katılmıştır²²³. Hatta bu doğrultuda Türk Hukuku'nda, senetle ispat zorunluluğunun, kuralın kaynağı olan Fransa'ya nazaran daha sıkı uygulandığı dahi söylenmektedir²²⁴. Zira senetle ispat zorunluluğunun istisnalarını oluşturan ve bu bakımdan senetle ispat zorunluluğunu bertaraf eden haller, mehz Fransız Hukuku'na nazaran dar kapsamlı olarak değerlendirilmektedir²²⁵. Aynı doğrultuda, Türk Hukuku'nun aksine, mehz Fransız hukukunda yüksek mahkeme kararlarının delillerin serbestçe değerlendirmesi ilkesinin uygulama alanını genişletme eğiliminde olduğu da belirtilmiştir²²⁶.

Yürürlükte olan HMK de HUMK sistemini benimsemiş olup belirtildiği üzere 2020 yılı için 4.480 TL ve üzeri uyuşmazlıklarda senetle ispat mecburiyetini düzenlemiştir. Her ne kadar senetle ispat zorunluluğunun usul kanununun geçirdiği evreler sonucunda

²¹⁷ BUDAK, Ali Cem, “*Ticari Defterlerle İspat Usulü Kaldırılmamalıdır*”, Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt II, Sayı 1, İstanbul, 2005, s. 511; Karşlı, s. 508; Yavaş, s. 33.

²¹⁸ Alangoya/Yıldırım/Deren-Yıldırım, s. 379; Budak, s. 511; Karşlı, s. 508-509; Yavaş, s. 55-59.

²¹⁹ Erdönmez, s. 1836; Tanrıver, s. 801; Yavaş, s. 62-65.

²²⁰ Budak, s. 511; Karşlı, s. 508-509.

²²¹ Karşlı, s. 508.

²²² Budak, s. 512.

²²³ ibid, s. 514.

²²⁴ YÜCEL, Müjgan Tunç, “*HMK m. 222 Çerçevesinde Ticari Defterlerle İspata İlişkin Bazı Sorunlar*”, Kazancı Hukuk Eserleri Bilgi Bankası, 2013, s. 1.

²²⁵ Alangoya/Yıldırım/Deren-Yıldırım, s. 298.

²²⁶ ibid, s. 379.

katılmış olduğu bir gerçekse de halen bu mecburiyetin de istisnaları da vardır. Başka bir deyişle, senetle ispat zorunluluğunu hafifleten HMK hükümleri de mevcuttur²²⁷. Bu bakımdan esasında delillerin değerlendirilmesi açısından Kanuni Delil Sistemi de katı şekilde uygulanmamaktadır. Zira HMK m. 200 ve m. 201 de mutlak şekilde işlerlik kazanmamıştır²²⁸. Çalışmanın kapsamını aşmamak adına bu istisnaları belirtmekle yetineceğiz.

Öncelikle senetle ispat zorunluluğunu düzenleyen HMK m. 200'ün ikinci fıkrasında ilk istisna düzenlenmiştir. Buna göre, karşı tarafın muvafakatinin alınması şartıyla kural olarak senetle ispatlanması zorunlu olan uyuşmazlıkların tanıkla ispatı da mümkündür. Bu istisnai durumdan görüleceği üzere senetle ispat zorunluluğu tarafların iradesiyle bertaraf edilebileceği için bu kural, kamu düzeninden değildir²²⁹.

Senetle ispat zorunluluğunun HMK m. 193'te düzenlenen delil sözleşmesiyle bertaraf edilmesi de mümkündür²³⁰. Delil sözleşmesinin senetle ispat kuralını yumuşatma fonksiyonu bulunduğu gibi senetle ispatın zorunlu olmadığı hallerde de tarafların iradesiyle bu yönde zorunluluk belirlenebilmektedir²³¹. Bazı yazarlar, bu sebeple, senetle ispat zorunluluğunun kamu düzeninden olmadığı sonucuna ulaşmaktadır²³².

Anlaşıldığı üzere, senetle ispat zorunluluğu taraf işlemleriyle iradi olarak bertaraf edilebilmektedir. Ancak bu zorunluluğun başka istisnaları da mevcuttur. HMK m. 202'de düzenlenen delil başlangıcı da senetle ispat kuralına istisna teşkil etmektedir. Kanundaki tanıma göre delil başlangıcı, *“iddia konusu hukuki işlemin tamamen ispatına yeterli olmamakla birlikte, söz konusu hukuki işlemi muhtemel gösteren ve kendisine karşı ileri sürülen kimse veya temsilcisi tarafından verilmiş veya gönderilmiş belgedir”*. Böyle bir belgenin mevcut olması halinde ise HMK m. 202/1'e istinaden kural olarak senetle ispat zorunluluğunun bulunduğu hallerde dahi tanık dinlenebilmekte ve bu bakımdan takdiri delil olan tanık deliline başvurma imkânı doğmaktadır. Önemle belirtmek gerekir ki, belge, HUMK'ye nazaran HMK'de daha kapsamlı şekilde düzenlenmiştir²³³. Dahası

²²⁷ Atalay, s. 1734.

²²⁸ Tanrıver, s. 800.

²²⁹ Budak/Karaaslan, s. 223; Postacıoğlu/Altay, s. 629; Tanrıver, s. 852.

²³⁰ Ayrıntılı bilgi için Bkz. Atalay, s. 1740-1755.

²³¹ Budak/Karaaslan, s. 226; Postacıoğlu/Altay, s. 621-622.

²³² Arslan/Yılmaz/Ayvaz/Hanağası, s. 418; Atalay, s. 1734; Budak/Karaaslan, s. 223; Kuru, 2001, s. 2198; Kuru/Arslan/Yılmaz, s. 389; Tanrıver, s. 800.

²³³ Bkz. İkinci Bölüm, 1.3.1.

HUMK’de delil başlangıcının yazılı olması aranırken HMK’de bu yönde açık bir ifade yoktur. Bu açıdan bakıldığında delil başlangıcı müessesesi de eski kanuna nazaran daha geniş uygulama alanı bulacak ve senetle ispat zorunluluğunun katılığının yaratabileceği sakıncalar da önemli ölçüde bertaraf edilebilecektir²³⁴.

Delil sözleşmesi ve delil başlangıcı dışında, ayrıca HMK m. 203’te de senetle ispat zorunluluğunun kural olarak geçerli olduğu uyuşmazlıklarda tanık dinletilebilecek halleri düzenlenmiştir²³⁵. Bu istisnalar, maddi ya da manevi imkânsızlık sebebiyle senet alınamayan halleri ifade etmektedir²³⁶.

Benzer şekilde, senede karşı tanıkla ispat yasağının istisnaları da aynı maddeden ortaya çıkmaktadır. Bu halde ortada senet olduğu için, HMK m. 203’teki istisnaların tamamı senede karşı senetle ispat kuralı açısından uygulanamayacaktır²³⁷. Bu bakımdan yalnızca HMK m. 203/a ve b bentleri dışında kalan istisnalar, senede karşı tanıkla ispat yasağının istisnalarını teşkil etmektedir²³⁸.

Yargıtay ise, bu düzenlemede yer bulmamasına karşın, hayatın olağan akışı kavramını da senede karşı tanıkla ispat yasağının istisnası olarak kabul etmektedir²³⁹. Bu doğrultuda hayatın olağan akışına aykırı iddiaların aksi tanıkla ispat edilebilmektedir. Söz gelimi, Yargıtay kararına konu bir uyuşmazlıkta işçi emeklisi olan ve herhangi bir malvarlığının da olduğu kanıtlanamamış kişinin, malvarlığı olan ve işletme işleten kişiye yüksek tutarda borç vermesi iddiası hayatın olağan akışına aykırı olup bunun aksi tanıkla ispat

²³⁴ Erdönmez, s. 1847; Tanrıver, s. 800. Karş. Kuru, 2001, s. 2289-2291.

²³⁵ a) Altsoy ve üstsoy, kardeşler, eşler, kayınbaba, kaynana ile gelin ve damat arasındaki işlemler, b) İşin niteliğine ve tarafların durumlarına göre, senede bağlanmaması teamül olarak yerleşmiş bulunan hukuki işlemler, c) Yangın, deniz kazası, deprem gibi senet alınmasında imkânsızlık veya olağanüstü güçlük bulunan hâllerde yapılan işlemler, ç) Hukuki işlemlerde irade bozukluğu ile aşırı yararlanma iddiaları, d) Hukuki işlemlere ve senetlere karşı üçüncü kişilerin muvazaa iddiaları, e) Bir senedin sahibi elinde beklenmeyen bir olay veya zorlayıcı bir nedenle yahut usulüne göre teslim edilen bir memur elinde veya noterlikte herhangi bir şekilde kaybolduğu kanısını kuvvetlendirecek delil veya emarelerin bulunması, hallerinden birisinin gerçekleşmesi halinde somut uyuşmazlıkta tanık dinlenebilecektir.

²³⁶ Erdönmez, s. 1841; Kuru, 2001, s. 2246; Yılmaz, Şerh, s. 2471.

²³⁷ Arslan/Yılmaz/Ayvaz/Hanağası, s. 430; Budak/Karaaslan, s. 264; Erdönmez, s. 1866; Karlı, s. 528; Kuru, 2001, s. 2325-2326, 2390; Kuru/Arslan/Yılmaz, s. 402; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 440; Tanrıver, s. 860.

²³⁸ Arslan/Yılmaz/Ayvaz/Hanağası, s. 430-431; Budak/Karaaslan, s. 264; Erdönmez, s. 1866; Karlı, s. 528; Kuru/Arslan/Yılmaz, s. 402 Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 440; Tanrıver, s. 860; UMAR, Bilge, Hukuk Muhakemeleri Kanunu Şerhi, Yetkin Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2014, s. 669, 674; Yılmaz, Şerh, s. 2479, 2484-2485.

²³⁹ Alangoya/Yıldırım/Deren-Yıldırım, s. 396; Erdönmez, s. 1861; Karlı, s. 528; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 440; Umar, s. 620; Yılmaz, Şerh, s. 2489.

edilebileceği yönünde karar verilmiştir²⁴⁰. İşçinin tır şoförü olduğu bir başka örnekte, işçinin sefer başı ücretle çalışmasının hayatın olağan akışına aykırı olduğuna hükmedilmiş ve ikinci bir ücret ödeme sözleşmesinin varlığı yazılı delil olmaksızın emarelerle kabul edilmiştir²⁴¹. Benzer şekilde, senette gösterilen paranın, miktar olarak, çantaya ya da valize sığamayacak kadar çok olması halinde de hayatın olağan akışına aykırılık sebebiyle tanık dinlenebileceği kabul edilmektedir²⁴². Doktrinde, Yargıtay uygulamasına istinaden hayatın olağan akışına aykırılığın adeta yeni bir istisna oluşturduğu belirtilmektedir²⁴³.

Konumuz hakkındaki diğer istisnalar ise yemin ve kesin hükümdür. Çalışmanın kapsamını aşmamak adına bunların üzerine ayrıca incelemede bulunulmamıştır.

Son olarak eklemek gerekir ki, asıl olarak bu çalışmanın konusunu oluşturan ve ileriki bölümlerde işlenecek olan ticari defterlerin delil olması ve ispat vasıtası olarak kullanılması da HMK'nin benimsediği senetle ispat zorunluluğunun katılığını yumuşatmaktadır²⁴⁴. Hatta ticari defterlerin delil niteliği ve ispat gücü sayesinde senetle ispat zorunluluğu sakıncalara yol açmadan uygulanabildiği ifade edilmektedir²⁴⁵. Ticari defterlerle ispat usulünün TTK'ye alınmaması ancak sonradan HMK düzenlemesine dahil edilmesi hususu da bu doğrultuda değerlendirilmiştir. Doktrinde, senetle ispat zorunluluğu ile senede karşı tanıkla ispat yasaklarının katılığını yumuşatmakta olan ticari defterlerle ispat usulünün geniş uygulama alanı bulunduğu, TTK'den kaldırılan bu usul HMK'de düzenlenmeseydi bu durumun uygulamada önemli boşluklara yol açacağına altı çizilmiştir²⁴⁶. Bu bakımdan ticari defterler de senetle ispat zorunluluğunun bir istisnasını teşkil etmektedir.

Görüldüğü üzere, Türk Hukuku'nda hâkimin delilleri serbestçe değerlendirebilmesi genel kuralının bolca istisnası mevcuttur. Dahası istisnanın istisnaları da kanunda düzenlendiği

²⁴⁰ Y. HGK 09.06.2004 T. 2004/4-362 E. 2004/347 K. Aktaran: Karlı, s. 528-529.

²⁴¹ Umar, s. 619-620.

²⁴² Yılmaz, Şerh, s. 2489.

²⁴³ Erdönmez, s. 1861; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 440.

²⁴⁴ Bilgili/Demirkapı, Ticaret, s. 149; Budak, s. 513-514; Erdönmez, s. 1823; GÖRGÜN, L. Şanal/BÖRÜ, Levent/TORAMAN, Barış/KODAKOĞLU, Mehmet, Medenî Usûl Hukuku, Yetkin Yayınları, 7. Baskı, Ankara, 2018, s. 524; Huysal, s. 202; Postacıoğlu/Altay, s. 687; Yücel, s. 2.

²⁴⁵ Budak, s. 514; Yavaş, s. 290.

²⁴⁶ Budak, s. 518-519; Erdönmez, s. 1823; Karlı, s. 546; Postacıoğlu/Altay, s. 687; Yücel, s. 2-3.

için delillerin hâkim tarafından nasıl değerlendireceği ve bu bakımdan Türk Hukuku'nun hangi sistemi belirlediği tüm bu kurallara bütün olarak bakmayı gerektirmektedir.

1.2.2.2 Kanuni İstisnalar Karşısında Türk Hukuku'nda Benimsenen Sistem

Açıklananlar ışığında, bazı yazarlarca Türk Hukuku'nda delillerin değerlendirilmesi hususunda, hâkimin kesin delillerle bağlı olması sebebiyle, Kanuni Delil Sistemi'nin benimsendiği söylenmektedir²⁴⁷. HMK m. 189/3'te düzenlenen “*Kanunun belirli delillerle ispatını emrettiği hususlar, başka delillerle ispat olunamaz*” hükmüne istinaden aynı sonuca ulaşan yazarlar da mevcuttur²⁴⁸.

Ancak katıldığımız aksi bir görüşe göre, hâkimin delilleri değerlendirmesi açısından, Kanuni Delil Sistemi Türk Hukuku'nda katı olarak uygulanmamaktadır²⁴⁹. Medeni yargıda, ilkesel olarak halen Kanuni Delil Sistemi geçerlidir ancak bu sistemin en önemli emareleri olan senetle ispat ve senede karşı senetle ispat zorunluluklarının da önemli istisnaları mevcuttur²⁵⁰. Söz gelimi, kanunda delil sözleşmeleri öngörülmüş olup bu sözleşmeler neticesinde kanuna göre kesin delil aranan hallerde bile takdiri delillerle ispat mümkün kılınabilmektedir²⁵¹. Bu açıdan bakıldığında, Türk Hukuku, bahsi geçen her iki sistemden de unsurları bünyesinde taşımakta, her iki sistemi de eklektik olarak kabul etmektedir²⁵².

Bu bakımdan, parasal sınır olarak senetle ispat zorunluluğu kapsamına giren uyuşmazlıklarla ve diğer özel düzenlemelerin bulunduğu hallerde Kanuni Delil Sistemi, senetle ispat zorunluluğunun miktar olarak altında kalan uyuşmazlıklarda ise Vicdani Delil Sistemi kabul görmektedir²⁵³. Bu durum ise Türk Hukuku'nda, delillerin değerlendirilmesi açısından Karma nitelikte bir sistemin benimsenmiş olduğunu göstermektedir²⁵⁴.

²⁴⁷ Atalay, s. 1734.

²⁴⁸ Arslan/Yılmaz/Ayvaz/Hanağası, s. 383.

²⁴⁹ Atalay, s. 1734.

²⁵⁰ Tanrıver, s. 800-801.

²⁵¹ Atalay, s. 1741.

²⁵² Postacıoğlu/Altay, s. 565.

²⁵³ Alangoya/Yıldırım/Deren-Yıldırım, s. 296; Karanlı, s. 584; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 409.

²⁵⁴ Atalay, s. 1735.

1.3. Ticari Defterlerin HMK m. 199 Çerçevesinde Belge Sayılması

1.3.1. Belge Kavramı

Belge kavramı HMK m. 199’da yeni bir anlayışla tanımlanmıştır²⁵⁵. Yeni anlayışla birlikte belgenin daha geniş kapsamlı bir şekilde düzenlendiği belirtilmektedir²⁵⁶. HMK m. 199’a göre, “*Uyuşmazlık konusu vakıaları ispata elverişli yazılı veya basılı metin, senet, çizim, plan, kroki, fotoğraf, film, görüntü veya ses kaydı gibi veriler ile elektronik ortamdaki veriler ve bunlara benzer bilgi taşıyıcıları bu Kanuna göre belgedir*”. Görüldüğü üzere, kanun koyucu belgenin tanımını yapmıştır ancak “*bunlara benzer bilgi taşıyıcıları*” ifadesiyle tahdidi bir sayımdan da kaçınmıştır²⁵⁷. Buradan çıkan sonuca göre belge, kesin delil olan senedi de kapsamaktadır ve senede göre daha üst bir kavramdır²⁵⁸.

Belgelerin ibrazı zorunluluğu HMK m. 219’da işlenmiş olup HMK m. 220’de ise belgeyi ibraz etmemenin sonuçları düzenlenmiştir. Şimdiden belirtmek gerekir ki HMK m. 220 düzenlemesi, yeri geldiğinde ticari defterler hakkında da belli şartlarda uygulama alanı bulacaktır²⁵⁹.

1.3.2. Belge Niteliğinde Ticari Defterler

Ticari defterler, HMK m. 222 anlamında delil niteliğini haizdir. Ancak çalışmanın ilerleyen bölümlerinde inceleneceği üzere, bu özel düzenlemeye göre ticari defterlerin delil olmasına ilişkin gerek uyuşmazlığın konusu ve tarafları açısından gerekse tarafların ticari defterlerinin içeriği açısından aranan çeşitli şartlar mevcuttur²⁶⁰.

²⁵⁵ Muşul, s. 360; Postacıoğlu/Altay, s. 625; Yılmaz, Şerh, s. 2416.

²⁵⁶ Arslan/Yılmaz/Ayvaz/Hanağası, s. 414.

²⁵⁷ Erdönmez, s. 1771; Görgün/Börü/Toraman/Kodakoğlu, s. 490; Postacıoğlu/Altay, s. 625; Tanrıver, s. 829; Yılmaz, Şerh, s. 2417.

²⁵⁸ Budak/Karaaslan, s. 233; Erdönmez, s. 1771; Görgün/Börü/Toraman/Kodakoğlu, s. 491; Kuru/Arslan/Yılmaz, s. 372; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 415; Postacıoğlu/Altay, s. 625; Tanrıver, s. 828; Yılmaz, Şerh, s. 2416.

²⁵⁹ Bkz. Üçüncü Bölüm, 4.3.

²⁶⁰ Bkz. Üçüncü Bölüm, 2.

Bunun dışında, ticari defterlerin aynı zamanda belge olmasından dolayı genel hükümlere göre delil niteliği de mevcuttur. Bu delil niteliği, HMK m. 222’de düzenlenen özel delil niteliği ve ispat gücünden ayrı olup, ticari defterlerin, somut uyuşmazlığın özelliklerinden bağımsız olarak, HMK m. 199 anlamında belge olmasından dolayı mevcuttur²⁶¹.

Söz gelimi yalnızca bir tarafın tacir olduğu uyuşmazlıklarda, tacirin kendi ticari defterlerine delil olarak dayanması halinde ticari defterler, belge niteliğine istinaden, takdiri delil olarak değerlendirilecektir²⁶². Böylelikle her türlü davada, tacirin kendi lehine delil olarak ticari defterlerini mahkemeye sunması mümkündür²⁶³. Bu halde hangi maddi vakıanın ispatlanması için hangi defter kaydına dayandığını belirterek iddiasını ya da savunmasını somutlaştıracak olan taraf açısından ticari defterler, HMK m. 222’nin aradığı özel durum ve koşullardan bağımsız olarak da genel hükümlere göre delil niteliğine sahip olacaktır²⁶⁴.

Gerçekten, HMK düzenlemesi de bu durumu işaret etmektedir. Zira, belgelerin ibraz zorunluluğunu düzenleyen HMK m. 219’ye göre, ticari defterlerin belge olarak da kabul edildiği açıkça düzenlenmiştir. HMK m. 219/2 fıkrasında “*ticari defterler gibi devamlı kullanılan belgelerin sadece ilgili kısımlarının onaylı örnekleri mahkemeye ibraz edilebilir*” ifadesi yer almakta ve ifadeye göre ticari defterler de kanun koyucu tarafından belge kavramının içinde kabul edilmektedir.

Ticari defterlerin belge niteliğiyle delil olmasının önemli bir sonucu, kural olarak ticari defterlerle ispatlanamayacak iddialara ilişkin uyuşmazlıklarda da defterlerin delil niteliğine kavuşmasıdır. Söz gelimi, haksız fiilin ticari defterlerle HMK m. 222 çerçevesinde ispatlanması mümkün değildir²⁶⁵. Ancak ticari defterlerin belge niteliğine istinaden genel hükümlere göre ispat gücüne sahip olması sayesinde, haksız fiil sonucu yaşanan maddi zararın, HMK m. 222 düzenlemesinden bağımsız olarak, ticari defterlerle

²⁶¹ Aksoy, s. 163; Erdönmez, s. 1827; Postacıoğlu/Altay, s. 691-692; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 670.

²⁶² Erdönmez, s. 1827.

²⁶³ Poroy/Yasaman, s. 248; Ülgen, s. 86; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 671.

²⁶⁴ Postacıoğlu/Altay, s. 691-692; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 670.

²⁶⁵ Aksoy, s. 163; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 676.

ortaya konulabileceği belirtilmektedir²⁶⁶. Nitekim benzer bir fayda haksız rekabet davalarında da kendini göstermektedir²⁶⁷.

Haksız fiillerden çıkan uyuşmazlıklar açısından, haksız fiiller kural olarak HMK m. 222’de düzenlenen ticari defterlerle ispat usulüyle kanıtlanamayacak dahi olsa bu uyuşmazlıklarda ticari defterlerin genel hükümlere göre takdiri delil olarak ibrazının istenmesiyle bu gibi uyuşmazlıklarda bu bölümde anlatıldığı şekilde ticari defterlerin delil olması söz konusu olmaktadır²⁶⁸. Nitekim aynı husus haksız rekabete ilişkin davalarda da geçerlidir²⁶⁹.

Önemle belirtmek gerekir ki, ticari defterlerin takdiri delil olarak kabulü için HMK m. 222 ile düzenlenen ispat usulünün işlemesine gerek olmaması, ticari defterlerin takdiri delil olarak kabulü için hiçbir şartın aranmadığı anlamına gelmemektedir. Ticari defterlerin takdiri delil olması için de birtakım şartlar aranmakta olup bu şartlar çalışmada ayrıca incelenecektir²⁷⁰.

1.4. Ticari Defterlerin Sahibi Lehine Delil Teşkil Edebilmesi

Ticari defterlerin sahibi lehine delil teşkil edebilmesi, kişinin kendi düzenlediği belgeye delil olarak dayanamayacağı genel kuralına bir istisna teşkil etmektedir²⁷¹. Zira normal şartlarda, ispat hukuku bakımından, kişinin kendi düzenlediği belgeyle ya da defterle iddiasını kanıtlaması muteber bir durum değildir²⁷². Bu istisnadan dolayı, ticari defterlerin sahibi lehine delil kabul edilebilmesi için delil teşkil edecek defterler açısından usulüne uygun tutulmuş olma ve defterde bulunan kayıtların birbirini doğrulaması gibi çeşitli

²⁶⁶ Aksoy, s. 157, 163.

²⁶⁷ ibid, s. 157, 163.

²⁶⁸ ibid, s. 163.

²⁶⁹ ibid, s. 163.

²⁷⁰ Bkz. Üçüncü Bölüm, 4.2.

²⁷¹ Arkan, s. 390; Aslan, s. 74; Bahtiyar/Biçer, s. 31; Bilgişin, s. 300; Bozkurt, s. 373; Erdönmez, s. 1826; İmregün, s. 101; Kuru, 2001, s. 2464; KURU, Baki, İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, Yetkin Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2019, s. 287; OLGAÇ, Senai/ÇENBERCİ, Mustafa, “İspat Hukuku Yönünden Ticari Defterler”, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, Cilt 3, Sayı 1, 1965, s. 104; Tanrıver, s. 817; Umar, s. 727; Ülgen, s. 100; Yavaş, s. 287; Yılmaz, s. 32; Yılmaz, Şerh, s. 2576.

²⁷² Bilgili/Demirkapı, Ticaret, s. 149.

şartlar aranmaktadır²⁷³. Bu şartların gerçekleşmesiyle, ticari defterlerin ispat gücü, dayanağı olan belgeleri de aşabilmektedir²⁷⁴.

Ancak burada hemen belirtmek gerekir ki, defterler usulüne uygun ve eksiksiz tutulmuş olsa bile, belge niteliğiyle ticari defterlerin ispat gücü ile HMK m. 222 çerçevesinde ticari defterlerin ispat gücü farklıdır²⁷⁵. Bu bakımdan ticari defterlerin, özellikle HMK m. 222 çerçevesinde delil kabul edilebilmesi için sıkı şartlar aranmıştır²⁷⁶. Zira aksi halde, kişinin kendi düzenlediği delil ile iddiasını kolaylıkla ispat imkânı olurdu. Bu durum ise hakkaniyetsizlik teşkil edecek ve yargılamaya hâkim ilkelerle bağdaşmayacaktır.

2. Ticari Defterlerin İspat Gücü

Medeni usul hukukunda, deliller açısından uygulanan en önemli ayırım, delillerin kesin ya da takdiri delil olması yönündeki ayırımdır²⁷⁷. Kanun'da açık şekilde bu yönde sınıflandırma olmamakla birlikte hâkimin delilleri değerlendirmesinde serbest olup olmadığının tespiti ve kanunun delillere bağladığı sonuçların ayırımına varabilmek bakımından bu tasnifin yapılması gereklidir²⁷⁸. Nitekim ticari defterlerin ispat gücü de ticari defterlerin kesin delil teşkil edip etmemesine göre şekillenecektir.

2.1. Delillerin Kesin ve Takdiri Delil Olarak Ayırımı

Kesin delil, başka bir deyişle kanuni²⁷⁹ ya da yasal²⁸⁰ delil, “*şartlarını, hükümlerini ve sonuçlarını Kanun'un belirlediği ve bu şartların mevcut olması hâlinde hâkimin bağlı*

²⁷³ Arkan, s. 390; Aslan, s. 74; Bilgili/Demirkapı, Ticaret, s. 149; Bozkurt, s. 373; Erdönmez, s. 1826; İmregün, s. 101; Kuru, s. 287; Olgaç/Çenberci, s. 104; Umar, s. 727.

²⁷⁴ Aksoy, s. 157.

²⁷⁵ Bkz. İkinci Bölüm, 2.2.3 ve Üçüncü Bölüm, 4.

²⁷⁶ Bkz. Üçüncü Bölüm, 2.1.

²⁷⁷ Alangoya/Yıldırım/Deren-Yıldırım, s. 317.

²⁷⁸ Atalay, s. 1735; Budak/Karaaslan, s. 232.

²⁷⁹ Atalay, s. 1736; Kuru, s. 246; Kuru/Arslan/Yılmaz, s. 353.

²⁸⁰ Postacıoğlu/Altay, s. 609.

olduğu ve takdir yetkisine sahip olmadığı delillerdir”²⁸¹. Kesin delil olarak adlandırmanın altında yatan sebep, bu delillerin unsurlarının, başvurulma usulü ile sonuçlarının kanunda ayrıntıyla düzenlenmesi ve bu delillerin hâkimi bağlayıcı nitelikleridir²⁸². Hemen belirtmek gerekir ki doktrinde, haklılıkla, kesin delillerin HMK’nin gerekçesinde de olduğu gibi kanuni delil olarak adlandırılması yerinde bulunmamaktadır zira bu tanımlamanın yanlış anlaşılmaya yol açabileceği ve takdiri delillerin kanunda düzenlenmeyen, kanuni olmayan delillermiş gibi değerlendirilebileceği belirtilmektedir²⁸³. Bu çalışmada da bahsi geçen sebeple kesin delil kavramı tercih edilmiştir.

Bir vakıanın ispatı için kesin delilin varlığının arandığı hallerde hâkimin başka delil incelemesi mümkün değildir²⁸⁴. Yine bu doğrultuda, bir vakıaya ilişkin kesin delilin gösterilmesi ve bu delilin o vakıayı ispat etmesi halinde hâkimin bu vakıanın doğruluğunu kabul etmesi ve buna istinaden buna uygun olarak karar vermesi gerekmektedir²⁸⁵. Ayrıca, bir iddianın kesin delille ispatlanması halinde bunun aksi yine kesin bir delille ispatlanmalıdır²⁸⁶. İncelenmiş olduğu üzere, HMK m. 200’e istinaden senetle ispat sınırını geçen iddialar ve ayrıca HMK m. 201’e istinaden senede karşı olan iddialar yalnızca kesin delille ispatlanabilecektir ve bu durum da kesin delillerin pratik önemini göstermektedir²⁸⁷.

Doktrinde kesin delil sayesinde yalan tanıklığın önlendiği, kesin delillerin hâkimin yargılama faaliyetine yardımcı olduğunu ve yargılamanın daha kısa sürede sona ermesine fayda sağladığı söylenmektedir²⁸⁸. Bu doğrultuda kesin delillerin yargılama faaliyetine büyük bir kolaylık getirdiği ve hukuki güven ilkesini güçlendirdiği ifade edilmektedir²⁸⁹.

²⁸¹ Atalay, s. 1735-1736; Karlı, s. 499; Kuru, s. 246; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 409; Postacıoğlu/Altay, s. 609; Tanrıver, s. 827.

²⁸² Arslan/Yılmaz/Ayvaz/Hanağası, s. 394; Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 406; Kuru, 2001, s. 2032, 2034; Kuru, s. 246; Postacıoğlu/Altay, s. 609.

²⁸³ Arslan/Yılmaz/Ayvaz/Hanağası, s. 395; Karlı, s. 502-503; Kuru, 2001, s. 2034; Kuru/Arslan/Yılmaz, s. 365; Kuru, s. 246.

²⁸⁴ Arslan/Yılmaz/Ayvaz/Hanağası, s. 394; Atalay, s. 1736; Kuru, 2001, s. 2032; Kuru, s. 246-247; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 409; Tanrıver, s. 827.

²⁸⁵ Arslan/Yılmaz/Ayvaz/Hanağası, s. 394; Atalay, s. 1736; Budak/Karaaslan, s. 232; Kuru, 2001, s. 2034; Kuru/Arslan/Yılmaz, s. 364; Kuru, s. 246; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 409; Postacıoğlu/Altay, s. 609; Tanrıver, s. 827.

²⁸⁶ Karlı, s. 503; Kuru, s. 247.

²⁸⁷ Bkz. İkinci Bölüm, 1.2.2.1.

²⁸⁸ Atalay, s. 1736.

²⁸⁹ Postacıoğlu/Altay, s. 565.

Buna karşın, kesin delilin, diğer delillere başvurulmasını engellemesi sebebiyle bazı hallerde dava hakkında gerçeğe aykırı hüküm kurulmasına neden olduğu da belirtilmektedir²⁹⁰. Gerçekten maddi hukukta birçok işlemin şekil şartına tabi olmaması sebebiyle tarafların uyuşmazlık öncesinde vakıa ile ilgili kesin delil elde edememeleri olasıdır. Dolayısıyla uyuşmazlığın doğması ve bunun mahkeme önüne gelmesi halinde bu vakıaların ispat edememeleri sonucu doğmaktadır²⁹¹.

Belirtilmiş olduğu üzere, kesin delillerin kanunda belirtilen şartları sağlaması halinde hâkimi bağlayıcı etkisi vardır. Bunun HMK çerçevesindeki yansımaları ise taraflarca hazırlama ilkesinin uygulandığı davalar ile re'sen araştırma ilkesinin uygulandığı davalara göre değişmektedir. Bu doğrultuda, taraflarca hazırlama ilkesine tabi olan davalarda kesin deliller hâkimi bağlamaktadır ve artık hâkimin bu deliller üzerinde takdir yetkisi bulunmamaktadır²⁹². Re'sen araştırma ilkesine tabi davalarda ise yemin ve senet hâkim için kural olarak bağlayıcı değildir. Bu delillere rağmen, hâkimin gerçeğin açığa çıkarılması için başkaca delilleri araştırması ve bunların dosyaya getirilmesini isteme yetkisi bulunmaktadır²⁹³.

Takdiri delil, koşulları ve sonuçlarını Kanun'un belirlemediği delillerdir ve bu tür deliller hâkimi bağlamamaktadır²⁹⁴. Başka bir deyişle, takdiri deliller üzerine hâkimin serbestçe takdir yetkisi bulunmaktadır²⁹⁵.

Tanık, bilirkişi ve keşif delilleri Türk Hukuku'nda kanunda düzenlenmiş olan takdiri delillerdir. Bunların dışında ise kanunda düzenlenmemiş olan tüm deliller HMK m. 192'ye istinaden takdiri delillerdir²⁹⁶. Bu bakımdan hâkimin takdiri delille ispatın mümkün olduğu bir olayda her şeyi delil olarak kabul etmesi ve bu takdiri delillerle gerekçe oluşturarak karar vermesi mümkündür²⁹⁷.

²⁹⁰ Atalay, s. 1736; Postacıoğlu/Altay, s. 565.

²⁹¹ Atalay, s. 1736; Kuru, 2001, s. 2077.

²⁹² Arslan/Yılmaz/Ayvaz/Hanağası, s. 394; Atalay, s. 1736; Karşlı, s. 502; Kuru, 2001, s. 2032; Kuru/Arslan/Yılmaz, s. 364; Kuru, s. 246.

²⁹³ Arslan/Yılmaz/Ayvaz/Hanağası, s. 394; Atalay, s. 1736; Karşlı, s. 502; Kuru, 2001, s. 2032; Kuru/Arslan/Yılmaz, s. 364; Kuru, s. 247.

²⁹⁴ Atalay, s. 1737; Kuru, s. 247; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 410; Tanrıver, s. 827.

²⁹⁵ Atalay, s. 1737; Alangoya/Yıldırım/Deren-Yıldırım, s. 317; Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 406; Budak/Karaaslan, s. 232; Karşlı, s. 499; Kuru, 2001, s. 2033, 2566; Kuru, s. 247; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 410.

²⁹⁶ Arslan/Yılmaz/Ayvaz/Hanağası, s. 395; Budak/Karaaslan, s. 232; Karşlı, s. 499; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 410; Tanrıver, s. 828.

²⁹⁷ Atalay, s. 1737; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 410.

Özetle, hâkimin bir delil karşısında bu delili değerlendirme hususunda sahip olduğu serbesti, bir delilin takdiri mi yoksa kesin delil mi olduğunu belirlemektedir. Başka bir deyişle, bir delil, ilişkin olduğu vakıanın ispat edilmiş sayılmasını gerektiriyorsa ilgili delil kesin delildir, böyle bir zorunluluk yoksa ve delil hâkim tarafından serbestçe değerlendirilebiliyorsa bu delil, takdiri delildir²⁹⁸. Bu doğrultuda takdiri delillerin değerlendirilmesinde hâkimin takdir yetkisi mevcutken kesin deliller açısından hâkimin takdir yetkisi bulunmamaktadır²⁹⁹. Kesin delillerin aksine, takdiri delillerin koşullarının ve hükümlerinin kanunla belirlenmemesi ve bunların değerlendirilmesinde hâkimin takdir yetkisinin olması sebebiyle, Anayasa'nın 138. Maddesine istinaden hâkimlere yüklenmiş olan vicdani kanaate göre karar verme ödevi, daha çok takdiri delillerle bağlantılıdır³⁰⁰.

Açıklanan sebeplerle, ticari defterlerin kesin delil teşkil edip etmediği önem arz etmekte ve ticari defterlerin ispat gücünü belirlemektedir. Görüleceği üzere bu öneme binaen öteden beri ticari defterlerin delil niteliği ve ispat gücü tartışma konusudur.

2.2. Ticari Defterlerin İspat Gücüne Dair Görüşler

Ticari defterlerin kesin delil değerine sahip olup olmadığı ayrı önem arz etmektedir. Zira ticari defterler, defterlerdeki “*kayıtların kapalılığı ve kendi içinde birbirleriyle bağlantılı olması*” nedenleriyle gerçeğe ilişkin yüksek bir garanti içermektedir. Bu sebeple öteden beri ticari defterlere yüksek bir ispat gücü atfedilmektedir³⁰¹.

Buna karşılık, ticari defterlerin takdiri delil mi yoksa kesin delil mi olduğu 1926 tarihli TTK'den beri doktrinde tartışmalı bir husustur³⁰². Söz gelimi 1926 tarihli TTK'de ticari defterlerin kesin delil olduğuna ilişkin bir ifade bulunmamakta, dahası usulüne uygun tutulmuş defterlerin sahibi lehine delil olabileceği, usulüne aykırı tutulan defterlerin ise sahibi aleyhine delil olabileceği, kesinlik taşımayan bir ifadeyle belirtilmişti³⁰³. Ayrıca

²⁹⁸ Alangoya/Yıldırım/Deren-Yıldırım, s. 317.

²⁹⁹ Atalay, s. 1736-1737; Budak/Karaaslan, s. 232; Kuru/Arslan/Yılmaz, s. 362; Tanrıver, s. 827.

³⁰⁰ Tanrıver, s. 827.

³⁰¹ Alangoya/Yıldırım/Deren-Yıldırım, s. 341.

³⁰² Gençtürk, s. 75; Karayalçın, Ticaret, s. 359; Olgaç/Çenberci, s. 102

³⁰³ Gençtürk, s. 75; Karayalçın, Ticaret, s. 359.

yine aynı kanunda, eTTK’de zorunlu olarak öngörölmüş tamamlayıcı yeminin eda ettirilmesi dahi hâkimin takdirine bırakılmıştı³⁰⁴. Bu bakımdan hâkimin ticari defterlerin delil olması hususunda mutlak takdir hakkının olduğu söylenmiştir³⁰⁵. Bu sebeplerle 1926 tarihli TTK açısından ticari defterlerin takdiri delil olduğu belirtilmekle birlikte konuya ilişkin tartışmalar süregelmiştir³⁰⁶.

2.2.1. eTTK Döneminde İspat Gücüne Dair Görüşler

1926 tarihli TTK’nin aksine, eTTK’de ticari defterlerin delil niteliği ve ispat gücüne ilişkin olarak hâkimin takdirinin mevcut olduğu sonucunu çıkaracak ifadeler yer almamış aksine kanun koyucu eTTK’nin konuyu düzenleyen 82. Maddesinin başlığını “*kat’i delil*” olarak belirlemiştir eTTK m. 1474’e istinaden başlıkların da kanun metninden sayılması karşısında ilk bakışta kanunun lafzından ticari defterlerin kesin delil teşkil ettikleri sonucu çıkmaktaydı³⁰⁷. Ancak yine aynı kanunun 85. maddesinde ticari defterlerin aksinin *vesika ve diğer muteber deliller*” ile kanıtlanabileceği belirtilmiş, buna rağmen, “*muteber delil*” ifadesinin ne anlama geldiği konusunda maddede bir açıklama yapılmamıştır. Muteber delil kavramı ile vesikanın ayrı yazılmış olması sebebiyle bu kavramın senet ya da kesin hüküm gibi kesin delillerden farklı bir anlam taşıdığı gözükmekteydi. Dahası hem eTTK m. 85 hem de eTTK m. 86’da “*muteber delil*” kavramına ayrı ayrı yer verilmesi kanun koyucunun bu yönde bilinçli bir tercih yaptığını göstermekteydi. Tüm bu sebeplerle eTTK döneminde de ticari defterlerin kesin delil olup olmadıkları hususu tartışma yaratmaktaydı³⁰⁸.

Konu üzerinde inceleme yapan yazarların çoğu ticari defterlerin kesin delil olduğu yönünde görüş bildirmekteydi ancak bu görüşe sahip olanlar arasında bile kesin delil kabul ettikleri ticari defterlerin aksinin takdiri delille ve tanıkla ispat edilip edilemeyeceği konularında ayrışma yaşanmaktaydı³⁰⁹.

³⁰⁴ Gençtürk, s. 75.

³⁰⁵ Bilgişin, s. 302; Olgaç/Çenberci, s. 102.

³⁰⁶ Gençtürk, s. 76; Karayalçın, Ticaret, s. 359; Olgaç/Çenberci, s. 102.

³⁰⁷ Gençtürk, s. 76; Yarıbaş, s. 186.

³⁰⁸ Gençtürk, s. 76.

³⁰⁹ ibid, s. 77.

Olgaç ve Çenberci, kanun metnine dahil sayılan madde başlığındaki kesin delil ifadesi sebebiyle açıkça ve kesinlikle ticari defterlerin kesin delil olduklarını belirtmiştir³¹⁰. Yazarlar, o dönem için kesin delil kavramına daha çok uygulamada başvurulduğunu, doktrinde bu kavramın yeni yerleştiğini ve kavramın “*kanuni delil*” anlamına geldiğini eklemiştir³¹¹. Yazarlar, eTTK m. 82 ve m. 86 arasında ticari defterlere ilişkin düzenlenmiş kuralları yedili bir sistemle gruplamış ve bu şartları taşımayan defterlerin takdiri delil olarak dahi sahibi lehine kullanılamayacağını belirtmiştir³¹²:

i) Taraflar tacir sıfatını taşımalıdır. (eTTK m. 82/1)

ii) Uyuşmazlık “ticari işten” doğmalıdır. (eTTK m. 82/1)

iii) Dayanılan defterler işletmenin gerektirdiği defterlerden olmalıdır.

iv) Ticari defterler kanuna uygun olarak tutulmalı (eTTK m. 84, m. 85 ve m. 86) ve bu defterler birbirlerini teyit etmelidir. (eTTK m. 82/son)

v) Kanuna uygun tutulmuş karşı taraf defterleri aynı yönde kayıt bulundurmalı ve iddianın aksi karşı tarafça vesika veya diğer muteber delillerle ispat edilememelidir. (eTTK m. 85)

vi) Hâkim, hükme dayanak teşkil edecek defter içeriğinin sahibi lehine delil olduğuna kanaat getirmelidir. (eTTK m. 83)

vii) Defter sahibi, hâkimin kanaatini kuvvetlendirmek için tamamlayıcı yemini icra etmelidir. (eTTK m. 83/1)

Olgaç ve Çenberci’ye göre tüm bu şartların sağlanması halinde ticari defterler artık kesin delil niteliğini haizdir. Burada yazarların önemle üzerinde durduğu husus 6. şart olan hâkimin kanısıdır. Yazarlara göre kanun koyucu ticari defterlere kesin delil niteliği verirken aynı zamanda ticari defterler ve içeriklerine şüpheyle bakmıştır³¹³. Hâkimin, henüz yemin safhasına bile gelmeden önce, defter kayıtlarının, vereceği hükme dayanak olabileceğine ilişkin kanaatinin oluşması gerekmektedir. Yazarlar bu şart sayesinde ticari defterlerin aldatmaca içermesi halinde bunun hâkimin kanaatiyle önlenilebileceğini belirtmektedir. Böylelikle dış görünüşüyle kanuna uygun olan defterlerin delil olabileceği

³¹⁰ Olgaç/Çenberci, s. 102.

³¹¹ ibid, s. 102.

³¹² ibid, s. 104.

³¹³ ibid, s. 117-118.

öngörölmüş ancak defter içeriğinin muhasebe hileleriyle gerçeği yansıtmaması halinde hâkime ticari defterleri delil saymama yetkisi verilmiştir. Yazarlar, ticari defterlerin kesin delil niteliğinin, hâkimin bahsi geçen yetkisine rağmen zedelenmediğini zira yetkinin defterlerin kendileri üzerinde değil sıhhati üzerinde olduğunu ve sıhhati kanıtlanmış defterler açısından hâkimin bu yönde bir yetkisinin kalmayacağını belirtmiştir³¹⁴.

Özetle, yazarlar, tacirin gerekli şartların sağlanması halinde defterlerine delil olarak başvurabileceğini, tamamlayıcı yeminin icra edilmesiyle artık ticari defterlerin kesin delil niteliğini kazandığını belirtirmiştir³¹⁵. Eklemek gerekir ki, Olgaç ve Çenberci, kesin delil olarak kabul ettikleri ticari defterlerin aksinin kanundaki “*muteber delil*” ifadesi sebebiyle tanık delili ile de ispatlanabileceğini kabul etmiştir³¹⁶. Bu durum ise kesin delil kurumu açısından çelişki yaratmaktadır.

Doğanay, ticari defterlerin kanunun aradığı tüm şartları yerine getirmesi halinde ve kendi defterlerine dayanan tacirin iddiası doğrultusunda tamamlayıcı yemini eda etmesiyle artık ticari defterlerin kesin delil niteliğini haiz olduğunu belirtirmiştir³¹⁷. Ancak aynı yazar, kesin delil kabul ettiği ticari defterlerin aksinin herhangi bir delille ispatlanabileceğini, bu yöndeki ispat hakkının hiçbir sınırlamaya tabi olmadığını ifade etmektedir³¹⁸. Bu bakımdan Doğanay’ın görüşünden çıkan sonuca göre ticari defterler kesin delildir; ancak bunların aksinin tanık delili dahil olmak üzere herhangi bir takdiri delille ispatlanması da mümkündür. Olgaç ve Çenberci’nin görüşlerinde olduğu gibi bu durum da kesin delil kavramı açısından çelişki arz etmektedir.

Domaniç ve Ulusoy, ticari defterlerle ispat edilen hususun senetle ispatı gerektirmesi halinde, defterlerin aksini ispat edecek delillerin de senet gibi yazılı delil olması gerektiğini belirtirmiştir. Yazarlar, defterlerin aksinin yalnızca usul kanunun izin verdiği hallerde tanıkla ispat edilebileceğini ifade etmiştir³¹⁹. Yazarlar, muteber delil kavramını geniş olarak yorumlamakta olup hak düşürücü süreler ve irade sakatlığı gibi halleri de muteber delil olarak görmektedir³²⁰. Domaniç ve Ulusoy’a göre, tamamlayıcı yeminin

³¹⁴ ibid, s. 117-118.

³¹⁵ ibid, s. 119.

³¹⁶ ibid, s. 116.

³¹⁷ Doğanay, s. 28-32,35.

³¹⁸ ibid, s. 33.

³¹⁹ Domaniç/Ulusoy, s. 333.

³²⁰ ibid, s. 334.

eda edilmesiyle defterler kesin delil niteliğini haiz olmaktadır ve artık hâkimin bu defterleri değerlendirmede, defterlerin kesin delil niteliği sebebiyle, takdir yetkisi kalmamaktadır³²¹.

Karayalçın, kanundaki şartların tamamını gerçekleştiren defterlerin tamamlayıcı yeminin icra edilmesiyle kesin delil olduğunu, ticari defterlerle ispat usulünün yemin aşamasına kadar gelmesiyle birlikte ticari defterlerin kesin delil olarak kabulü sebebiyle artık yemin hususunda hâkimin veto hakkının bulunmadığını, ticari defterlerin yazılı delil olması sebebiyle bunlarının aksinin tanık deliliyle ispatlanamayacağını belirtmiştir³²².

Kuru, ticari defterlerin kesin delil olup olmadığına ilişkin doğrudan bir açıklama yapmamıştır. Ancak yazar, ticari defterlerle ispat usulünün diğer delilleri bertaraf etmediğini ve bu bakımdan ticari defterlerle ispata başvurulması hususunda tacirin takdirinin olduğunu açıklarken konumuza ilişkin bir örnek vermiştir. Buna göre, senetle ispat zorunluluğuna tabi bir işlem ispatlanırken, açıklandığı üzere, ispat faaliyeti kesin delillerle gerçekleştirilmelidir. Ancak bu işlem kesin deliller ispat edilemezse ya da bu yönde bir tercih kullanılmazsa, o halde ilgili işlem ticari defterlerle de ispat edilebilir. Buradan çıkan sonuca göre Kuru, ticari defterlerin kesin delil teşkil ettiği görüşündedir. Zira aksi halde, kesin delille ispatı gerektiren bir işlemin takdiri delille ispatlanabilmesi imkânı gündeme gelirdi³²³.

Tekinalp, ticari defterlerin kanunda düzenlenen kesin deliller kadar ispat kuvvetine sahip olmamalarına rağmen eTTK'nin ticari defterlere bu konumu verdiğini ifade etmiştir. Yazar, ticari defterlerin sahibi tarafından hazırlanması sebebiyle genel ispat ilkeleriyle bağdaşmayan bir durumun oluştuğunu ve bu sebeple hâkimin defterlerin delil olması hususunda takdirinin bulunması gerektiğini öne sürmektedir³²⁴. Ayrıca Olgaç ve Çenberci'nin altını çizdiği üzere, Tekinalp de ticari defterlerin hâkim tarafından sahibi lehine hükme medar görülmesi gerektiğini belirtir. Yazara göre, bu aşamaya kadar ve hâkimin takdir yetkisini kullanması sırasında, tanık delili ile de ticari defterlerin aksi kural olarak ispat edilebilmelidir³²⁵. Bu aşamadan sonra ise defter sahibine defterdeki kayıtlar

³²¹ ibid, s. 334.

³²² Karayalçın, Ticaret, s. 359, 366-367.

³²³ Kuru, 2001, s. 2440.

³²⁴ TEKİNALP, Ünal, “*Ticari Defterlerle İspat Usulü*”, Türkiye Muhasebe Kongresine Sunulan Rapordan Ayrı Baskı, İstanbul, 1959, s. 7-8. Aktaran: Gençtürk, s. 80.

³²⁵ ibid, s. 16.

hakkında yemin ettirilmekte olup yeminin sonrasında artık ticari defterler kesin delil gücüne sahip hale gelmektedir³²⁶.

Ülgen, ticari defterlerin kesin delil olup olmadığı sorusunun bunların aksinin hangi delillerle kanıtlanabileceği ve özellikle bu yönde tanık deliline başvurulup başvurulamayacağı sorularına istinaden yanıtlamaktadır. Yazar, usul kanuna göre kesin delilin ancak bir başka kesin delille çürütülebileceğini isabetle belirtmektedir. Ülgen'e göre kanun, madde başlığına rağmen, ticari defterlerin kesin delil niteliği konusunda net yanıt vermemektedir ve “*muteber delil*” kavramının da hangi delilleri kapsadığı açık değildir³²⁷. Yazar, ticari defterlerin tamamlayıcı yeminin eda edilmesinden önce takdiri delil niteliğinde olduğunu, yeminin eda edilmesiyle ise artık kesin delil olduğunu ifade etmektedir. Yargılamada yemin aşamasında gelmeden önce ise hâkim karşı tarafın defterlerini ve sair delillerini değerlendirmektedir. Ticari defterlerin bu delillerle birlikte çürütülememesi halinde ise ancak bu aşamadan sonra tamamlayıcı yemine geçilecektir. Tamamlayıcı yemin HUMK m. 356/2'ye istinaden kesin delille ispatlanamamış hususlar için icra edilmektedir. Ticari defterler ile ispatta ise eTTK bağlamında bu yemin zorunludur. Yazara göre, bu durumdan çıkan sonuç, ticari defterlerin yemin öncesinde takdiri delil olmasıdır ve bu sebeple yemin kanunen zorunludur. Yemin öncesinde defterlerin takdiri delil olması sebebiyle bunların aksi bu safhada tanık delili ile de ispatlanabilecektir. Ancak tamamlayıcı yemin sonrasında artık ticari defterler kesin delil haline gelmektedir³²⁸.

Yarbaş, yukarıda açıklanan görüşleri zikrederek bu yazarların delillerin değerlendirilmesi, başka deyişle delillerin çarpışması aşamasıyla yemin eda edilip hüküm verilmesi aşamalarını karıştırdıklarını belirtmiştir. Yargılama sırasında yargılamaya konu bütün deliller ortaya konmakta, bu deliller birbirlerinin ispat gücünü ortadan kaldırmaya çalışmakta ve sonuç olarak ortada kalan yani aksi ispat edilemeyen delil esas alınarak karar verilmektedir. Ticari defterler tüm görüşlerde belirtildiği üzere yeminin edasından önce de delil niteliğini haizdir. Bir taraf delil olarak kendi ticari defterlerine dayanırsa, hâkim ticaret kanununda belirtilen şartların gerçekleşip gerçekleşmediğini değerlendirecek, bu şartların gerçekleşmemesi halinde ve HUMK çerçevesinde

³²⁶ ibid, s. 17.

³²⁷ Ülgen, s. 99.

³²⁸ ibid, s. 100.

düzenlenen diğer delillerle de ispat gerçekleştirilemezse iddia ispat edilememiş sayılacaktır. Yani ticari defterlerin aksi diğer muteber delillerle ispat edilirse ya da defterlerin delil olma şartı gerçekleşmezse yemin edasına ihtiyaç kalmayacaktır. Bu durum ise defterlerin değerlendirilmesi aşamasıyla yemin aşaması arasında bağlantı olmadığını göstermektedir. Tamamlayıcı yeminin devreye girmesi ticari defterlerin delil olarak kabulü ve hükme medar görülmesinden sonra ve karar verilmesi sürecinde ortaya çıkmaktadır. Yemin ise ticari defterlerin delil gücünü açıklanan sebeplerle etkilememektedir ve yemin eda edilmesi yalnızca yasal bir mecburiyetin yerine getirilmesinden ibarettir³²⁹. Ticari davalarda HUMK kurallarının uygulanması sebebiyle senetle ispat zorunluğu da ticari davalar açısından geçerlidir. Ayrıca yine HUMK kurallarının bir sonucu olarak delil sistemi açısından ticari davalarda da HUMK delilleri geçerlidir. Uyuşmazlıkta iki tarafın da tacir olması ve uyuşmazlığın ticari deftere geçirilmesi gerekli bir husustan doğması ihtimalinde eTTK'de düzenlenen ticari defterlerle ispata ilişkin özel usul kuralı uygulanmaktadır. Böyle bir uyuşmazlıkta bir şekilde ticari defterlerle ispatın gerçekleştirilememesi halinde deliller açısından tekrar HUMK düzenlemeleri esas alınarak burada düzenlenen deliller ile ispat için taraflar gayret edecektir³³⁰. Tanık deliline ise yalnızca senetle ispat zorunluluğunun uygulanmadığı uyuşmazlıklarda dayanılabilecektir. Tüm bu açıklamalara istinaden Yarbaş, ticari defterlerin yemin edasından bağımsız olarak kesin delil gücüne sahip olduğunu ve defterlerin aksinin ancak senetle ispatın zorunlu olmadığı uyuşmazlıklarda tanık ve bunun gibi takdiri delillerle kanıtlanabileceğini ifade etmektedir³³¹.

Yılmaz, yürürlükte bulunan HMK çerçevesinde ticari defterleri incelediği makalesinde, kısaca, eTTK m. 82'nin başlığı sebebiyle kanunun aradığı şartları taşıyan defterlerin kesin delil olduğunu belirtmektedir³³².

eTTK döneminde Yargıtay, ticari defterler açısından kanunun aradığı tüm şartların tam olarak gerçekleşmesi halinde ticari defterleri kesin delil olarak kabul etmekteydi. Defterlerin sahibi aleyhine delil olması açısından ise bu defterler kanuna uygun olarak tutulmamış olsa bile defterleri aleyhe kesin delil olarak değerlendirmekteydi. Yargıtay

³²⁹ Yarbaş, s. 198.

³³⁰ ibid, s. 199.

³³¹ ibid, s. 200.

³³² Yılmaz, s. 29.

uygulamasına göre, her iki halde de hangi tarafın lehine hüküm verilecekse o tarafa tamamlayıcı delil icra ettirilmesi zorunludur. Ayrıca Yargıtay, tamamlayıcı yemini defterlerin delil niteliğine istinaden incelememiş, yeminin sadece usuli bir zorunluluk olduğunu belirtmiştir. Yine Yargıtay uygulamasına istinaden kesin delil olan defterlerin aksinin tanıkla ispatı kabul görmemektedir, muteber delil kavramının HUMK düzenlemesindeki kesin delilleri ifade ettiği yönünde görüş bildirilmektedir³³³.

Görüldüğü üzere birçok yazar ve Yargıtay, ticari defterlerin kesin niteliğini haiz olduğunu kabul etmekteydi, ancak eTTK döneminde bunun aksini savunan yazarlar da mevcuttu.

Arslanlı, ticari defterlerle ispat edilen hususun aksinin diğer muteber delillerle ispat edilebileceğini, bu ispat hakkının hiçbir sınırlamaya tabi olmadığını belirtmektedir. Buna göre ticari defterler hiç tutulmamışsa, ibrazdan kaçınılmışsa veya ibraz edilen ticari defterler kanuna aykırıysa ispat olunanın aksi, defterleri aleyhine delil teşkil eden tacir tarafından, tanıkla da ispat edilebilecektir. Ancak karşı ispat faaliyetinin sonuçlanamaması halinde, söz gelimi karşı tarafa kesin yemin teklif edilmesine rağmen yemin icra edilmezse bu husus ikrar sayılacaktır. Karşı ispat faaliyetinin sonuçsuz kalmasıyla birlikte hâkim yine de re'sen karar veremeyecektir, zira eTTK m. 83'te öngörülen tamamlayıcı yeminin icra edilmesi gerekmektedir. Tamamlayıcı yeminin eda edilmesiyle birlikte artık mahkemenin defter içeriğine göre karar verme mecburiyeti doğacaktır, artık başkaca ispat vasıtası da aranamayacaktır³³⁴. Görüldüğü üzere, yazar ticari defterleri takdiri delil olarak kabul etmektedir zira bunların aksinin her türlü delille ispat edilebileceğini ifade etmiştir. Arslanlı'nın konuya ilişkin açıklamalarından çıkan sonuç, ticari defterlerin değil, tamamlayıcı yeminin kesin delil olarak kabul edildiğidir.

Belgesay, ticari defterlerin takdiri delil olduğunu doğrudan ifade etmemekle birlikte “*muteber delil*” kavramının kesin delili ifade etmediğini söylemiştir. Zira karşı tarafın elinde kanuni delil bulunsaydı, zaten ticari defterlerin ispat gücü o uyumsuzluk için ortadan kalkardı. Yazara göre ticari defterlerin aksinin muteber delille ispatlanabilmesinden kasıt, iddianın doğruluğuna inandırır mahiyette olan ve mantık bakımından delil kıymeti bulunan vasıtalarla ispatlanabilmesidir. Buradan çıkan sonuca

³³³ Gençtürk, s. 94-95; Yarbaş, s. 195-196.

³³⁴ Arslanlı, s. 144-145.

göre yazarın açık ifadesi olmamakla birlikte tanık delili de defterlerin aksinin ispatında kullanılabilir delillerdendir ve bu sebeple ticari defterler, takdiri delildir.³³⁵.

Kuru, ticari defterlerde yalnızca sahibi aleyhine kayıt olması halinde ticari defterlerin tacir aleyhine kesin delil teşkil ettiğini, bu ihtimalde karşı tarafa tamamlayıcı yemin de verilemeyeceğini belirtmektedir. Yazara göre, ticari defterlerin sahibi aleyhine delil teşkil etmesiyle birlikte ispat olunan hususun aksi yine kesin delille ispatlanmalıdır³³⁶. Kuru, ticari defterlerin lehe delil teşkil etmesi halinde, defterlerin aksinin muteber delillerle ispat edilebilmesi ifadesiyle kastedilenin, HUMK hükümlerine göre caiz olan deliller olduğunu ifade etmiştir. Bu bakımdan kural olarak yazılı delil olan ticari defterlerin aksi senetle ispat zorunluluğunun istisnaları bulunmadıkça tanıkla ispat edilemeyecektir³³⁷. Muteber delillerle ticari defter kayıtları yürütülemezse, bu aşamada ticari defterler lehe delil teşkil edecektir, ancak delilin niteliği kesin delil değildir. Zira tamamlayıcı yeminin verilmesiyle ticari defterler kesin delil teşkil edecektir³³⁸. Kuru'ya göre, ticari defterlerin gerekli şartları sağlaması halinde mahkeme yemin vermekle yükümlüdür, bu hususta bu aşamada mahkemenin takdir hakkı bulunmamaktadır³³⁹. Yazara göre tamamlayıcı yeminin verilmesiyle birlikte kesin delil oluşmaktadır, ancak burada kesin delil olan ticari defterlerdeki kayıtlar değil tamamlayıcı yeminin kendisidir³⁴⁰. Görüldüğü üzere Kuru, yalnızca ticari defterlerin sahibi aleyhine delil teşkil etmesi halini kesin delil olarak kabul etmektedir.

Postacıoğlu, ticari defterlerin sahibi lehine ve aleyhine olan delil gücünü ayırmıştır. Buna göre ticari defterlerdeki defter sahibi aleyhine olan kanıtlar yazılı delil başlangıcı olarak değerlendirilmiştir³⁴¹. Yazar, kanuna uygun ve birbirlerini doğrulayan ticari defterlerin lehe delil olması hususunda ise doğrudan kesin delil ya da takdiri delil ayrımını incelememiştir. Ancak lehe delil olan defterlerin aksinin muteber delillerle ispatlanabilmesinden kastın, HUMK tarafından benimsenen delil sistemine göre dinlenmesi kabil olan delillerle bu ispatın sağlanabilmesi olduğunu belirtmiştir.

³³⁵ BELGESAY, Mustafa Reşit, “*Formalizm ve Ticari Defterlerin İspat Kuvveti*”, İstanbul Barosu Dergisi, Sayı 3-4, İstanbul, 1957, s. 61. Aktaran: Gençtürk, s. 86.

³³⁶ Kuru, 2001, s. 2459.

³³⁷ ibid, s. 2478.

³³⁸ ibid, 2001, s. 2479.

³³⁹ ibid, s. 2480.

³⁴⁰ ibid, s. 2481.

³⁴¹ POSTACIOĞLU, İlhan E., Medeni Usul Hukuku Dersleri, Sulhi Garan Matbaası, 6. Bası, İstanbul, 1975, s. 633. Aktaran: Gençtürk, s. 83; Yavaş, s. 289.

Postacıoğlu bu doğrultuda kanunla dzenlenen istisnai bir durum olmadıkça defterlere karşı senetle ispat zorunluluğu çerçevesinde tanık dinletilemeyeceğini belirtmiřtir³⁴². Ancak yazarın duruma gcre tanık da dinlenebileceğini kabul etmesi sebebiyle ticari defterlerin sahibi lehine ispat gucunu, senetle ispat hkmunde değerlendirmediği ortaya çıkmaktadır³⁴³.

2.2.2. Gcnmzde Ticari Defterlerin İspat Gucune Dair Gcrüşler

Gcrıldüğü üzere eTTK dcneminde çoğu yazar ve Yargıtay, ticari defterlerin kesin delil teşkil ettiğini belirtmiştir. Ancak bu gcrüşü benimseyen yazarların da hemen hemen hepsi ticari defterlerin bu niteliğini tamamlayıcı yemin zorunluluğunu göz önüne alarak değerlendirmiştir. Yürürlükte bulunan TTK ve HMK'de ise tamamlayıcı yemin yer almamaktadır. Konuya ilişkin gcrüşleri bu denli etkileyen yeminin kalkmasıyla ister istemez sunulan gcrüşler de güncelliğini yitirmiştir.

2.2.2.1. Ticari Defterlerin Kesin Delil Gucunde Olduğuna Dair Gcrüşler

Aksoy, ticari defterlerin delil niteliğini özel hüküm olan HMK m. 222'ye göre ve bunun dışında genel olarak ticari defterlerin HMK m. 219'a istinaden belge olmasına göre ayırarak incelemektedir. Yazara göre, HMK m. 219 anlamında belge olan ticari defterlerin HMK m. 220'de işlenmiş olan belgelerin ibrazı yükümlölüğüne göre delil olarak kullanılması mümkündür. Bu halde ticari defterlerin yasal delil olmasına ilişkin aranan HMK m. 222 şartları da gerekmemektedir. Ancak bu nitelikteki ticari defterler kesin delil teşkil etmemektedir. Buradan çıkan sonuca göre, HMK m. 222 şartlarının sağlandığı hallerde ticari defterlerin kesin delil niteliği mevcuttur³⁴⁴.

Ayhan, Çağlar ve Özdamar, ticari defterlerle ispat usulünde artık tamamlayıcı yemine gerek olmadığını ve bunun yanında ticari defterlerle ispatın kanunda kesin deliller

³⁴² ibid, s. 634-635. Aktaran: Gençtürk, s. 83-84.

³⁴³ ibid, s. 635. Aktaran: Yavaş, s. 289.

³⁴⁴ Aksoy, s. 163-164.

arasında düzenlendiğini belirtmektedir³⁴⁵. Bu bakımdan, yazarlara göre, HMK m. 222'nin ilk iki fıkrasında düzenlenen şartların ticari defterlerin kesin delil teşkil etmesi için düzenlenmiş olan genel şartlar olduğunu, HMK m. 222/3'te düzenlenen şartların ise ticari defterlerin sahibi lehine kesin delil olması için düzenlenmiş özel şartlar olduğunu belirtmektedir³⁴⁶. Böylelikle, yazarlar ticari defterlerin ve somut uyumsuzluğun kanunda aranan şartları sağlaması halinde ticari defterlerin kesin delil olduğu görüşündedir.

Arkan, ticari defterlerin sahibi lehine delil olması konusunda defterlerin kanunda aranan şartları sağlamaları halinde artık sahipleri lehine kesin delil teşkil ettiklerini ve defter kayıtlarının aksinin yine kesin delille ispatlanabileceğini belirtmektedir³⁴⁷.

Bahtiyar ve Biçer, ticari defterlerin HMK m. 222'de belirtilen tüm şartları sağlasa dahi kesin delil olduklarına ilişkin bir ifadenin kanunda yer almadığının altını çizmektedirler. Yazarlar, TTK tasarısında ticari defterlerin takdiri delil olacağını belirtilmiş olması ve HMK'de aksi yönde ifadenin yer almamasına rağmen HMK m. 222'ye istinaden ticari defterlerin kesin delil olduklarına ilişkin güçlü gerekçelerin bulunduğunu belirtmişlerdir. Ayrıca TTK tasarısı gerekçesinde defterle ispat usulünün kanunda yer almayacağını belirtilmesine karşın bu kanundan bile önce kabul edilen HMK'nin 222. Maddesinde bu yönde düzenlemeye yer verilmesi karşısında TTK tasarısı gerekçesinin HMK'de düzenlenen bir hususta yol gösterici olamayacağı ifade edilmiştir. Başka deyişle kanun koyucu, ticari defterler konusunda TTK tasarısını benimsememiştir. HMK gerekçesinde eTTK dönemi defterle ispat usulünün devam ettirilmesinin amaçlanması karşısında doktrinin çoğunluğunu ve o dönem Yargıtay kararlarının benimsediği üzere eTTK döneminde ticari defterler kesin delil olarak kabul edilmekteydi. Bu bakımdan HMK'nin bu niteliği de devam ettirmeyi amaçladığı belirtilmiştir. Yazarlar bu açıklamalara ilaveten ticari defterlerle ispat usulünün HMK sisteminde belge ve senet bölümünde işlendiğini belirtmiştir. Dahası Bahtiyar ve Biçer'e göre, kanun koyucunun ticari defterleri takdiri delil olarak görmesi ihtimalinde HMK m. 222'de öngörülen sıkı şartlar da hiç düzenlenmezdi. Yazarlar, son olarak, kanunun aradığı şartları sağlayan defterlerin aksinin HMK m. 222/3'e istinaden kesin delille ispatlanabileceği düzenlemesine istinaden iddia

³⁴⁵ Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 408.

³⁴⁶ ibid, s. 409.

³⁴⁷ Arkan, s. 395.

ve savunmada silahların eşitliği ilkesi göz önüne alınarak ticari defterlerin de kesin delil niteliğinde olduğunu belirtmişlerdir³⁴⁸.

Bozer ve Göle, kanunda ticari defterlerin sahibi lehine delil olması için aranan tüm şartların sağlanması halinde bu defterlerin aksinin yalnızca senet ya da başka bir kesin delille ispatlanabilmesi düzenlemesi karşısında ticari defterlerin bu şartlarda kesin delil niteliğini haiz olduğunu belirtmektedir³⁴⁹.

Budak ve Karaaslan da ticari defterlerin lehe delil olabilmesi için aranan defterlerin aksinin senet ya da başka kesin delille ispatlanamaması yönündeki olumsuz şart sebebiyle, ticari defterlerin HMK m. 222 koşullarını taşıması halinde kesin delil olduğunu belirtmektedir³⁵⁰.

Erdönmez, ticari defterlerin aksinin ancak kesin delille ispatlanabileceği düzenlemesi karşısında, ticari defterlerin kanunda gerekli şartları sağlaması kaydıyla tacirler arasında geçen ticari işlerden kaynaklı uyuşmazlıklarda kesin delil teşkil edeceğini, bu sebeple ticari defterlerin yalnızca TTK gereğince deftere kaydı gereken ve tacirler arasındaki işlemler açısından kesin delil olacağını ifade etmektedir. Yazara göre, özellikle uyuşmazlığın konusu ve taraflarına ilişkin şartların gerçekleşmemesi halinde ticari defterler kesin delil niteliği taşımayacaktır³⁵¹.

Huysal, ticari defterlerin kesin delil olup olmadığı ilişkin tartışmanın HMK'nin açık düzenlemesi sayesinde bittiğini ve ticari defterlerin kanunun lafzı sonucunda kesin delil niteliğini haiz olduğunu belirtmiştir³⁵².

Karşlı'ya göre ticari defterlerin aksinin kesin delille ispatlanabileceğinin HMK m. 222'de düzenlenmiş olması karşısında artık konuya ilişkin tereddüt kalmamıştır. Bu sebeple yazara göre ticari defterler kesin delil teşkil etmektedir³⁵³. Yazara göre, HMK m. 222/3 fıkrası ticari defterlerin sahibi lehine ne zaman kesin delil olacağını düzenlemektedir³⁵⁴. Ülgen de bu görüşe dayanarak ticari defterlerin kesin delil olduğunu kabul etmektedir³⁵⁵.

³⁴⁸ Bahtiyar/Biçer, s. 33.

³⁴⁹ Bozer/Göle, s. 244.

³⁵⁰ Budak/Karaaslan, s. 218.

³⁵¹ Erdönmez, s. 1831-1832.

³⁵² Huysal, s. 204.

³⁵³ Karşlı, s. 547.

³⁵⁴ ibid, s. 548.

³⁵⁵ Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 683.

Kuru, ticari defterlerin kesin delil olup olmadığına ilişkin doğrudan bir açıklama yapmamıştır. Ancak yazar, ticari defterlerle ispat usulünün diğer delilleri bertaraf etmediğini ve bu bakımdan ticari defterlerle ispat usulüne başvurulması hususunda tacirin takdirinin olduğunu açıklarken konuyu aydınlatan bir örnek vermiştir. Buna göre, senetle ispat zorunluluğuna tabi bir işlem ispatlanırken, açıklandığı üzere, ispat faaliyeti kesin delillerle gerçekleştirilmelidir. Ancak bu işlem kesin deliller ispat edilemezse ya da bu yönde bir tercih kullanılmazsa, o halde ilgili işlem ticari defterlerle de ispat edilebilir. Buradan çıkan sonuca göre Kuru, ticari defterlerin kesin delil teşkil ettiği görüşündedir. Zira aksi halde, kesin delille ispatı gerektiren bir işlemin takdiri delille ispatlanabilmesi imkânı gündeme gelirdi³⁵⁶. Hatırlatmak gerekir ki, Kuru, eTTK döneminde de benzer bir genel açıklamayı yine yapmakta, ancak ticari defterlerin aleyhe ve lehe delil olması hallerini ayırmaktaydı. Buna göre, ticari defterlerin lehe delil teşkil ettiği hallerde kesin delilin ticari defterler değil tamamlayıcı yemin olduğunu belirtmekteydi³⁵⁷. Tamamlayıcı yeminin yer almadığı TTK dönemi için aynı açıklamanın devam etmesi, yazarın, artık ticari defterleri başlı başına kesin delil olarak değerlendirdiğini göstermektedir.

Yılmaz, HMK m. 222 konuya ilişkin açık bir düzenlemenin bulunmadığını ifade etmektedir. Ancak yazara göre, HMK'nin senetle ispat ve senede karşı senetle ispat zorunluluğuna ilişkin düzenlemeleri karşısında, ticari defterler de kesin delil teşkil etmektedir³⁵⁸. Yılmaz, bu hususta ek açıklama yapmamakla birlikte kanımızca bu görüşe göre ticari defterlerin aksinin takdiri delille ispatlanamayacak olması neticesinde bu sonuca ulaşılmıştır. Zira, HMK sistemine göre aksi takdiri delille ispatlanamayacak olan deliller, kesin delillerdir.

Yücel, TTK tasarısında ticari defterlerle ispat usulünün bütün olarak kaldırılıp bunların takdiri delil olmasının ilişkin görüşün tersine HMK'de ticari defterlerle ispat usulünün yeniden düzenlenmesiyle TTK tasarısındaki konuya ilişkin görüşün geçerliliğini yitirdiğini belirtmektedir. Gerçekten HMK m. 222 çerçevesinde de TTK tasarısının öngördüğü üzere bu özel ispat usulünün kaldırılmasının boşluk yaratılacağı belirtilmiştir ve böylece HMK tasarısı, TTK tasarısından, “*takdiri delil*” ifadesi dahil olmak üzere ayrılmıştır. HMK tasarısında ticari defterlerin, senetle ispat zorunluluğunu yumuşattığı

³⁵⁶ Kuru, s. 283.

³⁵⁷ Kuru, 2001, s. 2184.

³⁵⁸ Yılmaz, s. 29.

belirtilmektedir. Yazara göre, bu ifadeden ve ticari defterlerin aksinin HMK m. 222/3'e istinaden kesin delille ispatlanması kuralından dolayı tacir defterlerin kesin delil sayıldığı anlaşılmaktadır³⁵⁹. Yücel, eTTK'deki tamamlayıcı yeminin kaldırılması karşısında artık bizzat ticari defterlerin kesin delil gücüne sahip olduğunu belirtmektedir³⁶⁰.

Yürürlükte bulunan TTK ve HMK dönemi için ise Yargıtay'a göre HMK m. 222'nin uygulanmadığı uyuşmazlıklar ve haller için dahi bu çalışmada da belirtildiği üzere ticari defterlerin HMK m. 220 anlamında belge niteliği vardır³⁶¹. HMK m. 222'in uygulandığı uyuşmazlıklar açısından ise Yargıtay'ın, ticari defterlerin takdiri mi yoksa kesin delil mi olduğu hususunda açık ifadesinin bulunduğu bir kararda³⁶² "*Ticari defterler kesin delillerdendir. Yasada delil vasfı taşıdığı takdirde aksinin yazılı veya kesin delillerle ispatı gerektiği düzenlenmiş olduğundan, yasanın ticari defterleri kesin delil olarak düzenlediği açıkça anlaşılmaktadır. Ticari defterler kesin delillerden ise de ancak HMK 222. maddedeki koşullar çerçevesinde ispat aracı olabilir*" yönünde hüküm kurulmuştur. Aynı gerekçe ve doğrultuda başka kararlar da mevcuttur ve bu yorumun yerleşmiş olduğu tespit edilmektedir³⁶³.

Buradan görüldüğü üzere Yargıtay, HMK m. 222 şartlarını taşıyan ticari defterlerin kesin delil olduğuna kanaat getirmektedir. Ayrıca çeşitli yargı kararlarında, eTTK döneminde olduğu gibi, ticari defterlerin aksinin kesin delille ispatlanabileceği belirtilmektedir. Zaten, eTTK döneminin aksine, HMK m. 222/3'te bu hususun açıkça belirtilmiş olması karşısında süregelen Yargıtay görüşü de değişmemiştir. Buradan çıkan diğer bir sonuç ise, doğal olarak HMK m. 222'nin uygulanmadığı uyuşmazlıklarda ticari defterlerin sahibi lehine takdiri delil niteliğine sahip olduğudur³⁶⁴.

³⁵⁹ Yücel, s. 3.

³⁶⁰ ibid, s. 4.

³⁶¹ Y. 23. HD E. 2014/7976 K. 2015/4126 T. 01.06.2015. Aktaran: YENİPINAR, Filiz Berberoğlu, Ticari Defterler, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara, 2019, s. 83.

³⁶² Y. 15. HD E. 2016/4087 K. 2017/261 T. 23.01.2017. Aktaran: Kuru, s. 285.

³⁶³ Y. 15. HD E. 2018/2696 K. 2018/3431 T. 26.9.2018, Y. 15. HD E. 2018/2343 K. 2018/2082 T. 22.5.2018, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, E.T: 09.01.2020.

³⁶⁴ Bkz. Üçüncü Bölüm, 4.

2.2.2.2. Ticari Defterlerin Takdiri Delil Gücünde Olduğuna Dair Görüşler

Görüldüğü üzere, HMK ve TTK düzenlemelerine istinaden doktrinde, ekseriyetle ticari defterlerin kesin delil olduğuna ilişkin görüş ileri sürülmüştür. Ancak bu hususun aksini savunan yazarlar da mevcuttur.

Taşdelen, TTK gerekçesinde, ticari defterlerin takdiri delil olarak kabul edildiğinin ifade edilmesi sebebiyle ticari defterlerin HMK m. 222 anlamında da takdiri delil olacağını belirtmektedir³⁶⁵. Nitekim Bozkurt ve Yıldırım da aynı gerekçeyle aynı sonuca ulaşmıştır³⁶⁶.

Umar, doğrudan doğruya ticari defterlerin takdiri delil niteliğini haiz olduğunu belirtmemiştir. Ancak yazara göre, ticari defterlerin yalnızca sahibi aleyhine kesin delil gücü mevcuttur. Buna göre tacirin kendi ticari defterleri, hasım tarafın buna dayanması halinde, aleyhine kesin delil teşkil etmektedir. Zira tacirin kendi yazısı ve imzasını ihtiva eden ticari defterler tasdikten de geçtiği için buradaki kayıtlar, tacirin aleyhine imzası tasdikli senet değerinde olmaktadır. Başka bir deyişle tacirin kendi yazısı kendi aleyhine senet değerisiyle kesin delil oluşturmaktadır. Ancak tacirin kendi ticari defterlerine lehe delil olarak dayanması halinde burada gerçekleştirilecek ispat senetle ispat değildir, bu bakımdan böyle bir ispatta ticari defterler sahibi lehine kesin delil teşkil etmeyecektir³⁶⁷. Ticari defterlerle ispat tacir aleyhine gerçekleşirse, bu ispat, senetle ispat hükmündedir. Bu sebeple de ispat olunanın aksi de yine senetle ispatlanmak zorundadır. Bu halde yazara göre, HMK m. 203'te düzenlenen senetle ispat zorunluluğunun istisnaları da uygulama alanı bulabilecektir³⁶⁸.

³⁶⁵ Taşdelen, s. 285.

³⁶⁶ Bozkurt, s. 373; YILDIRIM, Hakan, “*Ticari Defterlerin Sahibi Lehine Delil Olmasında Dayanak Belgelerin İbrazı*”, Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Doğan Soyaslan Armağanı, Cilt 8, Sayı 2, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 970.

³⁶⁷ Umar, s. 727-728, 729.

³⁶⁸ *ibid*, s. 728.

2.2.3. Görüşümüz

Kanımızca, ticari defterlerin delil niteliğinin doğru incelenebilmesi için Aksoy'un da yapmış olduğu ayrıma gidilerek defterlerin genel hükümlere göre belge niteliğiyle delil olması ile HMK m. 222 çerçevesinde delil olması hususlarının ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir.

Ticari defterlerin belge niteliğini haiz olduğu belirtilmişti³⁶⁹. Senet dışında kalan belgeler ise takdiri delil niteliğindedir³⁷⁰. Bu bakımdan HMK m. 222'nin uygulanmadığı ve dolayısıyla ticari defterlerin belge niteliğiyle değerlendirildiği uyuşmazlıklar açısından ticari defterler takdiri delil niteliğini haizdir³⁷¹. Böylelikle, bu tür uyuşmazlıklarda belge niteliğiyle ticari defterler ve kayıtlar, hâkim tarafından serbestçe değerlendirilecektir³⁷².

Söz gelimi, ayrıntıyla işleneceği üzere, eğer uyuşmazlığın her iki tarafı da defter tutmakla yükümlü değilse, bu uyuşmazlıkta tacirin kendi defterlerine delil olarak dayanması halinde ticari defterler kesin delil teşkil edemeyecektir³⁷³. Ancak genel hükümlere göre ticari defterlerin sahibi lehine takdiri delil olarak mahkemece değerlendirilmesi mümkün olacaktır. Buna göre ticari defterlerin TTK hükümlerine istinaden ibrazı ya da teslim edilmesiyle her türlü uyuşmazlıkta takdiri delil niteliği mevcuttur.

Belirtmek gerekir ki Aksoy, ticari defterlerin takdiri delil olması hususunda HMK m. 222 şartlarından hangilerinin aranmayacağını açıklığa kavuşturmamıştır. Ancak kanımızca ticari defterlerin sahibi lehine delil teşkil edebilmesi için her halükârda kanuna uygun olarak eksiksiz tutulmuş olmaları ve birbirlerini teyit etmeleri gerekmektedir.

Bunun dışında, ticari defterlerin HMK m. 222 anlamında da ispat gücü mevcuttur. Bu halde ise, doktrinde de ağırlıkla belirtildiği üzere, ticari defterlerin aksinin senet ya da başka bir kesin delille ispat edilebileceğine ilişkin açık HMK m. 222/3 düzenlemesi sebebiyle ticari defterler maddedeki diğer şartların sağlanmasıyla kesin delil niteliğine

³⁶⁹ Bkz. İkinci Bölüm, 1.3.2.

³⁷⁰ Kuru, s. 247.

³⁷¹ Aksoy, s. 163; Erdönmez, s. 1827; Postacıoğlu/Altay, s. 691-692; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 670.

³⁷² Erdönmez, s. 1827.

³⁷³ Bkz. Üçüncü Bölüm, 1.2.2.

sahip olacaktır. Bu bakımdan, ticari defterler, HMK m. 222 şartlarının sağlanmasıyla belge niteliğini aşan bir ispat gücüne kavuşmaktadır.

3. Ticari Defterlerin İncelenmesi

Ticari defterler ve defterlerdeki kayıtların içerikleri gizlidir, ticari sır ihtiva eden defter ve belgeler yalnızca defter sahibini ilgilendirir³⁷⁴. Bu bakımdan tacir, bu sırların üçüncü kişilerce bilinmesini istemez³⁷⁵. Açıklanan sebeplerle ticari defterler ve bunların kayıtlarının herkesin erişimine açık olması sakınca yaratabilecektir³⁷⁶. Ancak özellikle uyuşmazlığın ortaya çıkması halinde davaya bakan mahkeme ve uyuşmazlıkla ilgili olan kimseler bu defterleri ve kayıtları inceleme hakkına sahiptir³⁷⁷. Bu sebeplerle ticari defterlerin hangi hallerde mahkemenin istemiyle ibraz veya teslim edileceği kanunda belirtilmiş olup bu hallerde defterlerin incelenebileceği hüküm altına alınmıştır³⁷⁸.

HMK m. 222 düzenlemesinde ya da ticari defterlerin incelenmesi yöntemlerinin düzenlendiği TTK hükümlerinde, ibraza karar verilebilmesi için “*uyuşmazlığın ticari işletmeyle ilgili olması*” şartı açıkça düzenlenmemiştir. Ancak bu şartın aranmasıyla bahsi geçen gizliliğin sağlanması ve karşı taraf ya da üçüncü kişilerin ticari sırları öğrenmeye yönelik taleplerinin engellenmesi hususlarında fayda sağlanabileceği isabetle ifade edilmektedir³⁷⁹.

Önemle belirtmek gerekir ki, defterlerin HMK m. 222 anlamında delil sayılıp sayılmayacağından bağımsız olarak, hem TTK’de düzenlenen ve tutulması zorunlu kılınan ticari defterler hem de tutulması zorunlu olmayan defterlerin ibrazına karar verilebilir. Zira ne TTK ne HMK ibraz yükümlülüğü kapsamında bu yönde bir ayrım

³⁷⁴ Arkan, s. 384; Bilgili/Demirkapı, Ticaret, s. 147; Bilgişin, s. 302; Çeker, s. 174; Doğanay, s. 24; İmregün, s. 103; Karayalçın, Ticaret, s. 356; Yarbaş, s. 140.

³⁷⁵ Bozer/Göle, s. 242.

³⁷⁶ Arkan, s. 384; Bilgişin, s. 302.

³⁷⁷ Bilgili/Demirkapı, Ticaret, s. 147; Doğanay, s. 24.

³⁷⁸ Arkan, s. 384; Aslan, s. 72; Bozer/Göle, s. 242; Çeker, s. 174.

³⁷⁹ Erdönmez, s. 1824.

gitmemiştir³⁸⁰. Burada ibrazına karar verilebilecek defter için kıstas, ilgili defterin uyuşmazlığın taraflarından birine ait olmasıdır³⁸¹.

Ayrıca, ibraz ve teslim mecburiyeti yalnızca ticari defterlerin saklanması süresi içinde mevcuttur. Bu sürenin geçmesinden sonra ibrazdan kaçınma oluşmayacak, bu sebeple tacir kural olarak bir yaptırıma tabi tutulamayacaktır³⁸².

3.1 Ticari Defterlerin İncelenmesi Usulü

Ticari defterlerle ispat usulü ve ticari defterlerin ispat gücü TTK düzenlemesinde yer almamaktadır. Ancak TTK m. 83-85 genel düzenlemelerinde, ticari defterlerin incelenmesi usulü ile ticari defterlerin ibrazı ve teslimine yer verilmiştir³⁸³. Bunlara ilaveten görüntü ve veri taşıyıcılara taşınmış belgelerin nasıl ibraz edileceği de TTK m. 86'da ayrıca düzenlemiştir. Ticari defterlerle ispat usulü ve ticari defterlerin ispat gücünün TTK'de yer almamasına rağmen esasen yine ispat hukukunu ilgilendiren bu hususların halen TTK ile düzenlenmesi doktrinde haklılıkla eleştirilmiştir³⁸⁴.

TTK m. 83/1'de ticari defterlerin ibrazı, TTK m. 85/1'de ise ticari defterlerin teslimi düzenlenmektedir. Bu bakımdan, hukuk pratiğinde ibraz ve teslim terimlerinin her biri mahkemeye sunma anlamında kullanılabilmeyle birlikte bu iki terim, ticari defterlerin incelenmesi konusunda, farklı anlamlar içermektedir.

3.1.1. Ticari Defterlerin İbrazi

Ticari defterlerin ibrazında, kural olarak yalnızca ihtilafa ilişkin olan defterler ve kayıtlar incelenmektedir³⁸⁵. Gerçekten TTK m. 84/1 hükmünün ilk cümlesi de bu durumu işaret

³⁸⁰ ibid, s. 1824-1825.

³⁸¹ Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 404; Bilgili/Demirkapı, Ticaret, s. 147.

³⁸² Bilgili/Demirkapı, Ticaret, s. 147; Domaniç/Ulusoy, s. 331.

³⁸³ Kendigelen, s. 95.

³⁸⁴ ibid, s. 95.

³⁸⁵ Arkan, s. 384; Arslanlı, s. 139; Aslan, s. 73; Bahtiyar/Biçer, s. 34; Bilgişin, s. 303; Bozer/Göle, s. 242; Çeker, s. 174; Domaniç/Ulusoy, s. 327; Karahan, s. 310; Karayalçın, Ticaret, s. 356; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 671; Yılmaz, Şerh, s. 2571.

etmektedir. Maddeye göre “*Bir hukuki uyuşmazlıkta ticari defterler ibraz edilmişse, defterlerin uyuşmazlıkla ilgili kısımları tarafların katılımı ile incelenir*”. Buna göre defterlerin ibraz edilmesi, defterlerin yalnızca uyuşmazlıkla ilgili olan kısmının incelenmesi ve yalnızca bu kısımların delil kabul edilmesi amacıyla defterlerin mahkemeye sunulmasıdır³⁸⁶.

İbraz kurumu, “*Hukuki Uyuşmazlıklarda İbraz*” başlığıyla TTK m. 83/1’de düzenlenmektedir. Maddeye göre “*Ticari uyuşmazlıklarda mahkeme, yabancı gerçek veya tüzel kişi bile olsalar, tarafların ticari defterlerinin ibrazına, resen veya taraflardan birinin istemi üzerine karar verebilir*”. Maddenin lafzında belirtildiği gibi, kanun koyucu taraflarca hazırlama ilkesinin uygulandığı davalarda delillerin taraflarca gösterilip sunulması ilkesinden bu düzenleme ile ayrılmıştır. Zira hem TTK hem HMK de hükümlerinde belirtildiği üzere, taraflar ticari defterlere delil olarak dayanmamış olsa bile, mahkeme re’sen ticari defterlerin ibrazına karar verebilecektir³⁸⁷.

Burada incelenmesi gereken önemli bir husus, madde başlığı ile içeriği arasındaki çelişkidir. Gerçekten madde başlığında “*hukuki uyuşmazlık*” ifadesi geçerken maddenin içeriği daha dar bir kapsamla “*ticari uyuşmazlık*” ifadesini ihtiva etmektedir³⁸⁸. Bu çelişki sebebiyle doktrinde ibrazın ticari uyuşmazlıklarda gerçekleşebileceğini belirten yazarlar mevcuttur³⁸⁹. Ancak katıldığımız aksi görüşe göre, TTK’de düzenlenen ibraz kurumu genel olarak tüm hukuki uyuşmazlıklar için ticari defterlerin ibrazını işlemektedir³⁹⁰. Zira ibraz kurumu, TTK düzenlemesini teyit eder biçimde HMK m. 222/1’de bu sefer ticari uyuşmazlıklar özelinde işlenmiştir: “*Mahkeme, ticari davalarda tarafların ticari defterlerinin ibrazına kendiliğinden veya taraflardan birinin talebi üzerine karar verebilir*”³⁹¹. Eğer TTK m. 83, ticari davalar özelinde ibraza ilişkin olsaydı HMK m. 222/1 hükmüne gerek kalmazdı³⁹². TTK m. 83 hükmü ile amaçlanan, ticari defterlerin hukuk davalarında delil olmasıdır³⁹³.

³⁸⁶ Arkan, s. 384; Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 404; Bilgili/Demirkapı, Ticaret, s. 147; Bozer/Göle, s. 242; Domaniç/Ulusoy, s. 326; İmregün, s. 104; Kuru, 2001, s. 2196; Poroy/Yasaman, s. 249; Yılmaz, s. 31.

³⁸⁷ Erdönmez, s. 1823-1824.

³⁸⁸ Eriş, s. 1284; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 671.

³⁸⁹ Arkan, s. 384; Bahtiyar/Biçer, s. 28, 34; Bozer/Göle, s. 243.

³⁹⁰ Aksoy, s. 151; Eriş, s. 1284; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 671; Poroy/Yasaman, s. 248-249; Tanrıver, s. 816.

³⁹¹ Erdönmez, s. 1823.

³⁹² Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 671.

³⁹³ Tanrıver, s. 816.

Bu bakımdan TTK m. 83 ve HMK m. 222/1'in işlevleri ve uygulama alanları farklılık göstermektedir³⁹⁴. TTK m. 83, HMK m. 222 düzenlemesinden bağımsız olarak ticari defterlerin ispat gücünü ve bu bakımdan ticari uyuşmazlık olmasa bile her türlü hukuki uyuşmazlıktaki ibrazını düzenlemektedir³⁹⁵. Ayrıca ceza davalarında dahi TTK m. 83 hükmüne istinaden ticari defterlerin ibrazına karar verilebileceği belirtilmektedir³⁹⁶. Son olarak, bir sonraki alt başlıkta işlenecek olan ticari defterlerin teslimi açısından uyuşmazlığın ticari olması şartının aranmaması karşısında, ibraz hususunda da bu şartın gerekli olmaması kanun sistematigi açısından daha anlamlı olacaktır³⁹⁷. Böylelikle, ticari defterlerle ispat usulü açısından HMK m. 222'nin uygulanmadığı hallerde, yani ticari defterlere belge niteliğiyle delil olarak dayanıldığı hukuk davalarında TTK'nin ibraz ve teslim ilişkisi hükümleri uygulanacaktır.

İbrazın uygulanacağı uyuşmazlıklardan bağımsız olarak, bir görüşe göre, eTTK düzenlemesine nazaran ibraza ilişkin temel bir değişiklik, mahkemenin bu yönde karar vermesi halinde artık yabancı tacirlere de defterlerin ibraz zorunluluğunun getirilebilmesidir³⁹⁸. Aksi görüşe göre ise, mahkemelerin bu yöndeki yetkisini açıkça düzenleyen TTK m. 83/1 hükmü karşısında, konuya ilişkin uluslararası sözleşmelerin hali hazırda yürürlükte bulunduğunu, TTK düzenlemesinin bahsi geçen sözleşmeler dışında herhangi bir yaptırımla desteklenmediğini ve bu bakımdan ilgili hükmün TTK'de yer almasındaki amacın anlaşılamadığını belirtmiştir³⁹⁹.

Ülgen'e göre, yabancı tacirlerce defterlerin ibraz edilmemesi halinde ne yapılması gerektiği önem arz etmektedir. Buna göre izlenecek yol, ilgili tacirin tabi olduğu devletle Türkiye Cumhuriyeti arasında adli yardım antlaşması olup olmamasına veya ilgili devletin Hukuki ve Ticari Konularda Yabancı Ülkelerde Delil Sağlanması Hakkında 1970 Lahey Konvansiyonu'na taraf olup olmaması gibi farklı olasılıklara göre değişecektir⁴⁰⁰.

İbraza ilişkin TTK düzenlemesinin devamı olan TTK m. 83/2 ise ilk bakışta anlam karışıklığına sebep olmaktadır. İlgili düzenlemeye göre "*Hukuk Usulü Muhakemeleri*

³⁹⁴ Aksoy, s. 151; Poroy/Yasaman, s. 248-249; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 671.

³⁹⁵ Poroy/Yasaman, s. 248; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 671.

³⁹⁶ Eriş, s. 1284.

³⁹⁷ Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 671.

³⁹⁸ Kendigelen, s. 95.

³⁹⁹ Huysal, s. 200.

⁴⁰⁰ Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 672.

Kanununun, yargılamayı gerektiren davalarda hazırlık işlemlerine ilişkin hükümleriyle senetlerin ibrazı zorunluluğuna dair olan hükümleri ticari işlerde de uygulanır". Yargılamayı gerektiren dava ifadesi bir anlam ifade etmemektedir zira her dava yargılamayı gerektirmektedir. eTTK'de ilgili düzenlemeyi içeren m. 81 ise şu şekildeydi: *"Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanununun, muhasebeye muhtaç davalarda ihzari muamelelere ait hükümleriyle senetlerin ibrazı mecburiyetine dair olan hükümleri ticari işlerde dahi tatbik olunur"*.

Görüldüğü üzere bu madde TTK'ye intikal ettirilirken muhasebeye muhtaç dava kavramı yerine yargılamayı gerektiren dava ifadesi kullanılmış ve bu yanı sıra ilave olarak, muhasebe gerektiren davalardaki hazırlık işlemlerine dair hükümlerin HMK'de yer almaması karşısında anlamsız bir ifade ortaya çıkmıştır⁴⁰¹. Eklemek gerekir ki, HMK'de senetlerin ibrazı mecburiyetine dair hükümler de yoktur, ancak senetleri de kapsayan belgelerin ibrazı zorunluluğu bu çalışmada da incelendiği üzere mevcuttur⁴⁰². Bu sebeple *"senedin ibrazı mecburiyeti"* ifadesinden de *"belgelerin ibrazı mecburiyeti"* ifadesini çıkarmak gerekmektedir. Nitekim ticari defterler senet değil belge niteliğindedir⁴⁰³.

Buradan çıkan sonuç ise, HMK m. 199-293 hükümlerinin ticari davalarda uygulanması gerekliliğidir. Bu durumda TTK m. 82-86 hükümleri ticari davalarda uygulanamayacaktır⁴⁰⁴. Bu görüş ise bizi, önceden belirttiğimiz üzere, TTK'de düzenlenen ibrazın genel olarak hukuk uyuşmazlıklarına ilişkin olduğunu, HMK'de düzenlenen hükümlerin ise ticari uyuşmazlıklara özgülendiği sonucuna götürmektedir. Buna göre, ticari defterlerin her türlü uyuşmazlıkta belge niteliğiyle takdiri delil olarak kullanıldığı hallerde TTK'nın ibraz ve teslim ilişkisi hükümleri, ticari defterlerin ticari uyuşmazlıklarda, şartlar sağlanırsa, kesin delil olarak kullanılacağı hallerde ise başta HMK m. 222 ve diğer ilgili hükümler uygulanacaktır.

eTTK düzenlemesinde isabetli bir şekilde tarafların talebiyle ibraza karar verilebilmesi için haklı sebebin varlığı aranmaktaydı ancak bu yönde bir düzenleme TTK veya HMK hükümlerinde mevcut değildir. Ancak halen dahi mahkemenin talebe istinaden ibraza

⁴⁰¹ Kendigelen, s. 95.

⁴⁰² Bkz. İkinci Bölüm, 1.3. ve Üçüncü Bölüm, 4.3.

⁴⁰³ Umar, s. 727.

⁴⁰⁴ Eriş, s. 1285.

karar verebilmesi açısından bu yönde bir yorum yapmak yerinde olacaktır⁴⁰⁵. Başka bir deyişle, ilgililer tarafından yargılama esnasında haklı bir sebebin varlığı ispat edilir ve mahkeme de ticari defterler ya da belgenin ibrazının uyuşmazlığın konusu bakımından zorunlu olduğuna kanaat getirirse ticari defterlerin ibrazına karar verilecek ve gerekirse mahkeme marifetiyle defterler ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yapılacaktır⁴⁰⁶.

Bu bakımdan defterlerin ibrazını isteyen taraf, hangi vakıanın ispatı için ticari defterlerin ibrazına ihtiyaç duyduğunu açıklamalı, ticari defterlerin içeriği hakkında mahkemeye bilgi verilirken de açıklanan sebeplerle genel ifadelerden kaçınmalıdır⁴⁰⁷. Ayrıca mahkemeye sunulması istenen defterlerin de çekişmeli vakıanın ispatında fayda sağlayacak nitelikte olması gerekmektedir⁴⁰⁸. Buradan çıkan sonuç ise hâkimin kural olarak ibraz talebiyle bağlı olmadığıdır, bahsi geçen şartların gerçekleşmesi halinde hâkim, o yönde kanaat getirirse ticari defterlerin ibrazına karar verecektir⁴⁰⁹. Ancak söz konusu uyuşmazlık tacirler arasında ticari işlerden dolayı çıkmışsa, mahkeme, ibraz talebini kural olarak reddedemeyecektir⁴¹⁰.

Konuya ilişkin bir başka önemli değişiklik ise mübrez ticari defterlerin uyuşmazlıkla ilgili olan kısımlarının tarafların katılımıyla inceleneceğinin açık bir şekilde düzenlenmesidir⁴¹¹. Zira TTK m. 84/1'in ilk cümlesinde, “*tarafların katılımı ile incelenir*” ifadesi yer almaktadır. eTTK döneminde ise ibraz edilmiş olan ticari defterlerin bizzat hâkim ya da bilirkişi tarafından incelenebileceği öngörülmekte ancak uyuşmazlığın taraflarının bu yönde bir hakkı olduğu kabul edilmemektedir⁴¹². TTK m. 84/1 düzenlemesinin ikinci cümlesinde ise defter sayfalarından suret alınabileceği düzenlenmiştir: “*Gerekli görülürse, defterlerin ilgili yapraklarından suret alınır*”.

⁴⁰⁵ Yılmaz, s. 31; Yücel, s. 5.

⁴⁰⁶ Arslanlı, s. 138; Doğanay, s. 24; Domaniç/Ulusoy, s. 326.

⁴⁰⁷ Erdönmez, s. 1824.

⁴⁰⁸ ibid, s. 1824.

⁴⁰⁹ Domaniç/Ulusoy, s. 328.

⁴¹⁰ Arslanlı, s. 139.

⁴¹¹ Kendigelen, s. 95.

⁴¹² Domaniç/Ulusoy, s. 326

3.1.2. Ticari Defterlerin Teslimi

Görüldüğü üzere ibraz kural olarak yalnızca uyuşmazlıkla ilgili olan defterlerin uyuşmazlıkla ilgili kayıtlarının incelenmesini ifade etmektedir. Ticari defterlerin teslimi ise TTK m. 85’te düzenlenmektedir. İlgili düzenlemeye göre, “*Malvarlığı hukukuna ilişkin olan, özellikle de mirasa, mal ortaklığına ve şirket tasfiyesine ilişkin uyuşmazlıklarda, mahkeme, ticari defterlerin teslimine ve bütün içeriklerinin incelenmesine karar verebilir*”. Buna göre ibrazın aksine, ticari defterlerin teslimi neticesinde defterlerin tamamı uyuşmazlık konusuyla sınırlı olmaksızın incelenmektedir⁴¹³.

Bazı hallerde ve özellikle ticari uyuşmazlıklarda, defterlerin sahibi lehine delil olabilmesi gereken tüm defterlerin kanuna uygun tutulması ve defterlerin birbirlerini doğrulaması şartlarının mahkemece teyit edilebilmesi adına, bütün defterlerin teslim edilerek incelenmesi gerekmektedir⁴¹⁴. Yine bu doğrultuda, defterin hangi kısımlarının uyuşmazlıkla ilgili olduğu konusunda ihtilaf çıkması halinde de ticari defterlerin tesliminin gerekeceği söylenmektedir⁴¹⁵.

Esasında bu hallerde, TTK’de düzenlenen anlamıyla teslim gerçekleşmemektedir. Zira bu yöndeki teslimde, defterlere ait tüm içerik uyuşmazlık konusu iddiaların doğru olup olmadığı yönünde incelenmeyecek, defterler yalnızca zikredilen şartların sağlanıp sağlanmadığı yönünden teyit edilecektir. Bu bakımdan delil olarak kullanılacak kısım yine ibraza konu edilen defterler ve kayıtlar olacaktır⁴¹⁶. Bu sebeple, bu bölümde işlenen inceleme yöntemi, örneklenen bu hallerdeki dar anlamda teslim ve incelemenin kapsamını aşmaktadır.

eTTK döneminde yalnızca miras, şirket ve iflas işlerinde ticari defterlerin bütün olarak teslimi ve incelenmesi öngörülmüşken TTK m. 85’te malvarlığı hukukuna ilişkin tüm

⁴¹³ Arkan, s. 385; Aslan, s. 73; Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 405; Bahtiyar/Biçer, s. 34; Bilgişin, s. 303; Bozer/Göle, s. 242; Çeker, s. 174; Domaniç/Ulusoy, s. 327; Karahan, s. 310; Karayalçın, Ticaret, s. 356; Poroy/Yasaman, s. 249; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 671; Yılmaz, Şerh, s. 2571.

⁴¹⁴ Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 404-405; Doğanay, s. 24; Domaniç/Ulusoy, s. 327; Karayalçın, Ticaret, s. 359; Kuru, 2001, s. 2196-2197; Kuru, s. 288.

⁴¹⁵ Aslan, s. 73; Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 405.

⁴¹⁶ Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 405; Domaniç/Ulusoy, s. 327

uyuşmazlıklarda defterlerin teslimi ve tümüyle incelenmesi mümkün hale gelmiştir⁴¹⁷. Başka bir deyişle, ticari defterlerin teslimi ve tümüyle incelenebileceği davalar artık TTK'de tahdidi olarak belirtilmemiştir, maddede bahsi geçen uyuşmazlık konuları örneklerden ibarettir⁴¹⁸.

Önemle belirtmek gerekir ki, TTK maddesinde örneklenen haller, eTTK'ye göre teslimin mümkün olduğu uyuşmazlıkların tahdidi sayımıydı. Gerçekten, eTTK m. 79'a göre ticari defterlerin tümüyle incelenmesi yalnızca şirket, iflas ve miras uyuşmazlıklarında istenebilmekteydi⁴¹⁹. eTTK dönemindeki bu sınırlamanın sebebi olarak teslimin ağır bir hüküm olması gösterilmiştir⁴²⁰.

Ayrıca denilebilir ki, tacirin davalarının çoğunluğu malvarlığına ilişkin olduğu için teslimin uygulanabileceği uyuşmazlık çeşidi oldukça artmıştır⁴²¹. Ancak yine de doktrinde teslim kararının verilebilmesi için genel ölçünün defterlerin teslimini isteyen tarafın haklı ve güçlü menfaatinin bulunması olduğu ifade edilmektedir⁴²². Dava türlerine bağlı olarak ticari defterlerin teslimi neticesinde incelemenin nasıl ve kimler eşliğinde yapılacağına ilişkin uygulamada farklılıklar bulunmaktadır⁴²³.

TTK m. 85'te, ibraz edilen defterlerin tarafların katılımıyla incelenebileceği belirtilmiştir⁴²⁴. Bu maddenin ise teslimde uygulanacağı ifade edilmektedir. Buna göre ibrazdan farklı olarak, teslim ile, ihtilafli olmayan konulara da ilişkin olmak üzere tüm ticari defterler, kayıtlar ve dayanak belgeler, mahkeme, uyuşmazlığın tarafları ve ilgililer tarafından incelenebilecektir⁴²⁵.

⁴¹⁷ Bahtiyar/Biçer, s. 34; Kendigelen, s. 96.

⁴¹⁸ Aksoy, s. 153; Arkan, s. 385; Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 403; Bahtiyar/Biçer, s. 34; Taşdelen, s. 283; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 673.

⁴¹⁹ Arslanlı, s. 137; Bilgişin, s. 303; Domaniç/Ulusoy, s. 329; Karayalçın, Ticaret, s. 356-358; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 673; Yarbaş, s. 140-143.

⁴²⁰ İmregün, s. 104.

⁴²¹ Huysal, s. 200.

⁴²² Arkan, s. 385; Domaniç/Ulusoy, s. 321.

⁴²³ Bu hususta ayrıntılı bilgi için Bkz. Aksoy, s. 152-153; Arkan, s. 385-387; Bozer/Göle, s. 242-243; Doğanay, s. 21-23.

⁴²⁴ Bkz. İkinci Bölüm, 3.1.1.

⁴²⁵ Bozer/Göle, s. 242; Çeker, s. 174; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 673.

3.2. Ticari Defterlerin Diğer Delillerle İncelenmesi

3.2.1. Genel Olarak

Ticari defterlerle ispat usulü, genel ispat usullerini ya da ticari defterler dışındaki delilleri bertaraf etmemekte, sadece kendi defterlerine delil olarak dayanan tacir açısından ispat faaliyetinde kolaylık sağlamaktadır⁴²⁶. Bu bakımdan tacirin iddiasını mutlaka ticari defterleriyle kanıtlanma zorunluluğu yoktur, tacirin başka delillerle de iddiasını ispatlaması mümkündür⁴²⁷. Tacirin, iddiasını yalnızca ticari defterleriyle ya da ticari defterleriyle birlikte başka delillerle kanıtlanması mümkündür⁴²⁸. Daha açık bir deyişle, ispat edilecek husus senetle ispatı gerektirmiyorsa, ispat için takdiri deliller, kesin deliller ya da ticari defterler kullanılabilir. Buna karşılık senetle ispat zorunluluğu kapsamında bir işlem mevcutsa bu halde de ilgili taraf iddiasını kesin delillerle ya da ticari defterlerle ispatlama imkanına sahiptir⁴²⁹. Bunun önemli bir sonucu ise uyuşmazlıkta, ticari defterlerin, çoğu zaman başkaca delillerle birlikte değerlendirilmesidir.

3.2.2. Bilirkişi ve Ticari Defterler

HMK düzenlemesine istinaden bilirkişi takdiri delillerdendir. Ticari defterlerin ibrazı ya da teslimi sonrasında bunlar üzerinde yapılacak inceleme doğrudan doğruya mahkeme tarafından yapılabileceği gibi incelemeyi bilirkişilerin de yapması mümkündür⁴³⁰.

Uygulamada ise defter incelemesini, çoğunlukla, hesap uzmanı ya da mali müşavir veya muhasebeci olan bilirkişiler yapmaktadır. Esasında teknik bilgi gerektirmeyen hallerde dahi hâkimlerin, re'sen, bilirkişi raporu alınması yönünde ara karar verdiği birçok örnek karşısında, özellikle muhasebe alanında hukuk bilgisini aşan düzeyde teknik bilgi gerektiren defter incelemelerinin bilirkişi tarafından yapılması, hukuka ve bilirkişilik

⁴²⁶ Poroy/Yasaman, s. 250; Yılmaz, Şerh, s. 2568.

⁴²⁷ İmregün, s. 101-102; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 674; Yılmaz, s. 29; Yılmaz, Şerh, s. 2568.

⁴²⁸ Yılmaz, Şerh, s. 2568.

⁴²⁹ Kuru, 2001, s. 2440; Kuru, s. 283.

⁴³⁰ Bilgili/Demirkapı, Ticaret, s. 147 Bilgişin, s. 306; Kuru, 2001, s. 2456.

kurumunun ruhuna uygundur. Nitekim Yargıtay kararlarında da ticari defter incelemesinin bilirkişi tarafından yapılması öngörülmektedir⁴³¹. Aksi halde, ara karar gereği defter incelemesi için gereken bilirkişi ücretinin yatırılmasına rağmen mahkemenin incelemeyi yaptırmadan dosyayı karara çıkarması da bozma sebebi teşkil etmektedir⁴³².

Bu çalışmanın yazımı sırasında katıldığımız defter incelemelerinde, bilirkişilerin öncelikle defterlerin açılış ve kapanış tasdiklerini denetledikleri gözlemlenmiştir. Buna göre, ilk olarak, defterlerin açılış onaylarına ve kapanış onayına tabi olan defterler açısından kapanış onaylarına bakılmaktadır. Bu aşamadan sonra ise, tasdikleri yapılmış ve uyuşmazlığın konusuna göre incelenmesi gerekli olan defterlerden suret alınmaktadır. Hangi defterlerin inceleneceği hususu genellikle uyuşmazlığın konusuna göre şekillenmektedir, söz gelimi, ticari mal satımından kaynaklanan bir davada anonim şirketin pay defteri incelenmemektedir. Buna göre, uyuşmazlık konusu ile ilgili olan defterlerin içerikleri incelenmekte ve tarafların iddiaları ile defter içeriklerinin uyumu hakkında görüş bildirilmektedir. Bu inceleme sürecinde ise, uyuşmazlık konusuna ilişkin defterlerin kanunun aradığı diğer kuralları taşıyıp taşımadıkları üzerinde de durulmaktadır.

Ancak yalnızca uyuşmazlık konusuna ilişkin değil, tüm ticari defterlerin kanuna uyum olup olmadığının incelenmesi gerekmektedir. Uygulamadaki bu yaklaşım ise, bozma sebebi teşkil etmektedir⁴³³.

3.3. Ticari Defterlerin Diğer Delillerle Yarışması

Ticari defterlere ispat usulünün diğer ispat usullerini bertaraf etmediği ve ticari defterlerin, çoğu zaman, başka delillerle birlikte incelendiği ifade edilmişti⁴³⁴. Bu bakımdan, ticari defterlerin, ilgili uyuşmazlıktaki delil niteliği göz önüne alınarak, diğer

⁴³¹ Y. 19. HD 26.10.2011, 3796/13273. Aktaran: Yılmaz, Şerh, s. 2575.

⁴³² Y. 19. HD E. 2012/11536 K. 2012/16095 T. 07.11.2012. Aktaran: ATEŞ, Mustafa, HMK Yargıtay İlke Kararları, Cilt 2, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013, s. 1141.

⁴³³ Bkz. Üçüncü Bölüm, 2.1.1.

⁴³⁴ Bkz. İkinci Bölüm, 3.2.1.

delillerle yarışması olasıdır. Söz gelimi uyuşmazlıkta ticari defterlerinin aksinin kesin delille kanıtlanması halinde burada yalnızca ticari defterler delil olarak çürütülmüş olacaktır, defter sahibinin usul kuralları çerçevesinde diğer delillere başvurması hakkı saklıdır⁴³⁵.

Yargıtay da bir kararında bu hususu açıkça gözler önüne sermiştir: “*Ticari defterlere delil olarak dayanılmış olması artık diğer delillere dayanılamayacağı ve ticari defterlerden ortaya çıkan sonucun mutlaka kabul edilmesi gerektiği gibi bir sonucu ortaya koymaz. Ticari defter delilinin kesin delillerden olması da bu sonucu gerektirmez. Bu sebeple ticari defterler delil olarak incelenmiş olsa bile bildirilen diğer deliller de incelenmelidir*”⁴³⁶. Bu kararda açıkça gözürüldüğü üzere, ticari defterlere ilişkin incelemenin tamamlanması ancak diğer delillerin incelenmemesi bozma sebebidir.

Bu doğrultuda, kanunda belirtilen çeşitli şartların sağlanmasıyla ticari defterlerin sahibi lehine ya da aleyhine ispat gücüne sahip olması yalnızca ilgili iddianın ispatlanması ya da ispatlanamaması sonucunu doğurmaktadır. Bu bakımdan, söz gelimi, ticari defterlerin bir uyuşmazlıkta sahibi aleyhine delil teşkil etmesi ihtimalinde dahi yalnızca iddianın uyuşmazlığın ilgili tarafı açısından ticari defterlerle ispat edilebilmesi ya da edilememesi sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Yoksa direkt olarak defterle ispat usulünün gerçekleştirilmesiyle uyuşmazlık sona ermeyecektir. Bu bakımdan ilerleyen bölümlerde ticari defterlerin lehe ya da aleyhe delil teşkil etmesi halleri işlenirken, “*ispat usulünün gerçekleşmesi*”, “*defterlerin kesin delil olarak kabul edilmesi*” gibi ifadelerin yalnızca iddianın ticari defterlerle ispat edilmiş olduğunu belirttiği gözden kaçmamalıdır. Yoksa defterler aracılığıyla iddianın ispatı gerçekleşse bile, mahkemece, uyuşmazlıkta sunulmuş diğer deliller de nazara alınarak karara çıkılacaktır.

Ticari defterlerin delil niteliği incelenmişti⁴³⁷. Buna göre, ticari defterlerin takdiri delil olarak değerlendirildiği hallerde yeri geldiğinde bilirkişi ya da tanık delilleriyle çürütülebilmesi mümkün olmalıdır. Ancak HMK m. 222 çerçevesinde kesin delil niteliğine kavuşan ticari defterlerin artık başka kesin delillerle çürütülmesi gerekecektir

⁴³⁵ Bozkurt, s. 374.

⁴³⁶ 15. HD E. 2018/2343 K. 2018/2082 T. 22.5.2018, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, E.T: 09.01.2020.

⁴³⁷ Bkz. İkinci Bölüm, 2.2.3.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TİCARİ DEFTERLERİN DELİL OLMASINA İLİŞKİN KURALLAR

1. HMK m. 222 Hükümlerinin Uygulandığı Uyuşmazlıklarda Ticari Defterlerin Delil Olmasına İlişkin Genel Kurallar

Ticari defterlerin HMK m. 222 çerçevesinde kesin delil teşkil edebilmesi için çeşitli şartlar aranmaktadır. Zira bir kişinin kendi düzenlediği belgeye delil olarak dayanamaması kuralı karşısında ticari defterler istisna teşkil etmektedir⁴³⁸. Bu istisnanın gereği olarak, kanun koyucu, özellikle ticari defterlere kesin delil sahibi tarafından dayanılabilmesi için uyuşmazlığın konusu ve tarafları açısından farklı kıstaslar aramaktadır. Bunun dışında her halde ticari defterlerin lehe kesin ya da takdiri delil teşkil edebilmesi için defterlerin taşıması gerekli şartlar mevcuttur. Ancak öncelikle, HMK m. 222'nin uygulanabilmesi için ibraz edilecek defterlerin ticari defter olarak kabul görmesi gerekmektedir⁴³⁹.

1.1. Ticari Defter Kavramının Kapsamı

Tacir veya ilgili kişi tarafından tutulan bir defterin ticari defter olarak kabul edilmesinde dikkate alınan kıstasların yalnızca teorik anlamda değil, pratikte ve özellikle ispat hukuku açısından da önemi mevcuttur. Zira HMK m. 222 düzenlemesinde ticari defterlerle ispat usulü işlenmektedir ve açıklandığı üzere bu düzenlemeye konu olan defterlerin ticari defter olması gerekmektedir. Bu bakımdan kanun koyucunun bir defteri hangi kıstasla ticari defter olarak kabul ettiği veya böyle bir kıstas olmasa bile uygulamada mahkemelerin hangi defterleri ticari defter olarak incelemeye konu ettiği önem arz etmektedir.

⁴³⁸ Bkz. İkinci Bölüm, 1.4.

⁴³⁹ Arkan, s. 392; Aslan, s. 75.

1.1.1. Ticari Defterler İçin Temel Alınabilecek Bazı Kriterler

eTTK ve TTK dönemlerindeki konuya ilişkin düzenlemeler ve Yargıtay uygulaması incelendiğinde, ticari defterlerin işletmenin muhasebesine ilişkin olması, ticari defterlerin düzenlendiği mevzuat, bu defterlerin onay zorunluluğuna tabi olup olmaması konuya ilişkin temel alınabilecek kriterler olarak değerlendirilebilecektir.

1.1.1.1. İşletmenin Muhasebesine İlişkin Olma

eTTK döneminde ticaret kanununda düzenlenen ancak işletmenin muhasebesine ilişkin olmayan defterlerin niteliği hakkında tartişmalar mevcuttu. Mevcut TTK düzenlemesiyle ise işletmenin muhasebesine ilişkin olmayan defterlerin de ticari defter olduğu kabul edilmiřtir⁴⁴⁰. TTK m. 64/4 bu durumu açıkça düzenlemiştir: “*Pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler de ticari defterlerdir*”. Görüldüğü üzere, işletmenin muhasebesine ilişkin olmayan defterler tahdidi sayılmamıştır.

Bu bakımdan işletmenin muhasebesine ilişkin olsun ya da olmasın, TTK’de düzenlenen tüm defterlerin ticari defter olduğuna ilişkin tereddüt bulunmamaktadır. Sonuç olarak, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defterinin her birinin ticari defter olarak kabulü gerekmektedir. Dahası, kanunda tahdidi sayım olmaması sebebiyle işletmenin muhasebesine ilişkin olmayan defterlerin bunlardan ibaret olmadığı sonucu da ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, mevcut TTK düzenlemesi temel alınarak bir defterin ticari defter olup olmadığı incelenirken, defterin muhasebeye ilişkin olup olmaması kıstas teşkil etmemektedir. Zira aksi yönde açık kanun düzenlemesi mevcuttur.

⁴⁴⁰ Bkz. Birinci Bölüm, 4.2.3.

1.1.1.2. Defterin Düzenlendiği Mevzuat

Türk Hukuku'nda Belirli Zorunlu Defter Sistemi benimsenmiştir. Bu bakımdan tacir tarafından tutulması gereken tüm ticari defterler kanunda belirlenmiştir⁴⁴¹. TTK'nin ilk halinde ise tacirler, TTK'de düzenlenen ticari defterleri ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun belirleyeceği ticari defterleri tutmakla yükümlüdür⁴⁴². Ancak 6335 Sayılı kanunla gelen değişiklikler neticesinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun bu yetkisi kaldırılmıştır. Buna göre tacir, TTK'de düzenlenen defterleri tutmakla yükümlüdür. Bunun yanında, TTK'ye 6335 Sayılı Kanunla eklenen m. 64/5 fıkrası gereği VUK defterlerinin de tutulması zorunlu hale gelmiştir.

Bu durum ise tacirin vergi mevzuatına istinaden tutmak zorunda olduğu VUK defterlerinin ticari defter sayılıp sayılmayacağı ve HMK m. 222 çerçevesinde kesin delil olup olmayacağı sorularını beraberinde getirmektedir. Zira konuda hakkında açık düzenleme bulunmamaktadır.

Burada dikkati çeken bir husus TDİT ve TTK çerçevesinde düzenlenen defterlerin ticari defter olarak, VUK çerçevesinde düzenlenen defterlerin ise yalnızca defter olarak nitelendirilmesi, ticari sıfatının VUK defterleri için kullanılmamasıdır. Söz gelimi VUK düzenlemesine bakıldığında VUK çerçevesinde düzenlenen defterlerden bahsedilirken ticari sıfatı kullanılmamaktadır, ancak VUK m. 175'e istinaden "*Ticaret Kanununun ticari defterler hakkındaki hükümleri mahfuzdur*". Bu yönden lafzi bir yorumla, yalnızca TTK ve TDİT'de belirtilen defterlerin ticari nitelikteki defterler olduğu sonucu çıkabilmektedir.

Kanımızca, konuya ilişkin en belirgin örnek işletme defteridir. TDİT'nin getirdiği istisna ile bazı tacirlerin işletme defteri tutmakla yetinebileceği belirtilmiştir⁴⁴³. İşletme defteri de VUK çerçevesinde düzenlenmektedir. Bu bakımdan işletme defterinin HMK m. 222 çerçevesinde ticari defter olarak kabul edilmemesi, kanunun getirdiği istisnadan faydalanan tacirlere, ticari uyuşmazlıklarda ispat alanında, önemli sakıncalar yaratacaktır. Başka bir deyişle, eğer işletme defterinin TTK bağlamında düzenlenen ticari defterlerden

⁴⁴¹ Bkz. Birinci Bölüm, 3.4.

⁴⁴² Bkz. Birinci Bölüm, 3.3.

⁴⁴³ Bkz. Birinci Bölüm, 4.2.2.

olmadığından bahisle HMK m. 222 çerçevesinde delil olarak kabul edilmemesi halinde, gerçek kişi tacir, kendisine kanunla verilen seçimlik hakkı kullanması sebebiyle, ispat hukuku açısından adeta cezalandırılmış olacaktır.

Bu bakımdan defterlerin ticari defter olarak kabulünde bunların düzenlendiği mevzuatın belirleyici olacağı düşünülebilir. Ancak işletme defteri istisnası sebebiyle bu kıstas da soruya tam bir cevap sağlayamamaktadır. Bu sebeple, bir defterin ticari defter olup olmadığı belirlenmesi ek birtakım kıstasları gerektirmektedir. İşletmenin muhasebesine ilişkin olmayan defterlerin de ticari defter olduğunu düzenleyen TTK m. 64/4'ün gerekçesi ile HMK m. 222 düzenlemesi ise yol göstericidir.

1.1.1.3. Onay Zorunluluğu

TTK m. 64/4'ün gerekçesine göre işletmenin muhasebesine ilişkin olmayan defterlerin ticari defter sayılmasındaki amaç uyumsuzluklarda delil olarak kullanılan bu defterleri tasdike tabi tutmak ve defterlerin güvenilirliğini sağlamaktır⁴⁴⁴. Bu bakımdan, bir defterin ticari defter olarak nitelendirilebilmesi için bu defterin tasdik yükümlülüğüne tabi olması gerektiği sonucuna varılabilmektedir. Zira kanun koyucu, işletmenin muhasebesine ilişkin olmayan defterleri doğrudan bir düzenlemeyle tasdike tabi tutmak yerine bunların ticari defter olduklarına yönelik bir düzenleme getirmiştir. Buradan çıkan sonuca göre kanun sistemimize göre ticari defterler ile bunların tasdiki zorunluluğu ayrılmaz biçimde değerlendirilmektedir.

Ayrıntıyla incelenecek olan HMK m. 222/2'ye istinaden yalnızca açılış ve kapanış onayları bulunan ticari defterler ispat gücünü haizdir⁴⁴⁵. Buradan çıkan sonuç da TTK m. 64/4'ün gerekçesiyle paraleldir ve ticari defterler kural olarak tasdike tabidir. Ancak 6335 Sayılı Kanunla Değişik TTK sisteminde yalnızca bazı defterler kapanış onayına tabiyken ve TTK m. 64/4 gerekçesinde de açılış ve kapanış tasdiki ayrımı yapılmadan yalnızca tasdikten bahsedilmişken, HMK m. 222/2'de, ticari defterin lehe delil teşkil edebilmesi için, açılış ve kapanış tasdiklerinin yapılması gerekliliği vurgulanmıştır.

⁴⁴⁴ TTK Gerekçe m. 64/4.

⁴⁴⁵ Bkz. Üçüncü Bölüm, 2.1.3.

Buradan görüldüğü üzere kapanış onayına tabi olup olmamak da konuya ilişkin belirleyici bir kıstas değildir zira kapanış onayına tabi olmayan ancak TTK’de düzenlenen defterlerin ticari defter olduğu konusunda şüphe yoktur. Aksi halde kapanış onayına tabi olmayan, söz gelimi, envanter defterinin ticari defter olmadığı ve HMK m. 222 çerçevesinde kesin delil teşkil etmeyeceği gibi yanlış bir sonuca varılacaktır.

Konuya ilişkin olarak VUK defterlerinin tasdiki hususu üzerinde de durmak gerekmektedir. Defter tasdiklerinin düzenlendiği VUK m. 220’ye göre, yevmiye defteri, envanter defteri, işletme defteri, çiftçi işletme defteri, imalat ve istihsal defteri, nakliyat vergisi defteri, yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri ve son olarak serbest meslek kazanç defteri, VUK anlamında tasdike tabidir. Ancak VUK bağlamında yalnızca açılış tasdiki öngörülmüş olup bu defterlerin kapanış tasdiki zorunluluğu bulunmamakta dahası VUK genel olarak kapanış tasdikini düzenlememektedir. Gerçekten VUK m. 221’de açılış tasdiki, m. 222’de ise tasdiki yenileme hüküm altına alınmıştır ancak kapanış tasdikine ilişkin bir hüküm yoktur. VUK m. 222’ye göre defterlerde boş sayfa kalması halinde yeni dönemde bu defterler yeni tasdik ile kullanılmaya devam edilebilecektir ancak yenileme sırasında esasen kapanış onayı yapılmamaktadır, tasdiki yenileme yalnızca açılış onayının yerine geçmektedir. Ayrıca tasdiki yenileme kural olarak ihtiyari olup tasdiki yenilemeye başvurulmaması halinde esasen her takvim yılı için tacirin elinde, yenileme ya da kapanış onayı yapılmamış ve boş sayfa bulunan defterler kalabilecek, bu da doğal olarak, defterlerin inandırıcılığını zedeleyecektir. Zira bu ihtimalde ilgili defterlere sonradan kayıt eklenmesi imkân dahilinde olacaktır.

Kanımızca, buradan çıkan sonuca göre bir defterin ticari defter olarak kabulü için en azından açılış onayına tabi olması gerekmektedir. Açıklananlar sebebiyle VUK hükümleri her ne kadar TTK m. 64/4 gerekçesiyle uyumlu olmasa da kanunun kabulünden sonra yapılan değişikliklerle, bizzat TTK’de düzenlenen defterlerin çoğunluğu da kapanış onayı gerektirmemekte ve bu bakımdan TTK m. 64/4 gerekçesiyle uyum arz etmemektedir. Bu açıdan bakıldığında, VUK defterlerinin tasdik usulü, bu defterlerin HMK m. 222 hükümlerinin uygulandığı uyuşmazlıklarda ticari defter olarak kabul edilmesinde engel teşkil etmemektedir.

1.1.2. Konuya İlişkin Çeşitli Görüşler

Aksoy, yalnızca TTK çerçevesinde düzenlenen defterlerin ticari defter sayılabileceğini, alacak defteri, stok defteri, hammadde defteri gibi tacirin ihtiyari olarak tuttuğu defterlerin ticari defter olarak nitelenemeyeceğini ve bu defterlerin HMK m. 222 anlamında ispat gücünün olmadığını ifade etmektedir. Ancak yazar, TTK içinde düzenlenme kıstasının bir istisnası olarak, TTK m. 64/4'te işletmenin muhasebesine ilişkin olmayan defterlerin tahdidi sayılmamış olduğu gerekçesiyle, bankaların ve sigorta şirketlerinin özel kanunlarına göre tutmak zorunda oldukları işletmenin muhasebesine ilişkin olmayan ilave defterlerin de ticari defter sayılması gerektiğini belirtmektedir⁴⁴⁶. Yazar, bahsi geçen defterlerin de ticari defter sayılmalarından ötürü TTK m. 64/4'e istinaden açılış ve kapanış onayına tabi olduklarını da eklemektedir⁴⁴⁷. Aksoy, VUK çerçevesinde düzenlenmiş olup tacirlerce zorunlu olarak tutulan defterler açısından özel bir açıklama getirmemiştir. Yazarın görüşüne göre, bu defterlerin TTK dışında düzenlenmiş olmaları ve işletmenin muhasebesine ilişkin olmaları sebebiyle bunların ticari nitelikte olmayan defterler olduğu sonucuna varılabilmektedir.

Arkan, TTK'ye göre ticari defter olmayan defterlerin ticari nitelikte olmayacağını ve bu sebeple TTK'ye göre ticari defter niteliğinde olmayan defterlerin sahibi lehine delil teşkil etmeyeceğini belirtmektedir⁴⁴⁸. Yazarın defterlerin düzenlendiği mevzuatı temel alan bu görüşüne göre, VUK nezdinde düzenlenen defterlerin tacirlerce zorunluluk kapsamında tutulmaları halinde dahi bu defterlerin TTK'de düzenlenmemiş olmaları sebebiyle ticari defter sayılamayacağı sonucu çıkmaktadır.

Ayhan, Çağlar ve Özdamar, TTK'de düzenlenen defterlere ilave olarak, TTK m. 64/5'te bulunan atıf nedeniyle tutulması zorunlu VUK defterlerinin de ticari defter olarak kabul edilmesi gerektiğini belirtmektedir. Burada önemli olan ilgili defterlerin taraflara ait olmasıdır. Bunun dışında 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu, 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu, 5684 Sayılı Sigortacılık Kanunu, 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu çerçevesinde düzenlenen ve tutulması öngörülen defterlerin de ticari defter olarak HMK

⁴⁴⁶ Aksoy, s. 141.

⁴⁴⁷ ibid, s. 146.

⁴⁴⁸ Arkan, s. 392.

m. 222 özelinde değerlendirilmesi gerektiği zira HMK m. 222 düzenlemesinde sınırlama yapılmadığı ifade edilmektedir. Ancak tacirin ihtiyari olarak tuttuğu defterler ticari defter olarak sayılmayacaktır⁴⁴⁹.

Bilgişin, yalnızca kanunen tutulması zorunlu olan defterlerin ticari defter olduğunu ve bu defterler dışında kalan defterlerin, söz gelimi ihtiyari defterlerin delil olarak kullanılamayacağını ifade etmiştir. Zira kanuni yükümlülük kapsamında tutulmayan defterler hiçbir kanuni şekle ya da tasdik usulüne de tabi değildir⁴⁵⁰.

Bozer ve Göle, yalnızca TTK çerçevesinde düzenlenen defterlerin değil, ayrıca buna ilave olarak tacirler açısından özel nitelikte olan, 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu gibi, kanunlar ile tutulması zorunlu kılınan defterlerin de TTK m. 64/4 anlamında ticari defter sayılması gerektiğini belirtmektedir⁴⁵¹. Yazarlar, imalat defteri ve ambar defteri gibi defterlerin ihtiyari olarak tutulması halinde bunların kesin olarak ticari defter sayılmayacağı yönünde görüş bildirmektedir⁴⁵². Ancak bu sayılan defterler VUK nezdinde düzenlenmiş olup belli başlı tacirlerce VUK'nin öngördüğü hallerde zorunlu olarak da tutulmaktadır⁴⁵³. Bu görüş açısından, bu defterlerin, Bankacılık Kanunu'nda düzenlenen defterlerde olduğu gibi, zorunlu olarak tutulması gereken hallerde, ticari defter sayılmaları gerektiği sonucu çıkmaktadır. Bozer ve Göle ise bu yönde açık bir ifadede bulunmamaktadır.

Domanıç ve Ulusoy, ticari davalarda hangi defterlerin ispat aracı olabileceğini incelerken yalnızca ticaret mevzuatında düzenlenen defterlerin ticari defter sayılabileceklerini ve yalnızca bu defterlerin ticari defterlerle ispat usulüne konu olabileceğini belirtmektedir⁴⁵⁴.

Erdönmez, ibraz yükümlülüğüne tabi olan ve ibrazı talep edilebilecek defterlerin zorunlu olan ya olmayan tüm ticari defterler olduğunu belirtmekle birlikte yalnızca onaya tabi olan defterlerin HMK m. 222 anlamında delil teşkil edebileceğini ifade etmiştir⁴⁵⁵.

Karahan, TTK'de ticari defter kavramının geniş tutulduğunu zira TTK'de düzenlenen, işletmenin muhasebesine ilişkin olan ve olmayan tüm defterlerin ticari defter olduğunu

⁴⁴⁹ Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 406-407.

⁴⁵⁰ Bilgişin, s. 299.

⁴⁵¹ Bozer/Göle, s. 229

⁴⁵² ibid, s. 229; Aynı yönde Bilgili/Demirkapı, Ticaret, s. 146; Taşdelen, s. 263.

⁴⁵³ Bkz. Birinci Bölüm, 4.3.

⁴⁵⁴ Domanıç/Ulusoy, s. 324.

⁴⁵⁵ Erdönmez, s. 1825.

belirtmektedir. Yazara göre TTK’de düzenlenen tüm defterler HMK m. 222 çerçevesinde tacirin lehine delil olarak kullanılabilir⁴⁵⁶.

Karayalçın, yalnızca belirli zorunlu defterlerin ispat gücüne sahip olduğunu, tasdike tabi olmayan defterlerin ise başlı başına ispat gücüne sahip olmadığını, bu defterlerin ancak yasada belirlenen ve tasdike tabi olan defterlerle birlikte delil olabileceğini ifade etmiştir⁴⁵⁷.

Kuru, konuya ilişkin genel bir kural ileri sürmemekle birlikte alacak defteri, el defteri, müşterek hesap defteri, dosya defteri, perakendeci satış defteri, cari hesap gibi defterleri örnekleyerek bu defterlerin ticari defter olmadıklarını ifade etmekte ve bu sebeple ilgili defterlerin sahibi lehine delil teşkil edemeyecekleri sonucuna varmaktadır⁴⁵⁸.

Olgaç ve Çenberci, defterlerin düzenlendiği mevzuat ile onay zorunluluğu kıstaslarını temel alarak yalnızca TTK kapsamında düzenlenmiş defterlerin ticari defter olarak kabul edildiğini, bu defterlerin onamaya tabi olduğunu ve bu sebeple tek başlarına kesin delil niteliğini haiz olduklarını ifade etmektedir. Yazarlar, onamaya tabi olmayan defterlerin olsa olsa TTK’de düzenlenmiş onamaya tabi diğer defterlere bağlı olarak delil kabul edilebileceğini, Yargıtay uygulamasının da TTK kapsamı dışında kalan alacak defteri, el defteri, müşterek hesap defteri gibi defterleri kesin delil saymadığını belirtmektedir⁴⁵⁹. Bu görüşün günümüze yansması ise yalnızca TTK çerçevesinde düzenlenip onaya tabi olan defterlerin ticari defter sayılacağı ve HMK m. 222 anlamında delil kabul edileceğidir.

Tanrıver, uyuşmazlıklarda ibraz yükümlülüğüne tabi olan ticari defterlerin TTK m. 64 ve TDİT’ m. 5’te sayılan defterler olduğunu ifade etmektedir. Yazar, bunlara ilaveten bilançoda yer alan kâr ve zarar hesabının denetimine imkân tanıyan belgeler ile ticari yazışmaların da ibraz yükümlülüğü kapsamında olduğunu belirtmektedir. Bu bakımdan, doğrudan bir ifade bulunmamakla birlikte, yalnızca TTK ve TDİT’de sayılan defterlerin HMK m. 222 incelemesinde sahibi lehine delil olabileceği sonucu çıkmaktadır⁴⁶⁰. Yazar, işletme defteri ya da VUK defterleri özelinde bir açıklama yapmamıştır.

⁴⁵⁶ Karahan, s. 315.

⁴⁵⁷ Karayalçın, Ticaret, s. 363.

⁴⁵⁸ Kuru, s. 287.

⁴⁵⁹ Olgaç/Çenberci, s. 107-108.

⁴⁶⁰ Tanrıver, s. 816.

Taşdelen ise TTK'nin ticari nitelik tanıdığı defterlerin TTK m. 64/3 ve m. 64/4'te sayıldığını, bu bakımdan TTK ilgili maddelerinde sayılan defterlerin ticari defter olduğunu ifade etmektedir⁴⁶¹. Yazar, konu ile bağlantılı olarak, ticari defterlerin tahdidi sayılıp sayılmadığı hususunda, kanun koyucunun 6335 Sayılı kanun öncesinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na tutulması zorunlu olan diğer defterleri, yine ismen sayarak, belirleme yetkisini verdiğini ancak bu yetkinin ilgili kanun ile geri alındığını ve defterlerin belirlenmesine ilişkin yetki konusunda yeni düzenleme yapılmaması sebebiyle bu konuda fikir beyan etmenin zor olduğunu belirtmektedir⁴⁶². Eklemek gerekir ki, TDİT, yazarın bu çalışmasının yayımlanmasından sonra yürürlüğe girmiştir ve tebliğde de yalnızca TTK m. 64'te sayılmış defterler düzenlenmiştir. Ayrıca tebliğin hemen ilk maddesinde yapılan atıfla bu defterler dışında VUK çerçevesinde düzenlenen defterlere ilişkin yükümlülüğün saklı olduğu, bu defterlerin ticari defter olup olmadığı konusunda nitelendirme yapılmaksızın hüküm altına alınmıştır. Bu genel atıf dışında yalnızca TDİT Geçici m. 1'de VUK anlamında ikinci sınıf tüccarların işletme hesabına göre defter tutabileceği belirtilmiş ve dolaylı olarak işletme defteri de bu madde ile tebliğde yerini almıştır. Bu halde dahi Taşdelen'in bakış açısıyla konuya yaklaşılmaması halinde, VUK çerçevesinde düzenlenen defterlerden, olsa olsa, TTK'ye istinaden TDİT'de tutulması öngörülen işletme defterinin ticari defter sayılabileceği sonucu çıkmaktadır.

Ülgen, konu hakkında doğrudan nitelendirme tartışmasına girmemiş ve açık bir ifadeyle VUK çerçevesinde düzenlenen defterlerin ticari nitelik taşıyıp taşımadığı hakkında görüş bildirmemiştir. Ancak yazar, özellikle HMK m. 222'nin uygulanabilmesi ve genel olarak defter tutma yükümlülüğünün kanuna uygun olarak yerine getirilmesi için yalnızca TTK'de düzenlenen defterlerin değil VUK'de öngörülen defterler de dahil olmak üzere yasal düzenlemelerde öngörülen tüm defterlerin tutulması gerektiğini belirtmektedir⁴⁶³.

Yılmaz, defterlerin onaya tabi olması kıstasını temel alarak yalnızca onaya tabi olan defterlerin HMK m. 222 anlamında delil olarak kabul edeceğini belirtmektedir⁴⁶⁴.

⁴⁶¹ Taşdelen, s. 260.

⁴⁶² ibid, s. 262-263.

⁴⁶³ Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 656.

⁴⁶⁴ Yılmaz, Şerh, s. 2570.

1.1.3. Görüşümüz

TTK çerçevesinde düzenlenen tüm defterlerin ticari defter oldukları konusunda TTK m. 64/4 sayesinde bir tereddüt bulunmamaktadır. İlgili madde ise kapanış onayı bulunmayan pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterinin de açıkça ticari defter olduğunu düzenlemiştir. Bu durum, kapanış onayına tabi olmayan defterlerin de ticari defter sayılabildiğinin kabulünü gerektirir.

Ayrıca VUK çerçevesinde düzenlenen işletme defterinin de hiç değilse bazı gerçek kişi tacirler tarafından TTK'de düzenlenen ticari defterler yerine tutulması TDİT ile mümkün kılınmıştır. Böylece, ticari defterlerin yalnızca TTK çerçevesinde düzenlenmesine ilişkin katı görüşlerin de yumuşaması gerektiği ortadadır. Nitekim doktrinde de işletme defterinin VUK hükümlerine göre düzenlenmesine rağmen halen ticari defter olarak kabul edilmesi gerektiği belirtilmektedir. Zira VUK ilgili hükümleri gereği işletme defterinin tacir tarafından tutulabileceği göz önüne alınmalıdır⁴⁶⁵. Dahası, yakın tarihli bir Yargıtay kararında, işletme defteri, HMK m. 222 hükümlerinin uygulandığı uyuşmazlıkta ticari defter olarak kabul edilmiştir⁴⁶⁶.

Diğer VUK defterlerinin HMK m. 222 çerçevesinde delil kabul edilmesinde, taraflar arasında iddia ve savunmada silahların eşitliği ilkesi akla gelebilecektir. Söz gelimi, bir emtianın yabancı nakliyat kurumu olan tacire teslim edilmiş olduğu ve dolayısıyla ilgili tacirin borçlu olduğu bu tacirin VUK çerçevesinde düzenlenen nakliyat vergisi defteri ve hasılat defterine dayanılarak iddia edilirse, VUK nezdinde düzenlenen bu defterler HMK m. 222 düzenlemesine istinaden sahibi aleyhine delil olarak kabul edilmelidir. Uyuşmazlığın her iki tarafının da örneği verilen defterleri tutması halinde, kanımızca, HMK m. 222'ye istinaden VUK'de düzenlenen bu defterlerin ticari defter olarak uyuşmazlıkta hem lehe hem aleyhe delil olarak kabulü gerekmektedir. Zira bu örneğe göre uyuşmazlığın her iki tarafının da nakliyat vergisi defteri ve hasılat defteri tutması sebebiyle ispat külfeti ve iddia ve savunmada silahların eşitliği ilkesi zedelenmeyecektir.

⁴⁶⁵ Eriş, s. 1208.

⁴⁶⁶ Y. 15. Hukuk Dairesi E. 2015/3631 K. 2015/5522 T. 04.11.2015. Aktaran: Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 411

Esasında, VUK defterlerindeki kaydın, kaydın kendisinin ve bulunduğu VUK defterinin niteliği nedeniyle, aynı defteri tutmayan karşı tarafın ticari defterleriyle teyit edilememesi halinde, iddiada ve savunmada silahların eşitliği ilkesi bir yana, zaten bu somut ihtimalde ispat ilgili VUK defteriyle gerçekleşmeyecektir. Zira bu halde, her iki tarafın defter kayıtları birbiriyle uyuşmayacaktır. Bu halde ise yerleşik Yargıtay uygulamasına göre, ticari defterlerdeki kayıtların dayanağı olan belgeler incelenecektir. Böylece somut örnekteki nakliyat vergisi defterinin ya da hasılat defterinin kendisi değil, hasılat defterine dayanak olan sevk irsaliyesi, fatura ve bunun gibi belgeler ispatı gerçekleştirecektir⁴⁶⁷. Bu sebeple VUK defterlerinin HMK m. 222 çerçevesinde delil olarak kabulü, bahsi geçen usul hukuku ilkesiyle de ters düşmemektedir.

Sonuç olarak, kanuni zorunluluk olarak tutulan ve açılış onayına tabi olan defterlerin, düzenlendiği mevzuattan bağımsız olarak HMK m. 222 anlamında ticari defter olarak kabulü mümkündür. Ticari defterlerin temelini teşkil eden yevmiye defterinin kapanış onayına tabi olması karşısında tüm defterlerin kapanış onayına tabi olması gerektiği yönünde bir görüş de yerinde olmayacaktır zira somut işletme defteri örneği bu kıstası sağlamamaktadır. Nitekim TTK genel düzenlemesinde yalnızca bazı ticari defterler kapanış onayına tabidir.

Belirtmek gerekir ki, bu çalışmanın yazımı sırasında katıldığımız defter incelemelerinde, mahkemelerin, ait oldukları yargı koluna ve görevlerine göre defter inceleme kapsamını sınırlandırma eğiliminde olduğu gözlemlenmiştir. Daha somut bir ifadeyle adli yargıda, asliye hukuk mahkemeleri ile asliye ticaret mahkemelerinin defter incelemesini TTK'de düzenlenen ticari defterlerle sınırladığı, vergi mahkemelerinin defter incelemelerinde ise VUK nezdinde düzenlenen defterlerin de incelemeye konu edildiği tespit edilmiştir. Buna karşılık hukuk mahkemelerinde de uyuşmazlık konusu gerektirdikçe, VUK defterlerinin incelenmiş olduğu örneklerin mevcut olduğu, VUK defterlerinin HMK m. 222 çerçevesinde incelenemeyeceğine ilişkin bir görüş ya da uygulamanın bulunmadığı bilgisi edinilmiştir.

⁴⁶⁷ Bkz. Üçüncü Bölüm, 2.1.5.

1.2. Ticari Defterlerin Kesin Delil Niteliğine Sahip Olduğu Uyuşmazlıklar

1.2.1. Genel Olarak

Ticari defterlerin sahibi lehine delil teşkil edebilmesi, kişinin kendi düzenlediği belgeye delil olarak dayanamayacağı genel kuralına bir istisna teşkil etmektedir⁴⁶⁸. Bu istisnadan dolayı, ticari defterlerin sahibi lehine delil kabul edilebilmesi için delil teşkil edecek defterler açısından usulüne uygun tutulmuş olma ve kayıtlarının birbirini doğrulaması gibi çeşitli şartlar aranmaktadır⁴⁶⁹. Gerçekten HMK m. 222/2'ye göre “*Ticari defterlerin, ticari davalarda delil olarak kabul edilebilmesi için, kanuna göre eksiksiz ve usulüne uygun olarak tutulmuş, açılış ve kapanış onayları yaptırılmış ve defter kayıtlarının birbirini doğrulamış olması şarttır*”.

Bu bakımdan, ticari defterlerin sahibi lehine delil olarak kabulü için öncelikle ticari defterlerin eksiksiz tutulmuş olması, tutulan defterlerin usulüne uygun olması, açılış ve kapanış onaylarının yaptırılmış olması ve defter kayıtlarının birbirini doğrulaması gerekmektedir. Nitekim bu şartları sağlamayan ticari defterler, yalnızca sahibi aleyhine delil teşkil edecektir⁴⁷⁰. Doktrindeki baskın görüşe göre, ticari defterlerin lehe delil olabilmesi için uyuşmazlığa ilişkin belli şartların sağlanması da gerekmektedir.

Uyuşmazlığın tarafları ve konusuna ilişkin şartlar, ticari defterlerin kimler arasında ve hangi tür davalarda ispat gücünün olduğunu göstermekte olup bu bakımdan ticari defterlerin ispat alanını oluşturmaktadır⁴⁷¹. Ticari defterlerin ticari defterlerle ispat usulünde delil olabilmesi için, tarafların tacir olması ve uyuşmazlığın her iki tarafın defterlerine geçirmesi gereken bir işlem olması gerektiği, bu iki koşuldan birisi bile gerçekleşmese ticari defterlerin özel ispat usulünde delil olmasının mümkün olmadığı

⁴⁶⁸ Bkz. İkinci Bölüm, 1.4.

⁴⁶⁹ Arkan, s. 390; Aslan, s. 74; Bilgili/Demirkapı, Ticaret, s. 149; Bozkurt, s. 373; Erdönmez, s. 1826; İmregün, s. 101; Kuru, s. 287; Olgaç/Çenberci, s. 104; Yılmaz, s. 32; Yılmaz, Şerh, s. 2577.

⁴⁷⁰ Bkz. Üçüncü Bölüm, 3.

⁴⁷¹ Domaniç/Ulusoy, s. 321; Gençtürk, s. 72.

söylenmektedir⁴⁷². Buna karşılık ilgili şartları, yalnızca, ticari defterlerin sahibi lehine delil olabilmesi için arayan görüşler de mevcuttur⁴⁷³.

HMK m. 222/5'e istinaden "*Taraflardan biri tacir olmasa dahi, tacir olan diğer tarafın ticari defterlerindeki kayıtları kabul edeceğini belirtir; ancak, karşı taraf defterlerini ibrazdan kaçınırsa, ibrazı talep eden taraf iddiasını ispat etmiş sayılır*". Görüldüğü üzere, bu istisna ile tacir olmayan tarafın da tacirin ticari defterlerine dayanma imkânı mevcuttur⁴⁷⁴. Bunun sonucunda ise yukarıda belirtilen şartların her iki taraf için aynı anda sağlanmadığı bir uyuşmazlıkta dahi, yapılacak incelemenin neticesine göre, ticari defterlerin sahibi lehine ya da aleyhine kesin delil olması mümkündür⁴⁷⁵. Nitekim eTTK döneminde de bu durum ifade edilmekteydi⁴⁷⁶. Ancak unutulmamalıdır ki, HMK m. 222/5'e istinaden ticari defterlerin sahibi lehine ya da aleyhine kesin delil olmasında tacirin takdiri yoktur, karşı taraf bu ticari defterlere delil olarak dayanmadıysa böyle bir sonuç da ortaya çıkmayacaktır, karşı tarafın bu yönde irade göstererek HMK m. 222/5 çerçevesinde tacirin ticari defterlerine delil olarak dayanması gerekmektedir⁴⁷⁷.

Bu bakımdan, ticari defterlerin HMK m. 222 çerçevesinde lehe delil ya da genel olarak delil olabilmesi için, doktrindeki görüşlere göre uyuşmazlığın tarafları ve konusuna ilişkin belli şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Ancak bu şartların kanunen aranmadığı istisnai nitelikteki HMK m. 222/5 düzenlemesi sebebiyle bu yönde bir görüş yerinde değildir. Aslında bu bölümde işlenecek ön şartlar da ticari defterlerin sahibi lehine delil teşkil edebilmesi için aranan şartları değil, tacirin kendi ticari defterlerine HMK m. 222 düzenlemesine göre delil olarak dayanabilmesi için gerekli ön koşulları ifade etmektedir⁴⁷⁸.

⁴⁷² Aksoy, s. 157; Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 407-408; Bilgişin, s. 299; Doğanay, s. 29-30; Erdönmez, s. 1826-1827; Gençtürk, s. 72; Karşlı, s. 549; Postacıoğlu/Altay, s. 689; Ülgen, s. 86-90; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 673-677; Yarbaş, s. 145.

⁴⁷³ Arkan, s. 391; Aslan, s. 74-75; Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 409; Bahtiyar/Biçer, s. 31; Bilgili/Demirkapı, Ticaret, s. 150; Bozer/Göle, s. 243; Bozkurt, s. 373; Budak/Karaaslan, s. 239; Çeker, s. 175; Domaniç/Ulusoy, s. 321-322, 338; Huysal, s. 202-203; Karahan, s. 315; Karayalçın, Ticaret, s. 360; Kuru, 2001, s. 2466-2470; Kuru, s. 287; Olgaç/Çenberci, s. 105-107; Poroy/Yasaman, s. 249; Tanrıver, s. 818; Taşdelen, s. 286; Yılmaz, Şerh, s. 2569-2570.

⁴⁷⁴ Arkan, s. 389; Bozer/Göle, s. 244; Bozkurt, s. 375; Erdönmez, s. 1833; Karşlı, s. 549; Poroy/Yasaman, s. 252-253.

⁴⁷⁵ Budak/Karaaslan, s. 239.

⁴⁷⁶ Domaniç/Ulusoy, s. 321; Karayalçın, Muhasebe, s. 360. Ticari defterlerin ön koşullar tam olarak gerçekleşmese de delil olabildiği uyuşmazlıklar için Bkz. Domaniç/Ulusoy, s. 321-324.

⁴⁷⁷ Umar, s. 726.

⁴⁷⁸ Budak/Karaaslan, s. 239; Umar, s. 726.

1.2.2. Uyuşmazlığın Tarafları Bakımından

Doktrindeki baskın görüşe göre, kural olarak, ticari defterlerin özel ispat usulüyle lehe delil olabilmesi için uyuşmazlığın tacirler arasında gerçekleşmesi gerekmektedir⁴⁷⁹. Bu şart, HMK’de benimsenmiş olan tarafların iddia ve savunmada eşitliği ilkesinin bir sonucudur⁴⁸⁰. Yargıtay da bu şartla bahsi geçen ilkeyi öteden beri bağdaştırmaktadır⁴⁸¹.

Ancak bir önceki alt başlıkta açıklandığı üzere, tarafların tacir olması şartı, ticari defterlerin genel olarak lehe kesin delil olması açısından aranmamalıdır. Ancak bu ön koşul sınırlı şekilde yorumlanmalı ve tacirin HMK m. 222 düzenlemesinde kendi ticari defterlerine delil olarak dayanabilmesi için aranmalıdır.

Nitekim, tarafların tacir olmasına ilişkin bir şart HMK m. 222’de açıkça düzenlenmemiştir⁴⁸². HMK m. 222/1’e göre “*Mahkeme, ticari davalarda tarafların ticari defterlerinin ibrazına kendiliğinden veya taraflardan birinin talebi üzerine karar verebilir*”. Bu durum sebebiyle HMK m. 222 düzenlemesinin yetersiz olduğu belirtilmiştir⁴⁸³. Zira maddede ticari davalarda ticari defterlerin delil olabilmesi düzenlenmişken ticari davalarda tarafların, her zaman, defter tutmakla yükümlü tacirlerden oluşmayacağını altı çizilmiştir⁴⁸⁴.

Ancak kanuni düzenlemedeki eksikliğe rağmen HMK m. 222 düzenlemesinden çıkan genel anlamın bunu işaret ettiği söylenmektedir⁴⁸⁵. Dahası defterlerin lehe delil olmasını işleyen HMK m. 222/3’te de “*defter kayıtlarının sahibi ve haleflerine delil olarak kabul edilebilmesi için, diğer tarafın aynı şartlara uygun olarak tutulmuş ticari defterlerindeki kayıtların...*” cümlesi de bu şartı ifade etmektedir⁴⁸⁶. Ayrıca, tarafların tacir olmasına

⁴⁷⁹ Arkan, s. 391; Aslan, s. 74; Arkan, s. 391; Aslan, s.74; Bahtiyar/Biçer, s. 31; Bilgili/Demirkapı, Ticaret, s. 149; Bozer/Göle, s. 243; Bozkurt, s. 373; Budak/Karaaslan, s. 239; Çeker, s. 175; Domaniç/Ulusoy, s. 320; Erdönmez, s. 1826; Huysal, s. 202; İmregün, s. 101; Karahan, s. 315; Kuru, 2001, s. 2466; Kuru, s. 287; Olgaç/Çenberci, s. 105; Poroy/Yasaman, s. 249; Taşdelen, s. 286; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 674; Yıldırım, s. 974; Yılmaz, s. 30; Yılmaz, Şerh, s. 2569.

⁴⁸⁰ Arkan, s. 391; Arslanlı, s. 140; Bahtiyar/Biçer, s. 31; Bozer/Göle, s. 243; Budak/Karaaslan, s. 239; İmregün, s. 101; Karayalçın, Ticaret, s. 363; Karşlı, s. 549; Olgaç/Çenberci, s. 105; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 674; Poroy/Yasaman, s. 250; Yücel, s. 4.

⁴⁸¹ Y. HGK T. 13.III.1940, T. 19. Aktaran: Olgaç/Çenberci, s. 105.

⁴⁸² Umar, s. 726.

⁴⁸³ Poroy/Yasaman, s. 249.

⁴⁸⁴ Arkan, s. 391.

⁴⁸⁵ Karşlı, s. 547; Umar, s. 726.

⁴⁸⁶ Ayhan/Çağlar/Özdamar, s.409; Arkan, s. 391; Bahtiyar/Biçer, s. 31.

ilişkin genel şartın, HMK m. 222/5'te düzenlenen istisna sayesinde de teyit edildiği belirtilmektedir⁴⁸⁷. Bu doğrultuda uyuşmazlığın niteliği mutlak ticari dava olsa bile genel kural olarak ancak taraflardan her ikisinin de tacir olması halinde ticari defterlerin HMK m. 222 anlamında delil niteliği olacağı öne sürülmüştür⁴⁸⁸.

Belirtmek gerekir ki, önemli olan uyuşmazlığa konu işlemin yapıldığı anda tarafların tacir olup olmadığıdır, bu bakımdan sonradan tacir sıfatının kaybedilmesinin bu hususta bir önemi yoktur⁴⁸⁹. Ayrıca bu kural taraf sayısının ikiden fazla olması halinde de değişmez, yine tüm tarafların tacir olması gerekmektedir. Söz gelimi ticari işletme işleten adi şirket ortaklarının her biri tacir sayılacağı için bunların arasındaki bir davada diğer şartların sağlanması halinde ticari defterlerin ispat gücü bulunacaktır⁴⁹⁰.

Taraflar açısından bahsi geçen bu şartın sağlanmaması halinde, ticari defterlerin HMK m. 219 anlamında belge sayılmasından dolayı, tacirin kendi defterlerine delil olarak dayanması halinde artık HMK m. 222 uygulanamayacaktır, ancak hâkim defterlerdeki kayıtları delil olarak serbestçe değerlendirecektir⁴⁹¹. Yine bu doğrultuda uyuşmazlığın yalnızca bir tarafı tacirse ve uyuşmazlık konusu o tacirin ticari işletmesine ilişkinse, tacir olmayan tarafın tacirin defter ve belgelerinden delil olarak yararlanması mümkündür⁴⁹². Ancak bu halde, istisnai HMK m. 222/5 hükmüne göre delil olarak münhasıran tacir olan tarafın ticari defter ve belgelerine dayanılmamışsa HMK m. 222 hükümlerinin uygulanması yine mümkün değildir. Bu halde ticari defterler belge olarak takdiri delil gücüne sahip olacaktır. Bu bakımdan, uyuşmazlıkta, taraflara ilişkin şartın sağlanamaması halinde, ticari defterlerin belge niteliğine binaen takdiri delil olarak kabul edileceği belirtilmektedir⁴⁹³.

Uyuşmazlığın taraflarına ilişkin bu şartı, tarafların defter tutma yükümlüsü olması gerektiği yönünde de değerlendiren yazarlar mevcuttur⁴⁹⁴. Bu değerlendirmede haklılık payı da vardır. Zira aşağıdaki alt başlıklarda görüleceği üzere, ticari defter tutma

⁴⁸⁷ Aksoy, s. 157-158; Bahtiyar/Biçer, s. 31; Huysal, s. 202; Karslı, s. 549; Umar, s. 726.

⁴⁸⁸ Çeker, s. 175; Erdönmez, s. 1827.

⁴⁸⁹ Aksoy, s. 158; Arkan, s. 391; Arslanlı, s. 140; Doğanay, s. 29; Karahan, s. 315; Kuru, 2001, s. 2466; Olgaç/Çenberci, s. 106; Poroy/Yasaman, s. 250; Ülgen, s. 87; Yarbaş, s. 146.

⁴⁹⁰ Domaniç/Ulusoy, s. 321.

⁴⁹¹ Erdönmez, s. 1827.

⁴⁹² Domaniç/Ulusoy, s. 321.

⁴⁹³ Bilgişin, s. 300; Erdönmez, s. 1827; Yılmaz, s. 30; Yılmaz, Şerh, s. 2570; Yücel, s. 5.

⁴⁹⁴ Arkan, s. 391; Ayhan/Çağlar/Özdamar, s.409; Bahtiyar/Biçer, s. 31; Yılmaz, s. 30.

yükümlülüğü kapsamına, doktrindeki baskın görüş ve Yargıtay uygulamasına göre yalnızca tacirler değil, tacir sayılanlar ve tacir gibi sorumlu olanlar da dâhildir. Bu sebeple uyuşmazlığa, tacir sayılanlar, tacir gibi sorumlu olanlar da ya esnafın taraf olması ihtimalleri ayrı ayrı incelenecektir.

1.2.2.1. Tacir Sayılanların Taraf Olduğu Uyuşmazlıklar

TTK m. 12/2 fıkrası tacir sayılanları düzenlemektedir. Buna göre *“bir ticari işletmeyi kurup açtığını, sirküler, gazete, radyo, televizyon ve diğer ilan araçlarıyla halka bildirmiş veya işletmesini ticaret siciline tescil ettirerek durumu ilan etmiş olan kimse, fiilen işletmeye başlamamış olsa bile tacir sayılır.”*

Bu fıkra istinaden tacir sayılan kişilerin de tacir sıfatına bağlanan hükümlere uyum zorunluluğunun mevcut olduğu ve bu sebeple tacir sayılan kişilerin ticari defter tutmak zorunda oldukları belirtilmektedir⁴⁹⁵. Zira tacir sayılan kişilerin tacir olmanın hem nimetlerine hem külfetlerine aynı anda tabi oldukları ifade edilmektedir⁴⁹⁶. Bu durumun bir uzantısı olarak tacir sayılan kişilerin aynı tacirler gibi, tutmakla yükümlü oldukları ticari defterlere delil olarak dayanabilecekleri söylenmektedir⁴⁹⁷.

Aksi bir görüşe göre ise Battal, özetle, tacir sayılan kişilerin hali hazırda fiilen ticari işletmeye sahip olmamaları neticesinde ticari defter de tutamayacaklarını bu bakımdan özellikle uyuşmazlık halinde delil dengesinin gözetilebilmesi adına tacir sayılan kişilerin ticari defter tutma yükümlüsü olmaması gerektiğini belirtmektedir⁴⁹⁸.

Kanımızca, bu hususta TTK m. 12/2 maddesinde sayılan ihtimaller üzerinde bir ayrıma gitmek gerekmektedir. Bu doğrultuda ticaret siciline tescil edilmiş bir işletme mevcutsa

⁴⁹⁵ Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 387, 390, 410; Aksoy, s. 138; Arkan, s. 372; Aslan, s. 68; Bahtiyar/Biçer, s. 17; Bilgili/Demirkapı, Ticaret, s. 144; Bozer/Göle, s. 225; Huysal, s. 196; Taşdelen, s. 264; Ülgen, s. 87; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 636; Yarbaş, s. 38,146.

⁴⁹⁶ Bilgili/Demirkapı, Ticaret, s. 144; Taşdelen, s. 264; Ülgen, s. 87; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 674; Yarbaş, s. 146.

⁴⁹⁷ Aslan, s. 74; Ülgen, s. 87; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 674-675; Yarbaş, s. 38, 146; Yücel, s. 4.

⁴⁹⁸ BATTAL, Ahmet, “Tacir, Ticari Defterlerini Tacir Gibi Sorumlu Olan Hasmına Karşı Delil Olarak Kullanabilir mi?”, Prof. Dr. Halid Kemal Elbir'e Armağan, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, 1996, İstanbul, s. 86-97.

ancak ilgili kişi bu ticari şişletmeyi fiilen şişletmeye başlamamışsa doktrinindeki baskın görüşe paralel olarak tacir sayılanlar, ticari defter tutmakla yükümlü olmalıdır. Zira ticaret sicilindeki bu kurucu tescil sayesinde ticari şişletmenin defterlerinin de tasdik edilmesi mümkün hale gelmektedir. Bunun sonucunda uyuşmazlığın bir tarafı tacirken diğer tarafının tacir sayılması halinde, tacirin HMK m. 222 çerçevesinde kendi ticari defterlerine delil olarak dayanması mümkün olacaktır. Ayrıca tacir sayılanların, tuttukları ticari defterleri tasdik ettirebilmeleri de mümkün olacağı için tacir sayılanların da kendi ticari defterlerine delil olarak da dayanmaları mümkündür.

Ancak ticaret siciline herhangi bir tescil işlemi olmamakla birlikte ticari şişletmeyi kurup açtığını duyuran bir kimsenin usulüne uygun olarak ticari defter tutması mümkün olmayacaktır, zira tescil edilen bir ticari şişletme mevcut olmadığı için defter tasdiki de pratikte gerçekleştirilemeyecektir. Bu ihtimalde kanun koyucunun, tacir sayılanları, yerine getirilmesi imkânsız bir yükümlülüğe tabi tuttuğu yönündeki bir değerlendirme yerinde olmayacaktır. Bu sebeple ve hemen aşağıda tacir gibi sorumlu olanların durumunun incelenmesi sırasında eklenecek diğer gerekçelerle, fiiliyatta defterlerini tasdik ettiremeyecek olan tacir sayılanları ticari defter tutma yükümlülüğünün ve HMK m. 222 düzenlemesinin kapsamı dışında tutmak yerinde olacaktır.

1.2.2.2. Tacir Gibi Sorumlu Olanların Taraf Olduğu Uyuşmazlıklar

TTK m. 12/3'ye göre *“bir ticari şişletme açmış gibi, ister kendi adına, ister adi bir şirket veya her ne suretle olursa olsun hukuken var sayılmayan diğer bir şirket adına ortak sıfatıyla işlemlerde bulunan kimse, iyiniyetli üçüncü kişilere karşı tacir gibi sorumlu olur.”*

Tacir gibi sorumlu kişilerin esasında tacir olmadıkları için tacir olmanın nimetlerinden yararlanamayacakları, madde lafzından anlaşıldığı üzere yalnızca tacir olmanın külfetlerine katlanacakları, bu bakımdan tacir gibi sorumlu kişilerin de ticari defter tutmak zorunda oldukları belirtilmektedir⁴⁹⁹. Bu yükümlülüğün sonucu olarak,

⁴⁹⁹Aslan, s. 74; Arslanlı, s. 121; Ayhan/ağlar/zdamar, s. 387, 390, 410; Aksoy, s. 138; Arkan, s. 372-373; Bahtiyar/Biçer, s. 17; Bozkurt, s. 360; Doğanay, s. 2; Huysal, s. 196; Taşdelen, s. 264; lgen, s. 87-88; lgen/ Teoman/ Helvacı/ Kendigelen/ Kaya/ Nomer Ertan, s. 483.

uyuşmazlığın taraflarına ilişkin ön koşullar açısından, tacirin hasmının tacir gibi sorumlu olması yeterli görülmekte, bu halde de HMK m. 222’de düzenlenen ispat usulünün işleyeceği ve tacirin kendi ticari defterlerine delil olarak dayanabileceği söylenmektedir⁵⁰⁰.

Ülgen, bu hususta, tacir gibi sorumlu olanların fiilen ticari defter tutup tutamayacakları hususu üzerinde durmamak gerektiğini, bu kişilerin teorik açıdan da olsa ticari defter tutma yükümlüsü olduklarını ve böylelikle bu kişilerle işlem yapan iyiniyetli üçüncü kişilerin korunabileceğini belirtmektedir⁵⁰¹. Yazar, tacir gibi sorumlu kişilerin defter tutmakla yükümlü oldukları kabul edilerek, bu kişilerle iyiniyetle işlem yapan tacirlerin korunabileceğini zira bu kabul sayesinde, tacirin uyuşmazlıkta kendi defterlerini lehe delil olarak kullanabileceğini ifade etmiştir. Ülgen, tacir gibi sorumlu kişinin ticari işletmesi bulunmaması sebebiyle, uyuşmazlığın, her iki tarafın ticari işletmesine ilişkin bir işlemde çıkamayacağını, dolayısıyla uyuşmazlığın konusuna ilişkin ön koşulun sağlanamayacağını ve bu kişi defter tutsa bile tutulan defterin lehe delil olamayacağını da öngörmüştür. Ancak yazar, sonuç olarak, iyiniyetli tacirin korunabilmesi için tacir gibi sorumlu kişileri de defter tutma yükümlüsü olarak kabul etmiştir⁵⁰².

Gençtürk, tacir gibi sorumlu kişilerin fiilen defter tutmasalar bile kendi fiilleri ve iradeleriyle kanuna aykırı durum oluşturduklarını ve bu kişilerin bu sayede menfaat elde edememesi gerektiğini belirtmektedir. Yazar, iyiniyetli tacirin ticari defterlerle değil de bunlara dayanak belgelerle de iddiasını ispat etmesinin mümkün olduğu, böyle bir yöntemle de iyiniyetli tacirin korunmuş olacağı ve bu bakımdan tacir gibi sorumlu kişilerin defter tutmakla yükümlü kılınmalarının gerekmediği görüşüne katılmamaktadır. Kanunda ve Yargıtay uygulamasında ticari defterlerin lehe delil olabilmesi için dayanak belgelerinin ibrazının şart olmadığını belirten Gençtürk, tacir gibi sorumlu kişilerin defter tutmakla yükümlü olmaması halinde iyiniyetli tacirlerin fiili olarak bu şarta maruz bırakılacaklarını ve bu bakımdan tacir gibi sorumlu kişilerin de ticari defter tutma yükümlüsü olmaları gerektiğini öne sürmektedir⁵⁰³.

⁵⁰⁰ Arkan, s. 391.

⁵⁰¹ Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 636.

⁵⁰² Arkan, s. 373; Bilgili/Demirkapı, Ticaret, s. 144; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 636.

⁵⁰³ Gençtürk, s. 97-98.

Yargıtay eTTK'nin yürürlüğü döneminde vermiş olduğu bir kararda “...Ticari defterlerin sahibi lehine kanıt olarak kullanılabilmesinin ilk koşulu, uyuşmazlığın her iki tarafının da uyuşmazlık konusu işin yapıldığı tarihte tacir sıfatına sahip olması, defter tutma yükümüne tabi bulunan kişilerden olmasıdır (TTK. m. 82/1). Defterlerini lehine kanıt olarak kullanmak isteyen tacirin hasmının, TTK. m. 14/1'e göre tacir gibi sorumlu tutulan ve bu niteliği gereği defter tutma yükümlülüğü altında bulunan bir kişi olması da yeterlidir” yönünde görüş bildirmiştir⁵⁰⁴. Karardan anlaşıldığı üzere Yargıtay, tacir gibi sorumlu kişilerin ticari defter tutmakla yükümlü olduğu ve dolayısıyla HMK m. 222 şartlarının bu şekilde sağlandığı görüşündedir.

Ancak bu görüşlere ve Yargıtay uygulamasına karşılık olarak, tacir gibi sorumlu kişilerin ticari defter tutma yükümlülüğü altında olmadığı görüşünü savunan yazarlar da mevcuttur.

Bozer ve Göle, tacir gibi sorumlu olanların esasen tacir olmadıklarını, tacir olmadıkları için de ticari defter tutmakla yükümlü olamayacaklarını, bu kişilerin iyiniyetli üçüncü kişilere karşı yaptıklarının müeyyidesi olarak tacir olmanın külfetlerine katlanması, örneğin bu kişilerin iflasa tabi tutulması gerektiğini belirtmektedir⁵⁰⁵.

Battal ise, temelde bu sorunu işleyen makalesinde, özetle, idareye karşı defter tutma yükümlülüğüne tabi olmakla özel hukuk alanındaki defter tutma yükümlülüğünün farklı hususlar olduğunu, ortada mevcut bir ticari işletmenin bulunmaması sebebiyle tacir gibi sorumlu kişinin istese dahi usulüne uygun olarak ticari defter tutamayacağını, tacir gibi sorumlu kişilere özel hukuku da kapsayacak bir defter tutma yükümlülüğünün yüklenmesi halinde delil dengesinin bozulacağını, bu sebeplerle bu kişilerin ticari defter tutma yükümlülüğüne tabi olmaması gerektiğini belirtmektedir⁵⁰⁶.

Yarbaş da özellikle Ülgen'in ileri sürdüğü ve iyiniyetli tacirin ispat hukuku alanında korunması amacını dayanak gösterdiği görüşünü kabul etmemekte, özel hukuk alanındaki defter tutma yükümlülüğü ile idareye karşı olan bu yöndeki yükümlülüğün ayrımını yapmakta, ortada ticari işletme bulunmadığı için ticari işletmeye bağlanan ticari defterin tutulmasının fiilen gerçekleştirilemeyeceğini belirtmektedir. Dahası tacir gibi sorumlu

⁵⁰⁴ Y. 9. HD E. 2008/17627, K. 2010/5393, T. 22.3.2010, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, E.T: 11.08.2019.

⁵⁰⁵ Bozer/Göle, s. 226.

⁵⁰⁶ Battal, s. 86-97.

kişilerin baştan itibaren tacir olarak kabul edilmemesi halinin iyiniyetli taciri ispat hukuku alanında daha geniş kapsamda koruyacağını zira bu ihtimalde iyiniyetli tarafın uyuşmazlıkta her türlü delile başvurma imkânının doğacağını, iyiniyetli kişi tacir olsa bile tacir gibi sorumlu olan karşı tarafın defter tutmakla mükellef olmadığı kabul edilirse bu halde de iyiniyetli tacirin kendi defterine dayanak belgelerle iddiasını ispat etmesinin mümkün olduğunu ifade etmektedir⁵⁰⁷.

Yılmaz, bu konuda doğrudan görüş bildirmemekle birlikte HMK m. 222 uygulaması açısından uyuşmazlığın taraflarına ilişkin ön şartları incelerken, tacir gibi sorumlu olanları ticari defter tutmakla yükümlü kişiler arasında saymamıştır⁵⁰⁸.

TTK açısından defter tutma yükümlülüğüne tabi gerçek kişi tacirlere ilişkin son düzenleme ise TTK m. 14/1'dir. TTK m. 14/1'e göre, "*Kişisel durumları ya da yaptığı işlerin niteliği nedeniyle yahut meslek ve görevleri dolayısıyla, kanundan veya bir yargı kararından doğan bir yasağa aykırı bir şekilde ya da başka bir kişinin veya resmî bir makamın iznine gerek olmasına rağmen izin veya onay almadan bir ticari işletmeyi işleten kişi de tacir sayılır*".

Doktrinde bazı yazarlarca TTK m. 12/3'te düzenlenen tacir gibi sorumlu olanların dahi ticari defter tutma yükümlüsü kabul edilmesi karşısında TTK m. 14/1'de düzenlenen kişilerin de evleviyetle defter tutma yükümlüsü olduğu belirtilmektedir⁵⁰⁹.

Kanımızca, doktrindeki baskın görüşün ve Yargıtay uygulamasının aksine tacir gibi sorumlu kişilerin ticari defter tutma yükümlülüğü bulunmamalıdır. Dolayısıyla tacirlerin, tacir gibi sorumlu kişilere karşı uyuşmazlıklarda kendi defterlerine delil olarak dayanabilmesi görüşü kabul edilmemelidir. TTK m. 14/1 özelinde ise, tacir sayılanlarda olduğu gibi, yalnızca tescil edilmiş bir ticari işletmenin varlığı halinde ticari defter tutma yükümlülüğünün de doğduğu kabul edilmelidir.

Öncelikle pek tabii ki bilerek ve isteyerek hukuka aykırı işlem yapan dolayısıyla kötüniyetli olan kişilerin kanuna aykırı fiillerinin menfi karşılıkları bulunmalıdır. Ancak bu halde dahi, ilgili kişinin pratikte gerçekleştirilmesi mümkün olmayan bir yükümlülüğe tabi tutulması hakkaniyetli değildir. Ayrıca TTK'nin vergi mevzuatına atıf yapan ve vergi

⁵⁰⁷ Yarbaş, s. 38-39, 146-148.

⁵⁰⁸ Yılmaz, s. 30.

⁵⁰⁹ Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 638.

muhasebesi mantığını benimseyen mevcut hali göz önüne alındığında, ticari defter tutulmasının zorunluluk olarak düzenlenmesindeki temel amaç vergi sisteminin düzenli işleyişidir. Bu kuralın lehtarı ise genel olarak vergi sistemi ve kamudur. Bu bakımdan ticari defter tutma yükümlülüğü başka kişilerin menfaatlerini temin etmeye ya da iyiniyetlerini korumaya yönelmiş bir yükümlülük değildir. Tacir gibi sorumlu kişinin defterlerinin bulunmaması sebebiyle kamunun re'sen vergi tarhi gerçekleştirmesi mümkün olabilir, bu husus çalışmanın ve tartışmanın konusu dışındadır. Ancak tacir gibi sorumlu kişinin, özel hukuk alanında, defterlerini hiçbir zaman usulüne uygun tutamayacağı ve bunları tasdik ettiremeyeceği göz önüne alındığında bu kişilerin ispat alanında bu denli savunmasız bırakılması hakkaniyete aykırı olacaktır.

Dahası tacir gibi sorumlu kişi, tacir olmanın hükümlerinden defter tutma yükümlülüğü dışında kalan başka yükümlülüklerle tabi tutulursa bu da iyiniyetli kişilerin korunmasında ve tacir gibi sorumlu kişilerin caydırılmasında yeterli olacaktır. Söz gelimi basiretli tacir gibi davranma kuralının tacir gibi sorumlu kişilere de uygulanması ya da tacir gibi sorumlu kişinin iflasa tabi tutulması veya bu kişilerin aleyhinde ticari faize hükmedilmesi iyiniyetli tarafı koruyacak, kötünietli tarafa ifası imkânsız bir zorunluluk yüklememiş olacak ve bu esnada tarafların ispat hakkı ve delil dengesi gözetilmiş olacaktır

Görüşümüzün aksine, iyiniyetli tarafın haklarının korunması ve ispat külfetinin ağırlaştırılmaması adına tacir gibi sorumlu kişilerin de defter tutma yükümlülüğüne tabi olmaları gerektiği ileri sürülmektedir. Ancak bu görüş yerinde değildir zira TTK m. 12/3'te belirtilen kişilerin karşısındaki taraf tacirse bu ihtimalde tacir ilgili uyuşmazlıkta ticari defterlerle ispat usulünden faydalanamasa bile iddiasını ticari defterlerine dayanak teşkil eden belgelerle her zaman ispat edebilecektir. Bu durumda iyiniyetli tacir açısından kanuni yükümlülüklerle ek bir külfet doğmayacak ve tacirin ispat faaliyeti güçleşmeyecektir. Nitekim, tacirin her halükârda hem ticari defterlerini tutarken hem de bunları saklarken ilgili işleme dayanak olan belgeleri defterlere kaydetmesi ve bunları saklaması gerekmektedir⁵¹⁰. Bu durumda taraflar arasındaki delil dengesi bozulmaksızın iyiniyetli tacirin tacir gibi sorumlu kişiye karşı iddiasını dayanak belgelerle ispat etmesi mümkündür.

⁵¹⁰ Bkz. Birinci Bölüm, 4.2.1.1.

Bu bakımdan tacir gibi sorumlu kişi “cezalandırılırken”, iyiniyetli üçüncü kişiye kanunda düzenlenmemiş bir ek menfaat sağlanmamalıdır. İyiniyetli kişi kiminle hukuki işlem yaparsa yapsın bu hususta HMK çerçevesinde ispata kabil bir delil sahibi olursa her halde iddiasını ispatlayabilmelidir. Ancak tacir gibi sorumlu kişilerin defter tutmakla yükümlü oldukları kabul edilirse, iyiniyetli kişi HMK m. 222/5 düzenlemesindeki imkânı kullanabilecek ve belki de uyuşmazlığa ilişkin elinde hiçbir delil olmadan, hatta karşı tarafın kötünियetini kötüye kullanarak, delil olarak münhasıran, mevcut olmadığını bildiği ya da bilebileceği, karşı taraf defterlerine dayanabilecektir. Bu halde, iyiniyetli kabul edilen taraf, iddiasını, tacir gibi sorumlu kişinin defterlerinin mevcut olmaması ve hatta bunun mümkün dâhi olmaması sebebiyle, kanımızca, delil dengesini bozarak ispat etme imkânına erişecektir. Bu esnada iyiniyetli kabul edilen tarafın iyiniyetini koruyup korumadığı dahi şüphe oluşturacaktır zira ilgili taraf elinde hiçbir delil olmaksızın HMK m. 222/5 sayesinde gerçeğe uygun olan ya da olmayan iddiasını mahkemeye kabul ettirebilecek ve bu durum önemli sakıncalar yaratabilecektir.

Son olarak eklemek gerekir ki, tacirin karşı tarafında tacir gibi sorumlu kişilerin olmasıyla kendi defterine delil olarak dayanabileceğinin kabulü, uyuşmazlığın konusuna ilişkin ön koşullara da uygun düşmeyecektir. Zira tacirler, kendi defterlerine delil olarak, yalnızca uyuşmazlığın her iki tarafın işletmesine ilişkin olan bir işlemde kaynaklanması ve bu işlemin her iki tarafın defterlerine kaydedilmesi gereken nitelikte olması halinde, dayanabilecektir⁵¹¹.

Özetle, görüşümüze göre, tacir gibi sorumlu olanların defter tutma yükümlüsü olmamaları ve bu kişilerin taraf olduğu uyuşmazlıklarda HMK m. 222’de düzenlenen ispat usulünün işlememesi gerekmektedir. Ancak doktrindeki baskın görüş ve yakın tarihli olmamakla birlikte genel olarak Yargıtay kararlarına istinaden, tacir gibi sorumlu kişiler de defter tutma yükümlüsü olarak kabul edilmekte ve bu kişilerin uyuşmazlığa taraf olduğu hallerde de HMK m. 222 hükümlerinin uygulanabileceği ifade edilmektedir.

⁵¹¹ Bkz. Üçüncü Bölüm, 1.2.3.

1.2.2.3. Esnafın Taraf Olduğu Uyuşmazlıklar

Ticari defterlere ilişkin temel mevzuat olan TTK ve VUK çerçevesinde esnafın tanımı yapılmamıştır. Ancak 5362 Sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanunu⁵¹² esnafa ilişkin tanım içermektedir. TTK m. 15'te ise bu kanuna paralel bir tanımlama yapılmış olup esnafa uygulanacak TTK hükümleri tahdidi olarak sayılmıştır. Buna karşılık ticari defterlere ilişkin hükümler esnafa uygulanacak hükümlerden değildir. Bu sebeple esnaf sayılan kişilerin ticari defter tutma yükümlülükleri bulunmamaktadır⁵¹³. Başka bir deyişle ticari defter tutmak tacirlere mahsustur⁵¹⁴.

Bunun sonucunda, tacirin taraf olduğu uyuşmazlığın diğer tarafının esnaf olması halinde tacirin kendi ticari defterlerine delil olarak dayanması mümkün olmayacaktır. Nitekim, esnafın ticari defter tutması halinde dahi bu kişinin defterini kendi lehine delil olarak kullanması da mümkün değildir⁵¹⁵.

Bu bakımdan ticari defterlerin HMK m. 222 çerçevesinde delil olarak kullanılacağı uyuşmazlıklarda tarafların tacir olup olmadıkları yasada öngörülen kıstaslara istinaden mahkeme tarafından doğru şekilde tespit edilmelidir. TTK m. 15'in yollama yaptığı TTK m. 11'de ticari işletme ile esnaf işletmesi arasındaki sınırın Bakanlar Kurulu kararı ile belirleneceği öngörmüştür⁵¹⁶. Buna istinaden çıkan 2007/12362 sayılı Esnaf ve Sanatkar ile Tacir ve Sanayicinin Ayrımına İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı⁵¹⁷ neticesinde esnafın belirlenmesine ilişkin olarak VUK m. 177'de belirtilen parasal sınırlara atıf yapılmıştır. Buna göre VUK m. 177/1 ve m. 177/3'te bulunan parasal sınırların yarısını ve VUK m. 177/2 bulunan sınırın tamamını aşmayanlar esnaf olarak kabul edilecektir.

Yargıtay da ilk derece mahkemelerinin esnaf ve tacir ayrımını dikkatle yapması gerektiğini ve VUK anlamında esnaf sayılma ile TTK anlamında esnaf sayılmanın farklı

⁵¹² R.G Tarihi: 21.06.2005, Sayısı: 25852.

⁵¹³ Aksoy, s. 138; Arkan, s. 373; Arslanlı, s. 121; Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 387; Bahtiyar/Biçer, s. 18; Bilgili/Demirkapı, Ticaret, s. 145; Bozkurt, s. 360; Doğanay, s. 2; İmregün, s. 92; Karayalçın, Muhasebe, s. 57; Karayalçın, Ticaret, s. 343-344; Kuru, 2001, s. 2467; Ülgen, s. 89; Ülgen/ Teoman/ Helvacı/ Kendigelen/Kaya/Nomer Ertan, s. 484.

⁵¹⁴ Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 390.

⁵¹⁵ Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 675; Yıldırım, s. 971.

⁵¹⁶ 02/07/2018 tarihli ve 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 192. Maddesine istinaden ticari işletme ile esnaf işletmesi arasındaki sınırın belirlenmesi yetkisi de Bakanlar Kurulu'ndan alınarak Cumhurbaşkanlığı makamına verilmiştir.

⁵¹⁷ R.G Tarihi: 21.07.2007, Sayısı: 26589.

anamlara gelebileceğini belirtmiştir. İlgili bir kararda “*bir kimsenin Vergi Usul Kanunu'na göre esnaf sayılması, TTK yönünden de esnaf kabul edilmesini gerektirmez. Ticaret siciline ya da Oda'ya kayıtlı olmamak da tacir olmamanın kesin bir kanıtı olmadığı gibi, vergi mükellefi olup olmamak da tacir ve esnaf ayrımında kesin bir ölçüt olarak kabul edilemez... 6103 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un 10. maddesinde ticari işletmeler hakkında 6102 Sayılı TTK'nin 11. maddesinin ikinci fıkrasında öngörülen Bakanlar Kurulu kararı çıkarılıncaya kadar yürürlükte bulunan düzenlemelerin uygulanacağı belirtildiğinden Bakanlar Kurulu kararının uygulanmasına devam edilerek esnaf ve tacir ayrımının anılan kararda belirtilen kıstasların değerlendirilmesi suretiyle yapılması gerekecektir. Bu itibarla, mahkemece yukarıda yapılan açıklamalar nazara alınmak suretiyle davalıların herbirinin yönünden ayrı ayrı ele alınarak faaliyetlerinin esnaf faaliyeti olup olmadığı, işin hacmi itibarıyla ticari muhasebeyi gerektirip gerektirmediği, ticari faaliyet boyutuna erişip erişmediği değerlendirilip gerekirse bu hususta bilirkişi incelemesi yapılarak davalıların durumunun açıklığa kavuşturulması gerekirken...*” şeklinde hüküm kurulmuştur⁵¹⁸.

1.2.3. Uyuşmazlığın Konusu Bakımından

HMK m. 222/1 ve m. 222/2 düzenlemelerinde görüldüğü üzere, genel kural olarak, ticari defterlerin ticari davalarda delil olması öngörülmüştür zira her iki maddede de ticari defterlerin ticari davalarda delil olması işlenmiştir. TTK m. 4'e göre ise ticari dava, “*Her iki tarafın da ticari işletmesiyle ilgili hususlardan doğan hukuk davaları*” olarak tanımlanmıştır. Bu bakımdan HMK m. 222'de açıkça düzenlenmemiş olmakla birlikte defter sahibinin ticari defterlerine delil olarak dayanabilmesi için uyuşmazlığın konusunun her iki tarafın da ticari işletmesini ilgilendiren bir işlemde doğması gerekmektedir⁵¹⁹. Burada işlemin ticari işletmeyle ilgili olup olmaması hususu geniş anlamda kullanılmış olup işlem doğrudan işletmeyle ilgili olmasa bile önemli olan ilgili

⁵¹⁸ Y. 11. HD E. 2016/4614, K. 2017/6953, T. 6.12.2017; Aynı yönde bir başka karar: Y. 11. HD E. 2017/3898, K. 2017/5384, T. 16.10.2017, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, E.T: 11.08.2019.

⁵¹⁹ Arkan, s. 392; Arslanlı, s. 140; Bahtiyar/Biçer, s. 31; Bilgili/Demirkapı, Ticaret, s. 150; Bozer/Göle, s. 243; Bozkurt, s. 373; Çeker, s. 175; Domaniç/Ulusoy, s. 321; Karahan, s. 315; Karayalçın, Ticaret, s. 363; Karlı, s. 549; Kuru, s. 287; İmregün, s. 101; Olguç/Çenberci, s. 106-107; Poroy/Yasaman, s. 250; Taşdelen, s. 286; Yıldırım, s. 974; Yılmaz, s. 30; Yılmaz, Şerh, s. 2569; Yücel, s. 5.

işlemin ticari işletme gereği yapılıp yapılmadığıdır⁵²⁰. Başka bir deyişle ilgi deyimi, akla uygun olan bağlantı anlamına gelmektedir⁵²¹.

Uyuşmazlık, tarafların ticari işletmeleriyle ilgili bir işlemde de doğsa, bu şarta ilave olarak, ilgili işlemin yine her iki taraf açısından da defterlerine geçirilmesi gereken bir işlem olması gerekmektedir⁵²². Böylelikle, bir şekilde ticari deftere geçilmesi gerekmeyen bir hususun deftere kaydedilmesi halinde bu kayıt lehe delil teşkil edemeyecektir⁵²³. Tüm bu şartların mevcut olmasıyla, usul hukukundaki tarafların eşitliği ilkesi sağlanmış olacaktır⁵²⁴.

Buradan çıkan sonuç ise, bu şart açısından TTK m. 19/2’de düzenlenen karinenin uygulanmadığıdır⁵²⁵. Zira ilgili düzenlemeye göre “*Taraflardan yalnız biri için ticari iş niteliğinde olan sözleşmeler, Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça, diğeri için de ticari iş sayılır*”. Ancak uyuşmazlığın konusunun yalnızca bir tarafın ticari işletmesine ilişkin olması ilgili tarafın kendi defterine HMK m. 222 çerçevesinde delil olarak dayanabilmesi için yeterli değildir.

Doktrinde bazı yazarlar, genel olarak lehe ya da aleyhe delil olma ayrımına gitmeden, defterlerin HMK m. 222 anlamında delil olabilmesi için uyuşmazlığın, her iki tarafın ticari defterine geçirilmesi gereken bir işlem olması gerektiğini belirtmektedir⁵²⁶. eTTK döneminde de bu doğrultuda görüşler mevcuttu⁵²⁷. Ancak önceden belirtildiği üzere, tacir olmayan kişilerin de HMK m. 222/5 düzenlemesine istinaden karşı taraf defterlerine başvurabilmesinden dolayı yapılacak incelemeye göre ticari defterler sahibi lehine ya da aleyhine kesin delil teşkil edebilecektir. Bu bakımdan uyuşmazlığın konusuna ilişkin bu

⁵²⁰ Ülgen, s. 89; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 676.

⁵²¹ Olgaç/Çenberci, s. 107

⁵²² Aksoy, s. 157; Arkan, s. 392; Aslan, s. 74; Bahtiyar/Biçer, s. 31; Bozer/Göle, s. 243; Bozkurt, s. 373; Çeker, s. 175; Gençtürk, s. 101; Karayalçın, Ticaret, s. 363; Kuru, 2001, s. 2469; Kuru, s. 287; Huysal, s. 203; Olgaç/Çenberci, s. 106-107; Poroy/Yasaman, s. 250; Tanrıver, s. 818; Taşdelen, s. 286; Ülgen, s. 90; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 676; Yarbaş, s. 149; Yıldırım, s. 974; Yılmaz, s. 30; Yılmaz, Şerh, s. 2570; Yücel, s. 5.

⁵²³ Aksoy, s. 158.

⁵²⁴ Aksoy, s. 158; Arkan, s. 392; Arslanlı, s. 140; Bozer/Göle, s. 243; Karayalçın, Ticaret, s. 363; Olgaç/Çenberci, s. 107; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 676; Poroy/Yasaman, s. 250; Yücel, s. 5.

⁵²⁵ Arkan, s. 392; Bozkurt, s. 373; Gençtürk, s. 101; Postacıoğlu/Altay, s. 689; Ülgen, s. 89; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 675-676; Yıldırım, s. 974.

⁵²⁶ Aksoy, s. 157; Erdönmez, s. 1827; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 673, s. 675-676; Postacıoğlu/Altay, s. 689.

⁵²⁷ Doğanay, s. 30; Ülgen, s. 89-90; Yarbaş, s. 149.

şart, defter sahibi tacirin uyuşmazlıkta HMK m. 222 anlamında kendi defterine delil olarak dayanabilmesi için aranmalıdır.

Böylece her iki tarafın da defterlerine kaydetmesi gerekmeyen bir işlem mevcutsa ya da defterlere geçirilmesi olağan ya da mümkün olmayan bir husus iddia ediliyorsa veya işlem niteliği bulunmayan fiiller ile haksız fiillere ilişkin bir iddia varsa bu halde tacirin kendi defterlerine HMK m. 222 çerçevesinde delil olarak dayanması mümkün olmayacaktır⁵²⁸. Zira bu ihtimalde defterlerin karşılıklı olarak ibrazı sonucu doğmayacak ve defterine ilgili işlemi kaydetmesi gerekmeyen kişinin bu uyuşmazlık açısından defter tutmakla yükümlü olmayan bir kişiden farkı kalmayacaktır⁵²⁹. Yine de tacirin kendi ticari defterlerine dayanması halinde ise, artık HMK m. 222’de düzenlenen ispat usulü uygulanamayacağı için, ticari defterler sahibi lehine kesin delil teşkil edemeyecektir, ancak takdiri delil olarak kabul edilecektir⁵³⁰.

1.3. HMK m. 222/2 Şartlarını Taşıyan Ticari Defterlerdeki Kayıtların Yarışması

Bir uyuşmazlıkta her iki tarafın da HMK m. 222/2’de belirtilen şartları taşıyan, dolayısıyla, kanuna uygun tutulmuş olan ticari defterleri mevcut olabilir. Ancak bu defterlerin birbiriyle uyuşmamasıyla sıklıkla karşılaşılmaktadır. Bunun dışında, kanuna uygun tutulmuş bir ticari defterde defter sahibinin lehine ve aleyhine kayıtların aynı anda mevcut olması da olasıdır.

1.3.1. Tarafların Ticari Defterlerinin Birbiriyle Uyuşmaması

Uyuşmazlığın her iki tarafının defterleri de HMK m. 222/2 şartlarını sağlaması halinde, başka bir deyişle her iki tarafın genel anlamda kanuna uygun tutulmuş defterleri mevcutsa ancak taraf defterlerindeki kayıtlar karşılıklı olarak birbirlerini doğrulamıyorsa bu halde

⁵²⁸ Arkan, s. 392; Arslanlı, s. 140; Domaniç/Ulusoy, s. 321; Poroy/Yasaman, s. 250; Postacıoğlu/Altay, s. 689; Ülgen, s. 90 Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 676.

⁵²⁹ Aslan, s. 74.

⁵³⁰ Bkz. Üçüncü Bölüm, 4.

ticari defterlere delil olarak dayanan taraf iddiasını ispat edememiş olacak dolayısıyla ispat için başka delillere başvurması gerekecektir⁵³¹. Başka bir deyişle kanuna uygun olarak tutulmuş taraf defterlerinde birbirilerinin aksi yönünde kayıtların bulunması halinde, o uyuşmazlık için ticari defterlerle ispat, her iki taraf için de mümkün olmayacaktır⁵³². Bu halde ticari defterlerin ispat gücü ortadan kalkmaktadır⁵³³.

Önemle belirtmek gerekir ki, burada bahsedilen ihtimal, bir defterde bulunan kayıtların çelişmesi hali ya da bir sonraki alt başlıkta incelenecek olan, aynı defterde lehe ve aleyhe kayıtların aynı anda olması ihtimali değildir. Örnekle açıklamak gerekirse A tarafına ait defterde AA yönünde bir kayıt varken B tarafına ait defterde BB yönünde kayıt varsa, bu halde, her iki taraf defterleri de kanuna uygun ve eksiksiz tutulmuşsa bu defterlerin o uyuşmazlık için her iki taraf açısından da ispat gücü kalmayacaktır.

Ticari defterlerin en ince detayına kadar uyuşup uyuşmadığı ayrıntılı şekilde incelenmelidir. Yargıtay uygulamasına göre, her iki tarafın defterlerinde de aynı tarafın borçlu gözükmesine rağmen borç miktarının farklı olması halinde bu defterler de uyuşmamaktadır ve bu sebeple her iki defter de ispat gücünü yitirmektedir⁵³⁴.

1.3.2. Bir Ticari Defterde Lehe ve Aleyhe Kayıtların Olması

Bu halde ise ilgili defter yine kanuna uygun ve eksiksiz tutulmuştur. Ancak defterde, çelişkili olmamakla birlikte, defter sahibinin hem lehine hem de aleyhine deliller vardır. Bu durumun tipik örneği aynı ticari defterde karşı taraftan borç alındığı ancak bu borcun ödendiğine ilişkin kayıtların olması ihtimalidir⁵³⁵.

Kanuna uygun tutulmuş bir defterde hem karşı tarafın lehine hem de aleyhine kayıtlar bulunursa bu kayıtlar bütün olarak değerlendirilecektir, defterlerde bulunan lehe ve aleyhe olan kayıtlar bütün teşkil etmektedir⁵³⁶. Zira HMK m. 222/3 düzenlemesinin son

⁵³¹ Arkan, s. 394; Arslanlı, s. 144; Aslan, s. 75; Bahtiyar/Biçer, s. 32; Erdönmez, s. 1831.

⁵³² Çeker, s. 176; Doğanay, s. 39; Karahan, s. 316.

⁵³³ Aksoy, s. 161; Arslanlı, s. 144; Bahtiyar/Biçer, s. 32; Bilgişin, s. 302; Kuru, 2001, s. 2475.

⁵³⁴ Y. TD 3.2.1961 3292/2997. Aktaran: Yarbaş, s. 158.

⁵³⁵ Arkan, s. 390; Erdönmez, s. 1833; Kuru, s. 286.

⁵³⁶ Aksoy, s. 159; Arkan, s. 390; Arslanlı, s. 142; Aslan, s. 76; Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 409; Bahtiyar/Biçer, s. 30; Çeker, s. 177; Doğanay, s. 36; Domaniç/Ulusoy, s. 336; Erdönmez, s. 1833; Kuru, 2001, s. 2460; Kuru, s. 286; Poroy/Yasaman, s. 254.

cümlesine göre HMK m. 222/2 şartlarını taşıyan, yani kanuna uygun tutulmuş defterdeki lehe ve aleyhe kayıtlar birbirlerinden ayrılamaz⁵³⁷.

Esasında bir defterin hem sahibi lehine hem de aleyhine kayıt içermesi durumu, bir defterin her iki tarafın da aleyhine kayıt barındırdığını göstermektedir. Bu durumda ise hangi aleyhe kaydın dikkate alınacağı, daha doğrusu, hangi aleyhe kayda yargılamada öncelik verileceği hususu soru işareti yaratabilecek niteliktedir. Ancak Yargıtay uygulaması bu soruyu cevaplamaktadır. Yargıtay uygulamasına istinaden her iki tarafın da aleyhine kayıt ihtiva eden defterler öncelikle ispat yükü üzerinde olan taraf açısından aleyhe delil teşkil etmektedir. Bunun sonucunda ise, ispat yükü hangi taraf üzerindeyse o tarafın iddiasını başka delillerle ispatlamaya çalışması gerekmektedir. Yakın tarihli bir kararda “*Ticari defterler uyumlu değil ise muntazam tutulmuş olsun veya olmasın sahibi aleyhine delil olacaktır. Ancak defterlerden biri muntazam olsa da her iki defter de sahibi aleyhine kayıt içeriyor ise aleyhe delil sayılma yönünden öncelikle iddiasını ispat yükü altında olan taraf defterleri aleyhine delil sayılmalıdır. Yani ispat yükü altında olan taraf kendi defterindeki aleyhe kayıtları bertaraf edecek şekilde karşı tarafın aleyhine olan ticari defterler kayıtlarından yararlanmamalıdır. Bunun sonucu ise aleyhe kayıtların uyumsuz kısmından ispat yükü altında olan tarafın yararlanamayacağı kabul edilmelidir. Çünkü ispat yükü, uyumsuzluk konusu hususlar için olup, karşı tarafın ileri sürmediği bir husus için ispat yükü de söz konusu olamayacağından bu sonuca varılması usul kurallarının da temel bir sonucudur*” yönünde hüküm kurulmuştur⁵³⁸.

2. HMK m. 222 Çerçevesinde Ticari Defterlerin Lehe Delil Teşkil Etmesi

Tacirin, HMK m. 222 çerçevesinde kendi ticari defterlerine delil olarak dayanabilmesi için gerekli ön koşullar incelendi. Buna göre genel kural olarak uyumsuzluğun her iki taraftaki tacirin ticari defterlerine işlenmesi gereken bir işlemde kaynaklanması

⁵³⁷ Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 409 Erdönmez, s. 1833; Karayalçın, Ticaret, s. 362; Kuru, s. 286; Yılmaz, s. 32; Yılmaz, Şerh, s. 2577.

⁵³⁸ Y. 15. HD E. 2019/791 K. 2019/3589 T. 23.9.2019, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, E.T: 09.01.2020.

gerekmektedir⁵³⁹. Bu bakımdan bu bölümde incelenecek olan ticari defterle lehe ispat usulünün işleyebilmesi için öncelikle bu ön şartların sağlanması zorunludur.

Böyle bir uyumsuzluğun mevcut olması halinde, tacirin kendi ticari defterlerine dayanarak iddiasını ispatlayabilmesi için, delil olarak dayanılan ticari defterlere ilişkin ek şartlar aranmaktadır. İspat külfeti kendisinde olan tarafın iddiası yönünde kayıt ihtiva eden ticari defterleri, HMK m. 222/2 şartlarını haizse, kural olarak o defterler hakkında aranan şartlar sağlanmış olacaktır. İspatın iddia sahibi lehine gerçekleşebilmesi ise, karşı tarafın ticari defterlerini ibraz edip etmemesine ve ibraz ederse, mübrez karşı taraf defterlerinin kanuna uygun olup olmadığına ve içeriğine bağlı olacaktır. İspat usulünün tamamlanabilmesi içinse ispat edilecek hususun aksinin hasım tarafından kesin delille kanıtlanamaması gerekecektir.

Önemle belirtmek gerekir ki, HMK m. 222/5 hükmünün uygulandığı ve bu bakımdan uyumsuzluğun tarafları ve konusuna ilişkin ön şartların aranmadığı bazı hallerde, ticari defterlerin, aşağıda 2.1. ve 2.2. numaralı alt başlıklarda incelenecek olan şartları sağlayarak, kanuna uygun tutulmuş olmaları halinde, yine sahibi lehine kesin delil olabilmesi mümkündür. HMK m. 222/5'in uygulandığı hallerde, uyumsuzluğun konusu ve taraflarına ilişkin ön koşullar sağlanmadığı için tacir, kendi ticari defterlerine dayanamayacaktır. Ancak karşı taraf, bu tacirin defterlerine özel hüküm çerçevesinde delil olarak dayanırsa defterler üzerinde yapılacak inceleme sonucunda defterler sahibi lehine yine kesin delil olabilecektir. Bu bakımdan, bu istisnai düzenleme çerçevesinde tacirin iradesi yoktur, defterlerinin kendi lehine kesin delil teşkil edebilmesi, karşı tarafın bu defterlere HMK m. 222/5 koşullarına göre dayanması halinde mümkündür.

Bunun dışında, tacirin kanuna uygun olan kendi ticari defterlerine, uyumsuzluğun tarafları ve konusuna ilişkin ön koşullar sağlanmaksızın dayanması halinde bu bölümde incelenecek olan ispat usulü yine işlemeyecektir. Zira bu ihtimalde karşı taraf tacir olmadığı için taraf defterleri karşılaştırılmayacaktır. Bu hallerde ticari defterler sahibi lehine yine delil teşkil edebilecektir, ancak bu delilin niteliği kesin değil takdiri delil olacaktır ve ticari defterlerin takdiri delil olması çalışmamızda ayrı bölümde incelenecektir⁵⁴⁰.

⁵³⁹ Bkz. Üçüncü Bölüm, 1.2.

⁵⁴⁰ Erdönmez, s. 1827. Bkz. Üçüncü Bölüm, 4.

2.1 Ticari Defterlerin Sahibi Lehine Delil Olması İçin Aranılan Şartlar

HMK m. 222/2 düzenlemesi ticari defterlerin lehe delil olarak kabul edilebilmesi için delil olacak defterlere ilişkin gerekli şartları göstermektedir⁵⁴¹. Buna göre, ticari defterlerin kanuna göre eksiksiz ve usulüne uygun olarak tutulmuş olması, açılış ve kapanış onaylarının yapılmış olması gerekmektedir. Bu şartları sağlayan defterlerdeki kayıtların ise birbirlerini doğrulaması şarttır.

Belirtmek gerekir, HMK m. 222/2 lafzından bu şartların sağlanması halinde ticari defterlerin delil olabileceği sonucu çıkmakla birlikte burada esasen ticari defterlerin lehe delil olabilmesi için gerekli şartlar düzenlenmiştir⁵⁴². Zira ticari defterlerin genel kural olarak kanuna aykırı da tutulsa her zaman sahibi aleyhine delil olması mümkündür. Bu bakımdan, HMK m. 222/2 şartları, ticari defterlerin sahibi lehine delil olabilmesi için delil olacak defterler özelinde aranılan şartlardır.

Ticari defterlerin kanuna göre eksiksiz ve usulüne uygun tutulmuş olması şartı, fiziki ve elektronik ortamda tutulan tüm defterleri kapsamaktadır⁵⁴³. Bu sebeple konuya ilişkin olarak Elektronik Defter Genel Tebliği⁵⁴⁴ de önem arz etmektedir. Zira TTK'de fiziki defterler temel alınarak düzenlenen kurallar, niteliği uygun düşükçe elektronik defterlere de uygulanacaktır⁵⁴⁵. Ancak elektronik defterlere özgü kurallar ilgili tebliğ ile düzenlenmektedir⁵⁴⁶.

2.1.1. Ticari Defterlerin Eksiksiz Tutulması

Kanunda ticari defterlerinin tümünün tutulmuş olması aranmakla birlikte doktrinde yalnızca uyumsuzlukla ilgili olan kayıtların yer alabileceği defterlerin tutulması gerektiği aksi takdirde uyumsuzluk konusuyla ilgili olmayan bir defterin, söz gelimi, pay defterinin

⁵⁴¹ HMK m. 222/2: “Ticari defterlerin, ticari davalarda delil olarak kabul edilebilmesi için, kanuna göre eksiksiz ve usulüne uygun olarak tutulmuş, açılış ve kapanış onayları yaptırılmış ve defter kayıtlarının birbirini doğrulamış olması şarttır”.

⁵⁴² Arkan, s. 392; Karlı, s. 548; Yılmaz, s. 31; Yılmaz, Şerh, s. 2576; Yücel, s. 6.

⁵⁴³ Poroy/Yasaman, s. 251.

⁵⁴⁴ R.G Tarihi: 13.12.2011, Sayısı: 28141.

⁵⁴⁵ Bozer/Göle, s. 235.

⁵⁴⁶ Bkz. Üçüncü Bölüm, 2.2.

tutulmamış olmasının tacirin kendi ticari defterine dayanmasını engelleyeceği belirtilmektedir⁵⁴⁷. Bu görüşe göre yalnızca uyuşmazlığa konu olan defterlerin ibrazına karar verileceği için bu defterlerin eksiksiz tutulmuş olması yeterlidir. İbrazına karar verilmemiş defterlerin eksik tutulmasının ibrazına karar verilen defterlerin ispat gücünü etkilemeyeceği öne sürülmüştür⁵⁴⁸.

Ancak bu hususta aksi görüşte olup tutulması zorunlu olan tüm defterlerin tacirler tarafından eksiksiz tutulması gerektiğini belirten yazarlar da mevcuttur⁵⁴⁹. Buna göre TTK'de vergi mevzuatına yapılan atıf sebebiyle yalnızca TTK'de düzenlenen defterlerin değil, VUK'de öngörülen defterler de dahil olmak üzere yasal düzenlemelerde öngörülen tüm defterlerin tutulması gerektiği ifade edilmektedir⁵⁵⁰.

Bu doğrultuda, tüm zorunlu defterlerin tutulması şartının defter kayıtlarının sıhhati bakımından ispat hukuku alanında barındırdıkları tehlike ve sakıncaların önlenmesi için gerekli bir şart olduğu öne sürülmüştür⁵⁵¹. Bu görüşün kabulüyle uyuşmazlığın konusuna ilişkin olmayan defterlerin de eksiksiz olarak tutulması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Böylelikle ticari defterlerin eksik tutulması halinde aynı tarafın kanuna uygun tutulmuş diğer defterleri de lehe delil olma gücünü yitirmekte ve yalnızca aleyhe delil olma gücüne sahip olmaktadır⁵⁵².

Belirsiz zorunlu defterleri de öngören eTTK döneminde, ilke olarak tüm ticari defterlerin eksiksiz tutulması kabul edilmekle birlikte, bu şartın yalnızca çok önemli ve bariz hallerde istisnai olarak uygulanması gerektiği zira uyuşmazlıkta taraflardan birinin bu şartın sağlanmamasından bahisle sıklıkla karşı taraf defterlerinin delil gücünü ortadan kaldırmaya çalışacağı da ifade edilmiştir⁵⁵³. Nitekim tacirin ve hatta uzmanın belirsiz zorunlu defterleri tespit ederken yanılma ihtimalinin olduğu ve uyuşmazlıkta bilirkişinin

⁵⁴⁷ Aksoy, s. 147, 159; Bahtiyar/Biçer, s. 31; Erdönmez, s. 1829. Arslanlı da aynı yönde görüş bildirmiştir. Aktaran: Olgaç/Çenberci, s. 109.

⁵⁴⁸ Aksoy, s. 159.

⁵⁴⁹ Arkan, s. 392; Arslanlı, s. 140-141; Aslan, s. 75; Bahtiyar/Biçer, s. 31; Bilgili/Demirkapı, Ticaret, s. 150; Çeker, s. 175-176; Doğanay, s. 2-4; Gençtürk, s. 108-109; İmregün, s. 103; Karahan, s. 315; Karayalçın, Ticaret, s. 364; Kuru, 2001, s. 2462, 2472; Olgaç/Çenberci, s. 109; Poroy/Yasaman, s. 251; Taşdelen, s. 287; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 656; Yarpaş, s. 151; Yıldırım, s. 974; Yılmaz, s. 31; Yılmaz, Şerh, s. 2576.

⁵⁵⁰ Doğanay, s. 3; Görgün/Börü/Toraman/Kodakoğlu, s. 525; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 656.

⁵⁵¹ Olgaç/Çenberci, s. 109.

⁵⁵² İmregün, s. 103.

⁵⁵³ Karayalçın, Ticaret, s. 342-343.

tacirin tuttuğu ticari defterleri yeterli görmemesi sebebiyle bütün defterlerin ispat gücünü kaybetmesinin adil sayılamayacağı belirtilmiştir⁵⁵⁴. Bu sebeple bu şartın aranması sebebiyle ticari defterlerin sahibi lehine delil olabilmesinin oldukça güçleştiği söylenmiştir⁵⁵⁵.

Kanımızca, HMK gerekçesinde bu fıkraya ilişkin açıklık olmamakla birlikte, kanun koyucunun amacı ticari defterle ispat usulünü yaygınlaştırmak değildir, aksine defterlerle ispat usulünün uygulama alanını daraltmak pahasına ticari defterlerin ve bunlardaki kayıtların sıhhatli olması amaçlanmıştır. Zira ticari defterlerin kişinin kendi düzenlediği bir belge olması sebebiyle bunların düzenleyen kişi lehine kabulü için sıkı şartlar aranmalıdır. Bu anlayış doğrultusunda, hangi mevzuatta düzenlenirse düzenlensin, tutulması tacir için zorunlu kılınan tüm defterlerin tutulmasıyla defterler eksiksiz tutulmuş olacaktır.

Belirtmek gerekir ki uygulamada mahkemeler, yalnızca uyuşmazlığa ilişkin olan defterlerin ibrazına karar verme eğilimindedir. Söz gelimi ticari bir alacak davasında yalnızca yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defterinin ibrazına ya da anonim şirket genel kurulunun iptali davasında yalnızca pay defterinin ibrazına karar verilmesiyle sıkça karşılaşılmaktadır. Bu bakımdan pratikte, yalnızca uyuşmazlığa ilişkin olan defterlerin ibrazının istenmesinden ötürü sıklıkla yalnızca mübrez defterlerin birbiriyle uyumlu olması şartı dikkate alınmaktadır. Zira uyuşmazlığa ilişkin olmayan defterlerin ibrazı baştan istenmemekte ve böylece bu defterlerin mübrez defterlerle uyumu bir kenara, bunların tutulup tutulmadığı, tutulduysa usulüne uygun olup olmadığı dahi incelenememektedir. Ancak bu durum bozma sebebidir. Nitekim Yargıtay yalnızca işletme defterine ilişkin kayıtların incelenmesiyle hüküm kurulmasını isabetsiz bularak bu defterdeki kayıtların aynı tarafa ait diğer defterlerle uyuşup uyuşmadığının tespitinin gerekeceğini belirtmiştir⁵⁵⁶. Defterlerin birbirleriyle uyuşmasının incelenebilmesi içinse öncelikle tüm ticari defterlerin eksiksiz tutulmasının teyit edilmesi gerekmektedir.

Son olarak eklemek gerekir ki doktrinde “*eksiksiz*” sıfatının tutulması gereken tüm defterlerin yalnızca nicelik anlamında değil nitelik yani içerik anlamında da eksiksiz

⁵⁵⁴ Arslanlı, s. 126.

⁵⁵⁵ Kuru, 2001, s. 2462.

⁵⁵⁶ Y. 15. HD E. 2015/3631 K. 2015/5522 T. 4.11.2015. Aktaran: Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 411.

olmasını ifade ettiği belirtilmiştir⁵⁵⁷. Bir sonraki alt başlıkta inceleneceği üzere, ticari defterlerin kanuna ve usulüne uygun olması, ticari defterlerin nitelik anlamında eksiksizliğini de ifade edecektir.

2.1.2. Ticari Defterlerin Kanuna ve Usulüne Uygun Tutulması

Kanuna uygun tutulma, defterlerin onaylanmasına ilişkin hem şekli işlemleri hem de içeriğine yönelik esasa ilişkin hükümleri kapsamaktadır⁵⁵⁸. Bunun yanında ticari defterlerde bulunan kayıtların da kanuna uygun olması gerekmektedir⁵⁵⁹. Bu doğrultuda, ticari defterlerin kanuna uygun tutulabilmesi için TTK m. 64 ve m. 65 düzenlemelerine uyum gereklidir⁵⁶⁰. Ayrıca TTK m. 88'e istinaden Türkiye Muhasebe Standartları'nda öngörülen ilkeler de belirleyicidir⁵⁶¹.

Bu şartlara ilaveten, envanter ve bilançonun da sırasıyla TTK m. 66 ve m. 69'a istinaden usulüne uygun çıkarılmış olması gerekmektedir⁵⁶². Başka bir deyişle defterlerin standartlara uygun olarak, düzenleme, değerlendirme ve envanter yöntemlerine bağlı kalarak tutulması halinde lehe ispat gücü olacaktır⁵⁶³.

Son olarak, ticari defterlerin saklanması yükümlülüğü kapsamına yalnızca defterler değil defterlere dayanak teşkil eden belgeler de girmektedir. Bu bakımdan ticari defterlerin usulüne uygun tutulabilmesi için dayanak belgelerin de saklanması gerekmektedir⁵⁶⁴. Yargıtay uygulaması da bu yöndedir⁵⁶⁵. Nitekim yevmiye defteri özelindeki kurallar gereği yevmiye defterinin usulüne uygun tutulabilmesi için zaten dayanak belgelerin de saklanması gerekmektedir⁵⁶⁶. Belirtilen bu son şart açısından önemli olan defterlere dayanak belgelerin saklanmasıdır. Yoksa ticari defterlere dayanak niteliği bulunmayan belgelerin saklanmaması kural olarak ticari defterlerin ispat gücünü etkilemeyecektir. Bu

⁵⁵⁷ Yılmaz, s. 31; Yılmaz, Şerh, s. 2576.

⁵⁵⁸ Karahan, s. 294.

⁵⁵⁹ Karayalçın, Ticaret, s. 364.

⁵⁶⁰ Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 410; Arkan, s. 392.

⁵⁶¹ Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 410; Arkan, s. 392; Taşdelen, s. 271.

⁵⁶² Arkan, s. 392.

⁵⁶³ Poroy/Yasaman, s. 252

⁵⁶⁴ Aksoy, s. 147.

⁵⁶⁵ Y. 19. HD E. 1994/905 K. 1995/5694 T. 21.06.1995. Aktaran: Yarbaş, s. 243-244.

⁵⁶⁶ Domaniç/Ulusoy, s. 332.

bakımdan, yalnızca dayanak belgelerin saklanması ya da saklanmaması defterlerin HMK m. 222 anlamında lehe delil olmasını etkileyecektir⁵⁶⁷.

Ticari defterlerin kanuna uygun tutulabilmesi için, ticari mevzuatın yanında gerek eTTK'de gerekse TTK'de bulunan VUK hükümlerine atıf sebebiyle ayrıca VUK hükümlerine riayet etmek gerekmektedir⁵⁶⁸.

Görüldüğü üzere, çeşitli görüşlere istinaden ticari defterlerin kanuna uygun olabilmesi için TTK'nin farklı hükümlerine yollama yapılmış ve görüşlere bütün olarak bakıldığında ticari defterlere ilişkin ilkeleri ve kuralları düzenleyen hemen hemen tüm kurallar zikredilmiştir. Bu doğrultuda, ticari defterlerin usulüne uygun tutulması için TTK'nin ticari defterlere ilişkin getirdiği tüm ilke ve kuralların sağlanması gerektiği belirtilmektedir⁵⁶⁹. Bunun bir sonucu ise çeşitli ticari defterlerin içerikleri ve şekline ilişkin özel kurallara da uyulması gerekliliğidir⁵⁷⁰.

Önemle belirtmek gerekir ki, ticari defterlerin eksiksiz tutulması şartında olduğu gibi, yalnızca uyuşmazlık konusuna ilişkin ticari defterlerin değil, tüm ticari defterlerin kanuna ve usulüne uygun olarak tutulması gerekmektedir⁵⁷¹. Nitekim Yargıtay'ın da bu yönde kararları mevcuttur⁵⁷². Aksi görüşe göre ise bu şart, uyuşmazlığa ilişkin kayıtların yer alabileceği defterlerle⁵⁷³ ya da delil olarak dayanılan defterlerle⁵⁷⁴ sınırlandırılmalıdır ancak açıklandığı üzere bu görüş uygulamada karşılık bulmamaktadır.

2.1.2.1. TTK'de Düzenlenen İlkeler

TTK m. 64/1'de genel olarak ticari defterlerde uyulması gereken temel prensibi belirtmekte ve bunun yanında defterlerin tutulma amacı hakkında fikir vermektedir⁵⁷⁵. Bu

⁵⁶⁷ Aksoy, s. 160.

⁵⁶⁸ Ayhan/Çağlar/Özdamar, s.410; Domaniç/Ulusoy, s. 332; Olgaç/Çenberci, s. 112.

⁵⁶⁹ Arslanlı, s. 140; Bozkurt, s. 373; Gençtürk, s. 105; Karayalçın, Ticaret Hukuku, s. 364; Ülgen, s. 92; Yarbaş, s. 153.

⁵⁷⁰ Olgaç/Çenberci, s. 112; Ülgen/Teoman/Helvacı/Kendigelen/Kaya/Nomer Ertan, s. 500.

⁵⁷¹ Arkan, s. 392; Aslan, s. 75; Çeker, s. 175; Domaniç/Ulusoy, s. 327; Kuru, 2001, s. 2472; Poroy/Yasaman, s. 251.

⁵⁷² Y. HD E.1994/963 K.1994/1786 T. 24.3.1994. Aktaran: Yarbaş, s. 212.

⁵⁷³ Erdönmez, s. 1829.

⁵⁷⁴ Doğanay, s. 31.

⁵⁷⁵ Taşdelen, s. 269.

fikraya istinaden tacir, 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. Maddenin devamında ise bu ilkenin ölçütü belirtilmektedir⁵⁷⁶. Buna göre, “*defterlerin, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde*” tutulacağı ve “*işletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesinin defterlerden izlenebilmesi*” gerektiği düzenlenmiştir.

TTK m. 65/2 ise defterlerin nasıl tutulması gerektiğine ilişkin ilkeyi belirtmektedir. Bu madde ticari defterlerin TMS’ye uyum zorunluluğunun kalkması karşısında şekle ilişkin temel ilkeyi göstermektedir⁵⁷⁷. Buna göre, “*Defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılır*”⁵⁷⁸. Maddede eksiksiz olma, başka deyişle tamlık, doğruluk, zamanında kayıt ve düzen ilkeleri tanımlanmamış olmakla birlikte bu ilkelere ilişkin açıklamalara maddenin gerekçesinde yer verilmiştir⁵⁷⁹.

Buna göre “*Tamlık, kısaca işletme iş ve işlemlerin eksiksiz olarak, yani herhangi bir boşluk yaratmadan muhasebeleştirilmesi, kaydı gereken bir iş ve işlemin kayıt dışı bırakılmaması demektir. Muhasebedeki tamlık ilkesi bilançodaki tamlık ilkesinden farklıdır. İkincisi aktif ve pasiflerin tamlığını, aktif ve pasif listesinin ne eksik ne de fazla olmasını ifade eder. Doğruluk, kaydın gerçeğe uygun ve sadık bir biçimde iş ve işlemi yansıtmasıdır. İşlemin gerçeğe sadık bir şekilde muhasebe kaydı haline gelmesi, inceleyenin yanlış yorumlara yöneltilmeden aktarılmasıdır. Burada gerçeğe bağlılık İngilizce’deki “fair” sözcüğünün karşılığıdır. “Fair” Anglo-Sakson çevreleri dışında yabancı öğretilerde de kullanılmakta ve Kara Avrupası dillerinde tam karşılığı bulunmamaktadır. Bu güçlük Türkçe’de de vardır. Zamanında kayıt, muhasebe kaydının zamanında yapılması, sonraya bırakılmaması gereğini ifade eder. İlke muhasebe kaydının 5-10 gün gibi belirli süre içinde yapılmasını öngörmemekte, genel kabul gören muhasebe kurallarına uygun olarak “zamanında” ölçüsünü kullanmaktadır. “Zamanında”, hemen veya derhal anlamına gelmediği gibi, haftalara da izin*

⁵⁷⁶ ibid, s. 269.

⁵⁷⁷ Poroy/Yasaman, s. 244.

⁵⁷⁸ Aynı hüküm TDİT m. 21/1’de de bulunmaktadır.

⁵⁷⁹ Aslan, s. 68; Bozer/Göle, s. 237; Taşdelen, s. 269.

vermemekte, gerçekçi ancak kısa bir süreye yani, muhasebeleştirilmenin olağan süresine işaret etmektedir. Düzen ilkesi ile, yapılan iş ve işlemlerin kaydının zaman akışına göre, yani kronolojik sırada tarih ve belge numarası dikkate alınarak yapılması kastedilmektedir⁵⁸⁰.

TTK m. 88/1'e istinaden "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".

Hemen belirtmek gerekir ki 6335 Sayılı Kanun ile TTK m. 64'te Türkiye Muhasebe Standartlarına yapılan atıf ilga edilmiştir. Bu bakımdan artık ticari defterler tutulurken TMS'ye uyum zorunluluğu, genel kural olmaktan çıkmıştır⁵⁸¹. Nitekim TTK m. 88/1'de böyle bir zorunluluk öngörülmemiştir. Ancak aynı fıkraya istinaden, bugün için halen, tüm gerçek ve tüzel kişi tacirlerin münferit ve konsolide finansal tablolarını hazırlarken TMS'ye uyum zorunluluğu bulunmaktadır. Ayrıca, halen belli tacirler için yalnızca finansal tablolar için değil, genel olarak ticari defterlerin tutulması hususunda TMS'ye uyum zorunluluğu da devam etmektedir⁵⁸².

TTK m. 88/3'e göre, ticari defterlerin kanuna uygun tutulabilmesi için Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun ileriki tarihlerde belirleyebileceği esaslara da uyulması gerekecektir⁵⁸³.

Ayrıca TTK m. 88/5'e istinaden, "Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hâllerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, dördüncü fıkra belirtilen ayrıntıya

⁵⁸⁰ TTK Gereke m. 65/2.

⁵⁸¹ Bozer/Göle, s. 224; Poroy/Yasaman, s. 244.

⁵⁸² TTK Geçici m. 1'den çıkan sonuca göre, i) Sermaye Piyasası Kanunu'na göre ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler, ii) Bankacılık Kanunu kapsamındaki bankalar, iii) Sigortacılık Kanunu kapsamındaki sigorta ve reasürans şirketleri, iv) Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamındaki emeklilik şirketleri, v) TMS/TFRS ve yorumlarını uygulamayı tercih eden şirketlerin TMS'ye uyum zorunluluğu bulunmaktadır.

⁵⁸³ Arkan, s. 392; Ayhan/Çağlar/Özdamar, s.410; Bozkurt, s. 373.

ilişkin düzenleme, ilgili düzenlemede de hüküm bulunmadığı takdirde milletlerarası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanır”.

2.1.2.2. Defterlerin Şekil Şartları

Ticari defterlerin şekil şartları, başka bir deyişle, ticari defterlerin fiziki ortamda tutulması halinde bu defterlerin fiziki niteliğine ilişkin şartlar, TTK’de düzenlenmemiştir. TTK’de bu yönde bir düzenleme bulunmamakla birlikte, TDİT kapsamında işlenen tüm ticari defterler için bu defterlerin düzenlendiği ilgili maddelerde, defterlerin ciltli, sayfalarının ise müteselsil sıra numaralı olması gerektiği düzenlenmiştir. Bu şartlar ise genel olarak ticari defterlerin şekil şartlarını belirtmektedir.

Bazı defterler ciltli olmasa bile, vergi kanunlarına uygun olmak şartıyla bu defterlerin müteharrik yapraklı kullanılması da mümkündür. Müteharrik, kelime anlamıyla hareket edebilen demek olup müteharrik yapraklı defter, esasen defter formunda olmayan, başka bir deyişle, ciltli olmayan bağımsız sayfaların elle numaralandırılarak gruplandırılmasıyla oluşturulan defterdir. 1926 tarihli TTK döneminde, müteharrik yapraklı defterlere izin verilmemesi, özellikle yüksek hacimde iş yapan tacirler için zorluk teşkil etmekteydi. Zira ciltli defterler zorunluluğu, o dönem için, bunların el ile doldurulması zorunluluğunu da beraberinde getirmekteydi⁵⁸⁴. Çeşitli özelgelerde belirtildiği üzere, müteharrik yapraklı defterlerin tasdiki için her bir sayfanın sıra numarası ile teselsül ettiği tespit edilip her sayfa noterlik mührü ile mühürlenerek bu defterlerin tasdiki tamamlanmaktadır⁵⁸⁵.

Yevmiye defteri için defterin müteharrik yapraklı tutulması imkânı TDİT m. 6/3’te düzenlenmiştir. Defter-i kebir için bahsi geçen fıkrağa yollamaya yapan TDİT m. 7/3’e, envanter defteri için ise aynı fıkrağa yollama yapan TDİT m. 8/3’e istinaden bu imkân mevcuttur. Ancak pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri özelinde bu fıkrağa yollama yapılmadığı için bu defterlerin, başka bir

⁵⁸⁴ Bilgişin, s. 280-281.

⁵⁸⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 01/06/2011 tarihli B.07.1.GİB.4.06.18.02-32225-8373-338 sayılı Özelgesi ile Ankara Defterdarlığı’nın 16/12/2014 tarih B.07.4.DEF.0.06.14/32220 sayılı Özelgesi örnek teşkil eder.

deyişle, işletmenin muhasebesine ilişkin olmayan defterlerin ciltli tutulması gerekmektedir.

2.1.2.3. Defterlerin Türkçe ve Türk Lirası ile Tutulması

TTK m. 65/1'e istinaden, "*Defterler ve gerekli diğer kayıtlar Türkçe tutulur*"⁵⁸⁶. "*Kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde bunların anlamları açıkça belirtilmelidir*"⁵⁸⁷. Madde, ticari defterler ile kayıtların Türkçe tutulması gerektiğini belirtmiş olup resmi olmayan defterlerin veya ticari defter nüshalarının yabancı dillerde düzenlenmesini engellemektedir. Dil konusunda bir başka düzenleme ise TTK m. 70'te bulunmaktadır. İlgili maddeye göre yıl sonu finansal tablolarının Türkçe tutulması ve Türk lirası ile düzenlenmesi zorunludur⁵⁸⁸.

Konuya ilişkin TDİT m. 19'da bulunan düzenleme TTK m. 65/1'in tekrarı niteliğindedir ancak, buna ek olarak VUK düzenlemesinin saklı olduğunu belirtmektedir. VUK m. 215/1'e göre ise defterlerde Türkçe kayıtların bulunması şartıyla yabancı kayıtların da bulunması mümkündür⁵⁸⁹.

Defterlerin Türk lirası ile tutulacağı ise belirtildiği üzere yıl sonu finansal tabloları açısından TTK m. 70'e istinaden zorunluluktur. VUK m. 215/2'ye göre ise kayıt ve belgelerin Türk lirası karşılığı gösterilmek şartıyla yabancı para birimine göre düzenlenmesi de mümkündür. Buna ilaveten yine aynı fıkraya göre, ülke dışında bulunan müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartı aranmamaktadır.

Ayrıca ticari defterlerin Türkçe ve Türk lirası ile tutulması zorunluluğu ve bunlara ilişkin istisnalar başlı başına ayrı bir kanuna konu olmuştur. 805 Sayılı İktisadî Müesseselerde Mecburî Türkçe Kullanılması Hakkındaki Kanun'un⁵⁹⁰ ilk maddesi, Türk tabiiyetindeki şirket ve müesseselerin, Türkiye dahilindeki her türlü işlem, sözleşme, haberleşme, hesap

⁵⁸⁶ Karş. TDİT m. 19.

⁵⁸⁷ Karş. TDİT m. 20.

⁵⁸⁸ TDİT m. 19 ise esasen tüm defterlerin Türkçe ve Türk lirası ile tutulacağını belirtmiştir.

⁵⁸⁹ Arkan, s. 378.

⁵⁹⁰ R.G Tarihi: 22.04.1926, Sayısı: 353.

ve defterlerini Türkçe tutmakla yükümlü olduğunu düzenlemiştir. Aynı kanunun ikinci maddesi ise Türkiye’de faaliyet gösteren yabancı şirketlere kullanılacak dil konusunda düzenleme getirmiş olup ilgili maddeye göre Türk gerçek ve tüzel kişilerle yapılan ve Türk resmî makamlarına ibraz edilecek defter ve belgelerin Türkçe olması zorunluluğu belirtilmiştir. Bu kurallara aykırı olarak tutulan defter ve belgeler ise, aynı kanunun 4. Maddesine istinaden sahibi lehine delil olarak dikkate alınmamaktadır⁵⁹¹.

Doktrinde de ticari defterlerin Türkçe ve Türk parası ile tutulmaması halinde kanuna uygun tutulmuş sayılamayacakları belirtilmiştir⁵⁹².

2.1.2.4. Defterlere Kayıt Zamanı

1926 tarihli TTK’de kayıtların günü gününe geçirilmesi zorunlu tutulmuştu⁵⁹³. Buna karşın, günü gününe kayıt zamanı kuralının pratikte uygulanmasının hemen hemen olanaksız olduğu düşüncesiyle 1956 tarihli TTK’de VUK hükümlerine de uyum amacıyla 10 günlük süre öngörülmüştü⁵⁹⁴. Yürürlükte bulunan 2011 tarihli TTK m. 65/2’de ise kayıtların ticari defterlere zamanında işlenmesinin gerektiği belirtilmekle birlikte bu konuda zaman bakımından somut bir düzenleme bulunmamaktadır. Görüldüğü üzere, ticaret mevzuatımızda kayıt zamanı ile ilgili hükümler, en azından temel kanun olan TTK’de, geçmişten bugüne geldikçe daha hafif ve soyut şekilde işlenmiştir. Doktrinde bu durumun isabetli olmadığı ifade edilmektedir⁵⁹⁵. Bununla birlikte bu eksiklik VUK ve TDİT ile kapatılmaktadır. Belirtmek gerekir ki, TTK’de bulunmayan somut zaman dilimine ilişkin hükmün TDİT’de yer alması normlar hiyerarşisi bakımından ayrıca eleştirilmektedir⁵⁹⁶.

TDİT m. 21/3’e göre, “*Kayıt edilecek işlemlerin, işin hacmine ve gereğine uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Kayıtlar on günden fazla geciktirilemez*”. TDİT m. 21/4’e göre ise “*Kayıtlarını devamlı*

⁵⁹¹ Arkan, s. 378; Bozer/Göle, s. 236-237; Karayalçın, Ticaret, s. 344.

⁵⁹² Doğanay, s. 6; Olgaç/Çenberci, s. 111

⁵⁹³ Bilgişin, s. 302; İmregün, s. 98; Karayalçın, Ticaret, s. 331.

⁵⁹⁴ Arslanlı, s. 127; İmregün, s. 98; Karayalçın, Ticaret, s. 331.

⁵⁹⁵ Eriş, s. 1221; Taşdelen, s. 270.

⁵⁹⁶ Taşdelen, s. 270.

olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten işletmelerde, işlemlerin bunlara kaydedilmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar dahi defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilemez”.

Görüldüğü üzere, TTK’de düzenlenen zamanında kayıt ilkesinin somut karşılığı TDİT’de düzenlenmiştir. Buna göre kayıtların kural olarak 10 gün içinde ancak en geç 45 gün içinde ticari defterlere işlenmesi gerekmektedir. Bu sürelerin dayanağı ise VUK m. 219’un a ve b fıkralarıdır.

Genel kuralın yanında bu kuralın bazı ticari defterlere yansımaları üzerinde de durmak gerekmektedir.

Yevmiye defterine işlenmesi gereken kayıtların ne kadar zaman içinde işlenmesi gerektiğine ilişkin eTTK’nin aksine TTK’de açıklık bulunmamakla birlikte belirtildiği üzere genel kural olarak 10 gün içinde ve en geç 45 gün içinde kayıtların yevmiye defterine geçirilmesi zorunludur. Bu kurala uyulmaması halinde yevmiye defteri usulüne uygun tutulmuş sayılmayacak ve ticari defter olarak tacirin lehine ispat kuvveti doğmayacaktır⁵⁹⁷. 1926 tarihli TTK döneminde Yargıtay, kayıtların yevmiye defterine geçirilmemesi sebebiyle ilgili ticari defterin ispat gücünü kaybettiğine hükmetmiştir⁵⁹⁸. Bu doğrultudaki bir görüşe göre, eTTK döneminde yevmiye defterine kayıt zamanı olarak belirlenen 10 günlük süreye aykırılık, defterin usulüne uygun tutulmaması sonucunu doğurmaktaydı⁵⁹⁹. Esasında, ticari defterlerin eksiksiz olarak kanuna uygun tutulması şartı arandığı için yalnızca yevmiye defterinde kayıt zamanına aykırılık dahi tüm ticari defterlerin ispat gücünü kaybetmesi sonucunu oluşturabilecektir.

Defter-i kebirin esasen yevmiye defterine işlenmiş olan kayıtların düzenli şekilde gruplandırılarak toplandığı defter olduğu belirtilmişti⁶⁰⁰. Defter-i kebirde kayıtlar açısından 10 ve 45 günlük sürelerin uygulanmaması gerektiği yönünde görüşler

⁵⁹⁷ Arslanlı, s. 127; Doğanay, s. 6, 12; Olgaç/Çenberci, s. 112.

⁵⁹⁸ Y. TD 25.01.1943, K. 165. Aktaran: Bilgişin, s. 302.

⁵⁹⁹ Arslanlı, s. 127, 141.

⁶⁰⁰ Bkz. 1. Bölüm, 4.2.1.2.

mevcuttur⁶⁰¹. Ancak, Yargıtay uygulamasına göre bu defterlere de 10 ve 45 günlük süreler içinde kayıt öngörülmektedir⁶⁰².

2.1.2.5. Defterlere Kayıt Düzeni ve Kayıtlar Üzerinde Değişiklik Yapma Usulü

TTK m. 65/2’de ticari defterlerin düzenli olması ilkesine yer verilmekle birlikte bu ilkenin somut olarak nasıl gerçekleştirileceği belirtilmemiştir. Ayrıca TTK m. 64/1’de de tacirin iktisadi durumunu açıkça görülebilir şekilde deftere işleyebilmesi zorunluluğu, düzen ilkesinin yerine getirilmesiyle mümkün olacaktır.

Defterlerin kayıt düzenine ilişkin en açık düzenleme ise TDİT’de yer almaktadır. TDİT m. 21/2’ye göre, “*Defterlerde kayıtlar arasında boşluk bırakılamaz ve satır atlanamaz. Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz*”.

TTK m. 65/3 ticari defterler üzerinde yapılacak fiziki düzeltmeler ve değiştirmelerde uygulanacak prensibi belirtmektedir. Buna göre “*Bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaktır*”. Prensibi belirten TTK m. 65/3’e ilave olarak konuya ilişkin yevmiye defteri özelinde kural getiren TDİT m. 21 ve genel olarak düzeltmelerin nasıl yapılacağını işleyen TDİT m. 22 düzenlemeleri de bulunmaktadır.

TDİT m. 22/1’ye göre “*yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kaidelerine göre düzeltilebilir*”. TDİT m. 22/2 ise TTK m. 65/3’ün tekrarı niteliğindedir: “*Bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaktır*”.

Burada görüldüğü üzere, kanun koyucu, düzeltmelerin hangi deftere yapılacağına göre bir ayrıma gitmiştir⁶⁰³. TDİT m. 22/1’e istinaden yevmiye defterindeki değişikliklerin yalnızca muhasebe kaidelerine göre yapılabileceği öngörülmüştür. TDİT m. 22/3

⁶⁰¹ Arslanlı, s. 129; Yarbaş, s. 94-95.

⁶⁰² Yargıtay TD 22.8.1966 E.1964/4556 K.1966/3689, Aktaran: Doğanay, s. 15; Yarbaş, s. 95.

⁶⁰³ Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 660.

düzenlemesi ise yevmiye defteri dışındaki defterler için somut düzenlemedir. Buna göre “*Kayıtlardaki hatalara ilişkin çizimler; saklayıcı, örtücü ve karartıcı değil düzeltici ve gerçeği yansıtıcı olur. Eski kayıtlar karalanamaz, kapatılamaz, herhangi bir madde veya araçla silinemez, görülecek, okunacak, ne olduğu bilinecek tarzda temiz bir biçimde çizilir*”.

Özetle, ticari defterler kanununun gerektirdiği şekilde düzenli olarak tutulmalıdır ve bu şekilde tutulan kayıtlarda yapılacak değişiklikler yine kanuna uygun olarak gerçekleştirilmelidir. Bu doğrultuda, doktrinde, karışık kayıtlar içeren, usulsüz düzeltme içeren defterlerin kanuna göre usulüne uygun tutulduğundan bahsedilemeyeceği ifade edilmiştir⁶⁰⁴. Yine bu yönde, defterlerde yer alması gereken asgari kayıtlara ilişkin hükümlere aykırılık da defterlerin kanuna aykırılı olmasına sebep olacaktır⁶⁰⁵.

2.1.3. Ticari Defterlerin Açılış ve Kapanış Onaylarının Yapılması

Defterlerin açılış ve kapanış onaylarının yaptırılması zaten ticari defterin kanuna ve usule uygun tutulmuş sayılabılmesinin bir gereğidir. Ancak kanun koyucu, HMK m. 222/2 düzenlemesinde, açılış ve kapanış onayı şartını ayrıca zikretmiştir⁶⁰⁶. Bu sebeple çalışmamızda da bu şart, ayrı alt başlıkta incelenmektedir.

2.1.3.1. Açılış ve Kapanış Onaylarına İlişkin Kurallar

Açılış ve kapanış tasdiki yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde hem usul hukuku açısından hem de ceza hukuku açısından sonuçlar doğmaktadır⁶⁰⁷. Bu kurallara riayet edilmemesiyle usul hukuku alanında doğan sonuç ise ticari defterin sahibi lehine ispat gücünü kaybetmesidir⁶⁰⁸.

⁶⁰⁴ Bilgili/Demirkapı, Ticaret, s. 150.

⁶⁰⁵ Olguç/Çenberci, s. 111-112.

⁶⁰⁶ Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 677.

⁶⁰⁷ Karayalçın, Ticaret, s. 346; Poroy/Yasaman, s. 245.

⁶⁰⁸ Karayalçın, Ticaret, s. 352.

TTK'nin ilk halinde, ticari defterlerin tamamı hem açılış hem kapanış onayına tabiydi⁶⁰⁹. Açılış ve kapanış onaylarının tüm defterler için zorunlu tutulması, tacirin sonradan defter düzenleyip bunu kendi lehine kullanmasını engelleme amacı taşımaktaydı⁶¹⁰. Ayrıca defterlerin tasdik edilmesiyle bu defterlere sonradan kayıt eklenmesinin de önüne geçilebilecektir⁶¹¹.

TTK'de düzenlenen bu yükümlülük sayesinde tacirlerin çift defter tutmalarını engellemek de amaçlanmıştı. Zira uygulamada işletmenin muhasebesine ilişkin olsun olmasın tüm defterler için çift defter yapılabildiği, tacirlerin bir defterin kapanışını yapmadan diğerinin açılışını yapıp bu deftere kayda başlayabildiği ve bu durumda da uyuşmazlık halinde mahkemelerin önüne değişik defterlerin çıktığı gözlemlenmekteydi⁶¹². Esasında tacirlerin çift defter tutmalarıyla yüz yıllar öncesinde dahi karşılaşılmaktaydı. Tacirlerin alıcıya farklı, satıcıya farklı defter göstermelerinin önlenmesi için tasdik yükümlülüğünün gerekli olduğu eskiden beri belirtilmekteydi⁶¹³.

6335 Sayılı Kanun ile gelen değişikle açılış onayı kuralları değişmemekle birlikte artık yalnızca bazı defterlere kapanış onayının yaptırılması zorunludur⁶¹⁴. Kanun gerekçesinde açıkça belirtilmemekle birlikte bu değişiklikle şirketlerin maliyetlerinin azaltılmasının amaçlandığı söylenmektedir⁶¹⁵. Bu bakımdan HMK m. 222/2 düzenlemesinde bulunan "açılış ve kapanış onayları yaptırılmış" ifadesini ticari defterlerin kanunda aranan tasdik yükümlülüklerini taşıması olarak anlamak gerekecektir⁶¹⁶. Başka bir deyişle, ticari defterlere yalnızca TTK hükümlerine istinaden zorunlu tutulmuş olan onayların yaptırılması yeterlidir⁶¹⁷.

Ticari defterlerin ilk açılış onayları ticari faaliyetin başında, ticari defterlerin kullanılmasından önce gerçekleştirilmektedir⁶¹⁸. TDİT m. 13/1 bu konuyu düzenlemiştir. TDİT m. 13/3'e göre ise anonim şirketler, limited şirketler ve kooperatiflerin kuruluşu esnasında ticari defterlerin açılış onayları artık doğrudan Ticaret Sicilince yapılmaktadır.

⁶⁰⁹ Aslan, s. 70; Bahtiyar/Biçer, s. 22; Bozer/Göle, s. 235; Çeker, s. 170; Huysal, s. 197; Taşdelen, s. 275.

⁶¹⁰ Arkan, s. 380; Taşdelen, s. 275-276. Ayrıca Bkz. TTK Gerekçe m. 64/3 ve 64/4.

⁶¹¹ Bilgişin, s. 279.

⁶¹² Bozer/Göle, s. 236; Huysal, s. 197; Taşdelen, s. 275-276. Ayrıca Bkz. TTK Gerekçe m. 64/3 ve 64/4.

⁶¹³ Hiçşaşmaz, s. 36.

⁶¹⁴ Aslan, s. 70; Bahtiyar/Biçer, s. 22; Bozer/Göle, s. 235; Çeker, s. 170; Huysal, s. 197; Taşdelen, s. 275.

⁶¹⁵ Kendigelen, s. 16.

⁶¹⁶ Arkan, s. 392.

⁶¹⁷ Bilgili/Demirkapı, Ticaret, s. 150; Gençtürk, s. 107-108; İmregün, s. 101.

⁶¹⁸ Arkan, s. 379; Bozer/Göle, s. 235; Poroy/Yasaman, s. 245.

7099 Sayılı Kanun⁶¹⁹ ile gelen değişiklik öncesinde, anonim ve limited şirketler ile kooperatiflerin kuruluşu sırasında bu şirketlerin ticari defterlerinin açılışında ilgililer Noter ya da Ticaret Sicil Müdürlüğü'nü tercih edebilmekteydi⁶²⁰. Yeni hesap dönemi için yapılan yeni açılışlar ise yalnızca noterlerde yapılabilmekteydi⁶²¹. 7099 Sayılı Kanun'un getirdiği değişiklikle birlikte şirketlere artık bu yönde bir seçim hakkı tanınmamıştır, şirketlerin ticari defterlerinin açılış onayları, şirket kuruluşuyla birlikte ticaret sicilinde yapılmaktadır. Bu değişikliğin ticaret şirketlerinin kuruluşunun hızlandırmayı amaçladığı ifade edilmektedir⁶²².

TDİT m. 13/4 ise, hangi defterlerin her yeni hesap dönemi için yeniden açılışa tabi olduğunu düzenlemektedir. Buna göre, “*yevmiye defteri, defter-i kebir, envanter defteri ile yönetim kurulu karar defterinin açılış onaylarının her hesap dönemi için yapılması zorunludur*”. Maddede açıklık olmamakla birlikte TDİT m. 13/1 istinaden yeni faaliyet dönemi için açılış, o dönemin başlangıcından önceki ayın sonuna kadar yapılmalıdır. Faaliyet ve dolayısıyla hesap dönemi VUK m. 174'e istinaden normal takvim yılıdır. Bu bakımdan kural olarak yeni hesap dönemi için yapılacak defter açılışı, en geç hesap dönemi başlamadan hemen önceki ayın, yani aralık ayının sonuna kadar gerçekleştirilmelidir⁶²³. Elbette bu tarih özel hesap dönemine tabi şirketler açısından farklılık gösterecektir. TDİT m. 13/4'ün devamında ise, pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterlerinde yeterli sayfa bulunması halinde bu defterlerin yeni hesap dönemlerinde de yeniden açılış onayı gerekmeksizin kullanılmasının mümkün olduğu belirtilmiştir. Bu sebeple bu iki defterin ilk açılışının yapılması sonrasında, defterlerde boş sayfa olduğu sürece bunların kullanımına yeni hesap dönemlerinde yeniden açılış yapmadan devam edilebilecektir.

TDİT m. 13/5'e göre ticari defterlerin bir hesap dönemi içerisinde dolması ya da başka bir sebeple o yıl içinde yeni defter kullanılması halinde aynı hesap dönemi için yine açılış onayına tabi olarak yeniden defter açılışının yapılması gerekmektedir. TDİT m. 13/6 ise özel olarak pay defteri ve yönetim kurulu karar defterinin yenilenmesinin gerektiği

⁶¹⁹ R.G Tarihi: 10.03.2018 Sayısı: 30356.

⁶²⁰ Aksoy, s. 148; Ayhan/Özdamar/Çağlar, 2016, s. 436; Arkan, s. 380; Aslan, s. 70; Bahtiyar/Biçer, s. 23; Bozer/Göle, s. 235; Bozkurt, s. 371; Bilgili/Demirkapı, Ticaret, s. 142; Çeker, s. 170; Karahan, s. 295; Huysal, s. 197; Poroy/Yasaman, s. 245; Taşdelen, s. 275.

⁶²¹ Karahan, s. 295; Taşdelen, s. 275.

⁶²² Kendigelen, s. 89.

⁶²³ Bilgili/Demirkapı, Şirketler, s. 375; Poroy/Yasaman, s. 245; Taşdelen, s. 274.

durumları düzenlemiştir. Bu durumlarda “açılış onayı yapılacak yeni defter, kullanımına son verilecek defterle veya zayi edilmişse zayi belgesi ile birlikte notere ibraz edilir. Yeni defterin açılış onayının yapıldığı sırada noter, eski deftere veya zayi belgesine, yeni defterin açılış onayının yapıldığını tarih ve sayıyı belirterek şerh düşer. Eski defterde veya zayi belgesinde söz konusu şerhi gören noter tekrar bir açılış onayı yapamaz”.

Aslında bu maddeden çıkan sonuç ilginçtir. Zira ilgili düzenleme yönetim kurulu karar defteri açısından genel düzenlemeye paralelken pay defteri kapanışa tabi bir defter değildir. Pay defteri her dönemde yeni açılış onayı da gerektirmemektedir. Ancak bu defterin kullanımına son verilecek olması halinde bu madde sebebiyle kapanış onayı benzeri bir şerhin gerektiği hüküm altına alınmıştır⁶²⁴. Bu sebeple, doktrinde de hem pay defterinin hem de genel kurul toplantı ve müzakere defterinin yapraklarının dolması halinde eski defterin kapanış onayına tabi olacağı belirtilmiştir⁶²⁵. Burada kapanış onayıyla kastedilenin bu uygulama olduğunu kabul etmek gerekmektedir.

TDİT m. 14 ise açılış onayının içermesi gereken asgari kayıtları düzenlemiştir. Ayrıca maddenin ikinci fıkrasında yevmiye defterinin müteharrik sayfalı tutulması hali hüküm altına alınmıştır. TDİT m. 14/2’ye istinaden tacir kullanacağını öngördüğü sayfa sayısını aynı asgari kayıtlarla onaylatmaktadır, onaylı yaprakların bitmesiyle yeni yaprakların kullanımından önce ise yeniden onay işlemi yapılmaktadır.

TDİT m. 15’te kapanış onayı düzenlenmiştir. Buna göre yalnızca yevmiye defteri ve yönetim kurulu karar defterinin “Görölmüştür” ibaresi ile kapanış onayı zorunluluğu bulunmaktadır. Kapanış tasdikleri, yevmiye defteri için izleyen takvim yılının altıncı ayına kadar, yönetim kurulu karar defteri içinse izleyen takvim yılındaki ilk ayın sonuna kadar yaptırılmalıdır.

Kapanış onayı süreleri ile ilgili belirtilmesi gereken bir husus, doktrinde ticaret şirketlerinin genel kurul zamanları göz önüne alınarak yapılan eleştirilerdir. TTK m. 409’a istinaden anonim şirketlerde olağan genel kurul her faaliyet yılının sonundan itibaren üçüncü ayın sonuna kadar yapılmalıdır. Bu durumda yevmiye defterinin kapanış

⁶²⁴ Maddede açıklık olmamakla birlikte TDİT m. 13/5’e atıf yapılması halinde dönem içinde kullanıma son verme sebepleri ortaya çıkmaktadır. Buna göre yönetim kurulu karar defteri veya pay defter hesap dönemi içinde dolarsa veya başka sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olunursa artık TDİT m.13/5 değil özel hüküm olan TDİT m. 13/6 uygulanacaktır.

⁶²⁵ Poroy/Yasaman, s. 245.

onayı genel kurul sonrasında da bırakılabilecektir. Toplantının seyrini ve alınacak kararları doğrudan doğruya etkileyecek kayıtlara ait kapanış onayının toplantıdan sonraki tarihte yapılmasının mümkün olması olumsuzluk olarak değerlendirilmektedir⁶²⁶. Bu olumsuzluk limited şirketler için de geçerlidir zira limited şirketlerin olağan genel kurullarının zamanı hakkında TTK m. 617/1 uygulanmaktadır ve anonim şirketlerle aynı süre içinde limited şirketlerin de genel kurul yapma zorunluluğu mevcuttur⁶²⁷.

Görüldüğü üzere, yevmiye defteri ve yönetim kurulu karar defterinin sahibi lehine delil olabilmesi için bu defterlerin kapanış onayının yaptırılmış olması gerekmektedir. Eğer defterlerin kapanış onayı süresi henüz dolmadan ibrazına karar verirse bu defterlerin de HMK m. 222/2 şartlarını taşıdığı kabul edilmelidir. Zira tacire verilen yasal hakka istinaden defterlerini kanuni sürenin sonuna kadar onaylatma imkânı mevcuttur⁶²⁸. Yargıtay da bu doğrultuda bir karara hükmetmiş olup henüz onaylatılmamış ya da yazılmamış olması sebebiyle ibrazı istenen defter için bunların tamamlanması amacıyla süre isteyen tarafın talebine cevap verilmemesini, bunun akabindeki celsede ilgili tarafın süre verilmemesine istinaden bu şekliyle defterleri ibraz etmesini, mahkemenin ise bu defterleri delil olarak kabul etmemesini bozma sebebi olarak görmüştür⁶²⁹.

Bu husustaki bir başka görüşe göre ise henüz kanuni müddet bulunduğundan bahisle bir deftere yapılması gereken onay işlemi gerçekleştirilmediyse bu halde ilgili defter kapanış onayı şartını taşımadığından bahisle sahibi aleyhine delil olarak değerlendirilmemelidir. Ancak kapanış onayı olmaması sebebiyle bu deftere sahibi tarafından lehe delil olarak da dayanılamayacaktır. Zira ne olursa olsun defter gerekli onay işlemine sahip değildir. Bu halde ise tarafların iddialarını başka delillerle ispat etmesi gerekecektir⁶³⁰.

TDİT m. 16'da esasen her takvim yılı için açılışı yapılması zorunlu olan defterlerin onay yenilemesini düzenlemektedir. Buna göre karar defteri, yevmiye defteri, envanter defteri ve defter-i kebirin yeterli sayıda yaprağı olması halinde yeni takvim yılı için yeni defter alınmaksın halihazırda açılışı yapılmış olan defterlere onay yenileme işleminin yapılmasıyla bu defterler yeni takvim yılında da kullanılabilir hale gelmektedir.

⁶²⁶ Bahtiyar/Biçer, s. 22; Huysal, s. 198; Taşdelen, s. 277.

⁶²⁷ Bilgili/Demirkapı, Şirketler, s. 375; Taşdelen, s. 277.

⁶²⁸ Karşlı, s. 549.

⁶²⁹ Y. 11. HD 12.09.2011-E.1330/K.10249. Aktaran: Eriş, s. 1210-1211.

⁶³⁰ Yücel, s. 6.

Yenilemenin nasıl yapılacağı ise TDİT m. 17 ve 18’de defterlerin kapanış onayına tabi olup olmamalarına göre yapılan ayrımla açıklanmıştır. TDİT m. 17’de kapanış onayına tabi olan yevmiye ve karar defterlerine ilişkin onay yenileme şekli yer almaktayken aynı konu kapanış onayına tabi olmayan defter-i kebir ve envanter defteri için TDİT m. 18’de düzenlenmiştir. Esasen yenileme tasdikindeki asgari kayıtlar ve usul kapanışa tabi olsun olmasın her takvim yılı için yeniden açılış yapılması gereken bu dört defter için oldukça benzerdir. Yalnızca “Görölmüştür” ibaresinin bulunup bulunmaması ve tasdik defterin hangi sayfasına yapılacağı yönünden farklılık göstermektedir.

Ekleme gerekir ki, VUK düzenlemesinde kapanış onayı hiçbir defter için öngörölmemiştir. Ancak VUK düzenlemesine dayanarak ya da bu düzenlemeye kıyasla TTK hükümlerine istinaden kapanış onayı gerektiren bir deftere gerekli tasdik yapılması bu defterin kanuna uygun tutulmadığı sonucunu doğuracaktır. Yargıtay’ın görüşü de bu yöndedir⁶³¹.

Yargıtay uygulamasına göre yalnızca uyuşmazlık konusuna ilişkin defterlerin değil tüm ticari defterlerin kanuna göre usulüne uygun tutulması gerektiği belirtilmişti. Bu bakımdan uyuşmazlık konusuna ilişkin olsun ya da olmasın, tüm ticari defterlerin gereken onaylarının yaptırılmış olması gerekmektedir⁶³². Bu doğrultudaki bir Yargıtay kararına göre, zorunlu defterlerin tüm usul kaidelerini taşımasına rağmen yalnızca 2006 yılına ait envanter defterinin kapanış onayının yapılmaması, tüm defterlerin delil gücünü kaybetmesi sonucunu doğurmuştur⁶³³.

Belirtmek gerekir ki, onaylama işlemlerinden kastedilen esasen Ticaret Sicil Müdürlüğü ve Noter nezdinde yapılan fiziki onaylamalardır. Yoksa ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması halinde bu şekilde onaylama öngörölmemiştir⁶³⁴. Gerçekten TTK m. 64/3’e göre, yalnızca fiziki ortamda tutulan ticari defterlerin açılış onayı açısından, açılış onayını talep eden tacir türüne ve açılışın ilk açılış mı yoksa yeni hesap dönemi açılışını mı olacağına bağlı olarak, Noter ya da Ticaret Sicili onayı aranmaktadır. Elektronik ortamda

⁶³¹ Y. 11. HD 24.12.1986 E.886/K.790, Aktaran: Eriş, s. 1241.

⁶³² Arkan, s. 392 Bahtiyar/Biçer, s. 32.

⁶³³ Y. 11. HD 26.10.2019-E.6546/K.11008. Aktara: Eriş s. 1226.

⁶³⁴ Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 410; Arkan, s. 380; Aslan, s. 70; Bahtiyar/Biçer, s. 23; Bilgili, Ticaret, s. 143; Poroy/Yasaman, s. 245; Taşdelen, s. 277.

tutulan ticari defterler açısından açılış ve kapanış onayı ise bu şekilde yapılmamaktadır. Elektronik defterlere ilişkin kurallar ayrı başlıkta incelenecektir⁶³⁵.

2.1.3.2. Müdürler Kurulu Karar Defteri Özelinde Kapanış Onayı

Konu ile ilgili tereddüt yaratacık bir husus ise müdürler kurulu kararlarının ayrı defterde tutulmayıp da genel kurul toplantı ve müzakere defterinde tutulması halinde bu defterin kapanış onayına tabi olup olmayacağıdır⁶³⁶. Belirtilmiş olduğu üzere, limited şirketlerin ayrıca karar defteri tutma yükümlülüğü bulunmamakta ve ilgili kararları Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defterine kaydetme imkânları bulunmaktadır⁶³⁷. TDİT m. 11/4'te bu husus düzenlenmektedir, ancak ilginç bir şekilde, ayrı bir karar defteri tutulması halinde bu deftere açılış ve kapanış onayları da dahil olmak üzere yönetim kurulu karar defteri hükümlerinin uygulanacağını belirtmektedir. Bu durumda limited şirketlerin ayrı karar defteri tutması halinde müdürler kurulu kararları doğal olarak kapanış tasdikine tabi olacaktır. Ancak, mevzuattaki kolaylıktan faydalanılarak müdürler kurulu kararları ayrı karar defteri tutulmaksızın genel kurul müzakere ve toplantı defterine kaydedilirse aynı kararların, ilgili defter kapanış onayı gerektirmediği için, kapanışı yapılmamış olacaktır.

Uygulamada ise bu konudaki tereddütün bitmiş olduğu gözükmektedir. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'nın 2013 yılında yaptığı duyuruda açık şekilde, limited şirketler için müdürler kurulu kararlarının ayrı deftere işlenmemesi ve bunların genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedilmesi halinde dahi ilgili defterin kapanış tasdikine tabi olmadığı belirtilmektedir⁶³⁸. Bu hususta bu tarihe değin başka açıklamama bulunmamakta olup en azından uygulama açısından tereddüdün olmadığı belirtilebilir. Bu bakımdan müdürler kurulu kararları, mevzuata göre kapanış onayına tabi olmayan genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedilirse bu halde de ilgili defter kanuna uygun tutulmuş sayılacak ve HMK m. 222/2 çerçevesinde sahibi lehine delil olarak kabul edilecektir.

⁶³⁵ Bkz. Üçüncü Bölüm, 2.2.

⁶³⁶ Bahtiyar/Biçer, s. 19.

⁶³⁷ Bkz. Birinci Bölüm, 4.2.3.2.

⁶³⁸ <https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/Defter-Tasdiklerine-Yonelik-Aciklama--13238> E.T: 16.08.2019.

Ancak kanımızca, yönetim kurulu kararları kapanış onayına tabiyken limited şirket kararlarının da kapanış onayına tabi olması gerekmektedir. Hatta TDİT’de bu yönde bir tadil yapılarak konuya ilişkin özel hüküm getirilmesi de oldukça olasıdır. Bu bakımdan, limited şirketlere, kapanış onayına tabi ayrı bir karar defteri tutma zorunluluğu getirilebileceği gibi müdürler kurulu kararlarının genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedilmesi halinde, bu defteri kapanış onayına tabi kılmak da yerinde olacaktır.

2.1.3.3. Açılış ve Kapanış Onaylarına Göre Ticari Defterler

Konunun toparlanması amacıyla, 01.01.2021 tarihinde kurulacak bir anonim şirket için ticari defterlerin açılış ve kapanış onaylarını gösterir tablo aşağıdadır. Şirketin ilk faaliyet dönemi 01.01.2021-31.12.2021 bir sonraki faaliyet dönemi ise 01.01.2022-31.12.2022 tarihleri arasındadır. Farazi olarak belirlenen bu tarihlere istinaden iki hesap dönemi için defterlere yapılması gereken açılış ve kapanış onayları, parantez içinde belirtilen son tarihlerle birlikte tabloda belirtilmiştir.

Tablo 2 : Açılış ve Kapanış Onaylarına Göre Ticari Defterler

01.01.2021 Kurulacak Anonim Şirketin Ticari Defterleri				
Defter Türü	İlk Açılış (2021)	Kapanış (2021)	Yeni Dönem Açılışı (2022)	Yeni Dönem İçin Eski Deftere Açılış Yerine Geçen Onay Yenileme (Sayfa mevcutsa)
Yevmiye Defteri	Zorunlu. (01.01.2021)	Zorunlu. (30.06.2022)	Zorunlu. (31.12.2021)	Kapanışa uygun yapılmak kaydıyla mümkün. (31.01.2022)
Defter-i Kebir	Zorunlu. (01.01.2021)	Gerekmez.	Zorunlu. (31.12.2021)	Mümkün. (31.01.2022)
Envanter Defteri	Zorunlu. (01.01.2021)	Gerekmez.	Zorunlu. (31.12.2021)	Mümkün. (31.01.2022)
Y.K Karar Defteri	Zorunlu. (01.01.2021)	Zorunlu. (31.01.2022)	Zorunlu. (31.12.2021)	Kapanışa uygun yapılmak kaydıyla mümkün. (31.01.2022)
GK Top. ve Müz. Defteri	Zorunlu. (01.01.2021)	Gerekmez.	Gerekmez.	Gerekmez.
Pay Defteri	Zorunlu (01.01.2021)	Gerekmez.	Gerekmez.	. Gerekmez.

2.1.4. Defter Kayıtlarının Birbirlerini Teyit Etmesi

HMK m. 222/2'de düzenlenen defter kayıtlarının birbirini doğrulaması şartı, aynı tarafın tuttuğu ticari defterleri işaret etmektedir, yoksa uyumsuzluğun taraflarına ait defterlerin birbirlerini doğrulması anlamına gelmemektedir⁶³⁹. Nitekim, burada kastedilen yalnızca bir defterdeki kayıtların birbirini doğrulaması da değildir, aynı tacirin tuttuğu çeşitli defterlerdeki kayıtların kendi içinde ve defterler arasında birbirini doğrulamasıdır⁶⁴⁰. Bu bakımdan tacirin ihtiyari defter tutması halinde ihtiyari defter kayıtlarının da zorunlu olarak tutulan defterlerle örtüşmesi gerekecektir⁶⁴¹. Söz gelimi satış bedelinin ödenmediğini iddia eden tacirin defterlerinden birisinde mal satışının yer alması ancak aynı tacirin bir başka defterinde hem mal satışı hem de bedelin ödenmiş olduğuna ilişkin kaydın bulunması halinde bu iddia birbiriyle çelişen defterlerle ispat edilemeyecektir⁶⁴².

Doktrinde bir kısım yazar, uyumsuzluk konusuna ilişkin kayıtların yer alabileceği defterlerin birbirini doğrulamasının yeterli olduğunu belirtmektedir⁶⁴³. Bu doğrultuda, birden fazla ticari deftere kayıt düşülmesi gerekli hallerde kayıt düşülen defterlerin usulüne uygun olarak tutulmuş olması ve birbirlerini doğrulaması gerektiği söylenmektedir⁶⁴⁴. Bu görüşe göre ancak defterlere ve kayıtlara güveni tamamen sarsacak boyutta bir uyumsuzluk durumu mevcutsa bu halde ilgili defterler sahibi lehine delil gücünü kaybedecektir⁶⁴⁵.

Aksi görüşe göre ise, yalnızca uyumsuzluk konusuna ilişkin değil, tüm ticari defterlerdeki tüm kayıtların gerek defterler için gerekse defterler arasında birbirilerini doğrulaması gerekmektedir⁶⁴⁶.

Kanımızca, defterlerin eksiksiz tutulması şartında olduğu gibi, bu konuda da tüm defterlerdeki tüm kayıtların birbirlerini doğrulaması şartlarının aranması, ticari

⁶³⁹ Erdönmez, s. 1829; Yılmaz, s. 31.

⁶⁴⁰ Aslan, s. 74; Erdönmez, s. 1829; Gençtürk, s. 109; Yılmaz, s. 31.

⁶⁴¹ Erdönmez, s. 1829.

⁶⁴² Arkan, s. 393.

⁶⁴³ Aksoy, s. 147, 159; Arkan, s. 393; Bahtiyar/Biçer, s. 31; Erdönmez, s. 1829; Karayalçın, Ticaret, s. 364; Tanrıver, s. 818.

⁶⁴⁴ Bahtiyar/Biçer, s. 31; Erdönmez, s. 1829.

⁶⁴⁵ Karayalçın, Ticaret, s. 364.

⁶⁴⁶ Arslanlı, s. 141; Aslan, s. 74; Bilgili/Demirkapı, Ticaret, s. 150; Çeker, s. 176; Doğanay, s. 30; Domaniç/Ulusoy, s. 332; Gençtürk, s. 109-110; Karahan, s. 315; Kuru, 2001, s. 2472; Kuru, s. 288; Olgaç/Çenberci, s. 115; Poroy/Yasaman, s. 251; Ülgen, s. 93; Yarbaş, s. 155-156.

defterlerinin sıhhati için daha yerinde olacaktır. Nitekim yerleşik Yargıtay uygulaması da bu yöndedir⁶⁴⁷. Yakın tarihli bir kararda, yalnızca işletme defterine ilişkin kayıtların incelenmesiyle hüküm kurulması isabetsiz bulunmuş olup bu defterdeki kayıtların aynı tarafa ait diğer defterlerle uyuşup uyuşmadığının tespitinin gerekeceği belirtilmiştir⁶⁴⁸.

Bu bakımdan, ticari defterlerin sahibi lehine delil olabilmesi için defter kayıtlarının tutarlı olması gerekmektedir, defterler birbirlerini doğrulamazsa bunların sahibi lehine ispat gücü kaybolacaktır⁶⁴⁹. Bu şartın sağlanıp sağlanmadığı ise, doğal olarak mahkemenin bu yönde ayrı bir incelemesini gerektirmektedir. Doktrinde de bu hususun altı çizilmiş olup defter kayıtlarının birbirlerini doğrulaması şartının teyidi için ticari defterlerin mahkemece teslimine karar verilmesi gerektiği ifade edilmektedir⁶⁵⁰.

2.1.5. Dayanak Belgelerle Bağlılık

TK m. 64/2'ye göre, “*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*”. Burada ilk bakışta genel olarak ticari belgelerin saklanması yükümlülüğünün düzenlenmiş olduğu düşünülebilir. Ancak bu fıkayla asıl amaçlanan hususun taciri defterlerde bulunan bilgilere dayanak nitelikteki belgelerin akıbetinin düzenlenerek bu dayanak belgelerin saklanması zorunluluğunu hüküm altına almak olduğu söylenmektedir⁶⁵¹. Gerçekten, maddenin gerekçesinden de görüleceği üzere, TTK, belgeleme ve kaydın belgeye dayanması ilkelerini temel almıştır⁶⁵². Başka bir deyişle, ilgili düzenlemeyle “*belge yoksa kayıt da yoktur*” ilkesinin altı çizilmektedir⁶⁵³. Bu bakımdan TTK'nin mantığının, başlı

⁶⁴⁷ Y. TD E. 1962/5150 K. 1962/3523 T. 12.10.1962. Aktaran: Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 678; Y. 11. HD 04.02.2002-E. 9055/K. 873. Aktaran: Eriş, s. 1212.

⁶⁴⁸ Y. 15. HD E. 2015/3631 K. 2015/5522 T. 4.11.2015. Aktaran: Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 411.

⁶⁴⁹ Çeker, s. 176.

⁶⁵⁰ Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 404-405; Doğanay, s. 24; Domaniç/Ulusoy, s. 327; Karayalçın, Ticaret, s. 359; Kuru, 2001, s. 2196-2197; Kuru, s. 288.

⁶⁵¹ Taşdelen, s. 278.

⁶⁵² Bozer/Göle, s. 245.

⁶⁵³ Taşdelen, s. 278.

başına ticari defterlerin değil ticari defterlerin dayanaklarının delil olarak kabul edilmesi olduğu ifade edilmiştir⁶⁵⁴.

İspat hukuku açısından da dayanak belgeler büyük önem arz etmektedir. Zira, defterlerdeki kayıtların dayanağı olan belgeler karşı tarafı bağlayıcı nitelikteyse, artık defter sahibi iddiasını defter incelemesine gerek kalmaksızın yalnızca dayanak belge ile ispat edebilecektir⁶⁵⁵.

Defterlerin usulüne uygun olarak tutulmuş sayılabilmesi için ticari defter ve belgelerin saklanması yükümlülüğüne de riayet edilerek ticari defterlerin dayanak belgeleriyle saklanması gerekmektedir. Buna aykırılık halinde ise ticari defterlerin HMK m. 222 anlamında sahibi lehine delil kabul edilmeleri mümkün olmayacaktır⁶⁵⁶. Nitekim ticari defterlerin temelini teşkil eden yevmiye defteri özelindeki düzenleme göz önüne alınınca dayanak belge olmadan yapılan kayıt usule uygun yapılmış sayılmayacaktır⁶⁵⁷. Bu doğrultuda defter kayıtlarının belgelere dayandırılması gerekmekte olup bu kayıtların muhasebe kurallarına uygun olarak defterlere kaydedilmesi gerekmektedir⁶⁵⁸. Yargıtay da dayanak belgeleri saklanmamış olan bir ticari defterin usulüne uygun tutulmadığı yönünde görüş bildirmiştir⁶⁵⁹.

Doktrinde genel olarak ticari defterlerin başlı başına ispat gücüne sahip olduğu ve ticari defterlerdeki kayıtlara dayanak olan belgelerin ayrıca ibrazına gerek olmadığı, aksi halde ticari defterlerle ispat usulünün özelliğinin kalmayacağı belirtilmektedir⁶⁶⁰. Nitekim yevmiye defterinde, bu defterde yer alan her kaydın dayandığı belge türü ve varsa tarih ve numaraları yazıldığından yevmiye defterindeki bu kayıt, dayanak belgenin ibrazı gereksizdir, yeterlidir⁶⁶¹. Yine bu doğrultuda, HMK m. 222 çerçevesinde ticari defterlerle ispat usulü ile defter kayıtlarına dayanak olan belgelerle genel hükümlere göre ispat usulünün farklı ispat usulleri olduğunun ve bunların karıştırılmaması gerektiğinin

⁶⁵⁴ Poroy/Yasaman, s. 248.

⁶⁵⁵ Karayalçın, Muhasebe, s. 65.

⁶⁵⁶ Aksoy, s. 147.

⁶⁵⁷ Doğanay, s. 13; Domaniç/Ulusoy, s. 332.

⁶⁵⁸ İmregün, s. 101; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 679.

⁶⁵⁹ Y. 19. HD 14.11.2013-E.13899/K.18003, Aktaran: Eriş, s. 1266.

⁶⁶⁰ Arkan, s. 393; Aslan, s. 75; Bahtiyar/Biçer, s. 31; Erdönmez, s. 1827; Görgün/Börü/Toraman/Kodakoğlu, s. 525; Karayalçın, Muhasebe, s. 65; Poroy/Yasaman, s. 252; Postacıoğlu/Altay, s. 690; Yılmaz, s. 30; Yılmaz, Şerh, s. 2570.

⁶⁶¹ Yılmaz, s. 30.

altı çizilmiştir⁶⁶². Ayrıca konuyla bağlantılı olduğu düşünülebilecek “*Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir*” yönündeki VUK m. 227 düzenlemesinin ticari defterlerle ispat usulü için değil vergi hukuku anlamında değerlendirilmesi gerektiği de söylenmektedir⁶⁶³. Buna rağmen, ticari defterlerdeki kayıtların yeteri derecede açık olmaması ve çelişkili ifadeler ihtiva etmesi ihtimalinde, defter sahibi tacirin pratikte iddiasını ispatlayabilmek açısından dayanak belgeleri de ibraz etmek zorunda kalabileceği belirtilmektedir⁶⁶⁴.

Aksi bir görüşe göre, ticari defterlerle ispat için dayanak belgelerin de ibrazı gerekmektedir. Buna göre, dayanak belgelerin incelenmesi, ticari defterlerdeki kayıtların dayandığı belgenin gerçek olup olmadığının tespiti zaruridir⁶⁶⁵. Hatta, bir görüşe göre, ancak dayanak belgelerin incelenmesiyle tacirin defterlerinden tam olarak fikir sahibi olmak mümkün hale gelecektir⁶⁶⁶. Buna karşılık, dayanak belgenin ibrazının gerekmediğini belirten görüş, defterlerin saklanması yükümlülüğünü de anlamsızlaştıracaktır zira dayanak belgeler de saklama yükümlülüğü kapsamındadır⁶⁶⁷.

Umar, doğrudan konuya ilişkin görüşünü belirtmemekle birlikte, genel usul kurallarına aykırı bir şekilde, kişinin kendi elinden çıkan yazı olan ticari defterlerin kendi lehine delil teşkil edebilmesinden dolayı bu defterlerin sıkı şartlara tabi tutulması gerektiğini ifade etmiştir. Yazara göre, bunun sağlanabilmesi için, HMK m. 222/2 düzenlemesi içinde ticari defterlerin kayıtlarının doğruluğunu ispatlanmış gösteren belgelerin de aranması gereklidir⁶⁶⁸. Bu görüş doğrultusunda, yalnızca ispat faaliyeti için değil, defter incelemesinin daha en başında ticari defterlerin kanuna uygun tutulduğunun teyidi için dayanak belgelerin de ibrazı gerekecektir.

Yargıtay, eTTK döneminde, eski tarihli kararlarında ticari defterleri dayanak belge gerekmesizin başlı başına delil olarak kabul etmekteydi. Bu kararlara gerekçe olarak

⁶⁶² Postacıoğlu/Altay, s. 691.

⁶⁶³ Arslanlı, s. 128; Ülgen, s. 101; Yücel, s. 6.

⁶⁶⁴ Erdönmez, s. 1827; Görgün/Börü/Toraman/Kodakoğlu, s. 525; Yılmaz, s. 30-31.

⁶⁶⁵ Yıldırım, s. 976.

⁶⁶⁶ ŞENER, Oruç Hami, “*Ticari Defterlerin ve Belgelerin Saklanması, Zıyayı, Zayı Belgesi, Böyle Bir Belgenin Alınması ve Alınmamasının Hüküm ve Sonuçları*”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 6, Sayı 1, 2004, s. 237-238.

⁶⁶⁷ Şener, s. 238; Yıldırım, s. 976.

⁶⁶⁸ Umar, s. 726.

dayanak belgelerin saklanması ve bu belgelerin deftere yazılması zorunluluğunun yevmiye defteri kayıtlarını ispat hukuku bakımından geçersiz saymak amacına yönelmediği görüş öne sürülmekteydi⁶⁶⁹. İlgili kararın, Karayalçın'ın konuya ilişkin görüşüne ve gerekçesine dayandığı gözükmemektedir⁶⁷⁰.

Yargıtay, sonraki yıllarda bu görüşünü değiştirmiştir⁶⁷¹. Bugün için, TTK düzenlemesine de uygun olarak, ticari defterlerin dayanak belgeleri aranmakta ve bu yönde eksiklik halinde ticari defterler usulüne uygun tutulmamış sayılmakta ve dolayısıyla ticari defterler yargı nezdinde sahibi lehine delil niteliklerini kaybetmektedir⁶⁷². Bu doğrultuda Yargıtay HGK da ticari defterlerin dayanak belgelerle delil teşkil ettiğini belirtmiştir⁶⁷³. Ancak bu görüş özellikle mal teslimine ilişkin ihtilaflar halinde geçerlilik kazanmaktadır.

Ticari defterlerin dayanak belgelerin ibrazını aramayan bu karardan iki yıl sonra, Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, mal bedelini talep eden davacının ticari defterlerinde bu yönde kayıt varken karşı tarafın malın teslim edilmediğine ilişkin savunması üzerine, ticari defterlere işlenmiş faturaların da ibrazının gerektiği ve mahkemenin defterlere dayanak olan faturaları incelememesinin bozma sebebi olduğunu hüküm altına almıştır⁶⁷⁴. Nitekim bu görüş daha yakın tarihli kararlarda da karşımıza çıkmaktadır⁶⁷⁵.

Gerçekten, faturanın her iki tarafın defterlerine kayıtlı olmaması ihtimalinde ve özellikle malın teslim edilmediğine ilişkin itirazların olması halinde, ticari defter kayıtlarının dayanak belgelerle desteklenmesi ve malın teslimine ilişkin belgelerin incelenmesi gerektiği belirtilmektedir⁶⁷⁶. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, yakın tarihli bir kararda, *“Somut olay değerlendirildiğinde, davacı tarafça sunulan irsaliyeli faturada teslim eden ve teslim alan bölümlerinde isim ve imza bulunmamaktadır. Diğer yandan, kargo teslim belgesinde ve kargo şirketince gönderilen kayıtlarda bir teslimatın yapıldığı belirtilmiş ise de teslimatın içeriğine dair bir açıklama yapılmamıştır. Bir başka anlatımla, teslim belgelerinde, teslimatın davaya konu mallara dair olduğu hususu da tereddüte yer*

⁶⁶⁹ Y. TD. 03.04.1972-E.316/K.1687, Aktaran: Eriş, s. 1222.

⁶⁷⁰ Karayalçın, Ticaret, s. 333.

⁶⁷¹ Eriş, s. 1222.

⁶⁷² Eriş, s. 1222.

⁶⁷³ Y. HGK 2.10.2002 19-753/661. Aktaran: Yılmaz, s. 31.

⁶⁷⁴ Y. HGK E. 1973/309 K. 1974/1249 T. 22.11.1974. Aktaran: Yarbaş, s. 222-224.

⁶⁷⁵ Y. 19. HD, 18.02.1991, 9193/1051. Aktaran: Erdönmez, s. 1828; Y. 19. HD E. 1992/6322 K. 1993/5769 T. 23.09.1993. Aktaran: Yarbaş, s. 228.

⁶⁷⁶ Erdönmez, s. 1828.

vermeyecek şekilde ortaya konamamıştır. Öte yandan ticari defter ve kayıtların usulüne uygun tutulmuş olması yanında defterlerde yer alan kayıtların dayanağının da usulüne uygun olması gerekmektedir. Davacının usulüne uygun tutulan ticari defterlerinde kayıtlı olan faturanın dayanağının da usulüne uygun olduğunu ispatlanmalıdır. Tüm bu hususlar bir arada değerlendirildiğinde, fatura düzenlenmesi ve dayanağı kanıtlanamayan bu faturanın davacı defterlerinde kayıtlı olması ve faturaya itiraz edilmemiş olması tek başına akdi ilişkinin kanıtı olamaz. Bu durumda mahkemece açıklanan yönler gözetilmeksizin, eksik inceleme ve hatalı değerlendirme ile hüküm kurulması doğru değildir” yönünde hüküm kurmuştur⁶⁷⁷. Hukuk Genel Kurulu’nun bu kararı, önceki kararlarıyla da uyumludur⁶⁷⁸. Bu bakımdan özellikle teslim yönüne yönelik bir uyuşmazlık mevcutsa, yalnızca ticari defterlerin değil bunlara dayanak belgelerin de kanuna uygun düzenlenip mahkemeye ibraz edilmesi gerekmektedir.

Buna karşılık, bazı güncel Yargıtay kararlarında, faturaların her iki tarafın da ticari defterlerinde kayıtlı olması ihtimalinde ispat yükü davalı taraf üzerine yüklenmektedir. Bunun sonucunda her iki defterde de aynı yönde kayıt bulunması halinde dayanak belgenin ayrıca ibrazı aranmamaktadır. Nitekim bu halde zaten taraf defterleri uyuşmaktadır. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’na göre “hiçbir tacir kendi defterine aleyhe kayıt düşmeyeceğinden faturaların davalı defterinde kayıtlı olması faturalar içeriğindeki malın davalıya teslim edildiğine karine oluşturur”. Bu sebeple “Özetlemek gerekirse; faturayı alan kişi 8 gün içinde faturaya itiraz etmezse, faturanın dayandığı temel borç ilişkisinin bulunmadığının faturayı alan kişi tarafından ispat edilmesi gerekir. Ancak, faturayı alan kişi, öngörülen süre içinde faturaya ve bununla birlikte temel borç ilişkisine de itiraz ederse, genel hükümler çerçevesinde ispat yükü faturayı düzenleyen tacire ait olacaktır. Tek başına fatura düzenlenmesi akdi ilişkinin varlığını ispat etmeye yeterli değilse de, satıcı tarafından gönderilen faturanın alıcı tarafından ticari defterlerine kaydedilmesi durumunda, alıcı ile satıcı arasındaki akdi ilişkinin var olduğu kabul edilebilir. Ancak, eğer fatura, alıcının ticari defterlerinde kayıtlı değilse, satıcı alacak iddiasını diğer delillerle ispat etmelidir”⁶⁷⁹.

⁶⁷⁷ Y. HGK E. 2017/19-915 K. 2018/1338 T. 19.9.2018, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, E.T: 06.01.2019.

⁶⁷⁸ Y. 19. HD 14.11.2013-E.13889/K.18003, Aktaran: Eriş, s. 1266.

⁶⁷⁹ Y. HGK E. 2017/19-823 K. 2019/553 T. 14.5.2019, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, E.T: 06.01.2020.

Hatta, her iki tarafın defterlerinde de kapanış onayı olmamakla birlikte defterlerdeki kayıtların uyuşması ve aynı faturaların iki tarafın defterlerinde de kayıtlı olmasına ilişkin ilginç bir karar mevcuttur. Karara göre “... *Taraflar tacir olup, defterlerini usulüne uygun olarak tuttıkları ancak her iki tarafın ticari defterlerinde kapanış onayının bulunmadığı... sözleşmede birim fiyat olarak 6.15 TL kararlaştırılmışsa da davaya konu faturalar 7.33 TL birim fiyat üzerinden düzenlenmiş ve davalı bu faturalara itiraz etmeyip kendi defterlerine işlemiştir. Bu durumda davalının davaya konu edilen faturalarda gösterilen birim fiyatı ve fatura toplamlarını benimsediğinin kabulü gerekir... açılış veya kapanış onayları bulunmayan ... ticari defter kayıtları sahibi aleyhine delil olur... davalının defterlerinde kayıtlı bulunan uyuşmazlık konusu faturaların aleyhine delil olacağına kabulü gerekir*”⁶⁸⁰. Belirtmek gerekir ki, davacının da ticari defterlerinde kapanış onayı olmaması ve davacının münhasıran karşı taraf defterlerine dayanmamış olması sebebiyle ispat yükü davacıdayken ve davacının kapanış onayı olmayan defterlerinin es geçilerek davalı defterlerinde kapanış onayı olmaması sebebiyle burada işlenmiş faturalara göre davanın kabul edilmesi tartışmaya açıktır.

Görüldüğü üzere, ticari defterlere dayanak belgelerin ibrazının gerekmediği yönündeki görüşlere rağmen, Yargıtay, özellikle teslimin ihtilafı olduğu, satışa ilişkin sözleşmeye itirazların bulunduğu hallerde dayanak belgelerin ibrazı neticesinde bunların da incelenmesi gerektiğine hükmetmektedir. Ayrıca her iki taraf defterinde de aynı içerikli faturanın işlenmemesi halinde de dayanak belgelerin ibraz edilmesi gerektiği belirtilmektedir. Esasında taraf defterlerinde aynı içerikli faturanın bulunmaması, bu defterlerin uyuşmadığı anlamına gelmektedir. Taraf defterlerinin uyuşmaması halinde ise zaten ticari defterlerle ispat usulünün tamamlanması mümkün olmayacaktır⁶⁸¹

2.2. Lehe Delil Olarak Dayanılan Elektronik Defterler Açısından Aranan Şartlar

Buraya kadar, lehe delil olarak dayanılan ticari defterlerin taşınması gerektiği şartlar fiziki ortamda tutulan ticari defterler temel alınarak incelendi. Ancak TTK m. 65/4

⁶⁸⁰ Y. HGK E. 2012/19-400 K. 2012/581 T. 19.09.2012. Aktaran: Postacıoğlu/Altay, s. 690.

⁶⁸¹ Bkz. Üçüncü Bölüm, 2.3.1.

düzenlemesine istinaden ticari defterler ile bunlara dayanak belgelerin elektronik ortamda tutulması da mümkündür: “*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 ulaşılmalarının 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*”.

2.2.1. Elektronik Defter Kavramı ve E-Defterlerin Düzenlendiği Mevzuat

Elektronik Defter, Elektronik Defter Genel Tebliği m. 2’ye istinaden “*Şekil hükümlerinden bağımsız olarak Vergi Usul Kanununa ve/veya Türk Ticaret Kanununa göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünü*” ifade etmektedir. EDGT m. 3.1.1’e göre e-defterler, ilgilisi tarafından ispat aracı olarak kullanılabilir.

EDGT, 19.10.2019 tarihli Elektronik Defter Genel Tebliği (Sıra No: 1)’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 3)⁶⁸² ile tadile uğramıştır. Bu bakımdan, 19.10.2019 tarihli Tebliğle değişik EDGT, elektronik defterlerin düzenlendiği temel mevzuatı oluşturmaktadır. EDGT m. 6.1’e istinaden tebliğde hüküm bulunmayan hallerde tacirler açısından VUK ve TTK ilgili hükümlerine uyum zorunluluğu mevcuttur.

2.2.2. E-Defter Tutma Yükümlülüğü ve Yükümlülüğe Aykırılık Halinde Ticari Defterlerin İspat Gücü

TTK m. 65/4 fıkrasındaki düzenlemeye göre, ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması tacirin seçimidir. Bu doğrultuda EDGT’nin ilk halinde de e-defterler ihtiyari bir usuldü, e-defter tutmak kural olarak tacirin seçimine bırakılmıştı. Yalnızca istisnai olarak belli tacirler için e-defter tutulması zorunlu kılınmıştı. Zorunluluğun dayanağı ise 421

⁶⁸² R.G Tarihi: 19.10.2019, Sayısı: 30923

Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁶⁸³. Tebliğe göre madeni yağ lisansına sahip mükelleflerden belli satış miktarına ulaşanlar ile özel tüketim vergisine tabi belli malları üreten veya ithal eden mükelleflerden belli satış hasılatına ulaşanlar fiziki defter tutmak yerine e-defter tutmakla yükümlüydü⁶⁸⁴.

Bu istisnai durumun yanında, 19.10.2019 tarihli tebliğ ile yapılan değişiklikler sonrasında ise elektronik defter tutma zorunluluğunun kapsamı oldukça genişlemiştir. Gerçekten EDGT m. 3.2.1'e göre e-fatura geçiş zorunluluğu bulunan mükellefler ile TTK m. 397/4'e istinaden bağımsız denetime tabi olan şirketlerin elektronik defter tutma zorunluluğu bulunmaktadır⁶⁸⁵.

Ayrıca yine son değişiklikler ile Gelir İdaresi Başkanlığı'na bugün için e-defter tutmakla yükümlü olmayan mükellefleri de belli şartlarla yükümlülük kapsamına alma yetkisi verilmiştir. Gerçekten EDGT m. 3.2.2'ye göre GİB, analiz veya inceleme yaptıktan sonra riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olarak tespit ettiği mükellef veya mükellef gruplarını, faaliyet, sektör ve ciro tutarına bağlı olmaksızın yazılı bildirimle en az 3 ay süre vererek e-defter uygulamasına geçme zorunluluğu getirme yetkisini haizdir.

EDGT m. 3.2.7'ye istinaden belirtilen zorunluluklara rağmen e-defter uygulamasına geçmeyen mükelleflere VUK çerçevesinde düzenlenen cezai yaptırımlar uygulanacaktır.

EDGT m. 7.7 ise hangi ticari defterlerin elektronik ortamda tutulabileceğini düzenlemiştir. Maddeye göre yalnızca www.edefer.gov.tr internet sitesi üzerinden duyurulan defter elektronik ortamda tutulabilecektir. Sitede yalnızca yevmiye defteri ve defter-i kebire ilişkin format ve standartlar duyurulmuş olup yalnızca bu defterlerin elektronik ortamda tutulması mümkündür. Bunlara ilaveten, basit usulde vergilendirilen

⁶⁸³ R.G Tarihi: 14.12.2012, Sayısı: 28497

⁶⁸⁴ “a) 4/12/2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olanlar ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31/12/2011 tarihi itibarıyla asgari 25 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar.

b) 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenler ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31/12/2011 tarihi itibarıyla asgari 10 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar”

⁶⁸⁵ Esasında e-fatura sistemine geçiş zorunluluğu olan mükelleflerin sayısı ilgili düzenlemelere istinaden gün geçtikçe artmaktadır. Yalnızca bu sebeple dahi e-defter tutma zorunluluğu kapsamının genişlediği söylenebilir.

mükellefler, başka bir deyişle işletme hesabına göre defter tutan tacirlerin Defter Beyan sistemi ile işletme defterlerini elektronik ortamda tutmaları gerekmektedir⁶⁸⁶.

EDGT düzenlemesi çerçevesinde, ticari defterlerin elektronik ortamda tutulabilmesi için aranan ön şartlar, tacirin gerçek kişi ya da tüzel kişi tacir olmasına göre değişmektedir. EDGT m. 4.1.1'e istinaden gerçek kişi tacirlerin Nitelikli Elektronik Sertifika ya da EDGT çerçevesinde düzenlenmiş Mali Mühür sahibi olması gerekirken tüzel kişi tacirlerin Mali Mühür sahibi olması gerekmektedir. Başka bir deyişle tüzel kişi tacirlerin NES ile e-defter tutmaları mümkün değildir, e-defter tutulabilmesi için, EDGT'deki tanıma göre bir sertifika altyapısı olan, Mali Mühür gerekmektedir. Aynı maddenin c fıkrasına göre ise, e-defter tutabilmek için tacir açısından aranan bir sonraki şart, e-defter tutulması, kaydedilmesi, onaylanması, saklanması ve ibrazında kullanılacak yazılımın, GİB'ten uyumluluk onayı almış bir yazılım olmasıdır. Mali mühür ya da NES'i temin etmiş olan ve onaylı bir yazılım aracılığıyla e-defter tutmaya hazır tacir için aranan son şart, EDGT m. 4.1.1'e istinaden www.edefter.gov.tr üzerinden GİB'e başvuruda bulunmaktır.

Tüm bu açıklamalar ışığında, e-defter tutmakla yükümlü tacirin e-defter yerine fiziki ortamda ticari defter tutması halinde bu defterlerin ispat gücünün akıbeti sorusu akla gelebilecektir. Kanunda aranan tüm şartları taşıyan fiziki ortamda tutulmuş ticari defterler, ilgili tacir e-defter tutmakla yükümlü olmasına rağmen e-defter tutmadığı için sahibi lehine ispat gücünü kaybedecek midir? Söz gelimi, EDGT m. 4.3.1 fıkrasına istinaden *“Bu Tebliğ kapsamında e-Defter uygulamasına dahil olan mükellefler dahil oldukları aydan itibaren söz konusu defterlerini kâğıt ortamında tutamazlar. Bu mükelleflerin kâğıt ortamında tuttıkları defterler hiç tutulmamış sayılır”*. Aynı doğrultudaki EDGT m. 4.4.1/b fıkrasına istinaden e-defter tutan mükelleflerin e-defter dosyaları fiziki ortamda hüküm ifade etmeyecektir. GİB'in 19.02.2020 tarihli duyurusunda ise bu hususun altı çizilmiş ve e-defter tutarken ayrıca fiziki ortamda defter tutan mükelleflerin bu defterlerinin noterde onaylatılması halinde dahi yok hükmünde olacağı belirtilmiştir⁶⁸⁷. Bu düzenlemelerin altında yatan mantıkla, e-defter tutulması

⁶⁸⁶ Ayrıntılı bilgi için Bkz. www.defterbeyan.gov.tr

⁶⁸⁷ [http://edefter.gov.tr/dosyalar/duyurular/e-Defter Bilgilendirme Duyurusu.pdf](http://edefter.gov.tr/dosyalar/duyurular/e-Defter_Bilgilendirme_Duyurusu.pdf) E.T: 06.06.2020.

gerekirken bunun yerine tutulan fiziki defterlerin lehe ispat gücünü kaybedeceği söylenebilecek midir?

Kanımızca bu hususta açık düzenleme olmadığı için böyle ağır bir sonucun yorumla kabulü mümkün gözükmemektedir. EDGT m. 4.3.1 fıkrasında “*e-defter uygulamasına dahil olanlar*” ifadesi, hali hazırda e-defter sistemini benimsemiş tacirleri ifade etmelidir. Dahası EDGT m. 4.4.1/b fıkrası ve GİB duyurusunda bahsi geçen haller, halihazırda e-defter tutan tacirlerin ayrıca tuttukları fiziki defterlere ilişkindir. Bu bakımdan, şimdilik BAM ya da Yargıtay uygulamasında bu yönde somut bir uyuşmazlığa ve dolayısıyla görüşe rastlanmamakla birlikte, e-defter tutması gereken tacirin fiziki ortamda ticari defter tutması halinde, bu defterlerin de kanunda aranan şartları taşımaları şartıyla sahibi lehine delil olarak kabul edilmesi gerekecektir. E-defter tutulmaması sebebiyle TTK, VUK ve EDGT hükümlerine göre verilecek cezai müeyyideler ise saklıdır. Bu müeyyideler ise defterlerin ispat gücüne ilişkin değildir. Bu yönde bir değişikliğin, kural olarak fiziki ortamda defter tutulması temel alınarak düzenlenmiş TTK hükümleriyle çelişeceği açıktır. Bu bakımdan tebliğ ile bu yönde bir müeyyide belirlemek TTK’ye aykırı olacak ve dolayısıyla normal hiyerarşisine uygun düşmeyecektir. Ancak, kanun koyucunun, ticari defterlerle ispat alanını daraltmak pahasına, ticari defterlere ilişkin sıkı şartlar araması eğilimi karşısında, bu yönde bir kanun değişikliğinin gerçekleşmesi şartı olamayacaktır.

2.2.3. E-Defterlere İlişkin Kurallar

Defterlerin elektronik ortamda tutulabileceğini öngören TTK m. 65/4 fıkrasının son cümlesine istinaden, TTK m. 64/1’de düzenlenen ilkeler, TTK m. 64/2’de hüküm altına alınan saklama yükümlülüğü ve TTK m. 64/3’te öngörülen açılış ve kapanış onayları elektronik defterler hakkında da kıyasen uygulanacaktır. Bu bakımdan TTK’de belirtilen prensipler ve kurallar niteliğine uygun düştüğü ölçüde elektronik ortamda tutulacak ticari defterler için de geçerli olacaktır⁶⁸⁸.

⁶⁸⁸ Bozer/Göle, s. 235.

Bu kuralların somut olarak nasıl uygulanacağı ve elektronik defterlere özgü kuralların neler olduğu ise TDİT m. 23'te de belirtildiği üzere EDGT hükümlerinde belirlenmiştir. Elektronik defterlerin sahibi lehine delil olması için bu kurallara uyulması gerekmektedir.

EDGT m. 4.3 maddesinde ticari defterlerin elektronik ortamda tutulmasına ilişkin usul ve esaslar belirtilmiştir. EDGT m. 4.3.1'e göre, elektronik defter tutmak için Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan gerekli izni almış olan tacir www.edeften.gov.tr adresinde duyurusu yapılan format ve standartlarda defterlerini tutmak zorundadır. Aynı maddenin devamında ise, defterlerini elektronik ortamda tutmaya başlayan tacirlerin söz konusu defterlerini artık fiziki ortamda tutamayacakları düzenlenmiştir.

EDGT m. 4.3.3'e istinaden ticari defterlere ilişkin açılış ve kapanış onayları bu yöntemde hesap döneminin ilk ve son ayında alınan beratlarla yapılmaktadır. Hesap döneminin ilk ayında alınan berat açılış onayı, son ayında alınan berat kapanış onayı, diğer aylara ait beratların alınması ise defterlerin ilgili aylara ait noter onayı yerine geçmektedir. Böylece fiziki ortamda tutulan ticari defterlerin aksine, onaya tabi olan elektronik defterlerin onay zorunlulukları yine elektronik ortamda berat alınması yöntemiyle yerine getirilmektedir. Bu bakımdan elektronik defterler açısından noter ya da Ticaret Sicil Müdürlüğü nezdinde yapılan açılış ve kapanış onayları aranmamaktadır, bu onayların yerine e-berat uygulaması mevcuttur.

EDGT m. 4.3.4 ise e-defter tutan mükelleflerin aylık dönemler halinde oluşturacakları e-Defter ve berat dosyalarını hangi süreler içinde onaylatmaları gerektiğini belirtmektedir. Buna göre tacirler NES veya Mali Mühürle berat dosyalarını zaman damgalı olarak onaylamak ve bunları e-defter uygulamasına yükleyerek GİB'den beratların onaylı halini almak zorundadırlar. Defter ve berat dosyalarının ilgili olduğu aya ait onayının o ayı takip eden üçüncü ayın son gününe kadar, hesap dönemlerinin son ayına ait olan defter ve berat dosyalarının onaylarının ise gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinin verildiği ayın son gününe kadar alınması gerekmektedir. Bu hususta madde sonunda sarı bir tablo mevcuttur.

EDGT m. 4.3.9, aylık dönemde onaya sunulacak kayıtların kural olarak yalnızca o aylık döneme ait olması gerekliliğini ve hesap dönemi ortasında e-deftere geçiş usulünü düzenlemektedir. Buna göre "*Aylık dönem, sadece onaya sunulan ayın defter kayıtlarını ifade etmekte olup, önceki aylara ait kayıtları içermez. Hesap dönemi veya takvim yılı*

içerisinde de e-Defter tutmaya başlanabilir. Ancak hesap dönemi veya takvim yılı içerisinde e-Defter tutmaya başlayanlar, başladıkları tarihi izleyen bir aylık süre içerisinde eski defterlerine kapanış tasdiki yaptıracaklardır.”

Belirtmek gerekir ki defterlerin onay almış olması, defterlerdeki kayıtların içerik ve gerçeğe uygunluk denetiminden geçtiğini ya da bunlara ilişkin vergi denetimi ya da başkaca inceleme yapıldığını ifade etmemektedir. Başka bir deyişle, EDGT m. 6.3'te de belirtildiği üzere elektronik defter beratı defterlerin içeriğine ilişkin bir onay olmayıp esasen elektronik defterlerin değişmezliğini ispata yöneliktir⁶⁸⁹.

Tüm bu şartları taşıyan e-defterler, EDGT m. 4.3.10'a istinaden “*Başkanlık tarafından onaylanan beratları ile birlikte muhafaza ve ibraz edilmesi koşuluyla Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu kapsamında geçerli kanuni defter olarak kabul edilecektir*”.

2.3. Karşı Tarafın Ticari Defterlerine İlişkin Şartlar

7251 Sayılı Kanunla değişik HMK m. 222/3'e istinaden “*İkinci fıkrada belirtilen şartlara uygun olarak tutulan ticari defter kayıtlarının sahibi ve halefleri lehine delil olarak kabul edilebilmesi için, diğer tarafın aynı şartlara uygun olarak tutulmuş ticari defterlerindeki kayıtların bunlara aykırı olmaması veya diğer tarafın ticari defterlerini ibraz etmemesi yahut defter kayıtlarının aksinin senet veya diğer kesin delillerle ispatlanmamış olması gerekir. Diğer tarafın ikinci fıkrada yazılan şartlara uygun olarak tutulan ticari defterlerinin, ilgili hususta hiçbir kayıt içermemesi hâlinde ticari defterler, sahibi lehine delil olarak kullanılamaz. Bu şartlara uygun olarak tutulan defterlerdeki sahibi lehine ve aleyhine olan kayıtlar birbirinden ayrılabilir*”. Doktrinde isabetle belirtildiği üzere, HMK m. 222/3 hükmü ticari defterlerin genel olarak lehe delil olmasını değil lehe kesin delil olabilmesini sağlayan şartları düzenlemektedir⁶⁹⁰.

Görüldüğü üzere, lehe delil olarak dayanılan defterlerin HMK m. 222/2 şartlarını sağlaması, kısa deyişle kanuna uygun olması halinde, ticari defterlerle ispat usulünün devam şartı olarak karşı taraf defterlerinin lehe dayanılan defterle uyumu, ya da karşı

⁶⁸⁹ Bozer/Göle, s. 240.

⁶⁹⁰ Karşı, s. 548.

tarafın defterini hiç ibraz etmemesi aranmaktadır. Bu iki halden birinin gerçekleşmesi sonrasında ise lehe delil olarak dayanılan ticari defter kayıtlarının aksinin kesin delille de ispatlanamaması halinde ticari defterlerle ispat usulü tamamlanmaktadır. Karşı taraf defterlerinin kanuna uygun olmaması hali ise bu fıkra özelinde açıklığa kavuşturulmamıştır. Ayrıca, karşı taraf defterlerinde iddiaya yönelik hiçbir kaydın olmaması ihtimali de 7251 Sayılı Kanun öncesinde tereddüt yaratmaktaydı.

Yerleşik Yargıtay uygulamasına göre, karşı taraf defterleri incelenmeden yalnızca bir tarafın ticari defterlerine göre hüküm verilmesi bozma sebebidir⁶⁹¹. Nitekim HMK m. 222/3 düzenlemesinden, karşı taraf defterlerinin de incelenmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır.

2.3.1. Kanuna Uygun Defterlerdeki Kayıtların Uyuşması

Eğer karşı taraf defterleri de kanuna uygun tutulmuşsa ve ibraz sonucu yapılan inceleme neticesinde her iki tarafın defter kayıtları uyuşmaktaysa bu ihtimalde kendi defterine lehe delil olarak dayanmış olan taraf iddiasını HMK m. 222/3'e istinaden ispatlamış olacaktır⁶⁹². Bir görüşe göre, taraf defterlerinin uyuşmazlık konusuna ilişkin kayıtlarının uyuşması yeterlidir⁶⁹³. Örneğin alacak davasında kendi defterlerine dayanarak bu hususu ispat etmek isteyen tacirin defterlerinde alacak gözükmüşse ve karşı taraf tacirin defterinde de ilgili malın satın alındığına ilişkin kayıt olmakla birlikte mal bedelinin ödendiğine ilişkin kayıt yoksa bu halde defterler birbirlerini doğrulamış olacak ve iddia lehe delil olarak dayanılan ticari defterlerle ispatlanması mümkün olacaktır⁶⁹⁴. Böylece karşı tarafın ispatlanan hususu HMK m. 222/3'ye istinaden kesin delille çürütmesi gerekecektir. Aksi takdirde ticari defterle ispat usulü tamamlanmış olacaktır.

Önemle belirtmek gerekir ki, taraf defterlerinin hem içerik hem de miktar anlamında uyuşması gerekmektedir. Yargıtay kararına konu bir örnekte, her iki taraf defterlerinde

⁶⁹¹ Y. 15. HD 04.11.2015, 3631/5522. Aktaran: Yılmaz, Şerh, s. 2573-2574; Y. 19. HD 26.10.2011, 3796/13273. Aktaran: Yılmaz, Şerh, s. 2575.

⁶⁹² Arkan, s. 394; Aslan, s. 75; Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 411; Bahtiyar/Biçer, s. 32; Bilgili/Demirkapı, Ticaret, s. 150; Erdönmez, s. 1830; Kuru, s. 288; Yılmaz, s. 32.

⁶⁹³ Arslanlı, s. 144.

⁶⁹⁴ Arkan, s. 394.

de uyuşmazlıktaki davalının borçlu olduğu gözükmele birlikte defterlerdeki borç tutarının farklı olması sebebiyle taraf defterlerinin uyuşmadığına hükmedilmiş ve o uyuşmazlık için ticari defterlerle ispat gerçekleştirilememiştir⁶⁹⁵.

2.3.2. Defterlerin İbraz Edilmemesi

Ticari defterlerin belli sırları içermesi sebebiyle mahkemenin ibraz kararına rağmen tacirin defterlerini ibraz etmemesi mümkündür. Tacirin ilgili davayı kaybetmesi olasıdır, ancak tacir kural olarak fiilen ibraza zorlanamayacaktır⁶⁹⁶. Mahkemenin ibraz kararı sonrasında tacirin ticari defter tutmadığını beyan etmesi de ibrazdan kaçınma olarak değerlendirilmektedir⁶⁹⁷.

Belirtmek gerekir ki, ticari defterlerini ibraz etmeyen tacirin maruz kalacağı ibrazdan kaçınma hükümlerine rağmen karşı ispat imkânı yine mevcuttur. Zira ibrazdan kaçınma sebebiyle ispat edilen iddianın aksi kesin delille ispat edilebilecektir⁶⁹⁸.

2.3.2.1. 7251 Sayılı Kanun Öncesinde İbrazdan Kaçınma

7251 Sayılı Kanun'un yürürlüğünden önce, istisnai HMK m. 222/5 hükmü dışında, HMK m. 222 çerçevesinde ibrazı istenen ticari defterlerin ibraz edilmemesi hali düzenlenmemiştir. Bu husus doktrinde boşluk olarak değerlendirilmiş ve HMK m. 222/5 hükmünün uygulanmadığı davalar açısından da ibrazdan kaçınma hakkında ayrı hüküm düzenlenmesi gerektiği dile getirilmişti⁶⁹⁹. Buna rağmen, HMK m. 222/5'in uygulanmadığı davalarda ibrazdan kaçınmanın gerçekleşmesi halinde, genel bir hüküm olan HMK m. 220 düzenlemesinin uygulanacağı belirtilmekteydi⁷⁰⁰. Nitekim HUMK

⁶⁹⁵ Y. TD 3.2.1961 3292/2997. Aktaran: Yarbaş, s. 158.

⁶⁹⁶ İmregün, s. 104.

⁶⁹⁷ Arkan, s. 389; Bahtiyar/Biçer, s. 30; Kuru, 2001, s. 2451.

⁶⁹⁸ Arkan, s. 395, Doğanay, s. 38.

⁶⁹⁹ Yılmaz, s. 32.

⁷⁰⁰ Aksoy, s. 161; Arkan, s. 388; Arslan/Yılmaz/Ayvaz/Hanağası, s. 415-417; Budak/Karaaslan, s. 239; Erdönmez, s. 1825-1826; Karslı, s. 549; Kuru, s. 284; Poroy/Yasaman, s. 251; Tanrıver, s. 816-817; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 681; Yıldırım, s. 974; Yücel, s. 7.

döneminde de aynı görüş öne çıkmaktaydı⁷⁰¹. Yargıtay'ın da genel uygulaması bu yöndeydi⁷⁰².

Buna karşın, davacının mal teslimine ilişkin dayanak belgeleri de ibraz ederek teslimi kanıtlaması ve alacağı tutar açısından kendi ticari defterlerine delil olarak dayanması halinde, karşı tarafın defterlerini ibraz etmemesi karşısında uyumsuzluğun davacı lehine karara bağlanması gerektiği de söylenmekteydi⁷⁰³. Dahası, bu kararların tamamen aksi yönünde kararlar da mevcuttu. Buna göre HMK m. 222/5 uygulanmadığı uyumsuzluklarda defterlerin ibraz edilmemesinin ibraz etmeyen aleyhine değerlendirilemeyeceği de belirtilmekteydi⁷⁰⁴. Görüldüğü üzere, konu hakkında somut düzenleme bulunmaması çelişkili kararlara da yol açabilmekteydi. Ancak kural olarak, Yargıtay'ın genel görüşü doğrultusunda, dayanak belge ibraz edilmeksizin ticari defterlerle ispat faaliyeti sırasında karşı tarafın ticari defterlerini ibraz etmemesi halinde HMK m. 220 hükümlerinin uygulanacağı öngörülmekteydi.

Bazı yazarlar, kanun değişikliğinden önce, eTTK yorumuyla, mevcut düzenlemeye uygun olarak ibrazdan kaçınmanın iddianın kanıtlanması sonucunu oluşturacağı yönünde görüş bildirmişti⁷⁰⁵. Bu görüşlerin aksine, HMK m. 220 hükümleri uygulanmadan, iddianın doğrudan doğruya ispat edilmiş sayılması ise bozma sebebi teşkil etmekteydi⁷⁰⁶.

⁷⁰¹ Kuru, 2001, s. 2194.

⁷⁰² Y. HGK 27.09.2006 T. 19-543/587. Aktaran: Yılmaz, s. 33; Y. HGK E. 2011/11-862 K. 2012/51 T. 28.03.2012. Aktaran: Poroy/Yasaman, s. 251; Y. 23. HD 05.11.2014, 1944/7000. Aktaran: Yılmaz, Şerh, s. 2580-2581; Y. 23. HD E. 2015/5725 K. 2016/5300 T. 6.12.2016, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, E.T: 09.01.2020;

Y. 15. HD E. 2016/4087 K. 2017/261 T. 23.01.2017. Aktaran: Kuru, s. 285.

⁷⁰³ Y. 19. HD E. 2012/8738 K. 2012/14967 T. 09.10.2012. Aktaran: Ateş, s. 1140. Esasında bu kararda Yargıtay'ın ilk derece mahkemesinin takdir yetkisini ortadan kaldırarak esasa ilişkin kanaat tesis ettiği gözükmektedir. Zira HMK m. 220 düzenlemesine göre, ibrazdan kaçınmanın sonucunun oluşması mahkemenin bu yönde takdir yetkisi mevcuttur.

⁷⁰⁴ Y. 19. HD E. 2012/4241 K. 2012/9973 T. 12.06.2012. Aktaran: Ateş, s. 1139-1140.

⁷⁰⁵ Arkan, s. 394; Aslan, s. 75; Bahtiyar/Biçer, s. 32; Bilgili/Demirkapı, Ticaret, s. 150; BUDAK, Ali Cem, Karşılaştırmalı Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Adalet Yayınevi, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 5. Baskı, Ankara, 2012, s. 301; Görgün/Börü/Toraman/Kodakoğlu, s. 526; Yılmaz, Şerh, s. 2578.

⁷⁰⁶ Y. 19. HD 12.12.2012, 12747/18881. Aktaran: Yılmaz, Şerh, s. 2554-2555.

2.3.2.2. Mevcut Düzenlemeye Göre İbrazdan Kaçınma

7251 Sayılı Kanun’la değişik HMK m. 222/3 hükmü ise HMK m. 222’nin uygulandığı tüm uyuşmazlıklar açısından ticari defterleri ibrazdan kaçınmanın sonucunu açıkça düzenlemektedir. Buna göre, tacirin ticari defterlerini ibraz etmemesi ve karşı taraf defterlerinin aksini kesin delille de ispat edememesi halinde, ispat mübrez defterlerdeki kayıtlar yönünde gerçekleşecektir.

Tacirin, kendi ticari defterlerine dayanması ancak açıkça karşı taraf defterlerine dayanmaması halinde, HMK m. 222 hükümlerinin uygulanıp uygulanamayacağını tespiti için karşı taraf defterlerinin de ibrazı her halde gerekmektedir. Bu bakımdan kendi defterlerine dayanan tarafın kendi defterlerini ibraz etmesinin akabinde karşı taraftaki tacirin defterlerini ibraz mecburiyeti doğacak ve ibraz gerçekleşmezse yine ibrazdan kaçınma hükümleri uygulanacaktır. Konuyu özetleyen bir kararda Yargıtay, *“Bir taraf kendi defterlerine delil olarak dayanmış ise karşı tarafın ticari defterlerine dayanılmamış olsa da karşı taraf defterlerinin incelenmesi zorunludur...Davacının da bu durumu bilerek ticari defterlere delil olarak dayandığı ve karşı tarafın ticari defterlerinin de incelenmesini istediği kabul edilmelidir. Aksinin kabulü halinde davacının ticari defterleri tek başına delil niteliği taşımadığından dayanılan böyle bir delilin incelenmesine gerek de olmayacaktır...Karşı taraf ticari defterlerini sunmadığı takdirde ise bu davranışı ile kendi ticari defterlerinin davacı defterleri ile uyumlu olup olmadığının incelenmesine engel olduğundan, engel olduğu sonucun varlığını kabul etmiş sayılmalıdır...”* yönünde hüküm kurmuştur⁷⁰⁷. Bu konuda Yargıtay uygulaması sabittir⁷⁰⁸.

İbrazdan kaçınmanın sonuçlarını engelleyen sebepler de mevcuttur. Yargıtay, vergi incelemesi sebebiyle tacirin ticari defterlerini vergi dairesine teslim etmesini, uyuşmazlıkta defterleri ibraz edememe bakımından haklı sebep olarak değerlendirmiş ve bu bakımdan somut olayda defterlerini ibraz edemeyen tacir açısından ibrazdan kaçınma hükümlerinin uygulanmaması gerektiğine hükmetmiştir⁷⁰⁹. Aynı doğrultuda, ticari

⁷⁰⁷ Y. 15. HD E. 2018/2696 K. 2018/3431 T. 26.9.2018. Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, E.T: 05.01.2020.

⁷⁰⁸ Y. 15. HD 19.06.2013, 6425/3973. Aktaran: Yılmaz, Şerh, s. 2571-2572; Y. 11. HD 20.02.2014, 13573/3094. Aktaran: Yılmaz, Şerh, s. 2563.

⁷⁰⁹ Y. 19. HD E. 1994/4496 K. 1995/363 T. 26.01.1995. Aktaran: Yarbaş, s. 238.

defterlerin hacmi sebebiyle yerinde inceleme talep eden tacirin talebi de haklı sebep olmadıkça kabul edilmelidir⁷¹⁰. Bu hallerin dışında, ibraz ve teslim mecburiyeti yalnızca ticari defterlerin saklanması süresi içinde mevcuttur. Bu sürenin geçmesinden sonra saklama süresi dolmuş ticari defterlerin ibrazına karar verilmesi halinde ibrazdan kaçınma oluşmayacaktır⁷¹¹. Ticari defterlerin ziyaa uğraması hali ise bir sonraki alt başlıkta incelenecektir.

Yargıtay uygulamasına göre, HMK m. 222/5 sonucunun oluşabilmesi için, defterlerini ibraz etmesi talep edilen tarafa gönderilecek davetiyede ibrazdan kaçınma halinde karşı tarafın iddiasını ispat etmiş sayılacağı yönünde şerhin bulunması gerekmektedir⁷¹². Bu bakımdan ilgili ara kararda ve meşruhatlı tebligatta, ibraz süresi ve ibrazdan kaçınmanın sonuçları da belirtilmelidir⁷¹³. Bunun sonucunda, 7251 Sayılı Kanunla değişik HMK m. 222/3 fıkrasında da ibrazdan kaçınma halinde ispatın gerçekleşmiş sayılacağı düzenlendiğinden, mahkemelerin ibraz talepli tebligatlarında bu yönde bir şerhin bulunması zorunluluk arz edecektir.

2.3.2.3. Ticari Defterlerin Ziyaa Uğraması Hali

TTK m. 82/7'ye istinaden, ticari defterler ve belgelerin 10 yıllık saklama süresi içinde tacirin iradesi dışında afet ya da hırsızlık sebebiyle kullanılmaz hale gelmesi, kaybolması, elden çıkması gibi hallerde ise ticari defterlerin ziyayı gerçekleştirmektedir⁷¹⁴. Ticari defter ve belgeleri ziyaa uğrayan tacirin zayi belgesi almamasının ispat hukuku açısından sonuçları, eTTK'nin aksine, TTK'de düzenlenmemiştir⁷¹⁵. Doktrinde, tacirin zayi belgesi almaması halinde ticari defterlerin ibrazı kararı sonrasında ilgili tacir açısından ibrazdan

⁷¹⁰ Y. 11. HD E. 2018/4152 K. 2019/5528 T. 18.9.2019. Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, E.T: 05.01.2020.

⁷¹¹ Bilgili/Demirkapı, Ticaret, s. 147; Domaniç/Ulusoy, s. 331.

⁷¹² Y. 11. HD E. 2015/10262 K. 2016/4875 T. 02.05.2016. Aktaran: Budak/Karaaslan, s. 239.

⁷¹³ Yılmaz, Şerh, s. 2572-2573.

⁷¹⁴ TTK m. 82/7: “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 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”.

⁷¹⁵ Doğanay, s. 7; Huysal, s. 200; Kendigelen, s. 94; Taşdelen, s. 281; Ülgen/ Teoman/ Helvacı/ Kendigelen/ Kaya/Nomer Ertan, s. 505.

kaçınmanın sonuçlarının doğacağı söylenmektedir⁷¹⁶. Nitekim BAM uygulaması da bu yöndedir⁷¹⁷. İbraz kararı sonrasında ibraz süresi içinde ticari defterlerin zıya uğradığı beyan edilirse, mahkemenin ilgili tarafa yeni süre vererek zayi belgesinin ibrazını talep etmesi gerekmektedir⁷¹⁸.

Bu sebeple uygulamada, ticari defterlerin zıyaını düzenleyen TTK m. 82/7 maddesinde tacirin bu yönde imkânı bulunduğunu belirten ifadeye karşın, tacirlerin aslında zayi talepli davayı açmak zorunda oldukları ifade edilmektedir⁷¹⁹. Belirtmek gerekir ki, tacir zayi belgesi almış olsa bile, tacirin ticari defter ve belgelerinin zayi olmadığı başka delillerle ispatlanabilecek bir husustur⁷²⁰.

TTK m. 82/7 fıkrasında, yalnızca tacirlerin zayi belgesi alması öngörülmüştür⁷²¹. Doktrinde, tacirlere ek olarak, tacir sayılanlar ile tacir gibi sorumlu olanların da ticari defter tutma yükümlüsü olmalarından dolayı zayi belgesi talep edebilecekleri belirtilmektedir⁷²². Zayi belgesi talepli davalar, TTK m. 82/7 fıkrasının açık düzenlemesine istinaden zıya öğrenme tarihinden itibaren 15 gün içinde hasımsız açılmalıdır. Bu süre, hak düşürücü niteliktedir⁷²³. Bu davanın hasımsız dava olmasının sonucu olarak, davanın lehe sonuçlanabilmesi için davacının zayi olan defter ve belgelerin kimin elinde olduğunu bilemeyecek durumda olması gerekmektedir⁷²⁴. Bu konudaki Yargıtay uygulaması sabittir⁷²⁵.

⁷¹⁶ Aksoy, s. 155; Arkan, s. 389; Aslan, s. 69; Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 403; Bahtiyar/Biçer, s. 30; Bozkurt, s. 375; Doğanay, s. 7; Domaniç/Ulusoy, s. 340; Gençtürk, s. 63; Karayalçın, Ticaret, s. 354; Kuru, 2001, s. 2452; Şener, s. 235; Taşdelen, s. 281; Ülgen/Teoman/Helvacı/Kendigelen/Kaya/Nomer Ertan, s. 505; Yarbaş, s. 134.

⁷¹⁷ İstanbul BAM 14. HD E. 2017/1054 K. 2018/111 T. 9.2.2018, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, E.T: 17.11.2019.

⁷¹⁸ Y. 14. HD 13.11.2012, 11931/13203. Aktaran: Yılmaz, Şerh, s. 2555-2556.

⁷¹⁹ Bahtiyar/Biçer, s. 25; Taşdelen, s. 279; Ülgen/Teoman/Helvacı/Kendigelen/Kaya/Nomer Ertan, s. 505; YAVUZ, Mustafa "Ticari Defter ve Belgelerin Yitirilmesi Halinde Zayi Belgesi Talep Davasının Onbeş Gün İçinde Açılma Zorunluluğu", Mali Çözüm Dergisi, Sayı 151, 2019, s. 213.

⁷²⁰ Arkan, s. 383; Bozkurt, s. 369; Olgaç/Çenberci, s. 110; Taşdelen, s. 281; Ülgen/Teoman/Helvacı/Kendigelen/Kaya/Nomer Ertan, s. 505; Yarbaş, s. 136; Yavuz, s. 213.

⁷²¹ Arkan, s. 381; Şener, s. 247.

⁷²² Şener, s. 245-246.

⁷²³ Arkan, s. 382; Bozer/Göle, s. 247; Şener, s. 258; Ülgen/Teoman/Helvacı/Kendigelen/Kaya/Nomer Ertan, s. 505; Y. HGK E. 2010/7473 K. 2010/520 T. 20.10.2010, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, E.T:13.11.2019; Y. 11. HD 02.12.2015-E.5947/K.12881, Aktaran: Eriş, s. 1257.

⁷²⁴ Aksoy, s. 155; Arkan, s. 382; Bahtiyar/Biçer, s. 25; Şener, s. 268; Ülgen/ Teoman/ Helvacı/ Kendigelen/Kaya/Nomer Ertan, s. 505.

⁷²⁵ Ülgen/Teoman/Helvacı/Kendigelen/Kaya/Nomer Ertan, s. 505; İstanbul BAM 14. HD E. 2017/195 K. 2017/162 T. 13.4.2017, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, E.T: 13.11.2019.

TTK düzenlemesinde afet halleri tahdidi olarak sayılmamıştır⁷²⁶. Hırsızlık hali ise tahdidi olarak düzenlenmiştir. Doktrinde hırsızlık sebebinin zıyaa sebebi olarak sayılması olumlu karşılanmıştır⁷²⁷. Zira eTTK’de yer almayan bu hal Yargıtay kararlarında sıklıkla zayi sebebi olarak kabul görmekteydi⁷²⁸. Bir görüşe hırsızlık hali tahdidi sayılmış olsa bile, defter ve belgelerin basiretli bir tacirden beklenen tüm tedbirlerin alınmasına rağmen yine de zayi olmaları halinde ilgili tacire zayi belgesi verilmesi gerekecektir⁷²⁹. Bu bakımdan hırsızlık hali için de benzer bir genişletici yorumun kabul edilmesi gerekmektedir⁷³⁰. Yargıtay HGK’nin eski bir kararında da bu yönde bir yorum bulunmaktadır⁷³¹.

Genel olarak, TTK m. 82/7 lafzından anlaşıldığı üzere, yalnızca ticari defterlere ilişkin değil ticari belgelere ilişkin de zayi belgesi alınabilmektedir⁷³². Hatta Yargıtay’ın bir kararına konu olduğu üzere tacir olan bankanın saklamakla yükümlü olduğu çeklerin zayi olması karşısında çeklere ilişkin zayi talebinin dahi kabulü gerekmektedir⁷³³. TTK’de düzenlenen ticari defterler ve belgelere ilaveten VUK nezdinde düzenlenmiş işletme defterine ilişkin zayi belgesi talebinin de diğer şartların sağlanması halinde kabul edilmesi gerektiği Yargıtay ve BAM uygulamasına göre sabittir⁷³⁴.

Zayi taleplerinde önemli bir husus hangi defterlerin ve fatura ve bunun gibi dayanak belgelerin zayi olduğunun mahkemeye somut olarak bildirilmesidir⁷³⁵. Doktrinde ve eski tarihli yargı kararlarında zayi olan belgelerin tek tek belirtilmesinin gerekmediği söylenmekteydi⁷³⁶. Yakın tarihli kararlarda ise faturaların ve sevk irsaliyelerinin belge tarihleri ve numaraları talep edilmektedir⁷³⁷. Davacının zayi talebine konu defter ve

⁷²⁶ Arkan, s. 381; Bahtiyar/Biçer, s. 25; Karahan, s. 307; Taşdelen, s. 279; Yavuz, s. 212.

⁷²⁷ Huysal, s. 200; Kendigelen, s. 94; Taşdelen, s. 279-280. Şener, bu yönde, hırsızlık sebebiyle zayi belgesi verilebilmesinin ancak kanunda yapılacak açık düzenlemeyle yapılabileceğini, böyle bir düzenleme olmaksızın hırsızlığın yargı kararlarındaki yorumlarla zıya sebebi kapsamına alınmasını eleştirmişti. Bugün için bu tartışma bitmiş gözükmemektedir. Ayrıntılı bilgi için Bkz. Şener, s. 251-254.

⁷²⁸ Aslan, s. 69; Bahtiyar/Biçer, s. 25; Bozer/Göle, s. 246; Çeker, s. 173; Doğanay, s. 7; Domaniç/Ulusoy, s. 316, Ülgen/ Teoman/Helvacı/Kendigelen/Kaya/Nomer Ertan, s. 505; Şener, s. 251; Yarbaş, s. 135.

⁷²⁹ Arkan, s. 381; Bahtiyar/Biçer, s. 25; Yavuz, s. 213.

⁷³⁰ Karahan, s. 308.

⁷³¹ Y. HGK E. 1984/12 K. 1985/728 T. 25.09.1985, Aktaran: Arkan, s. 381.

⁷³² Arkan, s. 381; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 666-667.

⁷³³ Y. 11. HD 09.05.2016-E.10387/K.5196, Aktaran: Eriş, s. 1256.

⁷³⁴ Y. 11. HD 02.05.2016-E.10374/K.4855, Aktaran: Eriş, s. 1256; İstanbul BAM 13. HD E. 2018/1271 K. 2019/1478 T. 23.10.2019, Lexpera, E.T: 17.11.2019.

⁷³⁵ Aksoy, s. 155; Yavuz, s. 213.

⁷³⁶ Aksoy, s. 155; Arkan, s. 382; Y. 11. HD 14.2.1991 E. 1989/9310 K. 916, Aktaran: Arkan, s. 382.

⁷³⁷ İstanbul BAM 14. HD E. 2017/1002 K. 2018/134 T. 16.2.2018, Lexpera, E.T: 17.11.2019.

belgeleri bu gibi bilgilerle somutlaştıramaması halinde ise bunlar için yapılan zayi talebinin reddine karar verilmektedir⁷³⁸.

Doktrinde zayi belgesi istenen ticari defterlerin usulüne uygun tutulmuş olması ve özellikle açılış ve kapanış onaylarının yaptırılmış olması gerektiği belirtilmektedir⁷³⁹. Şener, özetle, açık kanun hükmü olmamakla birlikte eğer usulüne uygun tutulmamış defterlerin ziyana karar verilirse bu durumun yükümlülüklerini yerine getirmemiş tacirin bir nevi ödüllendirilmesi sonucunu doğuracağını belirtmektedir⁷⁴⁰. Yargıtay'ın ise yakın tarihli aksi yönde kararları mevcuttur. Yargıtay, özetle, TTK m. 82/7'de zayi talebine ilişkin şartlar arasında defter tasdikine ilişkin hüküm olmaması sebebiyle kapanış onayı bulunmayan ticari defterler hakkında zayi belgesi verilebileceğine hükmetmektedir⁷⁴¹. Ancak konuya ilişkin daha eski tarihli aksi yönde kararlar da mevcuttur⁷⁴².

Zayi belgesinin alınabilmesi için tacirin özen yükümlülüğüne riayet edip etmediği, somut olayda kusuru ya da ihmalinin bulunup bulunmadığı önem arz etmektedir. Yargıtay, bir kararında, tacirin iş yerinde çıkan yangından hayatın olağan akışına göre yangın tarihinde ya da en geç ertesi gün haberdar olduğunun kabul edilmesi gerektiğini ve bu sebeple 6 gün sonra yangından haberdar olduğu iddiasıyla o süreye göre açılan zayi belgesi talepli davanın reddine karar verilmesini yerinde bulmuştur⁷⁴³. Yargı kararlarında da belirtildiği üzere, zayi belgesi alınabilmesi için, ziyaa uğrayan defter ve belgelerin korunması amacıyla gereken dikkat ve ihtimamın tacir tarafından gösterilmiş olması ve ziyaa uğramanın tacirin iradesi dışında elinde olmayan nedenlerle meydana gelmiş olması gerekmektedir⁷⁴⁴. Bu doğrultuda, doktrinde de basiretli tacirden beklenen tedbirlerin alınmadığı ya da tacirin kusurundan kaynaklanan zayi hallerinde zayi belgesinin alınamayacağı belirtilmektedir⁷⁴⁵. Ayrıca, zayi iddiasının samimi ve inandırıcı olması gerekmektedir⁷⁴⁶.

⁷³⁸ İstanbul BAM 12. HD E. 2017/392 K. 2018/195 T. 6.3.2018, Lexpera, E.T: 17.11.2019

⁷³⁹ Aksoy, s. 155; Şener, s. 258-262; Taşdelen, s. 280.

⁷⁴⁰ Şener, s. 262.

⁷⁴¹ Y. 11. HD E. 2008/2193 K. 2009/6360 T. 25.05.2009; Y. 11. HD E. 2014/1879 K. 2014/9416 T. 21.05.2014, Lexpera, E.T: 17.11.2019

⁷⁴² Y. 11. HD E. 1991/3729 K. 1992/10671 T. 20.11.1992. Aktaran: Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 403.

⁷⁴³ Y. 11. HD E. 2016/2016 K. 2017/4555 T. 20.9.2017, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, E.T:13.11.2019.

⁷⁴⁴ Y. 11. HD 30.03.2015-E.18588/K.4426, Aktaran: Eriş, s. 1262.

⁷⁴⁵ Bozer/Göle, s. 247; Taşdelen, s. 280.

⁷⁴⁶ Arkan, s. 382; Bahtiyar/Biçer, s. 25; Bozkurt, s. 369; Domaniç/Ulusoy, s. 316; Taşdelen, s. 280; Yavuz, s. 213.

Zayıf belgesinin alınmasını engelleyecek nitelikteki kusur, genel bir kusur olmayıp ticari defterlerin saklanmasıyla ilgili özel kusurdur. Gerçekten, fişin prize takılı bırakılması gibi genel kusurun varlığı sebebiyle yangına sebebiyet veren tacirin ticari defter ve belgeleri saklama özelinde bir kusuru bulunmadığından zayıf belgesi almasında Yargıtay tarafından bu yönde sakınca görülmemiştir⁷⁴⁷. Ancak ticari defter ve belgelerin otomobilin arka koltuğunda bırakılmasına müteakip çalınması halinde hırsızlığın TTK m. 82/7’de sayılmış olmasına rağmen tacirin saklama yükümlülüğü özelindeki kusuru sebebiyle zayıf belgesi verilmesi isteminin reddedilmesi gerektiğine hükmedilmiştir⁷⁴⁸. Zira tacirin ticari defter ve belgeleri özenle saklama yükümlülüğü bulunmaktadır⁷⁴⁹.

Görüldüğü üzere, zıya uğrayan ticari defter ve belgeler hakkında zayıf belgesi alınması gerekmektedir. Bunun içinse çeşitli şartlar aranmaktadır. Bunlara çalışmanın kapsamını aşmamak adına özetle değinilmiştir. Burada önemli olan husus ise, zıya uğrayan ticari defterler hakkında zayıf belgesi alınmaması halinde, ilgili defterin ibrazına karar verilmesi ve ibrazın gerçekleştirilememesi neticesinde ibrazdan kaçınma hükümlerinin uygulanmasıdır.

Son olarak eklemek gerekir ki, zıya uğrayan defterlerin elektronik ortamda tutulması halinde konuya ilişkin EDGT’de düzenlenen özel hükümler uygulanacaktır. Kanun koyucu, EDGT m. 7.1’de, tarafımızca anlaşılamayan bir sebeple, e-defterlerin zıya uğraması halleri için TTK’ye değil VUK nezdinde düzenlenen mücbir sebep hallerine atıf yapmıştır⁷⁵⁰. Bu düzenlemeye göre zıya uğrayan e-defterler hakkında yalnızca zayıf belgesinin alınması ise yeterli gözükmemektedir. Gerçekten e-defter tutan tacirin zayıf belgesi almasından sonra durumu GİB’e yazılı olarak bildirme yükümlülüğü mevcuttur.

⁷⁴⁷ Y. 11. HD E. 1991/2021 K. 1991/3482 T. 27.05.1991, Aktaran: Aksoy, s. 156.

⁷⁴⁸ Y. 11. HD E. 2010/3476 K. 2011/15231 T. 16.11.2011, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, E.T: 17.11.2019.

⁷⁴⁹ İstanbul BAM 12. HD E. 2018/718 K. 2018/1343 T. 1.11.2018, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, E.T: 17.11.2019.

⁷⁵⁰ EDGT m. 7.1: “*e-Defter tutanlar, Vergi Usul Kanununda belirtilen “Mücbir Sebep” halleri nedeniyle e-Defter veya beratlarına ait kayıtlarının bozulması, silinmesi, zarar görmesi veya işlem görememesi ve e-Defter ve berat dosyalarının muhafaza edildiği e-Defter saklama hizmeti veren özel entegratör kuruluşlardan veya Başkanlıktan ikincil örneklerinin temin edilemediği hallerde, söz konusu durumların öğrenilmesinden itibaren tevsik edici bilgi ve belgeleri ile birlikte 15 gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yetkili mahkemesine başvurarak kendisine bir zayıf belgesi verilmesini istemelidir. Mahkemeden zayıf belgesinin temin edilmesini müteakip, zayıf belgesi ile birlikte durumun Başkanlığa yazılı olarak bildirilmesi ve Başkanlık tarafından istenilen bilgi ve belgelerin (talep edilecek bilgi ve belgeler e-Defter Uygulama Kılavuzunda açıklanır) ibraz edilmesi halinde, mükelleflerin zayıf olan e-Defter kayıtlarının yeniden oluşturulması ve bunlara ait yeni oluşturulan e-Defter ve berat dosyalarının e-Defter uygulaması aracılığı ile Başkanlık sistemine yeniden yüklenmesi için Başkanlık tarafından yazılı izin verilir”.*

Tacirin GİB tarafından kendisinden talep edilen belgeleri ibraz etmesi halinde, GİB'in vereceği yazılı izin üzerine, ziyaa uğrayan e-defter kayıtlarını yeniden oluşturması ve bunlara ilişkin e-defter ve berat dosyalarını yeniden GİB sistemine yüklemesi mümkün olacaktır.

Ancak EDGT m. 4.4.1/e bendine istinaden, e-defter tutanların, 01.01.2020 tarihinden itibaren, e-defter dosyaları ve bunlara ilişkin berat dosyalarının birer kopyalarını doğrudan doğruya GİB bünyesinde ya da teknik yeterliliğe sahip olup GİB'ten izin almış özel bilgi işlem sistemlerinde saklamaları zorunludur. Bu bakımdan 2020 yılından itibaren tutulacak e-defter açısından bunların ziyayı ile karşılaştırılması oldukça düşük bir olasılıktır⁷⁵¹.

2.3.3. Defterlerin Kanuna Aykırı olması

HMK m. 222/2'ye göre ticari defterlerin delil olabilmesi için kanuna göre eksiksiz ve usulüne uygun olarak tutulmuş olması, açılış ve kapanış onaylarının yapılmış olması ve defter kayıtlarının birbirini doğrulaması gerektiği belirtilmişti. Lehe delil olarak kendi defterlerine dayanan tacirin karşısındaki tacirin defterlerini ibraz etmesi ancak bu defterlerin HMK m. 222/2 şartlarını haiz olmaması hali ise kanunda açıkça düzenlenmemiştir. Bu durumda lehe delil olarak kanuna uygun tutulmuş defterlerine dayanmış olan tarafın HMK m. 222/3'e istinaden iddiasını ispatlamış olacağı ifade edilmektedir⁷⁵². Başka bir deyişle uyuşmazlıkta yalnızca bir tarafın defterleri kanuna uygun tutulmuşsa bu halde bu tarafın kendi defterlerindeki kayıtlarla iddiasını ispatlaması mümkün olacaktır⁷⁵³.

Bu halde ilgili defterlerin kanuna aykırı olması sebebiyle karşı ispat faaliyetinde artık bu ticari defterler delil olarak kabul edilemeyecektir. Bunun sonucunda ise kanuna aykırı defter tutan tacirin ispatlanan hususun aksini senet ya da başka bir kesin delille ispatlaması gerekecektir. Aksi halde ilgili uyuşmazlık aleyhine sonuçlanacaktır.

⁷⁵¹ SELİM, Erhan, “Elektronik Defter Zayi Bilmecesi”, www.muhasabetr.com, 07.11.2019, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/erhanselim/008/> E.T: 18.03.2020.

⁷⁵² Aslan, s. 75; Bahtiyar/Biçer, s. 32; Bozer/Göle, s. 244; Erdönmez, s. 1831; Kuru, s. 289; Yılmaz, s. 33.

⁷⁵³ Bozer/Göle, s. 244; Doğanay, s. 39.; Kuru, 2001, s. 2477.

2.3.4. Kanuna Uygun Defterlerde Hiçbir Kaydın Bulunmaması İhtimali

7251 Sayılı Kanun öncesinde, HMK m. 222/3'ün lafzından, tarafın kendi ticari defterlerine lehe delil olarak dayanmasından sonra ibraz edilen karşı taraf defterlerinde iddia edilen husus hakkında hiçbir kaydın bulunmaması halinde iddianın ispatlandığı sonucu çıkmaktaydı. Zira ilgili düzenleme, ticari defterlerle ispatın gerçekleşebilmesi için, karşı taraf defterleri açısından “veya ilgili hususta hiçbir kayıt içermemesi” şartını da kabul etmekteydi.

Doktrinde ise bu ihtimalde isabetle, kanundaki ifadenin aksine, iddianın ispatlanmış sayılamayacağı belirtilmekteydi⁷⁵⁴. Zira bir hususu inkâr eden tarafın defterlerinde de doğal olarak bu husus hakkında herhangi bir kayıt olmayacaktır⁷⁵⁵. Aksi halde ise bir tarafın tek taraflı oluşturduğu kayıtlar üçüncü kişi aleyhine delil olarak kullanılmış olacaktır⁷⁵⁶. Başka bir deyişle “kalem sürçmesi” olarak nitelendirilebilecek bu ifadenin kabulü halinde tacirin kendi defterine tamamen gerçek dışı bile olsa kayıt düşmesi ve gerçeğe aykırı olan bu kayıtla iddiasını ispatlaması mümkün hale gelecektir⁷⁵⁷.

7251 Sayılı Kanun öncesinde, Budak, “veya ilgili hususta hiçbir kayıt içermemesi” şartının “veya diğer tarafın ikinci fıkrada belirtilen şekilde tutulmuş defterlerini hiç ibraz etmemesi” şeklinde değiştirilmesi gerektiğini ifade etmişti⁷⁵⁸. Nitekim bu görüşe uygun olarak, 7251 Sayılı Kanun, ilgili ifade yerine ibrazdan kaçınma halini düzenlemiştir. Dahası, mevcut düzenlemenin son fıkrasına, bahsi geçen tereddütleri ortadan kaldıracak bir şekilde, “Diğer tarafın ikinci fıkrada yazılan şartlara uygun olarak tutulan ticari defterlerinin, ilgili hususta hiçbir kayıt içermemesi hâlinde ticari defterler, sahibi lehine delil olarak kullanılamaz” cümlesi eklenmiştir.

⁷⁵⁴ Aksoy, s. 161-162; Arkan, s. 394; Bilgili/Demirkapı, Ticaret, s. 150; Bozkurt, s. 374; Bahtiyar/Biçer, s. 32; Budak/Karaaslan, s. 238-239; Çeker, s. 174; Erdönmez, s. 1830; Görgün/Börü/Toraman/Kodakoğlu, s. 526; Karahan, s. 316; Karşlı, s. 548; Kuru, s. 288; Huysal, s. 203; Yarbaş, s. 158; Yıldırım, s. 975; Yılmaz, s. 32; Yılmaz, Şerh, s. 2578; Yücel, s. 7.

⁷⁵⁵ Budak/Karaaslan, s. 239; Erdönmez, s. 1830; Karşlı, s. 548; Yücel, s. 7.

⁷⁵⁶ Erdönmez, s. 1830; Yılmaz, s. 32; Yücel, s. 7.

⁷⁵⁷ BUDAK, Ali Cem, Karşılaştırmalı Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Adalet Yayınevi, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 5. Baskı, Ankara, 2012, s. 301.

⁷⁵⁸ ibid, s. 301.

Bu bakımdan mevcut HMK m. 222/3 fıkrasına istinaden, iddia sahibi tacirin karşı tarafındaki tacirin defterlerinde iddiaya ilişkin herhangi bir kaydın olmaması ihtimalinde, iddia ticari defterlerle ispatlanamayacaktır.

Nitekim, eTTK döneminde de karşı taraf defterlerinde herhangi bir kayıt olmaması halinde kendi defterine lehe delil olarak dayanmış olan tarafın iddiasını ispat edemeyeceği düzenlenmişti. Bu halde iddia sahibinin iddiasını ticari defterler dışında başka muteber delillerle ispat etmesi gerekmektedir⁷⁵⁹. eTTK dönemi Yargıtay uygulaması da bu yöndeydi⁷⁶⁰.

2.4. Lehe Delil Olarak Dayanılan Defter Kayıtlarının Aksinin Kesin Delille İspatlanamaması

Karşı tarafın ticari defterleri kanuna uygun değilse ya da kanuna defterlerin ibrazı neticesinde yapılan incelemede taraf defterleri uyuşursa ya da karşı taraf ticari defterlerini hiç ibraz etmese bile ticari defterle ispat usulü tamamlanmayacaktır. Zira HMK m. 222/3 fıkrasında “*defter kayıtlarının aksinin senet veya diğer kesin delillerle ispatlanmamış olması gerekir*” şartı düzenlenmiştir. Doktrinde, isabetle, senet ve kesin delil ayırımının yapılmasının yersiz olduğu belirtilmiştir. Zira senet de kesin delildir⁷⁶¹.

Esasında, sonuç olarak aynı yere varılmakla birlikte, HMK m. 222/3 ve m. 222/3 şartlarının sağlanmasıyla ispatın gerçekleştiği, bu halde ispat yükünün karşı tarafa geçtiği ve karşı ispatın ancak kesin delille yapılabileceği de belirtilmektedir⁷⁶².

Defterlerdeki kayıtların aksi kesin delille ispatlanamazsa bu halde ise artık kendi defterlerine dayanan taraf iddiasını ispatlamış olacaktır. Kesin delilin kapsamına ise ilamlar, düzenleme şeklindeki noter senetleri, ilgililerin beyanına dayanılarak noterlerin tasdik ettikleri senetler, yetkili memurların görevleri içinde usulüne uygun olarak düzenledikleri belgeler, mahkeme huzurunda ikrar edilen veya mahkemece inkâr edenden sadır olduğu kabul edilen adı senetler, kayıtlı elektronik posta hizmet sağlayıcısının

⁷⁵⁹ Arslanlı, s. 144; Domaniç/Ulusoy, s. 333; Karayalçın, Ticaret, s. 365; Kuru, 2001, s. 2475.

⁷⁶⁰ Y. 11. HD E. 2168 K. 2510 T. 28.04.1986. Aktaran: Arkan, s. 394.

⁷⁶¹ Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 412.

⁷⁶² Erdönmez, s. 1831.

kayıtlı elektronik posta sistemi üzerinden sunduğu hizmetlere ilişkin olarak oluşturduğu kayıtlar ve kayıtlı elektronik posta delilleri girmektedir⁷⁶³.

Defter kayıtlarının aksinin kanunun öngördüğü üzere kesin delille kanıtlanması halinde lehe delil olarak dayanılmış olan defter kanuna uygun tutulmuş ve birbirini teyit etse dahi artık ilgili uyuşmazlıkta ispat gücünü kaybedecektir⁷⁶⁴. Bu bakımdan iddianın başka delillerle ispat edilmesi gerekecektir. Şüphesiz ki, söz konusu uyuşmazlık senetle ispat zorunluluğuna tabiyse bu halde ispatın yine kesin delille gerçekleştirilmesi gerekecektir.

3. HMK m. 222 Çerçevesinde Ticari Defterlerin Aleyhe Delil Teşkil Etmesi

Tacirin iş ve işlemlerine ilişkin bütün kayıtları ticari defterlerine kaydetmesi yükümlülüğü sebebiyle ticari defterlerinde kendi aleyhine kayıtların da olması mümkündür. Ancak defterde kendi aleyhine kaydın bulunduğunu bilen tacirin defterlerine uyuşmazlıkta kendi lehine delil olarak dayanmayacağı için, genellikle, defterin sahibi aleyhine olan ispat gücü, karşı tarafın bu deftere delil olarak dayanmasıyla ortaya çıkmaktadır⁷⁶⁵.

3.1. Genel Olarak Ticari Defterlerin Sahibi Aleyhine Delil Olması İçin Aranılan Şartlar

HMK m. 222/4 ticari defterlerin aleyhe ispat gücünü düzenlemektedir. Maddeye göre, “*Açılış veya kapanış onayları bulunmayan ve içerdiği kayıtlar birbirini doğrulamayan ticari defter kayıtları, sahibi aleyhine delil olur*”. Maddenin lafzına göre, ticari defterlerin açılış veya kapanış onayının bulunmaması hali ile içerdiği kayıtların birbirini doğrulamaması halinde bu defterler sahibi aleyhine delil teşkil edecektir. Görüldüğü

⁷⁶³ Arkan, s. 395; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 679; Poroy/Yasaman, s. 252.

⁷⁶⁴ Çeker, s. 176; Domaniç/Ulusoy, s. 333.

⁷⁶⁵ Çeker, s. 176; Gençtürk, s. 119; Karahan, s. 318; Karayalçın, Ticaret, s. 360.

üzere, ticari defterlerin sahibi aleyhine delil teşkil etmesi için aranan şartlar daha azdır zira tacirin kendi aleyhine asılsız kayıtlar düşmeyeceği öngörülmüştür⁷⁶⁶.

Doktrinde, HMK düzenlemesinde yalnızca açılış ve kapanış onayı ile defterlerin birbirlerinin doğrulaması hususları sayılmış olmakla birlikte defterlerin genel olarak kanuna ve usule uygun tutulmaması halinde de bu defterlerin aleyhe delil gücüne sahip olacağı belirtilmektedir⁷⁶⁷. Buna istinaden ticari defterlerin lehe delil olması şartlarını düzenleyen HMK m. 222/2 hükmü dikkate alınmalı ve düzenlemedeki karşı taraf defterleri ve aksine ispat şartları dikkate alınmadan ticari defterlerin kendisine ilişkin şartların sağlanmaması halinde bu defterlerin aleyhe delil olacağı sonucu çıkarılmalıdır⁷⁶⁸. Nitekim eTTK döneminde de bu şekilde bir yorum benimsenmiş olup TTK açısından da HMK m. 222/4'ün daha geniş yorumlanması kanunun ruhuna daha uygun olacaktır⁷⁶⁹.

Ayrıca düzenlemeden bağımsız olarak ticari defterlerin her zaman sahibi aleyhine delil olma imkânı mevcuttur⁷⁷⁰. Başka bir deyişle, ticari defterler genel olarak kanuna uygun tutulmuş olsa bile, yani bu defterlerin açılış kapanış onayları tam olup içerdiği kayıtlar birbirini doğrulasa bile bu defterlerin her zaman sahibi aleyhine delil olması mümkündür⁷⁷¹. Nitekim kanunun lehe delil olma için aradığı şartları taşıyan defterlerde sahibi aleyhine kayıt bulunması ihtimalinde, başka bir deyişle kanuna uygun defterin karşı taraf defterleriyle uyuşması halinde de defter her halükârda sahibi aleyhine delil teşkil edecektir⁷⁷². Bu bakımdan esasında defterlerin sahibi aleyhine delil olması hususunda, lehe delil olmanın aksine, ek bir şartın gerçekleşmesi gerekmemektedir⁷⁷³. Ticari defterlerin sahibi aleyhine delil teşkil etmesinde, aleyhe delil olan hususun ilgili tarafın kendi elinden çıkan belge veya yazı olması sebebiyle bu durum ispat kurallarıyla

⁷⁶⁶ Aslan, s. 76; Domaniç/Ulusoy, s. 337; Gençtürk, s. 116.

⁷⁶⁷ Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 412; Erdönmez, s. 1832; Karşlı, s. 548; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 677; Yılmaz, s. 33; Yılmaz, Şerh, s. 2587.

⁷⁶⁸ Arkan, s. 389-390; Huysal, s. 203; Karşlı, s. 548.

⁷⁶⁹ Bilgişin, s. 300; Erdönmez, s. 1832; Gençtürk, s. 116-117; Kuru, 2001, s. 2458.

⁷⁷⁰ Aslan, s. 75; Bozer/Göle, s. 245; İmregün, s. 102; Poroy/Yasaman, s. 252; Ülgen, s. 95; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 677.

⁷⁷¹ Gençtürk, s. 117; İmregün, s. 102-103; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 677; Yılmaz, Şerh, s. 2579.

⁷⁷² Aslan, s. 75; Doğanay, s. 36; Erdönmez, s. 1832-1833; Gençtürk, s. 117.

⁷⁷³ Aslan, s. 75.

örtüşmektedir⁷⁷⁴. Hatta aleyhe olan kayıtlar ticari defter sahibinin yazılı borç ikrarı hükmündedir⁷⁷⁵.

Yargıtay'ın eski tarihli bir kararı da bu durumu gözler önüne sermektedir: “*Yasa koyucu hiçbir tüccarın kendi ticari defterine kendi aleyhine herhangi bir kayıt düşürmesine aklen ve mantıken olanak bulunmadığı düşüncesine dayanarak bir tüccarın ticari defteri ister onaylı olsun ister olmasın, ister yasaya uygun olarak tutulmuş olsun, ister tutulmasın, her zaman defter sahibi veya yasal ardılları aleyhine kanıt olarak kullanılabileceğini benimsemiştir*”⁷⁷⁶.

Yine bu doğrultuda uyuşmazlığın konusu ve tarafları açısından aranan genel şartlar da ticari defterlerin aleyhe delil olmasında katı şekilde uygulanmamaktadır. Zira ticari defterlerin aleyhe delil olması için HMK m. 222/5 düzenlemesine istinaden uyuşmazlığın her iki tarafının da tacir olması gerekmemektedir⁷⁷⁷. Bunun bir uzantısı olarak ticari defterlerin aleyhe delil olması için uyuşmazlığın yalnızca bir tarafın deftere kaydetmesi gereken bir işlemde kaynaklanması yeterlidir.

Konuya ilişkin görüşler ve Yargıtay uygulamasına bakıldığında, buradan çıkan sonuç, herhangi bir şart aranmaksızın kanuna aykırı tutulmuş ticari defterlerin her zaman sahibi aleyhine delil olmasıdır⁷⁷⁸. Bu doğrultuda, genel olarak, usulüne uygun tutulmamış defterlerin yalnızca sahibi aleyhine olan kısımlarının delil olarak dikkate alınacağı belirtilmektedir⁷⁷⁹. Başka bir deyişle ticari defterlerin kanuna aykırı tutulması halinde defterdeki kayıtlar bölünerek sahibi lehine olan kayıtlar dikkate alınmayacaktır⁷⁸⁰.

⁷⁷⁴ Bilgişin, s. 300; Doğanay, s. 35; İmregün, s. 102; Kuru, 2001, s. 2464; Poroy/Yasaman, s. 252; Yılmaz, s. 33; Yılmaz, Şerh, s. 2579; Yücel, s. 7.

⁷⁷⁵ Arslanlı, s. 143; Bilgişin, s. 300; Görgün/Börü/Toraman/Kodakoğlu, s. 526.

⁷⁷⁶ Y. 5. HD. T. 24.2.1981, K. 1981/337. Aktaran: Domaniç/Ulusoy, s. 337.

⁷⁷⁷ Aslan, s. 75.

⁷⁷⁸ Aslan, s. 75; Olgaç/Çenberci, s. 115.

⁷⁷⁹ Aksoy, s. 162; Arkan, s. 390; Arslanlı, s. 142; Aslan, s. 76; Bahtiyar/Biçer, s. 30; Budak/Karaaslan, s. 239; Doğanay, s. 37; Erdönmez, s. 1833; Gençtürk, s. 119; İmregün, s. 102; Kuru, 2001, s. 2460; Kuru, s. 286; Poroy/Yasaman, s. 248; Ülgen, s. 95.

⁷⁸⁰ Aksoy, s. 162; Arslanlı, s. 142; Gençtürk, s. 119.

3.2. HMK m. 222/5 Çerçevesinde Ticari Defterlerin Sahibi Aleyhine Delil Olması İçin Aranılan Şartlar

HMK m. 222/5'te düzenlemesi istisnai bir hal teşkil etmektedir⁷⁸¹. Öncelikle 7251 Sayılı Kanun öncesinde HMK m. 222 çerçevesinde yalnızca bu fıkraya istinaden defterlerin ibraz edilmemesi halinde iddianın ispatlanması sonucu doğmaktaydı. Ancak belirtildiği üzere son yapılan değişikliklerle bu durum genel olarak HMK m. 222 düzenlemesine yayılmıştır. HMK m. 222/5 düzenlemesinin bugün için halen dahi istisnai olmasının sebebi ise bu düzenlemeye istinaden tacir olmayan tarafın da tacir olan karşı tarafın ticari defterlerine delil olarak dayanabilmesidir.

İlgili düzenlemeye göre “*Taraflardan biri tacir olmasa dahi, tacir olan diğer tarafın ticari defterlerindeki kayıtları kabul edeceğini belirtir; ancak, karşı taraf defterlerini ibrazdan kaçınırsa, ibrazı talep eden taraf iddiasını ispat etmiş sayılır*”. Bu bakımdan HMK m. 222/5'teki sonucun gerçekleşmesi için her iki tarafa ait defterlerin incelenmesine gerek yoktur zira zaten tacir olmayan ve dolayısıyla ticari defter tutmakla yükümlü olmayan kişinin de HMK m. 222/5 hükmünden faydalanması imkânı vardır. Böylece HMK m. 222/5'in uygulandığı davalarda yalnızca tek tarafın defterlerine dayanılarak iddianın ispatlanması mümkün olacaktır.

3.2.1. Defter Kayıtlarının Kabul Edileceği Beyanı ve Mahkemenin İbraz Kararı

HMK m. 222/5' in sonucunun oluşabilmesi için gereken ilk şart maddede belirtildiği üzere tacir olan ya da olmayan tarafın karşı taraf defterlerindeki kayıtları kabul edeceğini bildirmesidir. Doktrinde, karşı taraf defterlerindeki kayıtların kabul edileceği ve iddianın bu kayıtlarla ispatlanacağını mahkeme huzurunda beyan edilmesi ve beyanın tutanağa geçirilmesiyle bu sonucun gerçekleşeceği belirtilmektedir⁷⁸².

⁷⁸¹ Bozkurt, s. 375; Erdönmez, s. 1833; Görgün/Börü/Toraman/Kodakoğlu, s. 525; Karşlı, s. 549.

⁷⁸² Arslanlı, s. 145; Bilgili/Demirkapı, Ticaret, s. 151; Gençtürk, s. 123; Kuru, 2001, s. 2448-2449; Kuru, s. 285.

İkinci şart maddede açıkça belirtilmemekle birlikte çeşitli görüşler ve Yargıtay uygulamasına istinaden sabit olduğu üzere, karşı taraf defterlerindeki kayıtları kabul ederek bunlara delil olarak dayanacak tarafın başkaca delil göstermemesi, delillerini karşı taraf defterlerine hasretmesidir⁷⁸³. Böylelikle delil olarak münhasıran karşı taraf defterlerine dayanılması sonucu ortaya çıkmaktadır.

Burada önemle belirtilmesi gereken husus karşı taraf defterlerine münhasıran nasıl dayanılacağıdır. Başka bir deyişle HMK m. 222/5 hükmü, iddiasını başka delillerle ispatlayamayan taraf açısından “*son çare*” olarak mı uygulanacaktır yoksa uyuşmazlığın başından itibaren ilgili tarafın başka hiçbir delil göstermeden yalnızca karşı taraf defterlerine mi dayanması gerekmektedir?

Doktrinde dilekçelerin teatisi aşamasında, başka bir deyişle uyuşmazlığın başından itibaren karşı defterlerine münhasıran dayanılmış olması gerektiği belirtilmektedir. Bu bakımdan bu aşamada karşı taraf defterleri dışında başkaca delillere dayanılmışsa kural olarak HMK m. 222/5 uygulanamayacaktır. Zira HMK m. 222/5 hükmünden faydalanmak isteyen tarafın diğer delillerden vazgeçebilmesi, HMK m. 196’ya istinaden karşı tarafın açık rızasına bağlıdır⁷⁸⁴. Başka bir deyişle delil olarak münhasıran karşı taraf defterlerine dayanmak isteyen taraf, delil listesinde, yalnızca karşı taraf defterlerini buldurmaldır. Aksi halde karşı tarafın icazeti olmadıkça, halihazırda dayanılmış olan diğer delillerden vazgeçilemeyeceği için ilgili taraf HMK m. 222/5 hükmünden faydalanamayacaktır.

Nitekim, Yargıtay kararına konu olduğu üzere, başka deliller incelendikten sonra “*son çare*” olarak münhasıran karşı tarafın ticari defterlerine dayanılması ancak karşı tarafın buna itiraz ederek defterlerini ibraz etmemesi karşısında, mahkemenin ibraz talebini haklı görüp ibrazdan kaçınmanın gerçekleştiğine kanaat getirerek HMK m. 222/5’e göre ibrazı isteyen lehine hüküm kurması bozmayı gerektirmiştir⁷⁸⁵.

⁷⁸³ Aksoy, s. 162; Arslanlı, s. 146; Ayhan/Çağlar/Özdamar, s. 446; Bahtiyar/Biçer, s. 30; Budak/Karaaslan, s. 239; Doğanay, s. 34; Domaniç/Ulusoy, s. 340; Erdönmez, s. 1833; Görgün/Börü/Toraman/Kodakoğlu, s. 525; Gençtürk, s. 122; Karayalçın, Ticaret, s. 361; Karşlı, s. 549; Kuru, 2001, s. 2447-2448; Kuru, s. 285; Olgaç/Çenberci, s. 109; Poroy/Yasaman, s. 252; Postacioğlu/Altay, s. 689; Umar, s. 730; Ülgen, s. 96; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 681; Yıldırım, s. 974; Yılmaz, s. 33; Yılmaz, Şerh, s. 2587; Yücel, s. 7.

⁷⁸⁴ Erdönmez, s. 1835; Karşlı, s. 549.

⁷⁸⁵ Y. 19. HD 29.11.2010-E.3561/K.13399. Aktaran: Eriş, s. 1275.

Usulüne uygun olarak delillerin karşı tarafın ticari defterlerine hasredilmesiyle mahkeme, HMK m. 222/5'e istinaden ticari defterlerin ibrazına karar verecektir. Yargıtay uygulamasına göre, HMK m. 222/5 sonucunun oluşabilmesi için, defterlerini ibraz etmesi talep edilen tarafa gönderilecek davetiyede ibraz süresine ilişkin bilgi ve ibrazdan kaçınma halinde karşı tarafın iddiasının ispat edilmiş sayılacağı yönünde şerhin bulunması gerekmektedir⁷⁸⁶.

3.2.2. İbraz Kararı Neticesinde Oluşabilecek Çeşitli İhtimaller

Uyuşmazlıkta usulüne uygun olarak HMK m. 222/5 çerçevesinde ticari defterlerin ibrazına karar verilmesiyle, tacirin ticari defterlerini ibraz edip etmemesine ve ibraz gerçekleşirse defterler üzerinde yapılacak incelemeye göre çeşitli ihtimaller ortaya çıkacaktır.

Önemle belirtmek gerekir ki, herhangi bir sebeple mübrez defterler ibrazı gerçekleştiren tacir aleyhine delil teşkil ederse, bu tacir, ispat olunan hususun aksini başka delillerle ispat edebilecektir. Zira ilgili tacir, delillerini kendi ticari defterlerine hasretmediği için, karşı ispat faaliyeti sınırlanmayacaktır⁷⁸⁷. Başka deyişle HMK m. 222/5'teki karine, aksi ispatlanabilir nitelikteki bir karinedir⁷⁸⁸.

3.2.2.1. Defterlerin İbraz Edilmemesi

Eğer ibraz talebine rağmen ticari defterler ibraz edilmezse, bu halde fıkradaki açık düzenlemeye istinaden ibrazı talep eden taraf, iddiasını ispatlamış sayılacaktır. Ancak ispatlanan hususun aksi yine defter sahibi tarafından ispat edilebilecektir. Ticari

⁷⁸⁶ Y. 11. HD E. 2015/10262 K. 2016/4875 T. 02.05.2016. Aktaran: Budak/Karaaslan, s. 239.

⁷⁸⁷ Arkan, s. 389-390; Bahtiyar/Biçer, s. 30; Bilgili/Demirkapı, Ticaret, s. 151; Bozkurt, s. 375; Domaniç/Ulusoy, s. 341; Erdönmez, s. 1834; Karşlı, s. 549; Poroy/Yasaman, s. 253; Taşdelen, s. 287; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 681-682; Yılmaz, s. 33.

⁷⁸⁸ Yılmaz, s. 33.

defterlerin zayi olması halinde ise, usulüne uygun olarak alınmış zayi belgesi, ibrazdan kaçınmanın sonuçlarının doğmasını engelleyecektir⁷⁸⁹.

Doktrinde, delillerini karşı taraf defterlerine hasretmiş tarafa, ilgili defterler zayi olmuşsa ve usulüne uygun zayi belgesi ibraz edilmişse, yeni delil sunma imkânı verilmesi gerektiği belirtilmektedir. Zira bu halde oluşan sonuç açısından uyuşmazlığın taraflarının bir kusuru bulunmamaktadır. Bu sebeple delillerin hasredilmiş olmasına rağmen ilgili tarafın yeni delil sunması mümkün olmalıdır⁷⁹⁰.

3.2.2.2. Kanuna Uygun Defterlerde İddia Yönünde Kayıt Bulunmaması

HMK m. 222/2 şartlarını taşıyan, başka deyişle kanuna uygun olan ticari defterlerin incelenmesi neticesinde, bu defterlerin ibrazı isteyen tarafın iddialarını doğrular kayıt içermemesi ihtimalinde iddia ispatlanamamış sayılacaktır⁷⁹¹. Bu bakımdan iddiaya ilişkin hiçbir kaydın olmaması ya da iddianın aksine kaydın mevcut olması sonucunda iddianın ispatı mümkün değildir. Bu hallerde iddia ispatlanamadığı için de uyuşmazlık defterlerini ibraz eden tacirin lehine sonuçlanacaktır. Zira delillerini tacirin ticari defterlerine hasretmiş taraf, bu defterler dışında başkaca delil gösteremeyecektir⁷⁹².

Yargıtay, yakın tarihli bir kararda: “... *davacı, münhasıran davalının ticari defterlerine dayanmış olup, davalının usulüne uygun düzenlenen ticari defterlerine göre yapılan ödemeler ve iade faturaları nedeniyle davalının borçlu olmadığına anlaşılması karşısında ticari defter kayıtlarının dayanaklarının sıhhatli olup olmadığının araştırılması ve bu konuda ispat külfetinin davalıya yükletilmesi mümkün değildir*” yönünde hüküm kurmuştur⁷⁹³. Karardan görüldüğü üzere, Yargıtay uygulamasına göre, HMK m. 222/5’in uygulandığı uyuşmazlıklarda münhasıran defterlerine dayanılan tacirin defterlerinde iddia doğrultusunda kayıtların olmaması halinde artık dayanak belgelerin

⁷⁸⁹ Bkz. Üçüncü Bölüm, 2.3.2.3.

⁷⁹⁰ Aksoy, s. 163; Karayalçın, Ticaret, s. 354

⁷⁹¹ Arkan, s. 389; Aslan, s. 76; Bahtiyar/Biçer, s. 30; Erdönmez, s. 1834; Gençtürk, s. 129; Kuru, 2001, s. 2456; Poroy/Yasaman, s. 253; Taşdelen, s. 287.

⁷⁹² Bahtiyar/Biçer, s. 30; Kuru, 2001, s. 2456; Poroy/Yasaman, s. 253; Ülgen, s. 96; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 681.

⁷⁹³ Y. 11. HD E. 2018/2109 K. 2019/5728 T. 23.9.2019, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, E.T: 09.01.2020.

sıhhatli olup olmadığının araştırılması ve ispat yükünün defterlerini ibraz etmiş tacirin üzerine bırakılması kanuna aykırıdır. Dolayısıyla iddia ispatlanamadığı için dava, defterleri incelenmiş olan tacirin lehine bitecektir, bu sonucun oluşumu için dayanak belgelerin ibrazına ya da bunların sıhhatinin incelenmesine gerek yoktur.

Önemle belirtmek gerekir ki, delil olarak münhasıran karşı taraf defterlerine dayanan tarafın uyuşmazlıkta davacı ya da davalı olması da bu kuralın uygulanmasını etkilememektedir. Nitekim davalı tarafın ödeme yaptığı yönündeki savunmasında delil olarak münhasıran davacı defterlerine dayandığı bir uyuşmazlıkta, davacının kanuna uygun tutulmuş defterlerinde bu yönde bir kayıt olmaması sebebiyle, davalının savunmasını ispat edemediği yönünde karar verilmiştir⁷⁹⁴.

3.2.2.3. Kanuna Uygun Defterlerde İddia Yönünde Kayıt Bulunması

Mübrez defterlerde iddia doğrultusunda kayıt varsa bu halde ibrazı isteyen taraf iddiasını ispatlamış sayılacaktır. Bu halde artık ticari defterleri aleyhine delil olan taraf, karşı tarafın aksine delillerini hasretmemiş olduğu için, iddianın aksini başkaca kesin delillerle ispatlayabilecektir⁷⁹⁵. Ticari defterleri incelenmiş olan tacir açısından bu durum, esasında, HMK m. 222/3 düzenlemesine istinaden defter kayıtlarının uyuşması sonucundan farksızdır.

3.2.2.4. Defterlerin Kanuna Aykırı Olması

Konuya ilişkin olarak, ticari defterlerin ibrazı neticesinde yapılacak incelemede bu defterlerin kanuna ve usule aykırı tutulduğunun tespiti ihtimali üzerinde de durmak gerekmektedir. Doktrinde, bu şekilde ibrazı istenen defterlerin kanuna aykırı tutulmuş olması ihtimalinde iddianın yine ispatlanması sonucunun oluşacağı belirtilmektedir⁷⁹⁶.

⁷⁹⁴ Y. 11. HD 01.04.1991- E. 922/K. 2335. Aktaran: Eriş, s. 1214.

⁷⁹⁵ Bkz. Üçüncü Bölüm, 3.2.2.

⁷⁹⁶ Arkan, s. 390; Erdönmez, s. 1834; Karayağın, Ticaret, s. 362; Gençtürk, s. 133; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 681-682; Poroy/Yasaman, s. 253.

Ancak bu hususta aksi görüşler de mevcuttur. Bazı yazarlar, kanuna aykırı ticari defterlerde iddia yönünde kayda rastlanması halinde ispatın gerçekleşeceğini kabul etmekle birlikte aynı defterlerde iddiaya ilişkin hiçbir kaydın olmaması ihtimalinde iddia sahibinin iddiasını karşı taraf defterleri dışında başka delillerle ispatlaması gerektiğini söylemektedir⁷⁹⁷.

Aslan, HMK m. 222/5'in uygulandığı uyuşmazlıklarda, mübrez defterlerin kanuna aykırı olması ve iddianın aksi yönünde kayıt barındırması halinde, defter sahibinin lehine olan kayıtların, yani iddianın aksi yönündeki kayıtların dikkate alınamayacağını belirtmektedir. Bu durum esasında ticari defterlerin aleyhe delil olmasına ilişkin genel kuralla uyumludur. Ancak yazara göre bu halde, genel kurala aykırı olarak, mübrez defterler kanuna aykırı olsa bile, ispat ibrazı isteyen lehine gerçekleşmeyecektir. Bunun sonucunda iddia sahibi, iddiasını kanuna aykırı karşı taraf defterleri dışında başka delillerle ispatlamalıdır⁷⁹⁸.

Kuru, HMK m. 222/5 özelinde defterlerin iddia yönünde hiçbir kayıt bulundurmaması ihtimalini incelerken, böyle bir defterin kanuna aykırı olup olmamasına göre ayrıma gitmiştir. Yazara göre iddia yönünde hiçbir kayıt bulunmayan defterlerin kanuna uygun tutulmuş olmaları halinde doktrindeki baskın görüş doğrultusunda iddia ispatlanamamış sayılacaktır. İddiaya ilişkin hiçbir kaydın olmadığı defterlerin kanuna aykırı olması halinde ise, defterin kanuna aykırı olmasına rağmen iddia yine ispatlanamamış sayılacaktır⁷⁹⁹. Bu halde, karşı taraf defterlerinin ibrazını isteyen taraf, iddiasını başkaca delillerle ispat etmelidir, yani delillerini hasretmesi geçersiz kalmalıdır. Zira ibrazı isteyen taraf, defter sahibinin defterlerini kanuna uygun tutmuş olduğu kanısıyla hareket etmiştir⁸⁰⁰. Buna karşılık, delillerini karşı taraf defterlerine hasreden taraf, karşı taraf defterlerindeki kayıtların içeriğini bu defterler kanuna aykırı da olsa kabul edeceğini beyan etmişse, bu halde iddia yine ispatlanamamış olacak, delillerin hasredilmiş ve bu yöndeki beyan nedeniyle ibrazı isteyen taraf başka delil de gösteremeyecektir⁸⁰¹.

⁷⁹⁷ Bahtiyar/Biçer, s. 30; Bozkurt, s. 375; Taşdelen, s. 287.

⁷⁹⁸ Aslan, s. 76.

⁷⁹⁹ Bu çıkarım genel kurala aykırıdır. Bkz. Üçüncü Bölüm, 3.1.

⁸⁰⁰ Kuru, 2001, s. 2457; Kuru, s. 286.

⁸⁰¹ Kuru, 2001, s. 2457.

Kuru'nun görüşüne göre, iddiaya ilişkin hiçbir kayıt yoksa ticari defterler kanuna aykırı bile olsa yine iddianın ispatlanamadığı sonucuna ulaşmak gerekecektir. Defterlerde iddiaya ilişkin hiçbir kaydın bulunmaması hali, defterlerin kanuna aykırı olması durumunun önüne geçmekte, ticari defterlerin kanuna aykırılığını bertaraf etmekte ve bu bakımdan bu defterleri tutan taciri adeta “kurtarmaktadır”.

Belirtmek gerekir ki, eTTK döneminde bu yönde başka görüşler de mevcuttu.

Arslanlı, karşı taraf defterlerindeki kayıtların kabul edileceğinin belirtilmesi ve delillerin bu defterlere hasredilmesiyle artık ilgili defter kanuna aykırı da olsa lehe ve aleyhe olan kayıtların bütün teşkil edeceğini ifade etmiştir. Yazara göre, mübrez defterler kanuna aykırı da olsa lehe ve aleyhe olan tüm kayıtlar ibrazı isteyen taraf için hüküm ifade edecek ve delillerini hasretmiş taraf başka delil gösteremeyecektir⁸⁰².

Doğanay, münhasıran ticari defterlere dayanılması halinde mahkemenin defterlerin kanuna uygun tutulup tutulmadığını ya da kayıtlarının sıhhatli olup olmadığını araştırmadan defterlerin içeriğini aynen kabul etmek zorunda olduğunu ifade etmiştir⁸⁰³. Olgaç ve Çenberci de bu doğrultuda görüş bildirmiştir⁸⁰⁴.

Domaniç ve Ulusoy, delillerin karşı taraf defterlerine hasredilmesi halinde mübrez defterler usulsüz ve yetersiz bile olsa sahibi lehine ve aleyhine olan kayıtların ayrılamayacağını öne sürmüştür⁸⁰⁵.

Nitekim eski tarihli Yargıtay kararlarında da bu görüş ön plana çıkmaktaydı: “*Davada taraflardan biri diğer tarafın defterlerine istinat ederken bu defterler tasdikli olsun olmasın mündericatını kabul edeceğini bildirmiş olduğu cihetle hâdisede defterlerde gösterilen kalemlerin sübut vesikalarının araştırılıp tetkikine mahal yoktur*”⁸⁰⁶.

Buna göre, eTTK döneminde delillerin karşı taraf defterlerine hasredilmesi ve özellikle kanuna uygun olmasa bile içeriğinin kabul edileceğinin beyan edilmesi karşısında karşı taraf defterlerinin kanuna uygun olup olmaması önem arz etmemektedir.

⁸⁰² Arslanlı, s. 145.

⁸⁰³ Doğanay, s. 35.

⁸⁰⁴ Olgaç/Çenberci, s. 109.

⁸⁰⁵ Domaniç/Ulusoy, s. 341.

⁸⁰⁶ Y. TD 10.02.1941, K. 376. Aktaran: Bilgişin, s. 307.

Bu doğrultuda, Karayalçın, delillerini karşı tarafın defterlerine hasreden tarafın, açıkça, ticari defterler kanuna aykırı olsa bile içeriğini kabul edeceğine yönelik beyanı yoksa, bu halde kanuna aykırı defterlere dayanarak ibrazı isteyen taraf aleyhine hüküm verilemeyeceğini belirtmiştir. Zira bu şekilde ibrazı talep eden taraf, tacirin dürüstlüğüne ve kanuni yükümlülüklerini yerine getirdiğine güvenmiştir ve bu güven korunmalıdır. Ancak yazarın, genel kurala istinaden ticari defterler kanuna aykırı da olsa sahibi aleyhine delil olabileceğini belirtmesine rağmen, delillerin hasredilmesi halinde de bu kuralın bu şekilde uygulanacağına dair açık bir ifadesi yoktur⁸⁰⁷.

Kanımızca delillerin hasredilmesi halinde ticari defterlerin kanuna uygun tutulmamasının önemli olmadığına yönelik eTTK dönemi görüşlerine ya da iddiaya ilişkin hiçbir kayıt bulunmayan defterin kanuna aykırı olmasına rağmen HMK m. 222/5 çerçevesinde ispatın yine gerçekleşmeyeceğini belirten TTK dönemi görüşlerine katılmak mümkün değildir. Zira açıklanmış olduğu üzere defterlerin kanuna uygun tutulmaması halinde bu defterler her halde sahibi aleyhine delil teşkil edecektir. Uyuşmazlık konusuna ilişkin hiçbir kaydın olmaması, defterlerin kanuna aykırı tutulmuş olduğu gerçeğini değiştirmeyecektir. Aksi görüşe göre, kanuna aykırı defterde iddiaya ilişkin hiçbir kayıt yok diye uyuşmazlığın en başında delillerini hasretmiş tarafın başka delillere başvurması gerekecektir. Ancak başka delillere hangi yöntemle başvuracağı meçhuldür, ibrazı isteyen taraf dilekçelerin teatisi aşamasında verdiği delil listesinde baştan itibaren münhasıran karşı taraf defterlerine dayanarak delillerini hasretmiştir. Tahkikat aşamasında gerçekleştirilen defter incelemesinden sonra ibrazı isteyen tarafın bu yöndeki ara kararlarla yeni delil sunmak zorunda bırakılması ve aksi halde iddianın ispatlanamaması sonucunu doğurmak, ispat yükünü bu taraf aleyhine oldukça ağırlaştıracaktır. Bu durum, yargılamanın uzaması sebebiyle usul ekonomisi ilkeleriyle de bağdaşmayacaktır.

Buna ilaveten, delil olarak münhasıran karşı taraf defterlerine dayanmış olan taraf, uyuşmazlığa ilişkin başka delillere sahip olsaydı, zaten delillerini karşı taraf defterlerine hasrederek böyle bir “risk” almazdı. Karşı taraf defterlerine ve bunların içeriğine uyuşmazlık öncesinde ulaşmak kural olarak mümkün olmadığı için HMK m. 222/5 düzenlemesine başvurmanın avantajlı olup olmayacağı meçhuldür. Bu sebeple çoğu zaman, ilgili taraf, elinde uyuşmazlığa ilişkin başka delil olmadığı için delillerini karşı

⁸⁰⁷ Karayalçın, Ticaret, s. 361-362.

taraf defterlerine hasretmektedir. Bu şartlar altında, tacir kanuna uygun defter tutmadı diye ve belki de defterler kanuna uygun tutulmadığı için iddia hakkında kayıt ihtiva etmiyor diye, bu imkâna başvuran ve aslında risk alan tarafa ek delil sunma yükümlülüğü getirmek, HMK m. 222/5 düzenlemesini anlamsız hale getirecektir.

Ancak, delillerin hasredildiği karşı taraf defterlerinin zıya uğramış olması ihtimalinde, usulüne uygun alınmış olan zayi belgesi ibrazdan kaçınma sonucunun gerçekleşmesini önleyeceği için yalnızca bu halde karşı taraf defterlerine dayanan tarafa iddiasını ispatlamak için yeni delil gösterme hakkı verilmelidir⁸⁰⁸. Aslında bu ihtimalde, delillerini hasreden tarafa bu yönde bir imkân vermek adil bir yöntemdir zira bu ihtimalde oluşan sonuç açısından, uyuşmazlığın iki tarafı da kusurlu değildir.

Önemle belirtmek gerekir ki, diğer ihtimallerde olduğu gibi, ticari defterleri kanuna aykırı olan tacirin, HMK m. 222/5 düzenlemesine istinaden delillerini kendi defterlerine hasretmediği için, ispat edilen hususun aksini başka kesin delille ispatlaması her zaman mümkündür⁸⁰⁹.

4. Ticari Defterlerin Takdiri Delil Olması

Ticari defterlerin HMK m. 222 şartlarından bağımsız olarak da delil niteliğinin olduğu belirtilmişti⁸¹⁰. Zira ticari defterler belge niteliğindedir, belgelerin ise takdiri delil gücü mevcuttur. Bu delil niteliği, HMK m. 222’de düzenlenen özel delil niteliği ve ispat gücünden ayrı olup, ticari defterlerin, somut uyuşmazlığın özelliklerinden bağımsız olarak, HMK m. 199 anlamında belge olmasından dolayı mevcuttur⁸¹¹. Bu bakımdan ticari defterlerin genel hükümlere göre delil olmasında, HMK m. 222 düzenlemesine nazaran farklı şartlar aranmaktadır⁸¹². Ticari defterlerin takdiri delil olarak kabul edilmesi halinde, takdiri delillerin niteliği gereği, bunların hâkimi bağlayıcı etkisi olmayacaktır⁸¹³.

⁸⁰⁸ Aksoy, s. 163; Karayalçın, Ticaret, s. 354.

⁸⁰⁹ Bkz. Üçüncü Bölüm, 3.2.2.

⁸¹⁰ Bkz. İkinci Bölüm, 1.3.

⁸¹¹ Aksoy, s. 163; Erdönmez, s. 1827; Postacıoğlu/Altay, s. 691-692; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 670.

⁸¹² Aksoy, s. 156.

⁸¹³ Bkz. İkinci Bölüm, 2.1.

Takdiri delil olarak kabul edilen ticari defterlerin aksi yönünde kesin delil ibraz edilmesi halinde, ticari defterler o uyuşmazlıktaki delil gücünü tamamen kaybedecektir.

4.1. Uyuşmazlığa İlişkin Şartlar

Ticari defterlerin takdiri delil niteliğiyle her türlü davada ibrazı mümkündür⁸¹⁴. Zira TTK m. 83 ve devam maddelerinde düzenlenen ibraz, genel olarak hukuki uyuşmazlıklarda ticari defterlerin belge niteliğiyle ibrazını işlemektedir⁸¹⁵. Kanımızca, HMK m. 221 düzenlemesine istinaden, kural olarak üçüncü kişilerin de belgeleri ibraz yükümlülüğüne tabi olması sebebiyle, ticari olmayan davalarda, ilgili davaya taraf olmayan tacirin ticari defterleri de mahkemeye ibraz edilebilecek ve bu defterler takdiri delil olarak değerlendirilebilecektir.

Ticari defterlerin belge niteliğiyle delil olmasının önemli bir sonucu, kural olarak ticari defterlerle ispatlanamayacak iddialara ilişkin uyuşmazlıklarda da defterlerin delil niteliğine kavuşmasıdır. Söz gelimi, haksız fiilin ticari defterlerle HMK m. 222 çerçevesinde ispatlanması mümkün değildir⁸¹⁶. Ancak ticari defterlerin belge niteliğine istinaden genel hükümlere göre ispat gücüne sahip olması sayesinde, haksız fiil sonucu yaşanan maddi zararın, HMK m. 222 düzenlemesinden bağımsız olarak, ticari defterlerle ortaya konulabileceği belirtilmektedir⁸¹⁷. Nitekim benzer bir fayda haksız rekabet davalarında da kendini göstermektedir⁸¹⁸.

Ticari defterlerin takdiri olmasında kural olarak uyuşmazlığın konusuna ilişkin bir şart aranmaması karşısında, uyuşmazlığın taraflarına ilişkin bir şart da aranmamalıdır. Nitekim tacirin kendi ticari defterlerine, karşı tarafının da tacir olmadığı hallerde, takdiri delil olarak dayanması mümkündür. Bu doğrultuda, her iki tarafın tacir olmadığı uyuşmazlıklarda ticari defterler genel hükümlere göre delil teşkil edecektir⁸¹⁹.

⁸¹⁴ Aksoy, s. 164; Poroy/Yasaman, s. 248; Ülgen, s. 86; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 671.

⁸¹⁵ Bkz. İkinci Bölüm, 3.1.1.

⁸¹⁶ Aksoy, s. 163; Ülgen/Helvacı/Kaya/Nomer Ertan, s. 676.

⁸¹⁷ Aksoy, s. 163.

⁸¹⁸ ibid, s. 163.

⁸¹⁹ Bilgişin, s. 300; Erdönmez, s. 1827; Yılmaz, s. 30; Yılmaz, Şerh, s. 2570; Yücel, s. 5.

4.2. Ticari Defterlere İlişkin Şartlar

Ticari defterlere HMK m. 222 çerçevesinde kesin delil olarak dayanılmasa bile, bunların takdiri delil olarak kabulü için de belli şartların sağlanması gerekmektedir. Zira TTK'de düzenlenen kurallar öncelikle ticari defterlerin kanuna uygun olması için aranan şartları ifade etmektedir. Kanuna aykırı tutulan bir defter ise, kanımızca sahibi lehine takdiri delil niteliği dahi taşımayacaktır.

Ticari defterlerin kanuna uygun tutulması için aranan şartlar incelenmişti. Bu şartlar, ticari defterlerin kişinin kendi oluşturduğu belge olmasına rağmen HMK m. 222 düzenlemesine istinaden sahibi lehine kesin delil olabilmesi sebebiyle sıkıca uygulanmaktadır⁸²⁰. Ancak ticari defterlerin takdiri delil olması halinde, aynı şartların daha hafif değerlendirilmesi mümkün olmalıdır. Buna göre, ticari defterlerin eksiksiz tutulması ve bu şarttan ortaya çıkan tutulması gerekli tüm defterlerin kanuna uygun olması şartları konumuz açısından farklılık gösterebilecektir.

Kanımızca, bir ticari defter kanuna uygunsa, ancak uyuşmazlık konusuna ilişkin olmayan bir başka ticari defter bu şartı taşııyorsa, kanuna uygun olan defter de HMK m. 222 düzenlemesinin uygulandığı uyuşmazlıkta delil niteliğini kaybedecektir. Ancak bu defterin takdiri delil olarak kabulü mümkün olmalıdır. Yine bu doğrultuda uyuşmazlığa ilişkin bir defter tutulmadığı için tutulan kanuna uygun ticari defterler de HMK m. 222 kapsamında delil niteliğini kaybedecektir, ancak tutulmuş olan defterlerin takdiri delil niteliği devam etmelidir.

4.3. İbrazdan Kaçınmanın Sonuçları

Bahsi geçen şartları sağlayan ticari defterlerin takdiri delil olarak kabul edildiği bir uyuşmazlıkta, HMK m. 222 hükümleri uygulanmadığı için, TTK m. 83 ve devamında işlenen ibraz ve teslime ilişkin genel hükümler uygulanacaktır. Bunun bir uzantısı olarak, ibrazdan kaçınmanın sonuçları bakımından da genel hükümlere gitmek gerekecektir.

⁸²⁰ Bkz. Üçüncü Bölüm, 2.1.

Nitekim 7251 Sayılı Kanun öncesinde, HMK m. 222'nin ibrazdan kaçınmaya ilişkin özel düzenleme ihtiva etmemesi karşısında aynı sonuca ulaşılmaktaydı⁸²¹. Genel hükümler ise, belgelerin ibrazı mecburiyetini işleyen HMK m. 219 ve ibrazdan kaçınmanın işlendiği HMK m. 220 hükümleridir. Ticari defterlerin belge olmaları da varılan sonucu teyit etmektedir⁸²².

Ticari defterlerin ibrazına karar verilmesiyle birlikte, öncelikle genel kural olarak, delil olarak kendi ticari defterlerine dayanan tarafın yapılan ihtara rağmen bu defterlerini ibraz etmemesi halinde ilgili taraf kendi ticari defterlerine dayanmaktan vazgeçmiş sayılacaktır. Bu aşamadan sonra ispat yükünün kimin üzerinde olduğuna bağlı olarak diğer deliller incelenecek ve mevcut delillere göre mahkeme uyuşmazlık hakkında karar verecektir.

Kendi defterlerine dayanan taraf, defterlerin hacmi sebebiyle fiilen ibrazın mümkün olmadığını belirtip yerinde inceleme talep etmesi halinde mahkemenin bu talep doğrultusunda ticari defterlerin mahallinde incelenmesine karar vermesi gerekmektedir⁸²³.

Ticari defterlerin takdiri delil olarak kabul gördüğü bir uyuşmazlıkta, karşı tarafın ticari defterlerine delil olarak dayanılırsa bu halde, iddiasını ya da savunmasını karşı tarafın ya da üçüncü kişinin elinde bulunan belgeye dayandıran tarafın ibrazını talep ettiği belge hakkında yeterli bilgi vererek bu belge özelinde iddiasını ya da savunmasını somutlaştırması gerekmektedir⁸²⁴. Başka bir deyişle, ibrazı istenen belge, taraflardan birinin çekişmeli vakıa hakkında iddiasının ya da savunmasının temelini oluşturmadıkça, ilgili tarafın ibraz talebinin korunmaya değer hukuksal menfaati olmayacaktır⁸²⁵.

Bu ön koşul, HMK m. 220/1'de düzenlenmektedir ve ilgili fıkraya istinaden, mahkemenin ibrazı istenen belgenin ispat için zorunlu olduğu ve ibraz talebinin kanuna aykırı olmadığı yönünde kanaatinin oluşması gerekmektedir⁸²⁶. Böylelikle, esasında davayla ilgili

⁸²¹ Üçüncü Bölüm, 2.3.2.1.

⁸²² Aksoy, s. 161; Arkan, s. 388; Karşlı, s. 549; Kuru, s. 284; Poroy/Yasaman, s. 251.

⁸²³ Y. 11. HD E. 2018/4152 K. 2019/5528 T. 18.9.2019. Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, E.T: 05.01.2020.

⁸²⁴ Erdönmez, s. 1814; Karayalçın, Ticaret, s. 359.

⁸²⁵ Umar, s. 722.

⁸²⁶ HMK m. 220/1: "İbrazı istenen belgenin, ileri sürülen hususun ispatı için zorunlu ve bu isteğin kanuna uygun olduğuna mahkemece kanaat getirildiği ve karşı taraf da bu belgenin elinde olduğunu ikrar ettiği veya ileri sürülen talep üzerine sukut ettiği yahut belgenin var olduğu resmî bir kayıtlı anlaşıldığı veya başka bir belgede ikrar olunduğu takdirde, mahkeme bu belgenin ibrazı için kesin bir süre verir."

olmayan ve iddia edilen vakianın ispatına da yaramayacak belgelerin mahkemeye sunulması önlenecektir⁸²⁷.

HMK m. 220/1’de öngörülen usule göre kanaatin oluşmasıyla birlikte, belgenin ibrazı talep edilecek taraf belgenin elinde olduğunu ikrar ederse, talep üzerine sükût ederse ya da belgenin mevcut olduğu resmî kayıtla anlaşılırsa ibraz için kesin süre verilecektir. Ayrıca HMK m. 220/2’ye istinaden belgenin elinde bulunduğunu inkâr eden tarafa yemin ettirilmelidir⁸²⁸. Ancak yerleşik Yargıtay uygulamasına göre bu hüküm, ibrazı istenecek belge ticari defterse uygulanmamaktadır. Yakın tarihli bir Yargıtay kararında “...*tacir olup ticari defter tutmak zorunda olan taraf, ticari defterleri bulunmadığını ileri süremeyeceğinden verilen kesin süreye rağmen ibraz etmediği takdirde, belgenin elinde olmadığına dair yemin etmesine gerek olmaksızın HMK 220/3. madde gereğince sunmaktan kaçındığı belgelerdeki (ticari defterlerindeki) kayıtların, karşı taraf defterindeki kayıtlara uygunluğunu mahkeme kabul edebilir...*” yönünde hüküm kurulmuştur⁸²⁹. Bu bakımdan denilebilir ki, ibraz için kesin süre verilebilmesi için, genel olarak HMK m. 220/1 düzenlemesinde öngörüldüğü üzere, tacirin ticari defterlerini elinde bulundurduğunu ikrar etmesi veya talep üzerine sükût etmesi gerekmeyecek, ticari defterlerin tacirin elinde olduğuna yönelik resmî kayıt da aranmayacaktır. Ayrıca tacirin inkâr yemini etmesine de gerek olmayacaktır. Zira tacirler zaten ticari defter tutmakla yükümlüdür.

Buradan çıkan sonuca göre, ticari defterlerin ibrazına karar verilebilmesi için ibraz talep edecek tarafın talebini somutlaştırması gereklidir ve mahkemenin, ibrazı istenen ticari defterlerin iddianın ispatlanmasında zorunlu olduğu ve ibraz talebinin kanuna uygun olduğu yönünde kanaat oluşturması yeterlidir. Kanaatin oluşmasıyla birlikte mahkeme, tacire, ticari defterlerini ibraz etmesi için kesin süre verecektir.

Yargıtay uygulamasından da görüldüğü üzere, tacirin ticari defterlerini verilen kesin süreye rağmen ibraz etmemesi halinde, HMK m. 220/2’de öngörülen yeminin icrası

⁸²⁷ Erdönmez, s. 1814; Umar, s. 722.

⁸²⁸ HMK m. 220/2: “*Mahkemece, ibrazı istenen belgenin elinde bulunduğunu inkâr eden tarafa, böyle bir belgenin elinde bulunmadığına, özenle aradığı hâlde bulamadığına ve nerede olduğunu da bilmediğine ilişkin yemin teklif edilir*”.

⁸²⁹ Y. 15. HD E. 2018/2696 K. 2018/3431 T. 26.9.2018, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, E.T: 24.12.2019.

gerekmeksizin doğrudan doğruya HMK m. 220/3 fıkrası uygulanacaktır⁸³⁰. Bu fıkraya istinaden artık mahkeme belgenin içeriği hakkında diğer tarafın beyanını kabul edebilecektir⁸³¹.

Görüldüğü üzere, HMK m. 222 düzenlemesinin aksine, ibrazdan kaçınma halinde hemen iddianın ispatlanması sonucu doğmayacaktır. Zira, HMK m. 220 usulünün uygulanıp uygulanamayacağı hususunda ve özellikle ispatın gerçekleşmiş sayılması yönündeki kararda hâkimin yetkisi mevcuttur⁸³². HMK m. 220/3 düzenlemesi sayesinde aslında kesin delille ispatlanması gereken bir işlemin de bu düzenleme çerçevesinde ispatlanabileceği belirtilmektedir⁸³³.

Önemle belirtmek gerekir ki kanuna ve sabit Yargıtay uygulamasına göre HMK m. 220/3'ün sonucunun gerçekleşmesi için bu yönde mahkemenin takdir yetkisinin bulunması sebebiyle, defterlerini usulüne uygun tutmayan tacirin, ticari defterlerini hiç ibraz etmemesi kendisi adına daha avantajlıdır. Zira kanuna uygun olmayan ticari defterler, hâkimin takdir yetkisi olmaksızın, doğrudan tacirin kendi aleyhine delil teşkil edecektir⁸³⁴.

⁸³⁰ HMK m. 220/3: “Belgeyi ibraz etmesine karar verilen taraf, kendisine verilen sürede belgeyi ibraz etmez ve aynı sürede, delilleriyle birlikte ibraz etmemesi hakkında kabul edilebilir bir mazeret göstermez ya da belgenin elinde bulunduğunu inkâr eder ve teklif edilen yemini kabul veya icra etmezse, mahkeme, duruma göre belgenin içeriği konusunda diğer tarafın beyanını kabul edebilir”.

⁸³¹ Kuru/Arslan/Yılmaz, s. 387.

⁸³² Erdönmez, s. 1814.

⁸³³ Postacıoğlu/Altay, s. 686.

⁸³⁴ Aksoy, s. 161.

SONUÇ

Ticari defter tutmanın, tacir ve genel olarak kamu da dahil olmak üzere üçüncü kişiler açısından amaçlanan faydalarının sağlanabilmesi için kanunda ticari defterlerin esasına ve usulüne ilişkin ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır.

Yalnızca tacirlerin değil, tacir sayılanlar ile Yargıtay uygulaması doğrultusunda tacir gibi sorumlu olan kişilerin de ticari defter tutmakla yükümlü kılınmaları karşısında, bu kişilerin TTK ve bu kanun dayanağı ile çıkan TDİT hükümlerine istinaden ticari defterlerini tutmaları gerekmektedir. Ayrıca TTK'ye yapılan tadiller sonrasında ticari defter tutma hususunda VUK hükümlerine de atıf yapılmış olup bu sebeple VUK hükümlerine de riayet edilmesi zorunludur.

Türk tacirlerin uluslararası piyasalarla entegre olması hedeflenerek UFRS'nin çevrilmesiyle oluşturulan Türkiye Muhasebe Standartları'na uyum kuralı, kanunun ilk çıkış mantığının aksine sonradan yapılan tadillerle tacirlerin büyük çoğunluğu açısından kaldırılmıştır. Ancak buna rağmen hâlen dahi finansal tablolar ve bilançoların çıkarılmasında bu standartlara uyum zorunluluğu mevcuttur. Belirtilmiş olduğu üzere yine tadille gelen VUK hükümlerine atıf sonrasında ticari defterlerin tutulmasında ve burada uygulanacak kurallar açısından “vergi muhasebesi mantığı” yeniden belirlemiştir. Bu bakımdan ticari defter tutma zorunluluğunun, en azından kanun koyucu tarafından, yine vergi sistemine endekslendiği görülmektedir. Esasında ticari defterlerle ispat usulünün kaldırılmasına yönelik teşebbüs de bize ticari defterlerin daha çok verginin doğru matrahla toplanmasını sağlayacak bir araç olarak görüldüğünü göstermektedir.

Yalnızca ticari işletmenin muhasebesine ilişkin olan temel defterler değil, muhasebeye ilişkin olmayan pay defteri ve karar defterinin de ticari defter olarak kanunda açıkça kabul edilmesi karşısında bu türdeki defterlerin de belirtilen kanun ve tebliğ hükümlerine uygun olarak tutulması gerekmektedir. Belirtilen bu usul ve esaslar genel kural olarak defterlerin elektronik ortamda tutulması usulüne de uygulanacak olup e-defterlere ilişkin özel hükümler açısından EDGT düzenlemesi dikkatle incelenip buna göre e-defterlerin tutulması gerekmektedir. E-defterler için fiziki ortamda yapılan açılış ve kapanış onaylarının aranmaması ve bu temel kural yerine EDGT ile düzenlenen elektronik ortamda onay ve berat alınması usulü de tebliğin önemini ayrıca göstermektedir.

Senetle ispat zorunluluğunun uygulandığı Türk Hukuku'nda, bu kuralı hafifleten ticari defterlerle ispat usulünün TTK'de yer almaması karşısında, kanun koyucu, doktrindeki görüşleri de dikkate alarak bu ispat usulünü yeniden, ancak bu sefer HMK'de düzenlenmiştir. Ticari defterlerle ispat usulünün yeniden düzenlenmesi, yalnızca senetle ispat usulünü yumuşatmamış, ayrıca ticari defterlerin delil niteliği hakkında Cumhuriyet'in ilk yıllarından beri süregelen tartışmalara da kanımızca son noktayı koymuştur. Artık, yalnızca Yargıtay uygulamasına istinaden değil, HMK'deki açık düzenleme karşısında da ticari defterlerin kesin delil olduğu sonucu çıkmaktadır. Aslında ticari defterlere ilişkin ayrıntılı düzenlemeler ve kurallar da bu sonuç dikkate alındığında daha çok anlam ifade etmektedir.

TTK'de VUK hükümlerine atf yapılması sebebiyle başta VUK olmak üzere diğer özel kanunlarda düzenlenen ve tacirin tutmakla yükümlü kılındığı defterlerin de HMK m. 222 çerçevesinde ticari defter olarak kabulü gerekmektedir. Tacirin, ticari defterlerini bunlara ilişkin usul ve esaslara dair tüm kurallara riayet ederek tutması halinde bu defterler sahibi lehine delil teşkil edecektir. Ticari defterlerin kanuna aykırı tutulması halinde ise defterlerdeki lehe kayıtlar dikkate alınmayacak ve bu defterler tacir açısından her zaman aleyhe delil olacaktır. Ticari defterlerin sahibi lehine kesin delil olabilmesi içinse, karşı taraf defterlerinin incelenmesine ilişkin aranan şartlar sağlanmalı ve aksi yönde ispat gerçekleştirilememelidir.

Bu durum ise ticari defterlerin zıyaı halinde tacirin zayi belgesi alma zorunluluğunun önemini de arttırmıştır. Zira eğer zayi belgesi alınmazsa ibrazdan kaçınmanın sonuçları oluşacak ve 7251 Sayılı Kanun'un getirdiği açık düzenlemeyle, iddia tek tarafın kanuna uygun olan mübrez defterleriyle ispatlanabilecek ve bu halde ticari defterler kesin delil teşkil edecektir.

Ayrıca ticari defterlerin HMK m. 222 düzenlemesinden bağımsız olarak da delil niteliği mevcuttur. Ticari defterlerin genel hükümlere göre delil olmasında, özellikle karşı tarafın ticari defterlerine ilişkin şartların aranmaması, daha doğru bir ifadeyle, karşı tarafın tacir dahi olmasının gerekmemesi neticesinde, ticari defterler, HMK m. 222 düzenlemesinin aksine, takdiri delil olarak kabul görecektir.

KAYNAKÇA

AKSOY, Mehmet Ali, “*Türk Ticaret Kanunu Bağlamında Defter Tutma Yükümlülüğü*”, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 6, Sayı 2, 2016.

ALANGOYA, H. Yavuz/ YILDIRIM, M. Kâmil/DEREN-YILDIRIM, Nevhis, Medenî Usul Hukuku Esasları, Beta Yayıncılık, Genişletilmiş Gözden Geçirilmiş 7. Baskı, İstanbul, 2009.

ARKAN, Sabih, Ticarî İşletme Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, T. İş Bankası Vakfı, 24. Basıdan Tıpkı Basım, Ankara, 2018.

ARSLAN, Ramazan/YILMAZ, Ejder/AYVAZ, Sema Taşpınar/HANAĞASI, Emel, Medenî Usul Hukuku, Yetkin Yayınları, 5. Baskı, Ankara, 2019.

ARSLANLI, Halil, Kara Ticareti Hukuku Dersleri Umumi Hükümler, Fakülteler Matbaası, 3. Bası, İstanbul, 1960.

ASLAN, İ. Yılmaz, Ticaret Hukuku Dersleri, Ekin Yayınevi, 11. Baskı, Bursa, 2017.

ATALAY, Oğuz, “*İspat*”, Pekcanitez Usûl Medeni Usûl Hukuku, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017.

ATEŞ, Mustafa, HMK Yargıtay İlke Kararları, Cilt 2, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013

AYHAN, Rıza/ÖZDAMAR, Mehmet/ÇAĞLAR, Hayrettin, Ticari İşletme Hukuku Genel Esaslar, Yetkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 9. Bası, Ankara, 2016. (“Ayhan/Özdamar/Çağlar, 2016”)

AYHAN, Rıza/ÇAĞLAR, Hayrettin/ÖZDAMAR, Mehmet, Ticari İşletme Hukuku Genel Esaslar, Yetkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 12. Bası, Ankara, 2019.

BAHTİYAR, Mehmet, Ticari İşletme Hukuku (Ders Notları-Soru Örnekleri), Beta Yayıncılık, Yeni TTK’ya Uyarlanmış 12. Bası, İstanbul, 2012.

BAHTİYAR, Mehmet/BİÇER, Levent, “*Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Ticari Defter Tutma Yükümlülüğü ve Ticari Defterlerin İspat Gücü*”, Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 1, Sayı 1, İstanbul, Haziran 2013.

BATTAL, Ahmet, “*Tacir, Ticari Defterlerini Tacir Gibi Sorumlu Olan Hasımına Karşı Delil Olarak Kullanabilir mi?*”, Prof. Dr. Halid Kemal Elbir'e Armağan, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İstanbul, 1996.

BELGESAY, Mustafa Reşit, “*Formalizm ve Ticari Defterlerin İspat Kuvveti*”, İstanbul Barosu Dergisi, Sayı 3-4, İstanbul, 1957.

BİLGİLİ, Fatih/DEMİRKAPI, Ertan, Ticaret Hukuku Bilgisi, Dora Yayıncılık, 6. Baskı, Bursa, 2014. (“Bilgili/Demirkapı, Ticaret”)

BİLGİLİ, Fatih/DEMİRKAPI, Ertan, Şirketler Hukuku Dersleri, Dora Yayıncılık, 1. Baskı, Bursa, 2013. (“Bilgili/Demirkapı, Şirketler”)

BİLGİŞİN, Şevket Memedali, Ticaret Hukuku Prensipleri, Cilt 1, İsmail Akgün Matbaası, Yeniden Gözden Geçirilmiş ve İlâveli 2. Bası, İstanbul, 1948.

BOZER, Ali/ GÖLE, Celal, Ticari İşletme Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, T. İş Bankası Vakfı, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 3. Bası, Ankara, 2015.

BOZKURT, Tamer, Ticari İşletme Hukuku, Legem Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara, 2018.

BUDAK, Ali Cem, Karşılaştırmalı Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Adalet Yayınevi, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 5. Baskı, Ankara, 2012.

BUDAK, Ali Cem, “*Ticari Defterlerle İspat Usulü Kaldırılmamalıdır*”, Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt II, Sayı 1, İstanbul, 2005

BUDAK, Ali Cem/KARAASLAN, Varol, Medenî Usul Hukuku, Adalet Yayınevi, 1. Baskı, Ankara, 2017.

ÇEKER, Mustafa, 6102 Sayılı Ticaret Kanununa Göre Ticaret Hukuku, Karahan Kitabevi, 6335 Sayılı Kanun’a Göre Yenilenmiş 5. Baskı, Adana, 2012.

DOĞANAY, İsmail, “*Türk Ticaret Kanununun Ticari Defterlerle İlgili Hükümleri Üzerinde Bir İnceleme*”, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, Cilt 6, Sayı 1, 1971.

DOMANIÇ, Hayri/ULUSOY, Erol, Ticaret Hukukunun Genel Esasları, Arıkan Yayınevi, Gözden Geçirilmiş Yenilenmiş 5. Bası, İstanbul, 2007.

ERDÖNMEZ, Güray, “*Deliller*”, Pekcanitez Usûl Medeni Usûl Hukuku, On İki Levha Yayıncılık, 2017, İstanbul.

ERİŞ, Gönen, Ticari İşletme ve Şirketler, Seçkin Yayıncılık, Cilt 2, Güncellenmiş 3. Baskı, İstanbul, 2017.

GENÇTÜRK, Muharrem, Ticari Defterlerin Delil Niteliği, Yayılım Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul, 1997.

GLASSON, Ernest Désiré, “*Le Premier Code de Commerce*”, Mémoires de l'Académie des Sciences Morales et Politiques de l'Institut de France, Institut de France, Paris, 1891.

GÖRGÜN, L. Şanal/BÖRÜ, Levent/TORAMAN, Barış/KODAKOĞLU, Mehmet, Medenî Usûl Hukuku, Yetkin Yayınları, 7. Baskı, Ankara, 2018.

HİÇŞAŞMAZ, Mazhar, Tarihsel Gelişimi İçerisinde Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı, Kalite Matbaası, Ankara, 1970.

HOUTCIEFF, Dimitri, Droit Commercial, Editions Dalloz, 4. Baskı, Paris, 2016.

HUYSAL, Ayşegül Sezgin, “*Yeni TTK ve HMK Çerçevesinde Ticari Defterler*”, Marmara Üniversitesi Makale Koleksiyonu, 2012.

İMREGÜN, Oğuz, Kara Ticaret Hukuku Dersleri, Filiz Kitabevi, 12. Bası, İstanbul, 2001.

KARAHAN, Sami, Ticari İşletme Hukuku, Mimoza Yayınları, 27. Baskı, Konya, 2015.

KARAYALÇIN, Yaşar, Ticari İşletme Hukuku (I. Giriş-Ticari İşletme), 3. Baskı, Ankara, 1968. (“Karayalçın, Ticaret”)

KARAYALÇIN, Yaşar, Muhasebe Hukuku (Kavramlar, İlkeler, Başlıca Sorunlar, Yeni Gelişmeler), Bankacılık ve Ticaret Hukuku Araştırmaları Enstitüsü, 2. Baskı, Ankara, 1988. (“Karayalçın, Muhasebe”)

KARSLI, Abdurrahim, Medeni Muhakeme Hukuku, Alternatif Yayıncılık, Yenilenmiş ve Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, İstanbul, 2014.

KAZANCI İÇTİHAT BİLGİ BANKASI

KENDİGELEN, Abuzer, Türk Ticaret Kanunu (Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler), On İki Levha Yayıncılık, Değişiklikler İşlenmiş 2. Bası, İstanbul, 2012.

KILIÇ, Yusuf, "*Eski Ön Asya Topluları Arasında Yazı ve Dil Etkileşimi*", Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2009.

KURU, Baki, Hukuk Muhakemeleri Usulü, Demir-Demir Yayıncılık, 6. Baskı, İstanbul, 2001. ("Kuru, 2001")

KURU, Baki, İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medenî Usul Hukuku Ders Kitabı, Yetkin Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2019.

KURU, Baki/ARSLAN, Ramazan/YILMAZ, Ejder, Medenî Usul Hukuku Ders Kitabı, Yetkin Yayınları, 6100 Sayılı HMK'na Göre Yeniden Yazılmış 24. Baskı, Ankara, 2013.

LEXPERA HUKUK BİLGİ SİSTEMİ

MUŞUL, Timuçin, Medenî Usul Hukuku, Adalet Yayınevi, 3. Baskı, Ankara, 2012.

OLGAÇ, Senai/ÇENBERCİ, Mustafa, "*İspat Hukuku Yönünden Ticari Defterler*", Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, Cilt 3, Sayı 1, 1965.

PEKCANITEZ, Hakan/ATALAY, Oğuz/ÖZEKES, Muhammet, Medenî Usûl Hukuku Ders Kitabı, Yetkin Yayınları, 4. Bası, Ankara, 2016.

POROY, Reha/YASAMAN, Hamdi, Ticari İşletme Hukuku, Vedat Kitapçılık, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 17. Bası, İstanbul, 2018.

POSTACIOĞLU, İlhan E., Medeni Usul Hukuku Dersleri, Sulhi Garan Matbaası 6. Bası, İstanbul, 1975.

POSTACIOĞLU, İlhan E./ ALTAY, Sümer, Medenî Usûl Hukuku Dersleri, Vedat Kitapçılık, Güncelleştirilmiş Genişletilmiş 7. Bası, İstanbul, 2015.

RICHARD, Edouard-Emery, "*Ordonnance de 1673, Édit du roi servant de règlement pour le commerce des négociants et marchands tant en gros qu'en détail*", www.docplayer.fr/2451526-Presentation-de-l-ordonnance.html

SELİM, Erhan, "*Elektronik Defter Zayi Bilmecesi*", www.muhasibetr.com, 07.11.2019, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/erhanselim/008/> E.T: 18.03.2020.

ŞENER, Oruç Hami, “*Ticari Defterlerin ve Belgelerin Saklanması, Zıyaı, Zayi Belgesi, Böyle Bir Belgenin Alınması ve Alınmamasının Hüküm ve Sonuçları*”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 6, Sayı 1, 2004.

TANRIVER, Süha, *Medenî Usûl Hukuku*, Cilt I, Yetkin Yayınları, 1. Bası, Ankara, 2016.

TAŞDELEN, Nihat, “*6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Ticari Defterler*”, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 3, Sayı 1, 2012.

TEKİNALP, Ünal, “*Ticari Defterlerle İspat Usulü*”, Türkiye Muhasebe Kongresine Sunulan Rapordan Ayrı Baskı, İstanbul, 1959.

UMAR, Bilge, *Hukuk Muhakemeleri Kanunu Şerhi*, Yetkin Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2014.

ÜLGEN, Hüseyin/ TEOMAN, Ömer/ HELVACI, Mehmet /KENDİGELEN, Abuzer/KAYA, Arslan/ NOMER ERTAN, Füsün, *Ticari İşletme Hukuku*, Vedat Kitapçılık, 1. Bası, İstanbul, 2006.

ÜLGEN, Hüseyin/ HELVACI, Mehmet/ KAYA, Arslan/ NOMER ERTAN, Füsün, *Ticari İşletme Hukuku*, Vedat Kitapçılık, Güncellenmiş ve Kısmen Yeniden Yazılmış 6. Bası, İstanbul, 2019.

ÜLGEN, Hüseyin, “*Ticari Defterlerle İspat*”, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, Cilt 4, Sayı 1, 1967.

YARBAŞ, Fevzi, *Türk Ticaret Kanunu Vergi Usul Kanunu ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Hükümlerine Göre Ticaret ve Vergi Davalarında Ticari Defterlerin Delil Niteliği*, Adalet Yayınevi, 3. Baskı, Ankara, 1998.

YAVAŞ, Murat, *Senetle İspat ve Senede Karşı Senetle İspat Kuralları ile Bu Kuralların İstisnaları*, Turhan Kitabevi, 1. Baskı, Ankara, 2009.

YAVUZ, Mustafa, “*Ticari Defter ve Belgelerin Yitirilmesi Halinde Zayi Belgesi Talep Davasının Onbeş Gün İçinde Açılma Zorunluluğu*”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 151, 2019.

YENİPİNAR, Filiz Berberoğlu, *Ticari Defterler*, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara, 2019.

YILDIRIM, Hakan, “*Ticari Defterlerin Sahibi Lehine Delil Olmasında Dayanak Belgelerin İbrazı*”, Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Doğan Soyaslan Armağanı, Cilt 8, Sayı 2, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.

YILMAZ, Ejder, “*Ticari Defterlerin Delil Olması (HMK m. 222) ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun Bu Konuda Getirdiği Yenilikler*”, Bankacılar Dergisi, Ocak 2013 Özel Sayısı, 2013.

YILMAZ, Ejder, Hukuk Muhakemeleri Kanunu Şerhi, Cilt 2, Yetkin Yayınları, 3. Baskı, 2017, Ankara (“Yılmaz, Şerh”)

YÜCEL, Müjgan Tunç, “*HMK m. 222 Çerçevesinde Ticari Defterlerle İspata İlişkin Bazı Sorunlar*”, Kazancı Hukuk Eserleri Bilgi Bankası, 2013.

www.ismmmo.org.tr/

www.defterbeyan.gov.tr

www.gov.uk

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Alinur Dengiz
Doğum Yeri ve Tarihi : İstanbul, 11.03.1991

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi : Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Yüksek Lisans Öğrenimi : Kadir Has Üniversitesi Özel Hukuk Programı
Bildiği Yabancı Diller : Fransızca, İngilizce

İş Deneyimi

Çalıştığı Kurumlar ve Tarihleri : Dengiz&Dengiz Hukuk Bürosu 2016-...

İletişim

Telefon : 0538 211 1905
E-posta Adresi : alinur@dengiz.av.tr