

## E-DEFTER TUTMAYA BAŞLADIKTAN SONRA FİZİKİ ORTAMDAKİ DEFTERLERE KAPANIŞ TASDİKİ NE ZAMAN YAPILACAK?

Hülya YAVUZCAN ÇOLAK  
MAZARS/DENGE  
Vergi Bölümü, Müdür Yardımcısı

[www.muhasabenet.net](http://www.muhasabenet.net) sitesinde yayımlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu (VUK) madde 220'ye göre yevmiye ve envanter defteri tasdike tabi defterler arasında sayılmış, aynı kanunun 221. maddesinde ise tasdik zamanları düzenlenmiştir. VUK'da açılış, ara ve ek tasdike ilişkin düzenlemeler yer almakta olup, kapanış tasdikine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. **Türk Ticaret Kanunu (TTK) gereği** ise yevmiye, büyük defter ve envanter defterine açılış tasdiki; **yevmiye defterine ise kapanış tasdiki zorunludur**. Diğer bir ifadeyle, kapanış tasdikinin yasal olarak düzenlendiği alan 6102 sayılı TTK'dır. Bununla birlikte, 1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliğinde yer alan bir düzenleme, e-deftere geçiş sırasında kağıt ortamındaki defterlerden hangilerine ve ne zaman kapanış tasdiki yapılacağı hususunda tereddütler yaratmaktadır. Yazımızda bu tereddüt yaşanan noktaları ilgili yasal mevzuata dayanarak yorumlarımız çerçevesinde açıklamaya çalışacağız.

67 numaralı VUK sirküleri ile e-defter tutmaya ne zaman başlanacağı konusunda düzenleme yapılmıştır. Buna göre, 421 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği kapsamında elektronik defter tutma zorunluluğu bulunan mükelleflerden;

- Elektronik defter uygulamasına **2014 Aralık ayı içerisinde başvuruların 1/1/2015 tarihinden itibaren,**
- Elektronik defter uygulamasına **2014 Aralık ayından önce başvuruların en geç 2014 Aralık ayından başlamak üzere,**
- Özel hesap dönemine tabi olanların 1/12/2014 tarihinden önce elektronik defter uygulamasına başvuru yapmaları ve en geç 2014 Aralık ayı içerisinde,**

elektronik defter tutmaya başlamaları gerekmektedir.

1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliğinin 3.3.4 numaralı kısmında aşağıdaki düzenleme yer almaktadır:

*“3.3.4. Aylık dönem, sadece onaya sunulan ayın defter kayıtlarını ifade etmekte olup, önceki aylara ait kayıtları içermez. Hesap dönemi veya takvim yılı içerisinde de elektronik defter tutmaya başlanabilir. Ancak **HESAP DÖNEMİ VEYA TAKVİM YILI İÇERİSİNDE ELEKTRONİK DEFTER TUTMAYA BAŞLAYANLAR, BAŞLADIKLARI TARİHİ İZLEYEN BİR AYLIK SÜRE İÇERİSİNDE ESKİ DEFTERLERİNE KAPANIŞ TASDİKİ YAPTIRACAKLARDIR.**”*

[www.edefer.gov.tr](http://www.edefer.gov.tr) sitesinde yapılan açıklamaya göre, şu aşamada **e-defter şeklinde tutulabilecek defterler yevmiye defteri ve büyük defterdir.** Sitede yer alan açıklama *“Başlangıç aşamasında yevmiye defteri ve büyük defterin elektronik defter kapsamında*

tutulması öngörülmüş olup, ilerleyen dönemlerde diğer yasal defterlerle ilgili duyuru yapılacaktır.” şeklindedir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 64/3 maddesinde “**Yevmiye defterinin kapanış onayı, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar notere yaptırılır**” hükmü yer almaktadır.

TTK'nın 64/3 fıkrasının son cümlesi “**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.**” şeklindedir.

Söz konusu madde hükmüne istinaden 19.12.2012 tarihli Resmi Gazete'de “**Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ**” yayımlanmıştır. Tebliğin amacı; “*Gerçek ve tüzel kişi tacirler tarafından fiziki veya elektronik ortamda tutulacak ticari defterlerin nasıl tutulacağını, defterlerin kayıt zamanını, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esaslarını belirlemektir.*” şeklinde açıklanmıştır.

Ticari Defterlere İlişkin Tebliğin 15. Maddesinde de “**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.**” hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, Ticari Defterlere İlişkin Tebliğin “**Elektronik Ortamda Tutulacak Defterler**” başlıklı altıncı bölümünde “**Elektronik ortamda tutulacak defterler ile ilgili 13.12.2011 tarihli ve 28141 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği hükümleri uygulanır.**” hükmü yer almaktadır.

1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliğinin giriş bölümünde aşağıdaki açıklamalar bulunmaktadır:

“1.2. 213 sayılı **Vergi Usul Kanununun** 5766 sayılı Kanununun 17 nci maddesi ile değişen **mükerrer 242 nci maddesinin 2 numaralı fıkrası ile Maliye Bakanlığı; elektronik defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkili kılınmıştır.**

1.3. Ayrıca söz konusu fıkroda, Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümlerin elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerli olduğu; **Maliye Bakanlığının, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.**”

Yukarıdaki açıklamaları topluca değerlendirecek olursak, 1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliğinin 3.3.4 numaralı kısmında yer alan “...**HESAP DÖNEMİ VEYA TAKVİM YILI İÇERİSİNDE ELEKTRONİK DEFTER TUTMAYA BAŞLAYANLAR, BAŞLADIKLARI TARİHİ İZLEYEN BİR AYLIK SÜRE İÇERİSİNDE ESKİ DEFTERLERİNE KAPANIŞ TASDİKİ YAPTIRACAKLARDIR.**” düzenlemesinden ne anlamalıyız?

**E-defter ortamında tutulan kayıtların** aylık esaslar dahilinde tasdikinin yapılması (buna berat alınması denilmektedir) hususunda tereddüt yaratan bir husus bulunmaktadır. Burada geçerli olan mevzuat 1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliğidir. Hesap döneminin ilk ayına alınan berat “açılış tasdiki”, son ayına alınan berat ise “kapanış tasdiki” hükmünde olacaktır.

Tartışma konumuz, e-defter tutmaya başlanan ilk aydan önceki aylara ait işlemlerin kaydedildiği yevmiye defteri ve büyük defter kayıtlarının kapanış tasdiki açısından akıbetidir.

421 numaralı VUK Genel Tebliğinde “*Elektronik defter uygulamasına ise 2014 takvim yılı (Elektronik defter yazılımlarını kendi geliştiren mükelleflerin 1/9/2014 tarihi itibarıyla elektronik defter test süreçlerini başarı ile tamamlamış olmaları gerekmektedir.) içerisinde geçmeleri zorunludur.*” hükmü yer almaktadır. **67 numaralı VUK Sirkülerinde yapılan düzenleme ile, Aralık 2014 ayı içinde başvuran mükelleflere ertesi yıl, yani 1 Ocak 2015’den itibaren elektronik defter tutmaya başlama imkanı sağlanmıştır.** Bu durumda, 2014/Aralık ayı içinde e-defter tutmak için başvuran mükellefler **2014 yılı içinde e-defter tutmaya başlamış olmayacaktır.** Bu durumda 1 Sıra numaralı Elektronik Defter Genel Tebliğinin 3.3.4 numaralı kısmındaki düzenlemenin (“...**hesap dönemi veya takvim yılı içerisinde elektronik defter tutmaya başlayanlar...**” ifadesinin) lafzı kapsamına dahil olmayacaklardır düşüncesindeyiz. Buna bağlı olarak, 01.01.2014 – 31.12.2014 takvim yılı (2014 hesap dönemi) yevmiye defterinin kapanış tasdikini TTK hükümleri çerçevesinde Haziran 2015 sonuna kadar yaptırabileceklerdir kanaatindeyiz. Ancak, 2014 Aralık ayından önce başvuran ve buna bağlı olarak en geç Aralık 2014 ayı kayıtlarını e-defter ortamında oluşturan mükellefler açısından TTK mevzuatı değil, bu alandaki özel düzenleme yetkisine istinaden çıkarılmış olan 1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliğinin 3.3.4 numaralı kısmı geçerli olacak ve bu mükellefler 2014 yılında kağıt ortamında tutulan yevmiye defterinin kapanış tasdikini, e-defter tutmaya başladıkları ayı takip eden bir ay içinde yaptırmak zorunda kalacaklardır. Örneğin: Aralık 2014 ayı kayıtları e-defterde tutulduysa, 01.01.2014 – 30.11.2014 dönemine dair kayıtların yazdırıldığı kağıt yevmiye defterine en geç Ocak 2015 sonuna kadar kapanış tasdiki yaptırılmak zorundadır.

Diğer taraftan, 1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliğinin 3.3.4 numaralı kısmında “...**eski defterLERine...**” ifadesi yer almaktadır. Yani sadece yevmiye defteri zikredilmemiştir. Bu ifadenin lafzi yorumundan hareketle, **takvim yılı ya da hesap dönemi içinde e-defter tutmaya başlayan mükelleflerin,** e-defter tutmaya başladıkları ayı takip eden bir ay içinde **sadece yevmiye defterlerine değil, büyük defter kayıtlarına da kapanış tasdiki yaptırmalıdır**lar sonucuna varabilmekteyiz. Çünkü [www.edefer.gov.tr](http://www.edefer.gov.tr) sitesinde de açıklandığı üzere mevcut durumda e-defter ortamında tutulabilen defterler yevmiye defteri ve büyük defterdir. Bu durumda tebliğde **defterLER** dendiğine göre, bu iki defter birden anlaşılması gerekir kanaatindeyiz. Tabii e-defter tutmaya 1 Ocak 2015’de başlandıysa (yani takvim yılı ya da hesap dönemi içinde değil), yukarıda yer verdiğimiz yorumlarımız gereği yevmiye defterine kapanış tasdiki için TTK Madde 64/3 kapsamında 6 aylık bir süre olduğu gibi, büyük defter kayıtları için de kapanış tasdiki söz konusu olmayacaktır kanaatindeyiz.

Bununla birlikte, büyük defter kapanış tasdikine tabi olacaktır şeklinde bir çıkarım yapmış olsak da, bu durumda kağıt ortamındaki (fiziki ortamdaki) büyük defterin kapanış tasdiki nasıl olacaktır sorusu karşımıza çıkmaktadır? Kezai Ticari Defterlere İlişkin Tebliğde, fiziki ortamda tutulan büyük defterin kapanış tasdikine dair herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır?!?

**Özel hesap dönemine** tabi mükellefler açısından ciddi sorunlar söz konusudur. Çünkü 67 numaralı VUK Sirkülerinde “**Özel hesap dönemine tabi olanların 1/12/2014 tarihinden önce elektronik defter uygulamasına başvuru yapmaları ve en geç 2014 Aralık ayı içerisinde, elektronik defter tutmaya başlamaları gerekmektedir.**” düzenlemesi yapılmıştır. Diğer bir ifadeyle, özel hesap dönemine tabi mükellefler her şekilde 1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliğinin 3.3.4 numaralı kısmında yer alan “**...hesap dönemi veya takvim yılı içerisinde elektronik defter tutmaya başlayanlar...**” ifadesinin lafzı kapsamında olacaklardır. Bu durumda, yukarıdaki yorumlarımız kapsamında, e-defter tutmaya başladıkları ayı takip eden ayın sonuna kadar, içinde buldukları özel hesap dönemine ait olan ve e-defter tutmaya başladıkları aydan önceki aylara ait kayıtları kağıt ortamındaki tasdikli defterlere yazdırmak ve kapanış tasdiki yaptırmak zorundadırlar. Örneğin: Özel hesap dönemi Temmuz – Haziran olan bir mükellef, Aralık 2014’de e-deftere geçmek zorundadır. Bu durumda, 1 Temmuz 2014 – 30.11.2014 dönemine ait kayıtları Ocak 2015 sonuna kadar kağıt ortamındaki yevmiye ve büyük deftere yazdırarak bu defterlere kapanış tasdiki yaptırmalıdır. Cari hesap döneminin kalan ayları ise (Ocak ilâ Haziran 2015) e-defter ortamında tutulacaktır. Bu mükellefin 1 Temmuz 2014 – 30 Haziran 2015 özel hesap dönemine dair, Temmuz ilâ Kasım kayıtları kağıt ortamında, Aralık ilâ Haziran kayıtları ise e-defter ortamında olacaktır.

Örneğin: Özel hesap dönemi Eylül – Ağustos olan bir mükellef, Aralık 2014’de e-deftere geçmek zorundadır. Bu durumda, 1 Eylül 2014 – 30.11.2014 dönemine ait kayıtları Ocak 2015 sonuna kadar kağıt ortamındaki yevmiye ve büyük deftere yazdırarak bu defterlere kapanış tasdiki yaptırmalıdır. Cari hesap döneminin kalan ayları ise (Ocak ilâ Ağustos 2015) e-defter ortamında tutulacaktır. Bu mükellefin 1 Eylül 2014 – 30 Ağustos 2015 özel hesap dönemine dair, Eylül ilâ Kasım kayıtları kağıt ortamında, Aralık ilâ Ağustos kayıtları ise e-defter ortamında olacaktır.

Bu konuda Maliye Bakanlığı tarafından bir düzenleme yapılması (tebliğ ya da sirküler) uygulamaya dair tereddütleri ortadan kaldıracaktır kanaatindeyiz.