

İstanbul, 9 Aralık 2021

MALİ MEVZUAT SİRKÜLERİ**NO: 2021 / 166****KONU****Defter Tasdikleri (Açılış ve Kapanış Onayları) Hk.****1- TÜRK TİCARET KANUNUNA GÖRE DEFTER TASDİKLERİ****1.1. Türk Ticaret Kanununa Göre Defter Tutmaya Mecbur Olanlar**

6102 Sayılı yeni Türk Ticaret Kanununun 64 ve 65.maddelerine göre her **tacir** ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri bu Kanuna göre açıkça görülebilir şekilde tespit etmek maksadıyla ticari defterleri tutmaya mecburdur.

Kimlerin **tacir** sayılacağı konusu ise yeni Ticaret Kanununun 12-17. maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre aşağıda sayılan kişiler tacir sayılmaktadır.

a) Tüzel Kişiler :

- Ticaret Şirketleri (Kolektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketler.)
- Amacına varmak için ticari bir işletme işleten vakıflar, dernekler ve kendi kuruluş kanunları gereğince özel hukuk hükümlerine göre yönetilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri tarafından kurulan kurum ve kuruluşlar. (Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri ile kamu yararına çalışan dernekler ve gelirlerinin yarısından fazlasını kamu görevi niteliğindeki işlere harcayan vakıflar, bir ticari işletmeyi, ister doğrudan doğruya ister kamu hukuku hükümlerine göre yönetilen ve işletilen bir tüzel kişi eliyle işletsinler, kendileri tacir sayılmazlar.)

Yukarıda sayılan **tüzel kişiler** Ticaret Kanununun 64.maddesinde yer alan ve **aşağıda (1.2.) bölümünde sayılan ticari defterleri** tutacaklardır.

b) Gerçek Kişiler : Bir ticari işletmeyi, kısmen de olsa, kendi adına işleten kişiler.

Küçük ve kısıtlılara ait işletmeyi bunlar adına işleten yasal temsilci tacir sayılmamaktadır. Bu işlerde tacir sıfatı, temsil edilen küçük ve kısıtlıya aittir. (Ancak, yasal temsilci ceza hükümlerinin uygulanması yönünden tacir gibi sorumludur.)

Ticaret yapmaktan men edilenlerin yasağa aykırı bir şekilde ticari işletme işletmeleri halinde de, bu kişiler tacir sayılmaktadır. (Yasağa aykırı hareketin doğurduğu hukuki, cezai ve disipline ilişkin hükümler saklıdır.)

Tacir sayılan gerçek kişiler Ticaret Kanununun 64.maddesinde yer alan ve **aşağıda (1.2.) bölümünde sayılan ticari defterlerden ilk üçünü** tutacaklardır.

Öte yandan, Ticaret Kanununun bahse konu 64.maddesinin (5) numaralı fıkrasında; *“Bu Kanuna tabi gerçek ve tüzel kişilerin, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanı ile ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175. ve mükerrer 257.maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorunda oldukları”* da hükme bağlanmıştır. Bu itibarla **defter tutma konusunda Vergi Usul Kanunu hükümlerinin de dikkate alınması gerekmektedir.**

Esnaf:

İster gezici olsun ister bir dükkânda veya bir sokağın belirli yerlerinde sabit bulunsun, ekonomik faaliyeti sermayesinden fazla bedeni çalışmasına dayanan ve geliri yeni Ticaret Kanununun 11/2 maddesi uyarınca çıkarılacak Kararnamede gösterilen sınırı aşmayan ve sanat veya ticaretle uğraşan kişi esnaf sayılmıştır.

(Ticaret Kanununun bahsi geçen 11.maddesinin 2.fıkrasında, ticari işletme ile esnaf işletmesi arasındaki sınırın, Bakanlar Kurulunca çıkarılacak kararnamede gösterileceği hükme bağlanmıştır.)

Bu hükümler uyarınca esnaf kabul edilecek kişiler Ticaret Kanununa göre defter tutmayacak olup, bu kişiler defterlerini Vergi Usul Kanununa göre tasdik ettirecek ve tutacaklardır. (Meslek mevzuatları ile ilgili hükümler saklıdır.)

1.2. Türk Ticaret Kanununa Göre Tutulacak Defterler

Ticari Defterlerle ilgili hususlar 6102 Sayılı yeni Türk Ticaret Kanununun 64-88.maddelerinde düzenlenmiştir. Kanunun 64.maddesinde tutulacak ticari defterler aşağıdaki gibi sayılmış olup, Kanunun 65.maddesine göre ticari defterlerin Türkçe olarak tutulması gerekmektedir.

- i) Yevmiye defteri,
- ii) Defteri kebir,
- iii) Envanter defteri,
- iv) Pay defteri,
- v) Yönetim Kurulu karar defteri,
- vi) Genel Kurul toplantı ve müzakere defteri,

1.3. Türk Ticaret Kanununa Göre Defter Tasdikleri

Türk Ticaret Kanununun 64.maddesinin 3.fıkrasında *“Fiziki ortamda veya elektronik ortamda tutulan ticari defterlerin nasıl tutulacağı, defterlere kayıt zamanı, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esaslarının **Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca müştereken çıkarılan tebliğle belirleneceği**”* hükme bağlanmıştır.

Bahse konu hüküm uyarınca gerçek ve tüzel kişi tacirler tarafından fiziki veya elektronik ortamda tutulacak ticari defterlerin nasıl tutulacağına, defterlerin kayıt zamanına, onay yenilemeleri ile açılış ve

kapanış onaylarına ilişkin şekil ve esaslar Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından müştereken çıkarılan ve 19 Aralık 2012 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan **“Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ”** ile belirlenmiştir. (Bakınız, 2012/104 Sayılı Sirkülerimiz.)

a) Açılış Onayları:

Türk Ticaret Kanununun 64. Maddesi ve anılan Tebliğin 13.maddesine göre **fiziki ortamda defter tutulacak hallerde;**

- **Şirketlerin kuruluş aşamasında** yukarıda belirtilen defterlerin kullanılmaya başlanmadan önce tacir tarafından ticaret sicili memurluğuna veya notere ibraz edilerek onaylatılması gerekmektedir. (Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hallerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır.)

- **Şirketlerin izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onaylarının ise,** defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna (takvim yılı esasına tabi olanlarda önceki yılın Aralık ayı sonuna) kadar notere yaptırılması gerekmektedir. Ancak, pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri yeterli sayfa sayıları bulunmak kaydıyla izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebilecektir.

Anılan Tebliğin bahse konu 13.maddesinin altıncı fıkrasında, **“Pay defterinin yenilenmesinin gerektiği durumlarda açılış onayı yapılacak yeni defterin, kullanımına son verilecek defterle veya zayi edilmişse zayi belgesi ile birlikte notere ibraz edileceği; yeni defterin açılış onayının yapıldığı sırada noterin, eski deftere veya zayi belgesine, yeni defterin açılış onayının yapıldığını tarih ve sayıyı belirterek şerh düşeceği; eski defterde veya zayi belgesinde söz konusu şerhi gören noterin tekrar bir açılış onayı yapamayacağı”** açıklanmıştır.

1 Aralık 2013 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan değişiklik Tebliği ile, **“Yönetim kurulu karar defteri”** de aynı fıkraya dâhil edilmek suretiyle, aynı açıklama bu defter için de geçerli hale getirilmiştir.

NOT: Anonim ve Limited şirketlerin kuruluş aşamasında tasdik ettirmek zorunda oldukları defterlerin ticaret sicili müdürlüklerinde tasdik ettirilmesi söz konusu olup, bu işlemlere ilişkin usul ve esaslar 21/03/2018 tarihli Resmî Gazete’ de yayımlanan **493 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği** ile açıklanmıştır.

b) Kapanış Onayları:

Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ’in 6 Haziran 2013 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan Değişiklik Tebliği ile değişen 15.maddesinin birinci fıkrası ile, **kapanış onayı yapılacak defterlerin onay zamanı ve şekli** aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

“a) Yevmiye defterinin, izleyen hesap döneminin altıncı ayının sonuna kadar notere ibraz edilip son kaydın altına noterce “Görölmüştür” ibaresi yazılarak mühür ve imza ile onaylanması zorunludur.

b) Yönetim Kurulu karar defterinin, izleyen hesap döneminin birinci ayının sonuna kadar notere ibraz edilip son kaydın altına noterce “Görölmüştür” ibaresi yazılarak mühür ve imza ile onaylanması zorunludur.”

1 Aralık 2013 tarihli Resmî Gazete’ de yayımlanan Değişiklik Tebliği ile maddeye aşağıdaki fıkra ilave edilmiştir.

“(2) Vergi Usul Kanununun 13 üncü ve 15 inci maddesi uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından mücbir sebep halinin ilan edildiği yerlerde, defterlerin kapanış onayları, mücbir sebebin sona erdiği tarihi takip eden ayın sonuna kadar yapılabilir.”

Ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması halinde ise, bu defterlerin açılışlarında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanışında noter onayı aranmayacaktır. 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 ve 19.12.2012 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “Ticari Defterlere ilişkin Tebliğ” ile belirtilmiştir.** (Bakınız, 2012/104 Sayılı Sirkülerimiz.)

2- VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE DEFTER TASDİKLERİ

2.1. Vergi Usul Kanununa Göre Tasdik Edilmesi Gereken Defterler

Vergi Usul Kanununa göre tüccarlar defter tutma bakımından iki sınıfa ayrılmış olup,

-Birinci sınıf tüccarların bilanço esasına göre,

-İkinci sınıf tüccarların ise işletme hesabı esasına göre,

defter tutmaları öngörülmüştür. (V.U.K. Md.,176) Birinci ve İkinci sınıf tüccarlarla ilgili kriterler ise Kanunun 177 ve 178.maddelerinde düzenlenmiştir.

Bilanço esasına göre defter tutacak birinci sınıf tüccarların aşağıdaki defterleri tutması gerekmektedir.

i) Yevmiye defteri,

ii) Defteri kebir,

iii)Envanter defteri,

ikinci sınıf tacirlerin ise sadece işletme hesabı defteri tutmaları gerekli ve yeterlidir.

Vergi Usul Kanununun 220.maddesine göre tüccarların tutması gereken defterlerden tasdike tabi olanlar ise aşağıdaki sayılmış olup, defteri kebir Vergi Usul Kanuna göre tasdike tabi defterler arasında yer almamaktadır.

- Yevmiye defteri,

- Envanter defteri,

- İşletme defteri.

2.2. Vergi Usul Kanununa Göre Defter Tasdik Zamanları

Defterlerin tasdik zamanı Kanunun 221.maddesinde düzenlenmiş olup, maddenin 4884 sayılı kanunla değişen şekline göre;

1- Öteden beri işe devam etmekte olanlar **defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda** (takvim yılı esasına tabi olan mükellefler **Aralık** ayında,)

2- Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler (özel hesap dönemine tabi olanlar), **hesap döneminden önce gelen son ayda,**

3- Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler; işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete **girme tarihinden önce,** vergi muafiyeti kalkanlar ise muafikten **çıkma tarihinden başlayarak 10 gün içinde,**

4- Tasdike tabi defterlerin dolması dolayısıyla veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları **kullanmaya başlamadan önce,**

defterlerini tasdik ettirmek zorundadırlar.

Defterlerini ertesi yılda da kullanmak isteyenler ise **Ocak ayı** (hesap dönemleri Maliye Bakanlığınca tespit edilenler bu **dönemin ilk ayı**) içinde tasdik yeniletmeye mecburdurlar. (V.U.K. Md. 222)

(Vergi Usul Kanununda ticari defterler için, Türk Ticaret Kanununda yevmiye ve yönetim kurulu karar defterleri için öngörüldüğü şekilde kapanış tasdiki öngören herhangi bir düzenleme yer almamaktadır.)

Defterlerin, işyerinin, iş yeri olmayanlar için ise ikametgâhın bulunduğu yerdeki Noter veya Noterlik görevini ifa ile mükellef olanlara tasdik ettirilmesi gerekmektedir. Defter tasdiki anonim ve limited şirketlerin kuruluş aşamasında notere tasdik ettirilebileceği gibi, şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicili memurluğuna da tasdik ettirilebilecektir. (Tasdik makamları tasdik ettikleri defterlere ait bilgileri maliye idaresine vermek durumundadırlar.)

3- DEFTERLERİN TASDİK ETTİRİLMEMESİNİN SONUÇLARI

Vergi Usul Kanununun 352.maddesinde, tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak 1 ay içinde yaptırılmış olması ikinci derecede usulsüzlük fiili kabul edilmiştir. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin hiç yaptırılmamış olması ise birinci derecede usulsüzlük kabul edilmiştir. Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilen defterlerin hiç tasdik ettirilmemiş sayılacağı da madde hükmünde açıklanmıştır.

Öte yandan tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmının tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olması Vergi Usul Kanununun 30.maddesinde re'sen tarhiyat sebebi sayılmıştır.

Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere tacirlerin kullanacakları defterlerin süresinde tasdik ettirilmeleri büyük önem taşımakta olup, tasdik mükellefiyetine gerektiği gibi riayet edilmemesi çok ağır müeyyideleri gündeme getirebilmektedir.

Ayrıca, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 34. maddesi hükmü, yüklenilen katma değer vergisinin indirimini, belgelerin yasal defterlere kaydedilmesi koşuluna bağlamıştır.

Bu açık düzenleme nedeniyle, yüklenilen katma değer vergisinin indirimi ancak mal ve hizmet alım belgelerinin yasal defterlere kaydedilmesi halinde mümkün bulunmakta, yasal defterlere kaydedilmeyen belgelerde yer alan katma değer vergisi ise indirim konusu yapılamamaktadır.

Tasdik ettirilmemiş defterlere kaydedilen faturalarda yer alan katma değer vergisinin, hesaplanan katma değer vergisinden indirilip indirilemeyeceğine ilişkin olumlu ve olumsuz özelge ve yargı kararları bulunmaktadır. Bu konuda en son yargı kararı belli şartlarla bu indirimin kabul edilebileceği yönündedir.

Bununla birlikte, kullanılacak defterlerin mevzuata uygun olarak ve süresinde tasdik ettirilmesine özen gösterilmesi gerekmekte olup, **takvim yılı esasına tabi mükelleflerçe 2022 yılına ilişkin defter tasdiklerinin içinde bulunan Aralık /2021 ayında yaptırılması gerekmektedir.**

2021 defterlerini 2022 yılında da kullanmak isteyenlerce ise tasdik işleminin Vergi Usul Kanununa göre Ocak/ 2022 ayında yaptırılması gerekmektedir. Ticaret Kanununda bahse konu onay işleminin 2022 yılı Ocak ayında yapılmasına ilişkin açık bir düzenleme yer almamakla birlikte, bu durum Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca müştereken yayımlanan **“Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ”**in 16.maddesinde düzenlenmiş ve yönetim kurulu karar defteri, yevmiye defteri, envanter defteri ve defteri kebirin yeterli yaprakları bulunması halinde yeni hesap döneminin ilk ayı (takvim yılı esasına tabi olanlarda yeni yılın Ocak ayı) içerisinde onay yenilemek suretiyle kullanılmaya devam edilebileceği açıklanmıştır.

4- E-DEFTER UYGULAMASI VE TASDİK DURUMU

Elektronik ortamda defter tutulmasına olanak sağlayan Tebliğ 13.12.2011 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. E-defter uygulamasına geçen Bilanço esasına tabi mükellefler **yevmiye defteri ve defteri kebir**i elektronik ortamda tutacaklardır. E-Defter uygulamasına geçmek zorunda olanların kapsamı sürekli genişlemektedir.

Maliye Bakanlığı’nca 17 Aralık 2017 tarihli Resmî Gazete’ de yayımlanan **486 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile** de; Serbest Meslek erbabı ile işletme hesabı esası ve basit usule tabi olanlara yönelik olarak elektronik Defter Beyan Sistemi getirilmiştir. Tebliğde uygulamanın serbest meslek erbabı ve basit usule tabi olanlar için **1/1/2018** tarihinden, işletme hesabı esasına tabi olanlar için ise **1/1/2019** tarihinden başlayacağı belirtilmiştir.

Elektronik defter tutanlar için hesap döneminin ilk ayının beratının alınması açılış onayı, son ayının beratının alınması ise kapanış onayı yerine geçmektedir.

Öte yandan 26 Ekim 2021 tarihli Resmi Gazete’ de yayınlanan 7338 sayılı Kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanuna aşağıdaki 226/A Maddesi eklenmiştir.

“Elektronik olarak tutulan defterlerde tasdik:

Madde 226/A

*Türk Ticaret Kanununun 64 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan yetki kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Ticaret Bakanlığınca müştereken belirlenen usul, esas ve süreler dâhilinde elektronik ortamda tutulan defterler için **berat alınması**, elektronik ortamda tutulan diğer defterlerin ise Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul, esas ve süreler dâhilinde **onaylanması** bu Kanun uygulamasında **tasdik hükmündedir.***

*Berat ve onayın belirlenen usul, esas ve süreler dâhilinde alınmaması veya yapılmaması durumunda defterler **tasdik ettirilmemiş** sayılır.”*

NOT: 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği kapsamında, “www.edeFTER.gov.tr” adresinde duyurulan defterler elektronik ortamda tutulabilecektir. Bu itibarla **envanter defteri** kağıt ortamda tutulmaya ve tasdik ettirilmeye devam etmektedir.

EK: Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanununa Göre Defter Tasdikleri Tablosu.

Ecovis Değer Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., Büyükdere Cad. Neutron İş Merkezi No.119/6, 34394 Esentepe- İstanbul
Tel: +90 212 211 9901, 02, 04 Faks: +90 212 211 99 52 E-mail: info@degerymm.com.tr

ECOVIS International tax advisors · accountants · auditors · lawyers in Austria, Belgium, Bulgaria, China, Croatia, Cyprus, Czech Republic, Denmark, Estonia, France, Germany, Great Britain, Greece, Hong Kong, Hungary, India, Ireland, Italy, Japan, Republic of Korea, Latvia, Lithuania, Luxembourg, Malta, Netherlands, Norway, Poland, Portugal, Qatar, Romania, Russia, Slovak Republic, Slovenia, Spain, Sweden, Switzerland, Turkey, Ukraine and USA (associated partners).

ECOVIS International is a Swiss association. Each Member Firm is an independent legal entity in its own country and is only liable for its own acts or omissions, not those of any other entity.

ECOVIS Değer Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş. is a Turkish Member Firm of ECOVIS International.

EK TABLO**YENİ TÜRK TİCARET KANUNU VE VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE
TUTULMASI VE TASDİKİ ZORUNLU DEFTERLER**

	TTK	VUK	TTK	VUK
Defter Adı	Açılış Onayı*)	Açılış Onayı*)	Kapanış Onayı	Kapanış Onayı
Yevmiye Defteri	31/Aralık gününe kadar**)	3 I/Aralık gününe kadar**)	İzleyen faaliyet döneminin 6.ayı sonuna (takvim yılı esasında Haziran ayı sonuna) kadar	Yok
Defteri Kebir	3 I/Aralık gününe kadar**)	Zorunlu değil.	Yok	Yok
Envanter	31/Aralık gününe kadar***)	31/Aralık gününe kadar**]	Yok	Yok
Pay Defteri(***)	Kuruluşta ya da önceki defterin sayfalarının bitmesi halinde	VUK'da tutulması zorunlu defterlerden değil	Yok	VUK'da tutulması zorunlu defterlerden değil
Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri (***)	Kuruluşta ya da önceki defterin sayfalarının bitmesi halinde	VUK'da tutulması zorunlu defterlerden değil	Yok	VUK'da tutulması zorunlu defterlerden değil
Yönetim Kurulu Karar Defteri	Kuruluşta ve izleyen yıllarda ise önceki yılın 31 Aralık gününe kadar (**)	VUK'da tutulması zorunlu defterlerden değil	İzleyen faaliyet döneminin 1.ayı sonuna (Takvim yılı esasında izleyen yılın Ocak ayı sonuna)	VUK'da tutulması zorunlu defterlerden değil

[*] Yeni kurulan bir işletmede açılış onayları kuruluş sırasında yaptırılır.

[**] Faaliyet döneminin takvim yılı olduğu varsayımıyla. Özel hesap dönemi kullananlar defterin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki son ayın son gününe kadar. Örneğin hesap dönemi I/Eylül-31/Ağustos olan İşletmede yeni dönemin defterlerinin açılış onayının son günü 31/Ağustos olur. Açılış onayı Ticaret Sicil Müdürlüğü veya Notere, kapanış onayları Notere yaptırılır.

[***] Pay Defteri ile Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defterleri yeterli yaprak bulunmak kaydıyla izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebilir.

NOT: Yıl içinde defter sayfalarının bitmesi halinde yeni defterler kullanmaya başlamadan önce tasdik ettirilir.