

# Tüccarlarda sınıf değiştirme ve dikkat edilmesi gereken hususlar

## I. GİRİŐ

Ticaret erbabı olan mükelleflerin faaliyet sonuçlarını ve vergisel işlemlerini belirlemek için VUK'da sayılan defterlerin tutulma zorunluluğu getirilmiştir. Gerçek kişi tacirler defter tutma yönünden tacirler, birinci sınıf ve ikinci sınıf tüccar olarak iki sınıfa ayrılmıştır. Bir tacirin hangi tüccar sınıfına dâhil olduğu hususunun doğru saptanması, sadece tutması gereken defterleri farklılaştırmamaktadır. Yanlış usulde defter tutulması halinde, o yıl tutulması gereken defterler yerine başka defterler tutulmuş olacağından, o tacirin söz konusu dönem matrahlarının re'sen tarh edilmesi başta olmak üzere birçok hukuki sonuç ve sorunu ortaya çıkabilmektedir. Bu nedenle, gerçek kişi tacirlerin hangi usulde defter tutacakları ve ne zaman sınıf değiştirecekleri konusu kritik önem taşımaktadır. Bu yazımızda tüccarların sınıf değiştirmesinde geçerli olan kurallar ve dikkat edilmesi gereken hususlara yer verilecektir.

## II. TÜCCAR SINIFLARI

VUK'un 176. maddesinde tüccarlar defter tutma yönünden birinci ve ikinci sınıf tüccarlar olmak üzere iki sınıfa ayrılmış olup; birinci sınıf tüccarlar bilanço esasına göre, ikinci sınıf tüccarlar işletme hesabı esasına göre defter tutarlar.

Tüccarların tutacakları defterler ve dolayısıyla kazançların tespiti yönünden ikiye ayrılmasının amacı, iş hacmi dar olan mükellefler bakımından daha basit bir kayıt sistemi tesis ettirmek; iş hacmi ya da hukuki statüsü uygun olanlardan ise bu görevin tam olarak yerine getirilmesini istemek olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bilanço esası, işletme hesabı esasına göre daha gelişmiş bir yapıya sahip olup; birinci sınıf tüccarlar, hesap dönemindeki iş hacmi belli bir seviyenin üzerinde olanlar, statüleri gereği birinci sınıf tüccar sayılanlar ve kendi isteği ile birinci sınıfa geçenlerden oluşmaktadır. İkinci sınıf tüccarlar ise, ilk kez işe başlayan mükellefler ve yıllık iş hacimleri itibariyle bu grupta yer alanlardan oluşmaktadır.

Birinci sınıf tüccarlar bilanço esasına göre defter tutmakta ve kazançlarını bu esasa göre tespit etmekte iken, ikinci sınıf tüccarlar daha basit bir kayıt sistemi olan işletme hesabı esasına göre defter tutmakta ve kazançlarını bu esasa göre belirlemektedirler. Bilanço esasına tabi olanların tutmak zorunda oldukları defterler, yevmiye defteri, defterikebir ve envanter defteri (VUK md. 182) iken; işletme hesabı esasına tabi olanların işletme hesabı defteri tutmaları gerekmektedir (VUK md. 193).

Tüccarların hangi sınıfa gireceğinin belirlenmesinde yıllık alım – satım hadleri ve gayrisafi iş hasılatı gibi kriterlerden yararlanılmaktadır. Yıllık alım – satım hadleri belirlenirken sadece yıl içindeki faaliyetler dikkate alınmakta, önceki yıllardan devreden mal bedelleri yıllık alışların, sonraki yıllara devreden mal bedelleri ise, yıllık satışların hesabında dikkate alınmamaktadır.

Birinci sınıf tüccarların belirlenmesinde  c durum söz konusu olmaktadır. Bunlar; iş hacmi esas, statü esas ve kendi istekleriyle birinci sınıf tüccar sayılanlar olarak sıralanabilir. İŞ hacminin esas alınmasının amacı, birinci sınıf tüccar sayılacaklar için söz konusu olan  l c lerin belirli bir seviyenin üzerinde tutulması ve bilanço esasına göre defter tutulmasında ve muhasebe sisteminin kurulmasında yüklenen külfetin belli bir seviyenin üstündeki mükelleflerden beklenmesi olarak karŐımıza çıkmaktadır.

Birinci sınıf tüccarlar (bilanço esasına tabi olanlar) Őunlardır (VUK md. 177):

Satın aldıkları malları olduğu gibi ya da iŐledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı 150.000 lirayı ya da satıŐlarının tutarı 200.000 lirayı aŐanlar (bakkal, kasap, ayakkabıcı, lokantacı, konfeksiyoncu, imalatçı, ithalatçı vb.),

Yukarıda belirtilen mal alım – satımı dıŐında kalan bir iŐle uĐraŐanlardan; nakliyecilik, komisyonculuk gibi hizmet üretimi yapanlardan, bir yıl içinde elde ettikleri gayrisafi iş hasılatı 80.000 lirayı aŐanlar (otel, sinema, plaj, oyun salonu iŐletenler, oto boyacıları, kaportacılar, nakliyeciler, berberler vb.),

Mal alım satımı ve mal alım satımı dıŐındaki iŐlerin birlikte yapılması halinde; alım satım dıŐındaki iŐlere ait gayrisafi iş hasılatının beŐ katı ile yıllık satış tutarının toplamı 150.000 lirayı aŐanlar.

Őirketlerden adi ortaklık hariç tümü statüleri gereği birinci sınıf tüccar olarak kabul edildiğinden, bilanço esasına göre vergilendirilirler. Ancak adi ortaklıklar doğrudan birinci sınıf tüccar sayılmadığı için bir adi ortaklığın işletme veya bilanço esasına göre defter tutması, adi ortaklığın iş hacmine göre belirlenir. Mükellef bilanço esasına göre defter tutmayı tercih ederse yukarıdaki kriterler bağlı kalmaksızın birinci sınıf tüccar sayılırlar.

İŞ hacimleri birinci sınıf tüccarlarla ilgili olarak yukarıda belirtilen hadleri aŐmayanlar, Kurumlar vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığı tarafından izin verilenler ile yeniden işe baŐlayan tüccarlar yıllık iş hacimlerine göre sınıflandırılıncaya kadar ikinci sınıf tüccar gibi hareket edebilmektedirler.

### **III. SINIF DEĞİŞTİRME KURALLARI**

Ticari hayatın devamlı olarak aynı kalmayacağı noktasından hareketle; birinci sınıftaki tüccarların ikinci sınıfa, ikinci sınıftaki tüccarların birinci sınıfa geçiŐleri ile ilgili düzenlemelere yer verilmektedir. Belirli koşulların gerçekleşmesi durumunda tüccarların buldukları sınıftan diğer sınıfa geçmeleri söz konusu olmaktadır. Ancak, sınıf değiştirme iŐlemi sadece gerçek kiŐi tacirlerle ilgili olup; bunların iŐletmelerinin cirolarına bağlı olmaktadır. Yani sınıf değiştirmede esas  l c  iş hacmi olarak karŐımıza çıkmaktadır.

#### **A. BİRİNCİ SINIFTAN İKİNCİ SINIFA GEÇME (SINIF DÜŐME)**

VUK'un 179. maddesinde yer alan düzenlemeye göre, 177. maddede yazılı ciro veya hasılat hadlerinin altında gerçekleŐecek iş hacimleri dikkate alınmak suretiyle bilanço esasından işletme hesabı esasında defter tutmaya geçiş bir ya da  c yıl içerisinde olabilmektedir. AŞağıda belirtilen koŐullardan birisinin gerçekleşmesi durumunda, izleyen hesap döneminden itibaren ikinci sınıfa geçmek mümkündür.

1- Bir hesap dönemindeki iş hacmi hadleri VUK'un 177. maddesinde yer alan hadlerden % 20'yi aşan bir oranda d Őuk olursa veya

2- Arka arkaya üç dönemin iş hacmi, VUK'un 177. maddesinde belirtilen hadlere göre % 20'ye kadar bir düşüklük gösterirse.

Burada önemli olan husus, birbirini izleyen arka arkaya üç hesap döneminde düşüş ortaya çıkmasıdır. Bir başka önemli husus, iş hacmindeki düşüklüğün arka arkaya yani araya bir fasıla girmeden meydana gelmiş olmasıdır. Ayrıca bu düşüklük, hem mal alış miktarında hem de satış tutarında olmalıdır. Kanuni tutarların yıldan yıla artırılması halinde değerlendirmeler her yıl için ilgili yılda geçerli olan tutarlara göre yapılmalıdır.

**Örnek 1:** Öteden beri birinci sınıf tüccar olarak faaliyet gösteren (A)'nın yıllık alışları tutarı 105.000 lira satışları tutarı ise 130.000 liradır. Bu durumda tüccar (A)'nın alışları birinci sınıf tüccarlar için belirtilen kanuni alış ölçüsü olan 150.000 liranın satışlar kanuni satış ölçüsü olan 200.000 liranın %20'sini aşan ölçüde düşüklük göstermiştir. Kanunda belirtilen ölçülere göre alışlar %30, satışlar %35 oranında düşüklük gösterdiğinden mükellef (A) gelecek yıldan itibaren ikinci sınıf tüccar kabul edilip buna göre defter tutacaktır.

Yukarıdaki örnekte alışlar aynı kalmak koşuluyla satışlar 170.000 lira olsaydı kanuni ölçülere göre (alışlarda %30'luk bir düşüş olmasına karşın) satışlarda %15'lik bir düşüş olacaktı. Bu durumda her iki iş hacminde birlikte, kanunda bertilen ölçüden %20'den fazla düşüş olmadığı için (sadece bir tanesinde, alışlarda düşüklük gerçekleşmiş satışlarda gerçekleşmemiş olduğundan) mükellef ikinci sınıfa geçemeyecektir.

**Örnek 2:** Öteden beri birinci sınıf tüccar olarak faaliyet gösteren (N)'nin arka arkaya üç dönem alışlardaki değişim kanunen belirlenen ölçülere göre % 10, % 13 ve % 8 düşük; arka arkaya üç dönem satışlardaki değişim kanunen belirlenen ölçülere göre % 12, % 7 ve % 5 düşüktür. Bu durumda tüccar (N)'nin hem alışları, hem de satışları üç dönem arka arkaya % 20'yi aşmamak üzere düşüklük göstermiştir. O halde, mükellef dördüncü yılın başından itibaren ikinci sınıf tüccar olarak defter tutacaktır.

Yukarıdaki örnekte alışlar aynı kalmak koşuluyla satışlardaki değişim kanunen belirlenen ölçülere göre sırasıyla % 6 düşüklük, % 3 fazlalık ve % 5 düşüklük olsaydı; her iki iş hacminde birlikte, kanunda bertilen ölçüden %20'den fazla düşüş olmadığı için (ikinci yılda satışlarda kanuni ölçüye göre fazlalık olduğundan) mükellef ikinci sınıfa geçemeyecektir.

**Örnek 3:** Bilanço esasına tabi bir hizmet işletmesinin gayrisafî iş hasılatı 60.000 liradır. Söz konusu işletmenin iş hacminin kanunda belirtilen hadlerden %20'yi aşan oranlarda düşük olup olmadığına bakılması gerekmektedir. Buna göre, iş hasılatında  $(60.000 - 80.000 / 80.000 =)$  % 25 oranında düşüklük olduğundan ikinci sınıfa geçilebilecektir.

## B. İKİNCİ SINIFTAN BİRİNCİ SINIFA GEÇME (SINIF YÜKSELTME)

İkinci sınıf tüccarlar, aşağıda belirtilen koşulların gerçekleştiği hesap dönemini takip eden hesap döneminin başından itibaren birinci sınıfa geçerler. Sınıfların belirlenmesinde ilgili maddedeki koşulların tam olarak var olup olmadığının incelenmesi gerekmektedir.

1- Bir hesap döneminin iş hacmi VUK'un 177. maddesinde yer alan hadlerden % 20'yi aşan bir oranda fazla olursa,

2- Arka arkaya iki dönemin iş hacmi VUK'un 177. maddesinde yer alan hadlere göre % 20'ye kadar bir fazlalık gösterirse.

Tüccar sınıflarındaki değişiklikler, ikinci sınıftan birinci sınıfa geçerken zorunlu olarak göz önüne alınırken; bilanço esasından işletme hesabına geçişte aynı zorunluluk söz konusu olmayıp isteğe bağlıdır. İşletme hesabı esasından bilanço esasına geçenlerin

yukarıdaki zorunluluğa uymamaları, tutulan defterin tutulmamış hükmünde sayılması sonucunu doğurur ve bunun sonucunda da re'sen cezalı tarh işlemleri kaçınılmaz olabilir.

**Örnek 1:** Mal alım-satımı ile uğraşan ikinci sınıf tüccar (T)'nin alışlar tutarı 186.000 lira, satışlar tutarı 260.000 liradır. Kanunda belirtilen ölçülere göre alışlar %24, satışlar %30 oranında artış gösterdiğinden mükellef (T) gelecek yıldan itibaren birinci sınıf tüccar kabul edilip buna göre defter tutacaktır.

Yukarıdaki örnekte alış tutarı 186.000 lira kalmak koşuluyla, satış tutarı 210.000 lira olsa dahi, tüccar (T) takip eden yıl yine birinci sınıfa geçecektir. Çünkü satışlar itibariyle artış yönünde %5 oran olmasına rağmen, alışlar itibariyle artış %24 oranında gerçekleşmiştir. Birinci sınıfa geçmek açısından ölçü, kanunda alışlar veya satışlar olarak ortaya konulduğundan her iki iş hacminden herhangi birinin %20'yi aşması hali dahi birinci sınıfa geçiş için yeterli görülmüştür.

**Örnek 2:** İkinci sınıf tüccar (Y)'nin alışlardaki değişim oranı birinci yılda kanunen belirlenen ölçülere göre % 7 oranında artış, ikinci yılda ise kanunen belirlenen ölçülere göre % 15 artış gerçekleşmiştir. (İkinci sınıftan birinci sınıfa geçiş için ölçülerden sadece birinin bilinmesi yeterli olduğundan, örnekte iş hacmi sadece alışlar itibariyle verilmiştir). Burada arka arkaya iki dönemin alışlara ilişkin iş hacmi kanunda gösterilen ölçüleri %20'yi aşmayacak biçimde fazlalık gösterdiği için (Y), ikinci yılı takip eden üçüncü yılda birinci sınıf tüccar kabul edilip bilanço esasına göre defter tutmaya başlayacaktır.

Alış veya satışlardan herhangi birinde kanunda belirtilen şartların sağlanması halinde birinci sınıfa geçmek için yeterli kabul edilir. Bu açıdan değerlendirildiğinde bir mükellefin alışları (satışları) ilgili sınırı geçmemesine karşın satışları (alışları) ilgili sınırı geçerse, yine birinci sınıf tüccar sayılır. Bu yüzden sınıf tespiti yapılırken, hem alışlar hem de satışlar açısından ayrı ayrı değerlendirme yapılması gerektiği gözden uzak tutulmamalıdır.

**Örnek 3:** Mal alım satımı ile hizmet işlerini bir arada yürüten ikinci sınıf bir tüccarın gayrisafi iş hasılatı 28.000 lira, satış hasılatı ise 52.000 liradır. Sınıf değişikliği bakımından mükellefin durumunu inceleyiniz. Mükellefin gayrisafi iş hasılatının 5 katı ( $28.000 \times 5 = 140.000$  lira) ile satış tutarı toplamı ( $140.000 + 52.000 = 192.000$  milyar liradır. Buna göre; mükellefin iş hacmindeki artış oranı ( $192.000 - 150.000 / 150.000 =$ ) % 28 olduğundan takip eden yılın başından itibaren birinci sınıfa geçecektir.

#### IV. SINIF DEĞİŞTİRMEDE DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR

##### A. SINIF DEĞİŞTİRMEYE İLİŞKİN ÖZELLİKLİ DURUMLAR

**Birden Fazla İş Yeri Olanlarda Defter Tutma:** Birden fazla iş yeri bulunan kişilerin, her bir iş yeri için ayrı ayrı defter tasdik ettirmek suretiyle defter tutmaları mümkündür. Ancak bu işletmelerin, bilanço ve gelir tablolarını dönem sonunda konsolide etmeleri gerekir. Ayrı ayrı defter tutmak yerine merkezden tek bir defter tasdik ettirerek, bu defterde hesapların şubeler itibariyle izlenmesi de mümkündür.

Tüccar sınıfının belirlenmesinde, birden fazla işletmesi olan mükellefler yönünden her işletmenin ayrı ayrı mı yoksa bütün işletmelerin toplam alım satım ölçülerinin mi esas alınacağı konusunda farklı görüş ve uygulamalar vardır. Danıştay'ın bu konuda verilmiş farklı kararları mevcuttur. Ancak Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulaması da dikkate alındığında, bilanço esasına göre defter tutan bir işletmenin aynı zamanda başka bir işletmesinde işletme defteri tutması mümkün olmaz. Kısaca, birden fazla ticari işletmesi olan mükellefler, defter tutma yönünden işletmelerin iş hacimleri toplamına göre hareket etmelidirler.

**Yıl İçinde İŐi Bırakıp Yeniden İŞe BaŐlayanların Sınıfı:** Yeniden işe baŐlayan tacirler iş hacimlerine göre sınıflandırılıncaya kadar ikinci sınıf tüccar gibi işletme defteri tutabilirler. Mükellefin daha önce bilanço esasına göre defter tutuyor olması, daha sonra yine bilanço esasına göre defter tutmasını gerektirmez.

**İnŐaat ve Onarma İŐlerinde İŞ Hacmi ls:** İnŐaat iŐinin mükellefin kendi nam ve hesabına yapılması ile taahhüt Őeklinde yapılması farklılık gösterir. Bu nedenle;

- Kendi nam ve hesabına özel inŐaat Őeklinde inŐaat yapıp daire veya dükkan Őeklinde satanların tüccar sınıfının tayininde 177. maddenin 1. bendindeki hadlerin,

- Taahhüt iŐi yapan müteahhitlerin ise yaptıkları iş, hizmet niteliği taŐıdığı için tüccar sınıfının belirlenmesinde 2. bentte belirtilen haddin dikkate alınması gerekir.

**Adi Ortaklıkların Durumu:** VUK'un 177/4. maddesinde, tüccar sınıfının tayininde, adi ortaklıklar yönünden adi ortaklığın iş hacminin esas alınacağı açıkça belirtilmiŐtir. Ortaklardan bir veya birkaçının bilanço esasına göre defter tutuyor olması, adi ortaklığın kanunda belirtilen hadleri aŐmaması halinde bilanço esasına göre defter tutmasını gerektirmez.

**İadelerin Satış Tutarına Eklenmeyeceği:** Mükelleflerin satıŐlarından iade edilen tutarlar yıllık iş hacminin hesabında dikkate alınmaz.

**Kolektif Őirket Ortaklarının Durumu:** Kolektif Őirket ortaklarıyla komandit Őirketlerin komandite ortakları birinci sınıf tacir sayılır (GVK md. 37). Bu ortakların ortağı oldukları Őirket dıŐında kendilerine ait ticari iŐletmeleri için de bilanço esasına göre defter tutmaları gerekmektedir.

**İkinci Sınıf Tacirin Birinci Sınıfa Geçişte AçılıŐ Bilançosunun Düzenlenmesi:** İŞletme hesabı esasına göre defter tutmakta iken hadlerin aŐılması veya mükellefin kendi isteği ile bilanço esasına göre defter tutmak istendiğinde işletme hesabı özetindeki bilgiler ile işletmenin alacak, borç ve mevcutları dikkate alınarak bir açılıŐ bilançosu düzenlenir. AçılıŐ bilançosundaki bilgilerden mal hesabı ile önceki dönem krı işletme hesabı özetinden, diğer bilgiler ise, işletmenin ticari iliŐkilerinden envanter yapılarak kartılır.

## B. SINIF DEĞİŞTİRMEDE HANGİ YILIN PARASAL HADLERİNİN DİKKATE ALINACAĞI SORUNU?

Kanun'da yer alan parasal hadlerin belli oran ve sürede aŐılması kuralı sınıf değiştirme konusunda ölçü niteliğindedir ve hükümlerin yorumunda bir sorun bulunmamaktadır. Ancak Kanun'un 177. maddesinde yer alan parasal hadler, mükerrer 414. madde gereği, her mali yılın sonunda (genellikle Aralık ayında) genel tebliğlerle yeniden belirlenmekte ve 177. maddeye iŐlenmektedir. Böylece rakamlar yıldan yıla yeniden değerleme oranında deĐiŐmektedir. İŐte sorun; mükellefin faaliyet sonucunun hangi yılın parasal hadleriyle kıyaslanacağı noktasında oluşmaktadır.

Bu konuda var olan görüŐlerden biri; mükelleflerin cari yıl iş hacimlerinin o yılın sonunda belirlenen ve takip eden yılda yürürlüğe giren yıllık alış-satış rakamlarıyla kıyaslanması gerektiği düŐüncesine dayanmaktadır. Örneğin bir mükellefin 2014 yılında hangi usulde defter tutacağını belirleyebilmek için 2010 yılında gerçekleŐtirdiĐi yıllık alış hacmini; 2013 yılının Aralık ayında 2014 yılında yürürlüğe girecek yıllık alış lsyle kıyaslamak gerekmektedir.

Sınıf değiştirmede dikkate alınacak hadlerin belirlenmesinde var olan yaklaŐımlardan ikincisi; mükelleflerin 2014 yılında hangi usulde defter tutacağını belirlemek için 2013

yılındaki alış hacmini (2012 yılının Aralık ayında yayınlanan 442 no.lu Tebliğle belirlenen) 2013 yılı boyunca yürürlükteki rakamlarla kıyaslanması gerektiğini kabul etmektedir.

Kanun'un sınıf değiştirmeye ilişkin hükümleri, defterlerin tasdik edilmesini düzenleyen hükümlerle birlikte değerlendirildiğinde; tacirlerin sınıf değiştirmesi konusundaki birinci yaklaşımın uygulanmasının fiilen imkânsız ve hukuken de hatalı olduğu anlaşılmaktadır. Bu yaklaşımın fiilen imkânsız olma nedeni defterlerin tasdik edilmesiyle ilgili hükümlerde yatmaktadır. VUK'un 221. maddesine göre öteden beri işe devam eden bir mükellefin defterlerini, kullanacağı yıldan önce gelen son ayda (Aralık) tasdik ettirmesi gerekmektedir. Oysa, bir sonraki yıl için geçerli olacak hadler bazen Aralık ayının son ünlerinde açıklanmaktadır. Bu durumda defterlerin tasdik edilebilmesi için fiilen yeterli süre kalmayacaktır. Ayrıca bu yaklaşımda, kıyaslamada dikkate alınacak hadler henüz yürürlükte dahi değildir. Bu nedenle, mükellefin cari yıl sonuçlarını bir sonraki yıl yürürlükte olan parasal hadlerle kıyaslamak hukuken yanlıştır. Çünkü bu işlem, kanunların zaman bakımından uygulanması prensibine aykırıdır ve gerçek geriye yürümeye yol açmaktadır.

## V. SONUÇ

Yeni yılda tutulması gereken defterlerin tasdik edildiği bugünlerde, mükellefin hangi tüccar sınıfında bulunduğu tespit edilmesinde dikkat edilmesi gereken hususlar vardır. Örneğin ikinci sınıftan birinci sınıfa geçişte, alım satım hadlerinin dikkate alınması durumunda, bu hadlerden sadece birisinde kanuni oranlarda artışın yeterli görülür iken; ikinci sınıfa geçilebilmesi bakımından hem alış hem de satış rakamlarında kanuni oranlarda düşüş olmasının arandığı gözden kaçırılmamalıdır. Ayrıca, şartların gerçekleşmesi durumunda, ikinci sınıfa geçiş isteğe bağlı iken, birinci sınıfa geçişin zorunlu olduğuna da dikkat edilmelidir.

Bilanço esasına göre defter tutması gerektiği halde işletme hesabı esasına göre defter tutulması VUK'un 30/3. maddesi uyarınca re'sen takdir nedenidir. Buna rağmen, usulüne uygun olarak işletme hesabı esasına göre tutulmuş olan defterler maddi kanıt olarak kabul edilebilmektedir. Diğer taraftan mükellef hakkında vergi ziyana neden olacak bir husus tespit edilmemişse, sadece iki kat birinci derecede usulsüzlük cezası kesilmekle yetinilir. Bilanço esasına göre defter tutması gerektiği halde işletme defteri tutulması KDV'nin indirimine engel değildir. Ancak, Maliye Bakanlığı farklı görüşte olup, defterler hiç tutulmadığından dolayı tüm KDV'lerin reddine gitmektedir. Danıştay ise, KDV'nin indirim konusu yapılabileceği görüşündedir. Bu nedenle mükelleflerin tutmaları gereken defterin sınıfı konusunda dikkatli olmaları gerekmektedir.

## YARARLANILAN KAYNAKLAR

AKDOĞAN, Abdurrahman: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008.

ÖKÇÜN, Sadık: "Tacirlerin Sınıf Değiştirmesinde Yararlanılan İş Hacmi Ölçülerinin Yeniden Değerlenmesi Sorunu", **Yaklaşım**, Sayı 230, Şubat 2012.

ÖNGEN, Safiye: "Sınıf Değiştirme ve Özellik Taşıyan Bazı Durumlar", **Yaklaşım**, Sayı 138, Haziran 2004.

SARAÇOĞLU, Fatih: "Birinci ve İkinci Sınıf Tüccarlar, Sınıf Değiştirme ve Analizi", **Mali Kılavuz Dergisi**, 2010.

ŞENYÜZ, Doğan – YÜCE Mehmet – GERÇEK, Adnan: **Türk Vergi Sistemi**, 10. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2013.

TİMUR, Mehmet: “Bilanço Esasına Göre Defter Tutmaları Gerekirken, İşletme Esasına Göre Defter Tutmaya Devam Edenler”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 14, Şubat 1994, s. 64.

TOSUNER, Mehmet – ARIKAN, Zeynep: **Türk Vergi Sistemi**, Neşa Ofset ve Ambalaj A.Ş., İzmir, 2008.