

TTK'DAKİ DEĞİŞİKLİKLER KAPSAMINDA VUK AÇISINDAN DEFTER TUTMA MECBURİYETİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Mutlu YORULDU

Celal Bayar Üniversitesi

Öğretim Görevlisi / Doktora Öğrencisi

mutluyoruldu@gmail.com

Nilüfer ZEYBEK

Ahmet Yesevi Üniversitesi

Öğretim Elemanı / Yüksek Lisans Öğrencisi

niluferzeybek@gmail.com

Özet

Toplumsal gelişime bağlı olarak her geçen zaman insan ihtiyaçları artmakta, çeşitlenmekte ve değişim gösterebilmektedir. Bu anlamda, sosyal hayat içerisindeki aktörler arasındaki sosyal ilişkileri (insan-toplum ilişkilerini, birey-devlet ilişkileri) düzenleyen ve cebir unsuruna dayalı maddi müeyyide ile desteklenmiş olan Hukuk Kurallarının da, değişen ve artan toplumsal ihtiyaçlara karşılık verebilmesi adına belli periyotlarla değişmesi, yenilenmesi ve daha ihtiyaca uygun hale gelmesi, aynı zamanda, bu konuda bütün Hukuk Sisteminin, koordinasyon içerisinde hareket etmesi gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Defter Tutma

Alan Tanımı: Kamu Maliyesi (Mali Hukuk)

IN TERMS OF TAX PROCEDURAL LAW; EVALUATION OF BOOK-KEEPING OBLIGATION WITHIN THE SCOPE OF CHANGES IN TURKISH COMMERCIAL CODE

Abstract

Depending on social development, It is possible for people's requirements to increase, diversify and show changes with every passing time.

In this sense; Legal rules ,arranging the social relations (The relations between person/state and human/society) between actors in social life and reinforced by penal sanction depending on force element, are also supposed to periodically change, renew and be more favorable for requirements in order to respond increasing and changing social requirements. At the same time, all judicial system is supposed to act in tandem on this point.

Keywords: *Tax Procedural Law, Turkish Commercial Code, Book-Keeping*

JEL Code: **K34**

1. GİRİŞ

1 Ocak 1957 tarihli 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 55 yıllık bir uygulanma sürecinden sonra, nihayet yerini 1 Temmuz 2012 tarihli 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na bırakarak, özellikle global modern ekonomik gereksinmelere uygun bir "Ticaret Hukuku" anlayışının yerleştirilmesi amaçlanmıştır. Ticari faaliyetin kapsamı, gereklilikleri, meşruiyeti ve uygulanması, müeyyide mekanizmasıyla birlikte, küresel ölçüğe mutabık bir şekilde yeniden ele alınarak, uzunca bir aradan sonra Türk Hukuk Sisteminin ticarete ilişkin kolu güncellenmiştir. Söz konusu kanunla beraber, ticari hayata ilişkin birtakım reform niteliğine sahip yenilikler getirilmiştir.

Bu çalışma ile Vergi usul Kanunu ve Ticaret Kanununun, defter tutma mecburiyetine ilişkin hükümleri karşılaştırılmalı olarak, son şekli ile

değerlendirilecek, iki kanun arasındaki yapısal uyum meselesi bir bakış açısı oluşturabilmek adına ele alınmaya çalışılacaktır.

2. VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN DEFTER TUTMA MECBURİYETİ

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükellef Ödevleri (Yükümlülükleri) bölümüne baktığımızda, “defter tutma mecburiyeti”ni şu ana başlıklar halinde gruplandırmamız ve incelememiz mümkündür:

2.1. Genel Esaslar

2.2. Defter Tutma Bakımından Tüccarlar

2.2.1. Bilanço Esasına Göre Defter Tutma

2.2.2. İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutma

2.3. Kayıt Nizamı

2.4. Defterlerin Tasdiki

2.1. GENEL ESASLAR

Vergi Usul Kanunu 171. Madde nezdinde, mükellefler tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar:

- 1) Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;
- 2) Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;
- 3) Vergi ile ilgili işlemleri saptamak;
- 4) Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;
- 5) Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek.

Mükelleflerin defter tutmalarındaki esas amaç, vergiye muhatap olmaları noktasında durumlarını tespit etmektir. Vergi İdaresi, mükelleflerin defter tutmalarını temelde vergi alacağını garanti ve kontrol altına alabilmek düşüncesiyle istemektedir. Böylelikle “vergilendirme süreci” sağlıklı bir şekilde vukuu bulmuş olacaktır.

Defter Tutacaklar: Vergi Usul Kanunu Madde 172 kapsamında, aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler defter tutmak zorundadır:

1. Ticaret ve sanat erbabı
2. Ticaret şirketleri
3. İktisadi kamu müesseseler (tüccarların tabi oldukları hükümlere göre)
4. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler (tüccarların tabi oldukları hükümlere göre)
5. Serbest meslek erbabı;
6. Çiftçiler

Yasal defter tutmak zorunda olan mükellefler bu şekilde sayılmakla birlikte, ilgili kanunun 173. Maddeyle bir takım istisnalar getirmiştir. Buna göre; “gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler”, GVK’na göre “kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabları” ve “kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler” bu zorunluluğun dışında bırakılmışlardır.

Defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Vergi Usul Kanunu madde 174’e göre; hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Buna göre, muhasebe düzeni açısından, ticari defterlere silsile halinde mali işlemler 1 Ocak itibariyle, açılış kaydıyla birlikte işlenmeye başlanır ve 31 Aralık tarihinde son kayıt olan kapanış kaydıyla, hesap dönemi bitmiş sayılır. Hesap dönemini kapsayan temel finansal tablolar (Bilanço ve Gelir Tablosu) başta olmak üzere, mükelleflerin faaliyet türlerine ve yoğunluklarına göre diğer yardımcı tablolar (Nakit Akış Tablosu, Kar Dağıtım Tablosu, Satılan Ticari Malın Maliyeti Tablosu vb.) da düzenlenerek,

öncelikli olarak ticari kar'a VUK açısından da vergi matrahına ulaşılmaya çalışılır.

Takvim yılı dönemi faaliyet ve işlemlerinin mahiyetine uygun olmayan mükellefler için (Örneğin; Turizm sektörü) müracaatları üzerine ve Maliye Bakanlığı'nın uygun bulmasıyla yine 12 ayı kapsayacak şekilde, farklı bir hesap dönemi tayin edilebilecektir.

Diğer taraftan aynı madde hükmüne göre; faaliyet dönemi 12 aydan az süreler (işi bırakma, işe başlama halleri) için de kıst hesap dönemi, takvim yılından farklı olarak geçerli sayılacaktır.

2.2. DEFTER TUTMA BAKIMINDAN TÛCCARLAR

VUK madde 176 kapsamında, defter tutma bakımından tüccarlar iki sınıfa ayrılır. Buna göre;

- I. Sınıf tüccarlar, bilanço esasına göre;
- II. Sınıf tüccarlar ise işletme hesabı esasına göre defter tutarlar.

2.2.1. Bilanço Esasına Göre Defter Tutma

Hangi mükelleflerin birinci sınıf hangilerinin ise ikinci sınıf olarak adlandırılacağı hususunda, 177. Madde nezdinde, yıllık mal alımı, mal satımı hacimleri üzerinden bir ayırım gerçekleştirilmiştir. Bu rakamlar her yıl yeni bir VUK Genel Tebliği çıkartılarak arttırılmaktadır. 01.01.2013 tarihinde mali mevzuata dahil edilen 422 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile, I. Sınıf tüccarlara ait alım-satım hadleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Tablo 1: 2013 Yılı Bilanço Esasına Göre Defter Tutma Hadleri

MADDE 177-	Bilanço hesabı esasına göre defter tutma hadleri	
	1- Yıllık;	
	- Alış tutarı	150.000
	- Satış tutarı	200.000
	2- Yıllık gayrisafi iş hasılatı	80.000
	3- İş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı	150.000

Yukarıda tablodan da anlaşılacağı üzere 2013 yılı için, yıllık alış toplamı 150.000 ve üzeri olan, veyahut satış tutarı 200.000 ve üzeri olan tüccarlar ile yıllık gayrisafi iş hasılatı toplamı 80.000 ile üstü yada iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı 150.000 TL ve üstü olan tüccarlar birinci sınıf mükellefiyet kapsamında, bilanço esasına göre yevmiye, defter-i kebir, envanter defterlerini tutmak ve yılsonu mali tablolarını bu bilgilere göre düzenlemek zorundadırlar.

Örnek: A firmasının yıllık gayrisafi iş hasılatı 20.000 TL ve yıllık satış tutarı da 80.000 TL olsun.

İş Hasılatı 20.000 TL X 5 = 100.000 TL Satış Tutarı = 80.000 TL
Toplam = 180.000 TL

Rakamlara tek tek baktığımızda bu firmanın vergi mükellefiyeti açısından 2. Sınıf tüccar sayılması ve işletme hesabı defteri tutması uygun iken, yukarıdaki tablonun 3. Maddesinin var haddi aşmasından dolayı 1. Sınıf tüccar sayılacak ve bilanço esasına göre tutulması gerekli defterleri tutarak yine aynı esasa göre diğer sorumluluklarını yerine getirecektir.

Tablo'da yer alan tüm hadlerin altında sonuçlara sahip tüccarlar ise, 2. Sınıf tüccar sayılacaklar ve işletme hesabı esasına göre defter tutacaklardır.

- Her türlü ticaret şirketleri (Adi şirketler iştiğal neveleri yukardaki bentlerden hangisine giriyorsa o bent hükmüne tabidir.)

- Kurumlar Vergisine tabi olan diğler tüzel kişiler (Bunlardan işlerinin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan veya lüzum görülmeyenlerin, işleme hesabına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilir.)

- İhtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler.

Bilanço Esasına Göre Tutulacak Defterler:

- **Yevmiye Defteri**
- **Defter-i Kebir**
- **Envanter defteri**

Yevmiye defteri: Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi icabeden muamelelerin tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak yazıldığı defterdir.

- Yevmiye defteri ciltli ve sahifeleri müteselsil sıra numaralı olur. Mükellefler diledikleri takdirde yevmiye defteri ve tutulması zorunlu diğler defterlerini müteharrik yapraklı olarak kullanabilirler.

Defter-i Kebir: Defterikebir, yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir.

Envanter Defteri: Envanter defterine işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur ve bu tarihe "Bilanço günü" denir. Envanter defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur.

2.2.2. İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutma

Aşağıda yazılı tüccarlar II. Sınıfa dahildirler:

- Bu kanunun 177. Maddesindeki hadlerin altında kalanlar,

- Kurumlar Vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığı'nca izin verilenler.
- Yeniden işe başlayan tüccarlar yıllık iş hacimlerine göre sınıflandırılıncaya kadar II. Sınıf tüccarlar gibi hareket edebilirler.

İşletme Hesabı Esasına Göre Tutulacak Defterler:

- **İşletme Hesabı Defteri**

İşletme Hesabı Defteri: İşletme hesabının 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.

Gayrimenkuller ve tesisat gibi amortismanına tabi olan kıymetler işletme hesabına intikal ettirilmez. Şu kadar ki, 189'uncu maddeye göre amortisman kaydı tutulmak şartıyla bu kıymetler üzerinden her yıl ayrılan amortismanlar gider kaydolunabilir. Gider ve hasılat kayıtlarının en az aşağıdaki malumatı ihtiva etmesi şarttır.

1. Sıra numarası;
2. Kayıt tarihi;
3. Muamelenin nev'i;
4. Meblağ.

2.3. KAYIT NİZAMI

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu açısından muhasebe belge ve defterlerinin kayıt silsilesi aşğıdaki unsurlar dikkate alınarak yapılmaktadır. İlgili düzenlemeler VUK 215-219 madde aralığında yer almaktadır.

Madde 215. Bu Kanuna göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ancak, Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilden kayıt da yapılabilir. Bu kayıtlar vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde tasdik ettirilecek diğer defterlere de yapılabilir.

a) Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. Belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebilir. şu kadar ki yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartı aranmaz.

b) İlgili dönem defter tasdik tarihi itibarıyla ödenmiş sermayesi (yurt dışında kurulan şirketlerin Türkiye'ye ayrılan ödenmiş sermayesi) en az 100 milyon ABD Doları ya da muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası ve sermayesinin en az % 40'ı ikametgâhı, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kişilere ait olan işletmelere, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına Bakanlar Kurulunca izin verilebilir. Bakanlar Kurulu, bu had ve nisbeti sektörler itibarıyla ayrı ayrı yarısına kadar indirmeye veya iki katına kadar artırmaya yetkilidir. Bu şartların ihlâl edildiği hesap dönemini izleyen hesap döneminden itibaren Türk para birimine göre kayıt tutma zorunluluğu başlar.

ba) Türk para birimiyle yapılan işlemler, işlemin gerçekleştiği günün Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruyla ilgili para birimine çevrilir. İktisadî kıymetlerin değerleri ile vergi matrahı kayıt yapılan para birimine göre tespit edilir, beyannamenin verilmesi gereken ayın ilk gününün kuruyla Türk parasına çevrilerek beyan edilir. Vergi ödeme, mahsup ve iade işlemlerinde de Türk Lirası tutarlar kullanılır.

bb) Bu mükellefler, diğer para birimleriyle kayıt tuttıkları sürece mükerrer 298 inci maddenin (A) fıkrası uyarınca enflasyon düzeltilmesi yapamazlar. Türk para birimiyle kayıt yapmaya başlamaları halinde ise üç yıl süreyle anılan madde hükmünden yararlanamazlar.

Madde 216. Bu kanuna göre tutulması mecburi defterler mürekkeple veya makine ile yazılır. Kopya kağıdı kullanılması ve ıstampa ve sair damga aletleriyle kopya konulması da caizdir.

Bilumum defterlerde hesaplar kapatılıncaya kadar toplamlar geçici olarak kurşun kalemi ile yapılabilir.

Madde 217. Yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kaidelerine göre düzeltilebilir. Diğer bilumum defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir.

Defterlere geçirilen bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz bir hale getirmek yasaktır.

Madde 218. Defterlerde kayıtlar arasında usulen yazılmaya mahsus olan satırlar, çizilmeksizin boş bırakılamaz ve atlanamaz.

Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz.

Madde 219. Muameleler defterlere zamanında kaydedilir. şöyle ki:

a) Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir.

b) Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten

müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevaz vermez.

c) Günlük kasa, günlük perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine muameleler günü gününe kaydedilir.

2.4. DEFTERLERİN TASDİKİ

VUK açısından tutulması zorunlu olan defterler, tasdik yetkisi verilmiş olan noterler marifetiyle onaylanarak resmiyet kazanmakta ve hukuki sonuç doğurmaktadır. Vergi Hukuku açısından önemli şekli unsurlardan biri sayılmaktadır. Buna göre;

2.4.1. Tasdik Edilmesi Gereken Defterler

Vergi Usul Kanunu'nun 220. maddesine göre;

- Yevmiye ve envanter defterleri
- İşletme defteri
- İmalat ve istihsal vergisi defterleri
- Nakliyat vergisi defteri
- Yabancı nakliyat kurumlarının hâsılat defteri
- Serbest meslek kazanç defteri
- İzin verilen hallerde yukarıda yazılı olanların yerine kullanılacak olan defterler, tasdike tabidir.

V.U.K. 182. maddesinde, defterikebir tutulması zorunlu defterlerden sayılmış ancak bu defterin tasdikini zorunlu kılınmamıştır. Bu nedenle defteri

kebirin tasdik ettirilmemiş olmasının vergi hukukunda herhangi bir yaptırımı yoktur. Böyle olmakla birlikte, aşağıda açıklanacağı üzere defteri kebir Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre tasdike tabidir.

V.U.K.da sadece açılış tasdiki hüküm altına alınmıştır. Kapanış tasdiki ile düzenleme yapılmamıştır.

2.4.2. Tasdik Zamanı

Tasdik zamanı V.U.K'nun 221. maddesinde belirlenmiş olup, defterlerin aşağıda yazılı zamanlarda tasdik ettirilmesi gerekmektedir:

- 1- Öteden beri işe devam etmekte olanlar defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda,
- 2- Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler, defterin kullanılacağı 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, muafliktan çıkma tarihinden başlayarak on gün içinde
- 4- Tasdike tabi defterlerin dolması dolayısıyla veya başka nedenlerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce.

Öte yandan, 222. Madde gereği, defterlerinin dolmaması nedeniyle, yasal defterlerini ertesi yılda da kullanmak isteyenlerin Ocak ayı içinde tasdiki yenilemeleri gerekmektedir.

3. 6102 SAYILI TTK AÇISINDAN DEFTER TUTMA MECBURİYETİ

Yeni TTK'ya göre defterler, defter tutmakla yükümlü olan her tacirin ticari defterlerinde, ticari işlemleriyle ilgili ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen sonuçları, açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak amacıyla tutulmaktadır. VUK'a göre

ise; mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumuna tespit etmek, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek, vergi ile ilgili muameleleri belirlemek, mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol edip incelemek ve mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemek amaçlarıyla defterler tutulmaktadır.

Görüldüğü gibi yeni TTK'da defter tutmaktan daha çok tacirin ticari işlemlerini kontrol etmek amaçlanmış iken, VUK'da mükellefin vergilendirme karşısındaki durumu tespit edilmeye çalışılmıştır.

3.1. TTK AÇISINDAN TUTULMASI GEREKLİ DEFTERLER

Yeni TTK'da tüzel kişi ve gerçek kişi tacirin; pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, genel kurul toplantı ve müzakere defteri, yevmiye defteri, büyük defter ve envanter defterini tutmakla yükümlü olduğu belirtilmiştir (md. 64).

Gerek VUK ve gerekse de TTK açısından tutulması zorunlu defterleri karşılaştıracak olursak;

Tablo 2: Zorunlu Defterler Açısından Karşılaştırmalı Tablo

	6102 SAYILI TTK	213 SAYILI VUK
Yevmiye Defteri	Var	Var
Büyük Defter	Var	Var
Envanter Defteri	Var	Var
Pay Defteri	Var	Yok
Yönetim Kurulu Karar Defteri	Var	Yok
Genel Kurul Toplantı ve Müzakere defteri	Var	Yok
İşletme Defteri	Yok	Var
Serbest Meslek Kazanç Defteri	Yok	Var

Görüldüğü üzere, her iki kanun açısından da tutulması zorunlu olan üç defter (yevmiye defteri, Defter-i Kebir, Envanter defteri) olmakla beraber diğer defterler farklılık arz etmektedir.

3.2. TTK AÇISINDAN DEFTERLERİN ONAYI VE TASDİKİ

Yeni TTK'ya göre fiziki ortamda tutulan yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, pay defteri, genel kurul karar defteri, genel kurul toplantı ve müzakere defterlerin açılış ve kapanış onaylarının, kuruluş aşamasında ve/veya kullanılmaya başlamadan önce noter tarafından yapılması gerekmektedir.

Ticari defterlerin izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları, bunların kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki son ayın sonuna kadar notere yaptırılmalıdır. Örneğin, faaliyet dönemi 1 Ocak - 31 Aralık 2013 olan bir şirketin, bahsedilen defterlerin açılış onayı 2012 yılının Aralık ayında yapılması gerekir. Bununla birlikte, Kanunda yapılan son değişiklik neticesinde, pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterinin, yeterli yapraklarının bulunması kaydıyla izleyen faaliyet dönemlerinde de kullanılabilmesi mümkündür.

Bu durumda; yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve yönetim kurulu karar defterinin açılış onayı her faaliyet yılı, pay defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defterinin açılış onayı ise bu defterlerin bitmesi ya da yeterli yaprağının olmaması halinde yaptırılacaktır.

Öte yandan Yeni TTK'da açılış onayına tabi olan bazı defterler için kapanış onayı da öngörülmüştür. Buna göre, tacirler sadece yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanış onayını yaptıracak, diğer defterlerin ise kapanış onayını yaptırmak zorunda olmayacaktır. Bununla birlikte Kanun'da düzenlenmemesine rağmen, isteyen tacirler kapanış onayına tabi olmayan defterleri de onaylatabilirler. Kapanış tasdiklerinin, izleyen faaliyet döneminin üçüncü ayının sonuna kadar notere yaptırılması hüküm altına alınmıştır.

Tablo 3: Türk Ticaret Kanunu Ve Vergi Usul Kanununa Göre Tutulması Gereken Defterlerin Açılış Ve Kapanış Tasdikleri

DEFTER TÜRÜ	AÇILIŞ TASDİKİ		KAPANIŞ TASDİKİ	
	TTK	VUK	TTK	VUK
Yevmiye Defteri	Var	Var	Var	Yok
Büyük Defter	Var	Yok	Yok	Yok

Envanter Defteri	Var	Var	Yok	Yok
Pay Defteri	Var	-	Yok	-
Yönetim Kurulu Karar Defteri	Var	-	Var	-
Genel Kurul Toplantı ve Müzakere defteri	Var	-	Yok	-
İşletme Defteri	-	Var	-	Yok
Serbest Meslek Kazanç Defteri	-	Var	-	Yok

Defterlerin Tasdik Zamanı

TTK da hem açılış hem de kapanış tasdiki düzenlenmiştir.

TTK 64/3. Maddesine göre;

- Bütün ticari defterlerin açılış onayları, kuruluş sırasında ve kullanılmaya başlanmadan önce yaptırılır.
- Bu defterlerin izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları, defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar 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 (faaliyet dönemi takvim yılı olanlar için Mart ayı sonu) yaptırılır.

3.3. E-DEFTER UYGULAMASI

13.12.2011 tarih 28141 sayılı Resmi Gazetede, elektronik ortamda defter tutulmasına imkan sağlayan Elektronik Defter Genel Tebliği yayımlanmıştır. Bu tebliğde, 01.01.2012 tarihinden itibaren defterlerini elektronik ortamda oluşturmak, kaydetmek, muhafaza ve ibraz etmek isteyen gerçek ve tüzel kişilerin sağlaması gereken şartlar belirlenmiştir. Şartları yerine getiren mükelleflerin yevmiye defteri ve defteri kebiri elektronik ortamda tutmaları mümkündür.

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

TTK 64/3. Maddesine göre, ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması halinde bu defterlerin açılışlarında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanışında noter onayı aranmaz.

3.4. TTK AÇISINDAN DEFTERLERİN KAYIT NİZAMI

Yeni TTK'da defterlerin ve gerekli diğer kayıtlar Türkçe tutulacağı belirtilmiş iken VUK'da defterlerin Türkçe tutulması gerektiği ancak Türkçe kayıt bulunmak şartıyla yabancı dilde kayda izin verileceği düzenlenmiştir.

Yeni TTK'da defterlerin tutuluş esnasında kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanılmasına izin verilmekle birlikte bunların anlamlarının açıkça belirtileceği hükme bağlanmış iken VUK'da kısaltmalar, rakamlar, harfler ve sembollerin kullanılması durumu ile ilgili herhangi bir ifadeye yer verilmemiştir.

Yeni TTK'da bir yazım veya kaydın, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilip değiştirilemeyeceği, kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmelerin yapılamayacağı belirtilmiştir. VUK'da ise yanlış kayıtların ancak muhasebe ilkelerine göre düzeltilebileceği, kayıtlar arasına satır çizilmeksizin boş bırakılıp, atlanamayacağı, ciltli defterlerde defter sayfaları ciltten koparılamayacağı, tasdikli ve sıralı yapraklarda yazıların sırası bozulamayacağı ve bunların yırtılıp yok edilemeyeceği düzenlenmiştir.

Diğer taraftan hem yeni TTK'da, hem de VUK'da deftere yazımlar ve diğer gerekli kayıtların zamanında kaydedilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Öte yandan yeni TTK ile yeni bir uygulama getirilmiş olup, defterler ve gerekli diğer kayıtların, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulmasına izin verilmiştir. Ayrıca defterlerin ve

gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılmasının ve bu süre içinde bunların her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması şart koşulmuştur.

VUK'da yeni TTK'dan farklı olarak, defterlere yazının mürekkeple ya da bilgisayarla yazılacağı, değer sistemi olarak Türk parası kullanılması gerektiği, uluslararası rakamlar kullanılacağı, defterlerin hesap dönemi itibariyle tutulması gerektiği hükümlerine yer verilmiştir. Yeni TTK'da ise sadece yılsonu finansal tabloların Türkçe ve Türk Lirası ile düzenleneceği vurgulanmıştır.

Görüldüğü üzere defterlerin tutulması ile ilgili yeni TTK ile VUK arasında benzer hükümler olmakla birlikte bazı farklılıklar da vardır. Yeni TTK ile defterlerin tutulması bakımından günümüzdeki olanaklar çerçevesinde teknolojinin kullanılmasına imkan sağlanmak ve denetimi kolaylaştırmak amaçlanmıştır.

4. DEFTERLERİN TASDİK ETTİRİLMEMESİNİN HUKUKİ SONUÇLARI

Tasdiki mecburi olan defterlerin tasdikinin yapılmaması veyahut zamanına ve şekline uygun tasdik gerçekleştirilmemesi durumlarında mükelleflerin birtakım cezai müeyyidelerle karşılaşmaları tabidir. Her iki kanun itibariyle meydana gelebilecek sonuçlara aşağıda yer verilmiştir.

4.1. V.U.K. AÇISINDAN

VUK'na göre, tasdik zorunluluğu olan yasal defterlerden herhangi birisinin;

- Tasdik işleminin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmamış olması, VUK'nun 352/II-6. Maddesi çerçevesinde ikinci derece usulsüzlük cezasını,
- Tasdik işleminin yaptırılmamış olması (yasal sürenin sonundan başlayarak bir ay geçtikten sonra tasdik ettirilen defterler de tasdik

ettirilmemiş sayılmaktadır), VUK'nun 352/I-8. Maddesine göre, birinci derece usulsüzlük cezasını, bu fiil aynı zamanda re'sen takdir nedeni de sayıldığından cezanın iki kat kesilmesini gerektirmektedir.

4.2. TTK AÇISINDAN

TTK. 562. Maddesine göre, ticari defterlerin açılış ve kapanış onaylarını yaptırmayanlar dörtbin Türk Lirası idari para cezasıyla cezalandırılır.

5. SONUÇ

Yeni TTK ile VUK arasında defter tutma ile ilgili ortak hükümler olmasına rağmen, dikkat edilmesi gereken bazı farklılıklar da bulunmaktadır. Öncelikle tutulması gereken defterlerin neler olduğu ve bunların tasdikleri (onayları) konusunda TTK ile VUK arasındaki farklı hükümler dikkate alınarak, her iki kanuna uygun şekilde hareket etmekte yarar vardır. Unutulmamalıdır ki mükelleflere sadece VUK açısından değil, artık TTK açısından da cezalar kesilebilecektir. Mükellefler açısından meydana gelebilecek karışıklıkların önlenmesi için VUK ve TTK arasında defter tutma, bunların tasdiki ve defterlerdeki kayıt düzeni ile ilgili farklılıkların uyumlaştırılması ve ortadan kaldırılmasına yönelik VUK'da gerekli değişikliklerin yapılmasında yarar vardır.

KAYNAKÇA

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu.

6335 Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.