

DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 02.12.2016
Sirküler No : 2016/098

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağına bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağına toplam gelirleri 2015 yılında 7,3 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 150'den fazla ülkede bulunan 1.408 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 64.000 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

2017 YILI DEFTER ONAYLARI

2016 takvim yılının sonu yaklaşmış, dolayısıyla da hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler açısından 2017 yılında tutulacak defterlerin açılış ve ara onayları ile 2016 yılında tutulmuş olan defterlerin kapanış onaylarının yapılacağı tarihler yaklaşmış bulunmaktadır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve buna bağlı olarak çıkarılmış bulunan Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'de (Tebliğ), ticari defterler ve açılış ve kapanış onaylarına ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Defter onayları hakkında özet bilgi aşağıda bilgilerinize sunulmuştur.

1. VERGİ USUL KANUNU'NA GÖRE TUTULMASI ZORUNLU DEFTERLER :

Vergi Usul Kanunu (VUK)'un 182'nci maddesi hükmüne göre, bütün kurumlar vergisi mükellefleri ve birinci sınıf tüccarlar tarafından tutulmak zorunda olan defterler şunlardır :

- Yevmiye Defteri
- Envanter Defteri
- Defter-i Kebir

VUK'un 197'nci maddesine göre, devamlı olarak imalâtla uğraşan birinci sınıf tüccarların ve bu meyanda kurumların tutmak zorunda olduğu defterlerden biri de imalât defteridir. Ancak Maliye Bakanlığı, VUK'un 203'üncü maddesinin son fıkrası ve mükerrer 257'nci maddesinin birinci bendindeki yetkisine istinaden 246 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile, muhasebe işlemlerini 7/A seçeneğine göre izleyen mükelleflerin imalât defteri tutma mecburiyetini 1.1.1996'dan itibaren kaldırmıştır.

VUK'un 200, 204, 207, 209, 210, 212 ve 213 üncü maddelerinde, tutulması zorunlu olan diğer bazı defterlerden de söz edilmiştir. Bunlar bilânço esasına göre defter tutanlar dışında kalan mükellefleri ilgilendiren veya özelliği olan bazı mükellefler tarafından tutulması zorunlu bulunan talî birtakım defterlerdir.

VUK'a göre tutulması zorunlu olan defterler içinde, Maliye Bakanlığı tarafından VUK'un mükerrer 257'nci maddesine dayanılarak tutulması zorunlu kılınan defterler ayrı bir grup oluşturmaktadır. Bu grubun tek örneği halen damga vergisi defteridir. 20 serî no.lu Damga Vergisi Kanunu (DVK) Genel Tebliği ile ihdas edilmiş olan bu zorunluluk, sadece makbuz karşılığı ve istihkaktan kesinti suretiyle damga vergisi ödeyen anonim şirketleri (ve 32, 43 ve 44 serî no.lu DVK Genel Tebliğlerine göre bu uygulamadan ihtiyari olarak yararlanmak isteyen anonim şirket dışındaki kurumları, kollektif ve adi komandit şirketleri, bilanço ve işletme hesabı esasına göre defter tutan GV mükelleflerini ve serbest meslek erbabını) ilgilendirmektedir.

2. TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE TUTULMASI ZORUNLU DEFTERLER :

TTK'nın 64 üncü maddesinin 3 ve 4 numaralı fıkralarına göre tacirler tarafından tutulmak zorunda olunan ticari defterler şunlardır:

- Yevmiye Defteri
- Defter-i Kebir
- Envanter Defteri
- Pay Defteri (Limited şirketler dahil)
- Yönetim Kurulu Karar Defteri (Limited Şirketlerde Müdürler Kurulu Karar Defteri)
- Genel Kurulu Toplantı ve Müzakere Defteri (Limited şirketler dahil)

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 tutulabilir. Müdürler kurulu karar defterinin tutulması halinde açılış ve kapanış onayları dâhil olmak üzere yönetim kurulu karar defterine ilişkin hükümler uygulanır. Kararların genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedilmesi halinde Tebliğde belirtilen hususların yazılması zorunludur. Ayrı bir müdürler kurulu karar defteri tutulması halinde müdür veya müdürler kurulu kararları genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedilemez.

Özel hukuk hükümlerine göre idare edilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri tarafından kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan ticari işletmeler ile kamu yararına çalışan dernekler ve gelirinin yarısından fazlasını kamu görevi niteliğindeki işlere harcayan vakıflar tarafından kurulan ticari işletmeler ve bunlara benzeyen ve tüzel kişiliği bulunmayan diğer ticari teşekküller Tebliğin 5. maddesi 1. fıkrasında sayılan defterleri tutmakla yükümlüdürler.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde tacir ve şirketlerce tutulacak ticari defterler TTK'nın 64'üncü ile Tebliğ'in 5'inci maddesine göre aşağıdaki gibidir:

Gerçek ve Tüzel Kişi Tacirlerce Tutulacak Defterler

1) Yevmiye Defteri, 2) Envanter Defteri, 3) Defteri Kebir

Kollektif ve Komandit Şirketlerce Tutulacak Defterler

1) Yevmiye Defteri, 2) Envanter Defteri, 3) Defteri Kebir, 4) Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri

Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerce Tutulacak Defterler

1) Yevmiye Defteri, 2) Envanter Defteri, 3) Defteri Kebir, 4) Pay Defteri, 5) Yönetim Kurulu Karar Defteri, 6) Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri

Anonim Şirketlerce Tutulacak Defterler

1) Yevmiye Defteri, 2) Envanter Defteri, 3) Defteri Kebir, 4) Pay Defteri, 5) Yönetim Kurulu Karar Defteri, 6) Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri

Limited Şirketlerce Tutulacak Defterler

1) Yevmiye Defteri, 2) Envanter Defteri, 3) Defteri Kebir, 4) Pay Defteri 5) Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri, 6) Müdürler Kurulu Karar Defteri

Kooperatiflerce Tutulacak Defterler

Tebliğ'in 1'inci maddesinin 2'nci fıkrası gereğince kooperatiflerin tutacağı defterlere de bu Tebliğ hükümleri uygulanmaktadır. 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 98'inci maddesi uyarınca da Kooperatifler Kanununda aksine açıklama olmayan hususlarda Türk Ticaret Kanunu'ndaki anonim şirketlere ait hükümler uygulanacağından kooperatiflerin de anonim şirketlere ait defterleri tutmaları gerekmektedir.

3. ONAY DURUMU :

3.1. Onayı Zorunlu Defterler :

TTK'ya göre tutulması zorunlu olan ve yukarıda belirtilen ticari defterlerin tamamı için onay zorunluluğu vardır. (TTK Md.64/3) VUK'a göre ise tutulması zorunlu olan defterlerin, defter-i kebir hariç tamamı onaya tabidir.

3.2. Onay Makamı :

Onayı zorunlu olan defterler, şirket kuruluş aşamasında, şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicili memurluğunca veya noterlerce onaylanır. Müteakip yıllarda yegâne onay makamı noterlerdir.

Onayın prensip itibarıyla işyerinin bulunduğu yer noterliğince yapılması gerekir. Ancak şubeleri bulunan mükellefler, şubelerinde tutmak zorunda oldukları defterlerini şube faaliyetlerini yürüttükleri yerdeki noterlerde de onaylatabilirler.

Farklı adreslerdeki işyerlerinin şube olarak tescil ettirilmediği durumlarda, bu işyerleri için ayrı defter onaylatılması mümkün değildir. Mükellefin farklı adreslerde yer alan işyerleri tek bir mükellefiyetle ilgili olduğundan bütün işyerleri için tek defter onaylatılması ve her faaliyetin bu defterlerin ayrı ayrı bölümlerinde izlenmesi gerekmektedir. (Noterler Birliği'nin 25.8.2006 tarih ve 52 sayılı Genelgesi)

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın 12.05.2015 günlü ve 50035491/431.04- 7692713 sayılı Noterler Birliği'ne gönderdiği cevabi yazısında belirtildiği şekilde defterler için genel hüküm niteliği taşıyan 213 sayılı Kanun'un 223 üncü maddesinde açılış ve yenileme tasdiki için yer alan kuralın kıyasen defterlerin kapanış tasdikleri yönünden de uygulanarak, kapanış tasdiklerinin de iş yerinin, iş yeri olmayanlar için ikametgâhın bulunduğu noter tarafından yapılması gerekmektedir.

3.3. Onayın Şekli :

Defterlerin ne şekilde onaylanacağı VUK'un 221 ilâ 226'ncı maddelerinde açıklanmıştır. TTK'nın 64 üncü maddesine göre ise, fiziki ortamda veya elektronik ortamda tutulan ticari defterlerin nasıl tutulacağı, defterlere kayıt zamanı, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları Tebliğle belirlenmiştir.

Tebliğe göre, Noterler ile ticaret sicil müdürlüklerinin yapacağı açılış onayları defterin ilk sayfasına yazılır ve aşağıdaki bilgileri içerir:

- a) Defter sahibinin; gerçek kişilerde adı soyadı, tüzel kişilerde unvanı,
- b) Defter sahibinin iletişim bilgileri (adres, telefon, e-posta adresi),
- c) İşletmenin merkezi,
- ç) MERSİS numarası,
- d) Şirketin faaliyet konusu,
- e) Tacir sermaye şirketi ise taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarı,
- f) Defterin türü,
- g) Defterin kaç sayfadan ibaret olduğu,
- ğ) Defterin kullanılacağı hesap dönemi,
- h) Onay tarihi,
- ı) Onayı yapan makamın resmi mühür ve imzası.

Defterler aşağıdaki şekilde onaylanır:

- a) Ciltli defterlerin sayfalarının sıra numarasıyla teselsül ettiğine bakılarak, bu sayfalar teker teker onay makamının resmi mühürü ile mühürlenir.
- b) Müteharrik yapraklı yevmiye defteri kullanan tacirler bir yıl içinde kullanacaklarını tahmin ettikleri sayıda yaprağı yukarıdaki esaslara göre onaylattırırlar. Onaylı yapraklar bittiği takdirde, yeni yapraklar kullanılmaya başlamadan önce onaylatılır. Bunların sayfa numaraları onaylı yaprakların sayfa numaralarını takiben teselsül ettirilir. Tasdik makamı, ilave yaprakların sayısını ilk onayın altına kaydeder ve bu kaydı usulüne göre onaylar.

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. (TTK Md. 64/3) Tebliğde de ticaret sicili tasdiknamelerinin asıllarının onay sırasında notere ibraz edilmek zorunda olduğu, aslı ibraz edilmek kaydıyla bir örneğinin noterlerce saklanacağı belirtilmiştir.

Ticaret Sicil Yönetmeliğinin 16. maddesinin 6. fıkrasında **“Sicil tasdiknamesi; tasdiknamede yer alan bilgilerde herhangi bir değişiklik olmadığı veya yenisi düzenlenmediği sürece geçerlidir.”** hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm çerçevesinde, tasdiknamelerde yer alan bilgilerde herhangi bir değişikliğin bulunmaması halinde mevcut belgeler geçerliğini korumakta olup, bu tasdiknameler esas alınmak suretiyle açılış onaylarının yapılması gerekir.

Türkiye Noterler Birliğince Noterliklere yazılan 11.11.2015 tarih ve 80 numaralı genel yazıya göre, ticaret sicil tasdiknamesinin onay yenileme (defter ara tasdiki) sırasında da aranılması gerekmektedir.

Onayların, işyerinin bulunduğu yer noteri (kuruluşta istenirse ticaret sicil müdürlüğü) tarafından VUK’un 224’üncü maddesinde sayılan bilgileri içeren birer onay şerhi konulduktan sonra, müteselsil sıra numarası ihtiva ettiği kontrol ve tespit olunan ciltli veya müteharrik yapraklı defter sahifelerinin teker teker mühürlenmesi suretiyle yapılması gerekmektedir.

Onay işinin tamamlanmasını takiben noterin, VUK’un 226’ncı maddesi hükmüne göre, bu maddede belirtilen bilgileri tarih sırası ile yazacağı üç aylık bordroları veya münferit fişleri, en geç bir ay zarfında, bulunduğu yerin en büyük mal memuruna tevdi etmesi zorunluluğu vardır.

3.4. Onayın Zamanı :

VUK’ta “açılış onay”ı ve “ara onay” olmak üzere iki tür onay öngörülmüştür. TTK’ya göre, “ kapanış onayı” denen üçüncü bir onay türü söz konusudur. Bunlardan :

a) Açılış onayının :

- * **Yeni işe başlayan ve mükellefiyete girenlerde, işe başlama ve mükellefiyete girme tarihinden önce ;**
- * **Öteden beri işe devam edenlerde, yeni defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar (hesap dönemi takvim yılı olanlarda Aralık ayı içinde) ;**
- * **Defterlerin veya müteharrik yaprakların dolması sebebiyle yenilerini kullanmak gerektiğinde işlemlerin kayda geçirilmesinin zorunlu olduğu 10, 45 ve 1 günlük süreler içinde (VUK Md:219);**

yaptırılması zorunluluğu vardır (VUK Md:221).

Tebliğ’de de VUK’a paralel düzenlemelere yer verilmiştir. Buna göre, tacirler tarafından fiziki ortamda tutulan yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterinin açılış onayları kuruluş sırasında ve kullanmaya başlamadan önce, izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları ise defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar noter tarafından yapılır (Tebliğ Md:13/1)Tebliğ’in 13. maddesinin altıncı fıkrası uyarınca, pay ve yönetim kurulu karar defterlerinin yenilenmesinin gerektiği durumlarda açılış onayı yapılacak yeni defter, kullanımına son verilecek defterle veya zayi edilmişse zayi belgesi ile birlikte notere ibraz edilecek ve noter, eski deftere veya zayi belgesine yeni defterin açılış onayının yapıldığını tarih ve sayısını da belirtmek suretiyle yazacaktır.

Tebliğ'in 13. maddesinin 6'ncı fıkrasında, pay ve yönetim kurulu karar defterlerinin yenilenmesinin gerektiği durumlarda (Defterin sayfalarının bitmesi, zayi olması veya defterin fiziksel olarak mevcut olmasına rağmen herhangi bir nedenle kullanılamaz hale gelmesi durumlarında) uygulanacak usulün açıklanmasına rağmen, bu defterler dışında kalan onayı yapılacak diğer yeni defterlerin, kullanımına son verilecek defterle veya zayi edilmişse zayi belgesi ile birlikte notere ibraz edileceği ve yeni defterinin açılış onayının yapıldığı sırada noterin, eski deftere veya zayi belgesine yeni defterin açılış onayının yapılacağına dair bir açıklama yapılmamış, sadece aynı maddenin 5'inci fıkrasında *"Onaya tabi defterlerin hesap dönemi içinde dolması dolayısıyla veya başka sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce açılış onayı yaptırmak zorundadırlar."* hükmüne yer verilmiştir. (Aynı hüküm 213 sayılı VUK' un 221'inci maddesinin 4'üncü bendinde de vardır.)

Daha önce diğer defterlere de aynı usulün uygulanacağını belirten Türkiye Noterler Birliği; 11.11.2015 tarih ve 80 sayılı genel yazısında, Tebliğ'de yer almaması ve yasal dayanağının bulunmadığının anlaşılması nedeniyle yukarıda yönetim kurulu ve pay defterlerine uygulanan usulün ciltli yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterinde uygulanmayacağını belirtmiştir.

Bu çerçevede 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 225 inci maddesine göre müteharrik yapraklı yevmiye defteri dışında kalan ciltli yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterinin dönem içinde bitmesi halinde ek defter (sayfa) onayında, önceki tasdik altına şerh verileceğine dair 213 sayılı Kanun'da ve Tebliğ'de bir açıklamaya yer verilmediği belirtilmek suretiyle ciltli yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterinin dönem içinde bitmesi halinde ek defter (sayfa) onayında pay ve yönetim kurulu defterlerine ilişkin usul uygulanmayacağı önceki yıllarda yapılan uygulama doğrultusunda (sayfa numaraları teselsül ettirmek suretiyle) onaylama işlemi yapılacağı belirtilmiştir.

b) Ara onayın :

Defterlerini yenilemek yerine ertesi yılda da kullanmak isteyenler tarafından, ilgili hesap döneminin ilk ayı içerisinde (hesap dönemi takvim yılı olanlarda Ocak ayı içinde) yaptırılması gerekmektedir. (VUK Md:222)

İşbu husus Tebliğde onay yenileme olarak belirtilmiş ve yönetim kurulu karar defteri, yevmiye defteri, envanter defteri ve defteri kebirin yeterli yapraklarının bulunması halinde yeni hesap döneminin ilk ayı içerisinde onay yenilemek suretiyle kullanılmaya devam edileceği, onay yenilemede defterlerin türünün değiştirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır (Tebliğ Md:16).

Kapanış onayına tabi olmayan defteri kebir ve envanter defterinde onay yenileme son kaydın yer aldığı sayfadan sonraki sayfaya yapılır.

Kapanış onayına tabi olan yevmiye ve yönetim kurulu karar defterlerinde son kaydın altına yazılacak "Görölmüştür" ibaresinin yanında onay yenileme kısmında aşağıdaki bilgilerin yer alması zorunludur:

- Tebliğ'in 14 üncü maddesinde açılış onayında bulunması gerektiği hüküm altına alınan hususlarda bir değişiklik olmuşsa bu değişiklikler,
- Defterin kalan sayfa adedi,

- c) Kullanılmaya devam edileceği hesap dönemi,
- ç) Onay tarihi,
- d) Onay makamının resmi mühür ve imzası.

Onay yenileme işleminde defterlerin kalan sayfalarının tekrar mühürlenmesine ve sıra numarası verilmesine gerek yoktur (Tebliğ Md:17).

Bu hususlar kapanış onayına tabi olmayan defterler açısından da geçerlidir.

Türkiye Noterler Birliğinin 2013/11, 20 ve 22 sayılı Genel Yazılarına göre kapanış onayına tabi yevmiye ve yönetim kurulu karar defterlerinde yenileme onayının, Tebliğ'in 17'nci maddesinde açıklandığı şekilde, son kaydın altına konulacak **"GÖRÜLMÜŞTÜR"** ibaresinin yanında yenileme onay bilgilerinin yazılması suretiyle yapılması nedeniyle **bu işlem tek yevmiye numarası altında yapılacaktır.**

c) **Kapanış onayına** ilişkin esaslar ise şöyledir :

- Bu tür onay, yevmiye defteri ve yönetim kurulu (limited şirketlerde müdürler kurulu) karar defterlerine münhasırdır. (TTK Md.64/3) Diğer ticari defterler ise kapanış onayına tâbi değildir.
 - Yevmiye defterinin, izleyen hesap döneminin altıncı ayının sonuna kadar notere ibraz edilip son kaydın altına noterce **"Görülmüştür"** ibaresi yazılarak mühür ve imza ile onaylanması zorunludur.
 - Noterler Birliği'nin 09.06.2015 tarih ve 49 sayılı genel yazısında, onaylı müteharrik yapraklı yevmiye defterinin tasdiksiz olan arka sayfalarına yapılan kayıtların kanuni deftere yapılmış kayıt olarak kabul edilmediği ve kanunen geçerli olmayan kayıtların sonuna yapılan kapanış (görüldü) tasdikinin de yasal açıdan önem arz etmeyeceği belirtilmiştir. Bu sebeple kapanış (görüldü) tasdikinin tasdik edilmemiş sayfalara döküm yapılarak bunun tasdikinin istenmesi halinde döküm yapılmış son sayfaya değil tasdikli en son sayfanın altına yapılması gerektiği ifade edilmiştir.
 - Yönetim kurulu karar defterinin, izleyen hesap döneminin birinci ayının sonuna kadar notere ibraz edilip son kaydın altına noterce **"Görülmüştür"** ibaresi yazılarak mühür ve imza ile onaylanması zorunludur.
 - 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.
- d) Özel hesap dönemi uygulayan mükelleflerin de yukarıda belirtilen esaslar dahilinde açılış, ara ve kapanış onaylarını yaptırmaları gerekir.
- e) **Pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri yeterli yaprakları bulunmak kaydıyla izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebilir.** (TTK Md. 64/3)

3.5. Onay Yaptırmamanın veya Zamanında Onay Yaptırmamanın Müeyyidesi :

a. TTK'ya göre :

Türk Ticaret Kanununa göre onayı zorunlu olan defterlerin (kapanış onayına tabi olanlarda kapanış onayı dahil) gerekli onaylarını yaptırmayanlar **5.409 TL idari para cezasıyla** cezalandırılır. (TTK Md. 562/1-c)

b. VUK'a göre :

VUK'a göre onayı zorunlu defterlerin hiç veya zamanında onaylatılmamanın müeyyidesi ise şöyledir :

- * Açılış veya ara onayının süresi geçtikten sonra izleyen ay içinde yaptırılması, ikinci derece usulsüzlük cezasını gerektirir.
- * Söz konusu onayların süresi içinde yaptırılmadığı gibi izleyen ay içinde de yaptırılmaması (veya bu süreler geçtikten sonra yaptırılması), onayın hiç yaptırılmadığı anlamına gelir ve kazancın re'sen takdiri ile iki kat birinci derece usulsüzlük cezasını gerektirir.
- * Onay zorunluluğu VUK'ndan değil TTK'ndan kaynaklanan defter-i kebir için VUK'nda yer alan bu cezaların uygulanamayacağı tabiidir. Keza, TTK'dan kaynaklanan kapanış onayının yaptırılmamış olmasının da, vergisel açıdan bir müeyyidesi bulunmamaktadır.

c. Kanuni süreler içinde yaptırılmayan kapanış onayı:

Türkiye Noterler Birliği'nin 11.11.2015 tarih ve 80 numaralı genel yazısında, kanuni süreler içinde yaptırılmayan kapanış onayının, yine aynı yılın sonuna kadar da yaptırılabilceği; bu şekilde kapanış onayını yapan noterin herhangi bir sorumluluğunun bulunmadığı belirtilmiştir. Genel yazı çerçevesinde aynı prensipler açılış onayları için de geçerlidir.

d. Geçmiş yıllara ait defterlerin onayları:

Türkiye Noterler Birliği'nin 11.11.2015 tarih ve 80 numaralı genel yazısına göre; geçmiş yıllara ait defterlerin onaylarında Noterler Birliği'nin 2015/80 sayılı genel yazısı uyarınca 1999/27 ve 2000/14 sayılı genelge esasları çerçevesinde geçmiş yıllara ait defter tasdik taleplerinin karşılanması mümkün değildir. Örnek vermek gerekirse, 2017 yılı içerisinde 2016 yılı ve daha eski yıllar için defter onayı yapılamaz.

Ancak, bir evvelki yıl faaliyete başlama tarihi veya ek defter son tasdik gününün üzerinden ek bir aylık sürenin geçmediği hallere münhasır olmak üzere sadece bir önceki yıl için defter tasdiki yapılabilir.

Örneğin, bir mükellefin ilk defa faaliyete başladığı tarihin 2016 Yılı aralık Ayının 20 si olduğu ve bu tarihten önce tasdik ettirmesi gereken defterleri tasdik ettiremediği varsayıldığında, bu mükellefin 213 sayılı Kanunun 352 nci maddesinin 1/8 fıkrasına göre ek bir aylık süre içerisinde defterini tasdik ettirmesi mümkün bulunmaktadır. Bu konudaki mali yükümlülük mükellefin kendisine aittir. Buna göre sözü edilen mükellefin 2017 yılının Ocak Ayının 19 u akşamına kadar defter tasdik talebinin yerine getirilmesi icap eder. Bu süre de geçtikten sonra söz konusu talep yerine getirilemez.

Aynı prensip ek defter tasdik talepleri açısından da geçerli bulunmaktadır. Bu anlamdaki tasdik işlemleri geçmiş yıl defter tasdiki olarak değerlendirilemez. Zira mükellef kanun ile tanınan ek kanuni süreyi talep etmektedir.

e. Defterlerin kapanış tasdiklerinin hangi Noterde yapılacağı:

Noterler Birliği'nin 09.06.2015 tarih ve 49 sayılı genel yazısında defterler için genel hüküm niteliği taşıyan 213 sayılı Kanun'un 223 üncü maddesinde açılış tasdiki için yer alan kuralın kıyasen defterlerin kapanış tasdikleri yönünden de uygulanarak, kapanış tasdiklerinin de iş yerinin, iş yeri olmayanlar için ikametgahın bulunduğu noter tarafından yapılması gerektiği belirtilmiştir.

f. Kullanıldığı yıl içinde yeni defter onayı yaptırılmadan, onaysız sayfalara kayıt yapılmasına devam edilmesi:

Noterler Birliği'nin 09.06.2015 tarih ve 2015/49 sayılı genel yazısında kullanıldığı yıl içinde yeni defter onayı yaptırılmadan, onaysız sayfalara kayıt yapılmasına devam edilmesi halinde, onaysız bu sayfalara yapılan kayıtların kanuni deftere yapılmış kayıt olarak kabul edilmemesi nedeniyle, kapanış onayının tasdiksiz son sayfaya değil, onaylı olan en son sayfanın altına yapılması gerektiği belirtilmiştir.

g. Evvelki yılda usulüne uygun olarak açılış ve yenilemesi yaptırılmamış olan defterlere yenileme onayı:

Noterler Birliği'nin 2015/80 sayılı genel yazısında 2015 yılında kullanılan, ancak bu yıl için açılış veya (ara) yenileme tasdiki hiç yaptırılmayan veya kanuni süreden sonra yaptırılmış olan ve 2016 yılında kullanılmak istenilen deftere 2016 yılı için yenileme tasdiki yapılamayacağı belirtilmiştir. Aynı uygulamanın 2017 yılı için de geçerli olacağı düşünülmektedir.

h. Bir önceki yıl onay yenilemesi yapılmayan, şirket tarafından kullanılmaya devam edildiği anlaşılan yönetim kurulu karar defterinin bir sonraki yılda yeni faaliyet yılını kapsayan onay yenilemesinin yapılıp yapılmayacağı:

Noterler Birliği'nin 2015/80 sayılı genel yazısına göre gerek Tebliğ'de yer alan hükümler ve gerekse Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü'nün görüşü dikkate alındığında bir önceki yıl onay yenilemesi yapılmayan, şirket tarafından kullanılmaya devam edildiği anlaşılan yönetim kurulu karar defterinin bir sonraki yıl onay yenilemesinin yapılmasını engelleyen bir kanun hükmü bulunmadığı, süresinde yönetim kurulu defter tasdik işlemlerini yaptırmayan mükelleflere uygulanacak yaptırım 6102 sayılı Kanunun 562 nci maddesinde düzenlenmiş olduğundan, bu gerekliliğe uymayanlar hakkında idari para cezası uygulanacağı, bir önceki yıl onay yenilemesi yapılmayan, şirket tarafından kullanılmaya devam edildiği anlaşılan yönetim kurulu karar defterinin bir sonraki yıl, defterde önceki yıla ait onay yenilemesinin bulunmadığı yönünde şerh verilmek suretiyle ara onayının yapılabileceği belirtilmiştir.

4. ONAYLANAN DEFTERLER VE BELGELERE İLİŞKİN BİLGİLERİN NOTERLERCE MALİYE BAKANLIĞINA GÖNDERİLMESİ:

Bilindiği gibi 406 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile noter ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanların onaylayacakları defter ve belgelere ilişkin bilgileri, 1.4.2011 tarihinden itibaren elektronik ortamda Maliye Bakanlığı'na gönderme mecburiyeti getirilmiştir. Onaylanan belgelere ait bilgilerin en geç belgelerin

onaylandığı günü takip eden 15'inci günün sonuna kadar, defterlere ait bilgilerin ise en geç onay işleminin yapıldığı ayı takip eden ikinci ayın sonuna kadar gönderilmesi gerekmektedir.

Türkiye Noterler Birliği bu kapsamda onaylanacak defterlerin muhasebeciler tarafından TNB Online sitesi aracılığıyla önceden elektronik ortamda girilmesi ve uygulama tarafından verilen liste numarası ile noterliklere gidilmesi uygulamasını başlatmış bulunmaktadır.

Türkiye Noterler Birliği'nin www.tnb.org.tr adresinde yer alan internet sitesinin "Hizmetler" bölümünde yer alan "SMMM Defter Bilgi Girişi" kullanılarak söz konusu bilgi girişi yapılabilmektedir. Muhasebeci Defter Bilgi Girişi Uygulaması Kılavuzu için [tıklayınız](#).

5. ELEKTRONİK DEFTER:

Bilindiği gibi 1 sıra no.lu Elektronik Defter Genel Tebliği ile 361 sıra no.lu VUK Genel Tebliği yürürlükten kaldırılarak 1.1.2012 tarihinden geçerli olmak üzere, yeni elektronik defter (e-Defter) sistemi yürürlüğe konulmuştur.

e-Defter, Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu hükümleri gereğince tutulması zorunlu olan defterlerin e-Defter portalında www.edeften.gov.tr duyurulan format ve standartlara uygun biçimde elektronik dosya biçiminde hazırlanması, bastırılmaksızın kaydedilmesi, değişmezliğinin, bütünlüğünün ve kaynağının doğruluğunun garanti altına alınması ve ilgililer nezdinde ispat aracı olarak kullanılabilmesine imkan tanıyan hukuki ve teknik düzenlemeler bütünüdür.

Bu konudaki açıklamalarımız diğer Sirkülerlerimizde yer almaktadır.

Gerek daha önce e-defter uygulamasına geçmiş bulunan ve gerekse e-defter uygulamasına 01.01.2017 tarihinde geçecek olan şirketlerin notere defter onaylatmasına gerek bulunmamaktadır.

Çünkü , ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması hâlinde bu defterlerin açılışlarında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanışında noter onayı aranmaz. (TTK Md. 64/3)

6. YANAN DEFTERLERİN YERİNE YENİSİNİN ONAYLANMASI :

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 zayi belgesi verilmesini isteyebilir. Bu dava hasımsız açılır.

Yangın nedeniyle defterleri zayi olan mükelleflerin kullanacakları yeni defterlerin, kullanılmaya başlamadan önce onaylatılması gerekmektedir. Yeni defterlerin eski tarih ve yevmiye numarası ile onaylatılması mümkün değildir. (Noterler Birliği'nin 4.5.2006 tarih ve 32 sayılı Genelgesi)

7. SERBEST BÖLGELERDE FAALİYET GÖSTEREN ŞİRKET VE ŞUBELERİN DEFTERLERİ :

Serbest bölgede "şirket" olarak faaliyet gösteren kullanıcıların aynen Türkiye'de faaliyet gösteren diğer mükellefler gibi defter onaylatmaları ve bunları VUK

hükümlerine uygun olarak kullanmaları gerekmektedir. Söz konusu mükelleflerin belgelerini de VUK hükümlerine uygun olarak anlaşmalı matbaalarda bastırmaları veya noterlere onaylatmaları zorunludur.

Serbest bölgelerde “şube” olarak faaliyet gösteren kullanıcıların şube hesaplarının izleneceği yasal defterlerin de VUK hükümlerine uygun olarak onaylatması ve kullanılması gerekmektedir.

8. ONAYI ZORUNLU DEFTERLERİN A4 EBADINDA VE MÜTEHARRİK SAYFALAR ŞEKLİNDE ONAYLATILABİLECEĞİ :

Maliye Bakanlığı’nın Noterler Birliği’ne göndermiş olduğu 17.4.2003 tarih ve 16673 sayılı yazıda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’na göre mükelleflerce tutulması mecburi olan defterlerin A4 (210 x 297 mm) ebadında ve müteharrik sayfalar şeklinde noterlerce onaylanmasında herhangi bir sakınca bulunmadığı belirtilmiştir. Noterler Birliği bu hususu 1.7.2003 tarih ve 23 sayılı Genelgesi ile tüm noterlere duyurmuştur.

Müteharrik yapraklı defter kullanmak isteyen mükelleflerin Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı’ndan ayrıca izin almalarına gerek bulunmamaktadır. Bilgisayarla tutulan defterler de müteharrik yapraklı defter kapsamındadır. (Noterler Birliği’nin 3.4.2006 tarih ve 24 sayılı Genelgesi)

Yine Tebliğde de bu hususa değinilmiştir. Buna göre müteharrik yapraklı yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter kullanan tacirler bir yıl içinde kullanacaklarını tahmin ettikleri sayıda yaprağı Tebliğde belirtilen esaslara göre onaylattırırlar. Onaylı yapraklar bittiği takdirde, yeni yapraklar kullanılmaya başlamadan önce onaylatılır. Bunların sayfa numaraları onaylı yaprakların sayfa numaralarını takiben teselsül ettirilir. Onay makamı, ilave yaprakların sayısını ilk onayın altına kaydeder ve bu kaydı usulüne göre onaylar. Onaylı müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz.

Noter, ilave yaprakların sayısını ilk onayın altına kaydeder ve bu kaydı usulüne göre onaylar.

9. PAY DEFTERİNİN DAHA ÖNCE HİÇ TUTULMAMIŞ OLMASI DURUMUNDA UYGULANACAK USUL:

Türkiye Noterler Birliğinin 2015/80 ve 2013/19 sayılı genel yazılarına göre pay defterinin daha önce hiç tutulmamış olması halinde, ilgililerin yazılı beyanı alınarak yeni bir pay defteri oluşturmak suretiyle defter yeni tasdik ediliyormuş gibi açılış onayı yapılmaktadır.

10. TAAHHÜT EDİLEN SERMAYE MİKTARININ NEYE İSTİNADEN YAZILACAĞI:

Türkiye Noterler Birliğinin 2015/80 ve 2013/19 sayılı genel yazılarına göre açılış onayı yapılacak defterin ilk sayfasına yazılacak taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarı bilgisi tacir sermaye şirketi ise buna ilişkin bir belge aranmadan ilgilinin beyanına göre yazılacaktır.

11. KAPANIŞ ONAYINDAN SONRA DEFTERLERE KAYIT DÜŞÜLEBİLİR Mİ?

Uygulamada en çok tereddüt edilen husus, kapanış onay işleminden sonra gelen, geçmiş yıla ait belgelerin yevmiye defterine ne şekilde kaydedileceğidir.

Noterin onay keyfiyeti, defterlerin boş sayfa ve satır bırakılmaksızın 31 Aralık gününe kadar işlenmiş olduğunun tespitiyle alâkalıdır. Bu tarihten sonra mükellefin irade ve sorumluluğu dışında gelen bilgi ve belgelerle, hesap mutabakatlarından ileri gelen düzeltme işlemlerinin, 31 Aralık (hesap döneminin son günü) tarihini taşımak kaydıyla, kapanış onayından sonra kayda alınabilmesi mümkündür.

Öte yandan, kapanış kayıtlarının da kapanış onayından sonra yapılması doğaldır. Özetle, kapanış onayı yaptırıldıktan sonra defterlere hiçbir şekilde kayıt düşülemeyeceğine ilişkin görüşler bize göre doğru değildir.

12. KAPANIŞ ONAYI YAPILMIŞ, ONAY YENİLEMESİ YAPILMAMIŞ DEFTERLERE YAZILAN KARARLARIN ÖRNEKLERİ ÇIKARILABİLİR Mİ?

Noterler Birliğinin 11.11.2015 tarih ve 80 sayılı genel yazısına göre yeterli yaprakları bulunmasına karşılık:

- İzleyen hesap dönemlerinde de açılış onayı (onay yenileme) yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebilen pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterinin kapatılmasından sonra,
- Yeni hesap döneminin ilk ayı içerisinde onay yenilemek suretiyle kullanılmaya devam edilebilecek yönetim kurulu karar defteri, müdürler kurulu karar defterinin onay yenilemesi yapılmadan,

kullanılmasına devam edildiği ve bu defterlerde bulunan kayıtların örneklerinin çıkarılmasının talep edildiği uygulamada sık görülmektedir.

Noterlik Kanununun 96'ncı maddesi gereğince ilgilinin getirdiği her çeşit kağıdın örneğinin çıkarılmasının mümkün bulunması, Noterlik Kanunu Yönetmeliğinin 95'inci maddesi gereğince de aslında bozukluk olan belgelerin örneklerinde bu bozukluğun açıklanmasının icap etmesi ve ayrıca tescil edilecek olguların, gerek şirket ana sözleşmesine gerekse kanunun emredici hükümlerine uygun olup olmadığını inceleme görev ve yetkisinin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 32'nci maddesi ile Ticaret Sicili Yönetmeliğinin 34'üncü maddesi hükümleri uyarınca ticaret sicili müdür ve müdür yardımcılara ait olması nedeniyle, defterin durumunu (kapatılmış olduğunu, onay yenilemesinin bulunmadığını) açıklayacak şekilde bir şerh konulmak suretiyle yukarıda belirtilen durumdaki defterlere yazılan kararların örneklerinin çıkarılması mümkün bulunmaktadır.

13. EK SÜRELER DE GEÇTİKTEN SONRA GEÇMİŞ YIL İÇİN EK DEFTER ONAYI YAPTIRILABİLİR Mİ ?

Bilindiği gibi, onaylatılan defterler ilgili yıldaki faaliyet hacminin artması vs. gibi nedenlerle yeterli olamayabilmektedir. Bu durumda ek defter onayı yaptırılmasının mümkün olup olmadığı tereddüt konusu olabilmektedir.

Maliye Bakanlığı Noterler Birliği'ne gönderdiği 7.12.2005 tarih ve 066547 sayılı yazıda, ciltli veya müteharrik yapraklı defterlerin kullanılmaya başlamadan evvel onaylatılmasının zorunlu olduğunu, muamelelerin de bu defterlere kanuni süreleri içinde kayıt edilmeleri gerektiğini belirttikten sonra, vergi mevzuatı açısından geçmiş dönemlere ait olup da onaylatılmamış olan defterlerin onayının yapılmasının mümkün olmadığını, geçmiş dönemlere ilişkin olarak onay yapılmış olması halinde de bu onayların hiçbir yasal geçerliliğinin bulunmadığını belirtmiştir.

Noterler Birliği de bunun üzerine 26.1.2006 tarih ve 11 sayılı Genelgesi ile, geçmiş yıllar için defter onayının yapılamayacağını, bu çerçevede geçmiş yıllara ait olan ek defterlerin de onaylanamayacağını tüm noterlere duyurmuştur.

14. 2017 YILI HAZİRAN AYINA KADAR YAPILMASI GEREKLİ İşLEMLER :

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılağı üzere, serbest bölgelerde faaliyet gösterenler dahil olmak üzere **kurumlar ile birinci sınıf tüccarların** ;

- * 2016 yılı Aralık ayı sonuna kadar 2017 yılında tutacakları yevmiye, kebir, envanter, pay, yönetim ve müdürler kurulu karar, genel kurul toplantı ve müzakere ve damga vergisi defterlerini notere onaylatmaları,
- * 2016 yılında kullandıkları defterleri 2017 yılında da kullanmak istemeleri halinde, bunların ara onaylarını en geç 2017 yılı Ocak ayı içinde yaptırmaları,
- * 2016 yılı yevmiye defterlerinin 2017 yılı Haziran ayı sonuna kadar kapanış onayını yaptırmaları,
- * Yönetim ve müdürler kurulu karar defterlerine ise 2017 yılı Ocak ayı içinde kapanış onayı yaptırmaları ,

zorunludur.

Saygılarımızla.