

No: 2012/122**Tarih:** 14.12.2012

Konu: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tasdik ve tutulma zorunluluğu olan defterlere ilişkin açıklama Hk.

Özet: 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun getirmiş olduğu yeniliklerden birisi de ticari defterler konusu ile ilgili hükümleridir. 2013 yılı için ticari defterlerden hangilerinin, ne zaman ve ne şekilde tasdik edileceği ve kullanılacağına ilişkin düzenlemelerin farklılığı tereddütlere yol açmakta olup, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tasdik ve tutulma zorunluluğu olan defterlere ilişkin açıklamalar bu sirkülerin konusunu oluşturmaktadır.

1. VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE TUTULACAK VE TASDİK ETTİRİLECEK DEFTERLER

✓ Bilanço Esasına Göre Tutulacak Defterler;

- Yevmiye Defteri
- Defteri Kebir (VUK hükümlerine göre tasdiki zorunlu olmayıp, tutulması zorunludur.)
- Envanter Defteri

✓ İşletme Esasına Göre Tutulacak Defter;

- İşletme Defteri

✓ Serbest Meslek Erbabının Tutacağı Defter;

- Serbest Meslek Kazanç Defteri

Yukarıda sayılanlar dışında 213 sayılı Vergi Usul Kanununu hükümlerine göre ihtiyaç halinde tutulması gereken diğer defterler ise: **İmalat defteri, kombine imalatta imalat defteri, bitim işleri defteri, yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri, ambar defteri.**

Yukarıda belirtilen mükellef grupları VUK'a göre başkaca herhangi bir defter tutmayacak, tasdik ettirmeyeceklerdir. Önceki yıllardaki tasdik ve defter tutma hükümleri devam etmektedir.

2. TÜRK TİCARET KANUNUNA GÖRE TASDİK VE TUTULMA ZORUNLULUĞU OLAN DEFTERLER

6102 sayılı Yeni TTK' unun 64. maddesi defter tutma ve tasdik hükümlerini düzenlemektedir. Buna göre;

“ MADDE 64. Defter Tutma Yükümlülüğü:

(1)- (Değişik fıkra: 6335 S.K.-26.06.2012/m.8) "Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir."

(2) -Tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikro fiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür.

(3) - (Değişik fıkra: 6335-26.06.2012/m.8) "Fiziki ortamda tutulan yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri ile dördüncü fıkrada sayılan defterlerin açılış onayları, kuruluş sırasında ve kullanılmaya başlanmadan önce noter tarafından yapılır. Bu defterlerin izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları, defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar notere yaptırılır. **Pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri yeterli yaprakları bulunmak kaydıyla izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebilir. Yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanış onayı, izleyen faaliyet döneminin üçüncü ayının sonuna kadar notere yaptırılır.** Ticaret şirketlerinin ticaret siciline tescili sırasında defterlerin açılışı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hâllerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır. Ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması hâlinde bu defterlerin açılışlarında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanışında noter onayı aranmaz. **Fiziki ortamda veya elektronik ortamda tutulan ticari defterlerin nasıl tutulacağı, defterlere kayıt zamanı, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca müştereken çıkarılan tebliğle belirlenir.**"

(4) -Pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler de ticari defterlerdir.

(5) - (Değişik fıkra: 6335 S.K.-26.06.2012/m.8) "Bu Kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175 inci ve mükerrer 257 nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadır. Bu Kanunun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Kanun ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez."

6102 sayılı Yeni TTK'nın 64. maddesi gereğince aşağıdaki defterlerin kullanılması tasdiki gerekmektedir.

- ✓ **Yevmiye Defteri**
- ✓ **Defteri Kebir**
- ✓ **Envanter Defteri**
- ✓ **Pay Defteri**
- ✓ **Yönetim Kurulu Karar Defteri (A.Ş. İçin) / Müdürler Kurulu Karar Defteri (Ltd Şirketler İçin)**

✓ Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri

TTK 64/3. Maddesine göre; Pay defteri ile Genel kurul toplantı ve müzakere defteri yeterli yaprakları bulunmak kaydıyla izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebilecektir.

3. YASAL DEFTERLERİN TASDİK ZAMANI

VUK 221. maddesi ve TTK 64. maddesi hükümlerine göre;

- ✓ Öteden beri işe devam etmekte olanlar defterin **kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda,**
- ✓ Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler, **defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda,**
- ✓ Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni **mükellefiyete girme tarihinden önce;** vergi muafiyeti kalkanlar, muaflikten çıkma tarihinden **başlayarak on gün içinde,**
- ✓ Tasdike tabi defterlerin dolması dolayısıyla veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce,

Yasal defterlerin tasdik ettirilmesi zorunludur. Defterlerini ertesi yılda da kullanmak isteyenler, Ocak ayı içinde; hesap dönemleri Maliye Bakanlığı'nca tespit edilenler bu dönemin ilk ayı içinde tasdiki yeniletmeye mecburdurlar (VUK, Md. 222).

TTK 64/3. Maddesine göre; Pay defteri ile Genel kurul toplantı ve müzakere defteri yeterli yaprakları bulunmak kaydıyla izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebilir.

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

Yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanış onayı, izleyen faaliyet döneminin üçüncü ayının sonuna **(Normal Hesap dönemleri için 31 Mart tarihi)** kadar notere yaptırılması gerekmektedir. **(TTK Madde 64/5)**

3.1. Yasal Defterleri Tasdik Ettirmemenin Müeyyideleri

Tasdiki zorunlu defterlerin tasdik ettirilmemesi usulsüzlük cezasını gerektirmektedir. Tasdiki zorunlu defterlerden herhangi birinin tasdik işleminin yaptırılmamış olması, VUK'un 352. maddesine göre birinci derece usulsüzlük cezasını, tasdiki zorunlu defterlerden herhangi birinin tasdik işleminin süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılması, VUK'un 352. maddesine göre ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmektedir. Tasdiki zorunlu defterlerden herhangi birinin tasdik işleminin kanuni sürenin sonundan başlayarak bir ay geçtikten sonra yaptırılması, defterin tasdik ettirilmemiş olması hükmünde olup, bu durum VUK'un 352. maddesine göre birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmektedir.

Öte yandan, tasdiki zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tasdik ettirilmemiş olması, VUK'un 30. maddesinin 3. bendi uyarınca re'sen takdiri gerektirdiği için birinci derece usulsüzlük cezasının

iki kat kesilmesi gerekir.

Yeni TTK ya göre Ticari defterlerin açılış veya kapanış onaylarının yaptırılmaması dört bin Türk Lirası idari para cezası uygulanmasını gerektirmektedir.

4. ELEKTRONİK ORTAMDA DEFTER KULLANIMI

Teknolojik gelişmenin baş döndürücü şekilde ivme kazanması beraberinde ticari faaliyetlerin yoğunluğunu ve çeşitliliğini de aynı hızla artırmaktadır. Bu durum işlemlerin elektronik ortamda yapılmasına yol açmaktadır. İşlemlerin elektronik ortama taşınması, zaman, kırtasiye, personel, depolama gibi durumlarda tasarruf sağlamaktadır. Bu durum, işletmeleri de elektronik ortama yönlendirmektedir. Ekonomik aktivitelerin elektronik ortama kayması tutulan defterlerin de elektronik ortamda tutulabilmesi ihtiyacını doğurmuştur.

Defterlerin elektronik ortamda tutulabilmesine yönelik olarak VUK'un mükerrer 242. maddesinde değişiklik yapılmış ve 361 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği¹ ile uygulamaya yön verilmiştir.

361 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği VUK ile kağıt ortamında tutulan, muhafaza ve ibraz edilen defterler yerine, aynı bilgileri içeren elektronik defterlerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazına ilişkin usul ve esasları belirlenmiştir.

6215 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun² 14 üncü maddesi ile değiştirilen, Mülga 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun "Defter Tutma Mükellefiyeti" başlıklı 66 ncı maddesinin ikinci fıkrasında, söz konusu maddede geçen defterlerin (yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, karar ve işletme defteri) elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulabileceği ve bu defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağına Sanayi ve Ticaret Bakanlığı (640 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümleri icabı Gümrük ve Ticaret Bakanlığı) ile Maliye Bakanlığınca çıkarılacak müşterek bir tebliğle belirleneceği hükme bağlanmıştır. Bu hüküm ile birlikte Vergi Usul Kanunun ilgili hükümlerinin verdiği yetkiye istinaden 1 Sıra No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği³ yayımlanmıştır. Bu tebliğ ile 361 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği yürürlükten kaldırmıştır. Bu Tebliğde belirtilen şartları yerine getiren mükelleflerden kendisine izin verilenler 01/01/2012 tarihinden itibaren elektronik defter tutmaya başlayabilirler.

1 Sıra No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği ile elektronik defterlerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazına ilişkin usul ve esaslar aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

4.1. Elektronik Defter Uygulamasından Yararlanabilme Koşulları

Defterlerini elektronik ortamda oluşturmak, kaydetmek, muhafaza ve ibraz etmek isteyen gerçek ve tüzel kişi mükelleflerin aşağıda yer alan şartları taşımaları gerekmektedir.

- a) Gerçek kişi mükelleflerin 5070⁴ sayılı Elektronik İmza Kanunu hükümleri çerçevesinde üretilen nitelikli elektronik sertifikaya sahip olmaları,
- b) Tüzel kişi mükelleflerin 397⁵ Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer alan belirlemeler çerçevesinde elektronik fatura uygulamasından yararlanma iznine sahip olması ve bu çerçevede Mali Mühür temin etmiş olması,

¹ 11/07/2006 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² 12/04/2011 tarih ve 27903 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³ 13/12/2011 tarih ve 28141 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ 23/01/2004 tarih ve 25355 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

c) Elektronik defter tutulması, kaydedilmesi, onaylanması, saklanması ve ibrazında kullanılacak yazılımın uyumluluk onayı almış bir yazılım olması.

4.2. Başvuru

Yararlanabilme şartları taşıyanlardan, bu Tebliğ kapsamında elektronik defter oluşturmak, kaydetmek, muhafaza ve ibraz etmek isteyenler, aşağıda yer alan bilgi ve belgeler ile www.edeften.gov.tr internet sitesinde belirtilen Başkanlık veya Genel Müdürlük adresine yazılı olarak başvuruda bulunacaktır. Gerek görülmesi halinde aşağıdakilere ilaveten teknik bilgi ve belge talebinde bulunulabilir.

a) www.edeften.gov.tr internet adresinde yer alan "Elektronik Defter Uygulaması Başvuru Formu ve Taahhütnamesi"nin imzalı aslı,

b) Tüzel kişiler için başvuru formunu imzalayan kişi veya kişilerin yetkili olduğunu gösteren şirket imza sirkülerinin noter tasdikli örneği,

c) Elektronik defterlerin oluşturulması sırasında, bu konuda uyumluluk onayı alınmış bir yazılımın kullanılması durumunda söz konusu yazılım hakkında yazılımın adı, sürüm numarası gibi mükellef kullanımına özgü bilgiler,

ç) Uyumluluk onayı almamış bir yazılım kullanılmak istenmesi durumunda, Tebliğin "Yazılımların Uyumluluk Onayı" başlıklı bölümünde belirtilen belge ve bilgileri.

4.3. Elektronik Defterlerin Muhafazası ve İbrazi

Bu Tebliğ kapsamında, elektronik defter oluşturma konusunda izin alanlar, muhafaza ve ibraz ödevlerini yerine getirirken aşağıdaki hususlara uygun hareket etmek zorundadırlar.

- Elektronik defterler, istenildiğinde ibraz edilmek üzere ilgili olduğu beratları ile birlikte muhafaza edilmek zorundadır.
- Elektronik defterler ile beratlarının veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkâr edilmezliği, güvenli elektronik imza veya mali mühür ile garanti altına alındığı için elektronik defterlerin kâğıt ortamında saklanmayacaktır.
- Defterlerini elektronik ortamında tutanlar, elektronik defterlerini ve ilgili beratlarını vergi kanunları, Türk Ticaret Kanunu ve diğer düzenlemelerde yer alan süreler dâhilinde elektronik, manyetik veya optik ortamlarda muhafaza ve istenildiğinde elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla eksiksiz ve okunabilir şekilde ibraz etmekle yükümlüdür.
- Muhafaza ve ibraz yükümlülüğü, elektronik defterlerin ve beratların doğruluğuna, bütünlüğüne ve değişmezliğine ilişkin olan her türlü elektronik kayıt ve veri, (elektronik imza ve mali mühür değerleri dâhil) veri tabanı dosyası, saklama ortamı ile doğrulama ve görüntüleme araçlarının tümünü kapsamakta olup, elektronik defterlere istenildiğinde kolaylıkla erişebilmeyi, anlaşılabilir ve eksiksiz bir biçimde görüntüleyebilmeyi ve okunabilir kâğıt baskılarını üretebilmeyi sağlayacak biçimde yerine getirilmelidir.
- Elektronik defterler ve beratların elektronik defter izni verilenlerin kendilerine ait bilgi işlem sistemlerinde muhafaza edilmesi mecburi olup, üçüncü kişiler nezdinde ya da yurt dışında muhafaza işlemi Gelir İdaresi Başkanlığı ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü açısından herhangi bir hüküm ifade etmemektedir. Muhafaza yükümlülüğünün Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde ve Türkiye Cumhuriyeti kanunlarının geçerli olduğu

⁵ 05/03/2010 tarih ve 27512 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yerlerde yerine getirilmesi zorunludur.

4.4. İzin İptali ve Cezai Müeyyideler

Tebliğde belirtilen veya bu Tebliğ kapsamında Gelir İdaresi Başkanlık ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlük tarafından belirlenen usul ve esaslara uymayan ve yapılacak uyarıya rağmen gerekli tedbirleri almayanların, elektronik defter oluşturma izinleri yapılacak değerlendirme üzerine iptal edilebilir. İzinleri iptal edilenler, bir yıl süre ile Elektronik Defter Uygulamasından yararlanamazlar.

Vergi Usul Kanununun ve Türk Ticaret Kanununun ilgili hükümleri, bu Tebliğde yer alan usul ve esaslara aykırı biçimde elektronik defter oluşturan veya oluşturdıkları elektronik defterleri yetkili makamların isteği üzerine ibraz etmeyenler hakkında, işledikleri fiile göre uygulanır.

Elektronik defter tutanlar bu Tebliğ çerçevesinde oluşturdıkları Elektronik defter beratından kastın elektronik defterlerin değişmezliğini ispat etmeye yönelik olduğu, elektronik defterlerin içeriğine yönelik bir onayı ifade etmediği, elektronik defterlerde yer verilen bilgilerin gerçek duruma uygunluğunu sağlamaktan defter tutanların sorumlu olduğu , bu kapsamda Başkanlığın herhangi bir sorumluluğu bulunmadığı Tebliğde ifade edilmiştir.

Maliye Bakanlığı ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığı gerek görmesi halinde, bu Tebliğde belirlenen esaslar ile sınırlı olmak üzere, uygulamadan yararlananların bilgi işlem sistemlerini denetleme yetkisine sahiptir. Elektronik defter tutanlar bu denetimler sırasında, gerekli her türlü imkânı (uygun donanım ve yazılımlar, terminallere ulaşım izinleri ve uzman personel gibi) sağlamak zorundadır. Bu kapsamdaki denetim yetkisi mahallinde kullanılabileceği gibi, bu süreçte uzaktan erişim yöntemlerinin kullanılması da istenilebilir.

Uyumluluk testini geçen yazılımların gerekli şartları sürekli olarak taşımaları için bu yazılımların üreticilerinin ve kullanıcılarının gerekli önlemleri almaları zorunludur.

Bu Tebliğ kapsamında elektronik defter oluşturanlar, bilgi işlem sistemini oluşturan yazılım, donanım, dosya, dokümantasyon ve benzeri unsurları, hiçbir şekilde kısmen veya tamamen denetim elemanlarının veya Maliye Bakanlığı ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca görevlendirilecek personelin erişimini ve denetlemesini engelleyecek bir sözleşme veya lisansa konu edemez.

Saygılarımızla.

ERK Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik

Hizmetleri Ltd. Şti.

Mehmet ERKAN

Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. Ayrıntılı açıklamalar için bu sirkülerde yer alan ilgili mevzuata veya görüş için ERK YMM'ye başvurulmasında yarar bulunmaktadır.