



## TİCARİ DEFTERLERİN ONAYLARININ YAPTIRILMAMASINDA AĞIRLAŞTIRILMIŞ CEZA UYGULAMASI<sup>1</sup>

*EXECUTION OF AGGRAVATED PUNISHMENT  
IN LACK OF AUTHENTICATION OF  
COMMERCIAL BOOKS*

Soner ALTAŞ(\*)

### ÖZ

Defter tutma ve onaylatma (tasdik ettirme) hususu hem Türk Ticaret Kanunu'nda hem de Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu defterlerin bazılarında her iki Kanun'da da yer verilmiş iken, bazıları sadece TTK'da düzenlenmiş, ayrıca VUK'da sadece açılış tasdikine yer verilmişken, TTK'da defterlerin hem açılış hem de kapanış onayları düzenlenmiştir. TTK'da ticari defterlerin onaylarının hiç veya zamanında yaptırılmaması ayrıca cezaî sorumluluğa bağlanmıştır. Ancak, TTK'da defterlerin onaylatılmaması hali için öngörülen ceza sabit olmayıp yıl bazında güncellenen ve fiilin tekrarı halinde ağırlaştırılmış olarak uygulanması gereken bir cezadır. Bu çalışmada, ticari defterlerin onaylarının yaptırılmaması halinde uygulanacak olan ağırlaştırılmış cezalar ele alınmaktadır.

**Anahtar Kelimeler :** Ticari defter, açılış onayı, kapanış onayı, kabahat, idari para cezası

### ABSTRACT

Keeping books and get them authenticated are both regulated under Turkish Commercial Law and Tax Procedure Law. While some of these books are mentioned in both Laws, some of them, however, are mentioned only in TCL. On the other hand, although TPL only regulates the opening authentication, TCL regulates both opening and closure authentications. In accordance with TCL, the fact that authentications have not been done duly is subject to punitive responsibility. Nevertheless, this punishment is not constant and is updated annually, and if reoccurred, is executed aggravatedly. This study deals with these aggravated punishments.

**Keywords:** Commercial book, opening authentication, closure authentication, petty offence, administrative fine

(\*) Bilim, Sanayi, Teknoloji Başmüfettişi

<sup>1</sup> Bu çalışmada belirtilen görüşler yazarına ait olup, çalıştığı Kurumunu bağlamaz.

## 1- GİRİŞ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu<sup>2</sup>(TTK)<sup>3</sup>'nün 64'üncü maddesine göre gerçek ve tüzel kişi her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defter tutma yükümlülüğü kapsamında dikkate alınması gereken hususların başında ise bu defterlerin onaylatılarak kullanılması gelmektedir. Defter tutma ve onaylatma (tasdik ettirme) hususu hem TTK'da hem de 213 sayılı Vergi Usul Kanununda (VUK) düzenlenmiştir. Bu defterlerin bazılarında her iki Kanun'da da yer verilmiş iken, bazıları sadece TTK'da düzenlenmiş, ayrıca VUK'da sadece açılış tasdikine (onayına) yer verilmişken, TTK'da defterlerin hem açılış hem de kapanış onayları düzenlenmiştir.

TTK'da tacirlerin defter tutma yükümlülüğüne ilişkin genel hükümlere 64'üncü maddede yer verilmiş ve anılan maddenin üçüncü fıkrasında defterlerin onayları (tasdikleri) düzenlenmiştir. Ticari defterlerin onaylarının hiç veya zamanında yaptırılmaması ayrıca cezaî sorumluluğa bağlanmıştır. Ayrıca, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun<sup>4</sup> 222'nci maddesinin ikinci fıkrasında ticari defterlerin, ticari davalarda delil olarak kabul edilebilmesi için açılış ve kapanış onaylarının yaptırılmış olması gerektiği belirtilmiş, aynı maddenin dördüncü fıkrasında ise açılış ve kapanış onayları bulunmayan ve içerdiği kayıtlar birbirini doğrulamayan ticari defter kayıtlarının, sahibi aleyhine delil olacağı hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla, ticari defterlerin onaylarının yaptırılmaması ağır yaptırımlara bağlanmıştır. Ancak, TTK'da defterlerin onaylatılmaması hali için öngörülen ceza sabit olmayıp yıl bazında güncellenen ve fiilin tekrarı halinde ağırlaştırılmış olarak uygulanması gereken bir cezadır. İşte bu çalışmamızda, ticarî defterlerin onaylarının yaptırılmaması halinde uygulanacak olan ağırlaştırılmış cezalar üzerinde durulacaktır.

## 2- TİCARİ DEFTERLERİN ONAYLANMAMASI HALİNDE UYGULANACAK AĞIRLAŞTIRILMIŞ CEZALAR

TTK, "fiziki ortamda veya elektronik ortamda tutulan ticari defterlerin nasıl tutulacağıнын, defterlere kayıt zamanınının, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esaslarınının" Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca müştereken çıkarılacak bir tebliğle belirlenmesini öngörmüş (TTK, m.64/f.3); Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı da kendilerine tanınan bu yetkiye istinaden 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 Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ (Tebliğ<sup>5</sup>) ile belirlemiştir.<sup>6</sup> TTK'ya ve sözkonusu Tebliğ'e göre;

a) *Gerçek Kişi Tacirler*; yevmiye defteri, envanter defteri ve defteri kebir (gerçek kişi tacirlerden Vergi Usul Kanunu'na göre ikinci sınıf tüccar sayılanlar, yeni bir düzenleme yapılmaya kadar yukarıda sayılan yevmiye defteri, envanter defteri ve defteri kebir yerine VUK hükümlerine uygun olarak işletme hesabı esasına göre defter (işletme defteri) tutabilirler).

<sup>2</sup> 14 Şubat 2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> Çalışmamızda, 13 Ocak 2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu için TTK kısaltması kullanılmıştır.

<sup>4</sup> 04/02/2011 tarihli ve 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>5</sup> Çalışmamızda Ticari Defterlere Tebliğ, kısaca Tebliğ olarak anılmıştır.

<sup>6</sup> Anılan Tebliğ, 19 Aralık 2012 tarihli ve 28502 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- b) *Kollektif Şirketler*; yevmiye defteri, envanter defteri, defteri kebir, genel kurul toplantı ve müzakere defteri,
- c) *Komandit Şirketler*; yevmiye defteri, envanter defteri, defteri kebir, genel kurul toplantı ve müzakere defteri;
- d) *Anonim Şirketler*; yevmiye defteri, envanter defteri, defteri kebir, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri;
- e) *Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler*; yevmiye defteri, envanter defteri, defteri kebir, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri;
- f) *Limited Şirketler*; yevmiye defteri, envanter defteri, defteri kebir, pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri (isterlerse ayrıca müdürler kurulu karar defteri de tutabilirler)<sup>7</sup>;
- g) 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 yarıdan fazlasını kamu görevi niteliğindeki işlere harcayan vakıflar tarafından kurulan ticari işletmeler ve bunlara benzeyen ve tüzel kişiliği bulunmayan diğer ticari teşekküller yevmiye defteri, envanter defteri ve defteri kebir<sup>8</sup>
- h) *Kooperatifler*, özel hükümlerinde yer verilen defterleri<sup>9</sup> tutmakla yükümlüdürler(TTK, m.64; Tebliğ, m.5).

Yukarıda her bir tacir grubu için ayrı ayrı belirtilen defterlerden, fiziki ortamda tutulacak olan yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri (limited şirketlerde ayrıca tutuluyorsa müdürler kurulu karar defteri)ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri açılış onayına

<sup>7</sup> 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. (Tebliğ, m.5/f.3, m.11/f.4) Yani, limited şirketlerde genel kurul kararları ile müdür/ müdürler kurulu kararları için tek bir ortak defter tutulabilir. Ancak, dileyen limited şirketlerde müdürler kurulu kararları için ayrı bir defter de tutulabilir. Müdürler kurulu karar defterinin ayrı bir şekilde tutulması halinde açılış ve kapanış onayları dahil olmak üzere anonim şirket yönetim kurulu karar defterine ilişkin hükümler uygulanır. Ayrı bir müdürler kurulu karar defteri tutulması halinde müdür veya müdürler kurulu kararları genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedilemez. (Tebliğ, m.5/f.3, m.11/f.4)

<sup>8</sup> 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 16'ncı maddesinin birinci fıkrasında "amacına varmak için ticari bir işletme işleten vakıflar ile dernekler" in de tacir sayıldıkları açık bir şekilde belirtilmiştir. Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'in 3'üncü maddesinin (ğ) fıkrasında ise tüzel kişi tacir tanımına yer verilmiş ve "amacına varmak için ticari bir işletme işleten vakıflar ile dernekler" de tüzel kişi tacir kapsamına dahil edilmiştir. Tebliğ'in 5'inci maddesinin birinci fıkrasında ise "gerçek veya tüzel kişi olup olmadığına bakılmaksızın her tacirin yevmiye defteri, envanter defteri ve defteri kebirini tutmakla yükümlü" olduğu açık bir şekilde vurgulanmıştır. Dolayısıyla, "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 yarıdan fazlasını kamu görevi niteliğindeki işlere harcayan vakıflar tarafından kurulan ticari işletmeler" dışında kalan ve amacına varmak için ticari bir işletme işleten (özel) vakıf ve dernekler de yevmiye defteri, envanter defteri ve defteri kebirini tutmakla yükümlüdürler. (Tebliğ, m.5/f.1)

<sup>9</sup> 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa göre kurulan kooperatifler ve üst birlikleri, aynı Kanun'un 89'uncu maddesi uyarınca çıkarılan ve 28/11/1973 tarihli, 14726 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kooperatifler, Kooperatif Birlikleri, Kooperatif Merkez Birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği Muhasebe Yönetmeliği'ne göre kanuni defter olarak yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, genel kurul karar defteri, yönetim kurulu karar defteri ve ortaklar defteri tutarlar. Anılan Yönetmelikte, kanuni defterler yanında diğer kanuni defterlere ve yardımcı defterlere de yer verilmiştir.

tabidir. TTK'da işletme defterine yer verilmemiştir. Bununla birlikte, Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'in Geçici 1'inci maddesinde "Gerçek kişi tacirlerden Vergi Usul Kanununa göre ikinci sınıf tüccar sayılanlar, yeni bir düzenleme yapıncaya kadar bu Tebliğde sayılan defterler yerine mezkûr Kanun hükümlerine uygun olarak işletme hesabı esasına göre defter tutabilirler." denilerek, bu konuda yeni bir düzenleme yapıncaya, bir diğer deyişle işletme defteri vergi mevzuatından çıkarılincaya kadar, işletme defterinin tutulmasına geçici olarak izin verilmiştir. Tebliğ'de işletme defterinin onayına değinilmemiş, anılan defterin VUK hükümlerine uygun olarak tutulması öngörülmüştür. Dolayısıyla, VUK'un 176'ncı maddesi uyarınca defterlerini işletme hesabı esasına göre tutan ikinci sınıf gerçek kişi tacirler, işletme defterlerini VUK'un 220 ilâ 226'ncı maddeleri uyarınca tasdik ettireceklerdir.

Açılış onayı hususunda, pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterine ise istisna tanınmıştır. Eğer pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterinde yeterli yaprak varsa, yani bu defterler eğer dolmamış ise, izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yaptırmaksızın kullanılabilir (TTK, m.64/f.3, Tebliğ, m.13/f.3). Bu defterlerin hesap dönemi içerisinde dolması durumunda ise, yeni bir pay defteri veya genel kurul toplantı ve müzakere defteri edinilip açılış onayı yaptırılarak kullanılacaktır. TTK'nın, ayrıca, açılış onayı konusunda elektronik ortamda tutulan defterleri muaf tuttuğunu belirtmekte fayda vardır. Buna göre, tacir tarafından elektronik ortamda tutulan ticari defterler için açılış onayı aranmaz (TTK, m.64/f.3). Tabi, halihazırda sadece yevmiye defteri ile defteri kebirin elektronik ortamda tutulmasına imkan tanındığını, diğer defterlerin elektronik ortamda tutulmasının bugün itibarıyla mümkün olmadığını, ancak bu defterlerin de zaman içerisinde elektronik ortamda tutulabilmesine ilişkin altyapının tamamlanacağını belirtmekte fayda vardır.<sup>10</sup>

Bu istisna ve muafiyet haricinde, fiziki ortamda tutulacak olan yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ile yönetim kurulu karar defteri (limited şirketlerde ayrıca tutuluyorsa müdürler kurulu karar defteri) zorunlu olarak her yıl açılış onayına tabi tutulacaktır. (TTK, m.64/f.3)

TTK, açılış onaylarının yeni kurulan şirketlerde kuruluş sırasında ve kullanmaya başlamadan önce; izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onaylarının ise defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar yaptırılmasını şart koşmaktadır. (TTK, m.64/f.3) Örneğin; 2015 yılı Şubat ayı içerisinde kurulan bir anonim şirket, 2015 yılında kullanacağı yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterinin açılış onaylarını kuruluş sırasında - yani, 2015 yılı Şubat ayı içerisinde- yaptıracak ve açılış onayından sonra kullanmaya başlayacaktır. 2016 yılında kullanacağı defterlerin açılış onaylarını ise ilgili faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar, yani en geç en geç 31 Aralık 2015 günü mesaî bitimine kadar yaptıracaktır.

Açılış onayı yapma yetkisi genel kural olarak noterlere aittir. Ancak, tacir isterse, kuruluş aşamasında defterlerin açılış onaylarını ticaret siciline tescil sırasında ticaret sicili müdürlüklerine de yaptırabilir. Bu ticari işletmelerin kuruluşunda tacirlere sağlanan bir kolaylıktır. Ancak, zorunlu da değildir. Yani, tacir arzu ederse, kuruluş aşamasında ticarî defterlerini notere de onaylatabilir. Yukarıdaki örneğimize dönecek olursak, 2015 yılı Şubat ayında kurulan anonim şirketin 2015 yılına ait ticari defterlerinin açılış onayı ticaret sicili müdürlüklerine yaptırılabilir, ancak 2016 ve sonrası yıllarda kullanılacak ticari defterlerinin açılış onayı sadece noterlere yaptırılır.

<sup>10</sup> Bkz. [www.edefter.gov.tr](http://www.edefter.gov.tr)

Kapanış onayı ise, yukarıda sayılan defterlerden sadece yevmiye defteri ve yönetim kurulu karar defteri (*limited şirketlerde ayrıca tutuluyorsa müdürler kurulu karar defteri*) için sözkonusu olup, diğer defterler için kapanış onayı zorunluluğu aranmaz. Ayrıca, tacir tarafından elektronik ortamda tutulan ticari defterler için de kapanış onayı aranmaz. (TTK, m.64/f.3) Bu çerçevede, fiziki ortamda tutulan yevmiye defterinin izleyen faaliyet döneminin *altıncı ayının sonuna* kadar (hesap dönemi takvim yılı olan şirketler için izleyen yılın Haziran ayı sonuna kadar); yönetim kurulu karar defterinin (*limited şirketlerde ayrıca tutuluyorsa müdürler kurulu karar defterinin*) ise izleyen faaliyet döneminin *birinci ayının sonuna* kadar (hesap dönemi takvim yılı olan şirketler için izleyen yılın Ocak ayı sonuna kadar) notere ibraz edilip son kaydın altına noterce "Görülmüştür" ibaresi yazılarak mühür ve imza ile onaylanması gerekir. (TTK, m.64/f.3; Tebliğ, m.11/f.4, m.15/f.1)

Bu açıklamalardan sonra, esas konumuz olan defterlerin onaylarının yaptırılmaması halinde uygulanacak cezalara ve hangi hallerde ağırlaştırılmış ceza uygulamasına gidileceğine gelelim: TTK'ya göre; ticarî defterlerin açılış ve kapanış onayını yaptırmayanlara 4.000 TL idarî para cezası verilir. (TTK, m.562/f.1-c) Ancak, bu ceza tutarı TTK'nın yürürlüğe girdiği 2012 yılı için belirlenmiştir. TTK'da idarî para cezalarının yıl bazında artırılmasına dair açık bir düzenleme yer almamaktadır. Bu nedenle, genel kanun niteliğindeki Kabahatler Kanunu hükümlerine gitmek gerekmektedir. 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 17'nci maddesinin yedinci fıkrasında "*İdarî para cezaları her takvim yılı başından geçerli olmak üzere o yıl için 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298'inci maddesi hükümleri uyarınca tespit ve ilân edilen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanır. Bu suretle idarî para cezasının hesabında bir Türk Lirası'nın küsuru dikkate alınmaz. Bu fıkra hükmü, nispi nitelikteki idarî para cezaları açısından uygulanmaz.*" denilmiştir. Dolayısıyla, TTK'da öngörülen idarî para cezalarının her takvim yılı başından geçerli olmak üzere o yıl için Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesi hükümleri uyarınca tespit ve ilân edilen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanması gerekmektedir.

Yeniden değerlendirme oranları; 10 Kasım 2012 tarihli ve 28463 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:419) ile 2012 yılı için %7,80; 19 Kasım 2013 tarihli ve 28826 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:430) ile 2013 yılı için %3,93; 15 Kasım 2014 tarihli ve 29176 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:441) ile 2014 yılı için de %10,11 olarak tespit edilmiştir. Dolayısıyla, ticari defterlerin açılış ve kapanış onaylarının yaptırılmaması durumunda uygulanacak idarî para cezası 2012 yılı için 4.000 TL, 2013 yılı için 4.312 TL, 2014 yılı için 4.481 TL ve 2015 yılı için 4.934 TL olarak uygulanacaktır.

TTK'da öngörülen idari para cezaları, aksine hüküm bulunmayan hâllerde, mahallin en büyük mülki amiri, yani illerde vali, ilçelerde kaymakam tarafından verilmektedir (TTK, m.562/f.13). İdarî para cezasının uygulanmasına ilişkin teklif ise, ilgili Ticaret İl Müdürlüğü tarafından Valiye sunulmakta, şirket merkezi ilçe sınırları içerisinde ise ilgili kaymakamlığa gönderilmektedir. Ayrıca, Cumhuriyet Savcısı da, kanunda açıkça hüküm bulunan hallerde bir kabahat dolayısıyla idarî yaptırım kararı vermeye yetkilidir. (5326 sK, m.23/f.1)

TTK'nın 210'uncu maddesinde ticaret şirketlerinin Kanun kapsamındaki işlemlerinin, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı denetim elemanları tarafından denetleneceği belirtilmiş, bu denetimin ilkeleri ve



usulü ile denetime tabi işlemler anılan Bakanlıkça hazırlanan “*Ticaret Şirketlerinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığına Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik*”<sup>11</sup> ile düzenlenmiştir. (TTK, m.210/f.1) Gümrük ve Ticaret Bakanlığı da, ticari defterlere ilişkin olanlar özelinde TTK’da öngörülen idarî para cezalarının tespitine, raporlanmasına ve yetkili mercilere bildirilmesine dair usul ve esasları Ticari Defterlere İlişkin Suç ve Kabahatlerin Tespiti, Raporlanması ve Yetkili Mercilere İletilmesi Hakkında Genelge<sup>12</sup> (Genelge<sup>13</sup>) ile düzenlemiştir.

Söz konusu Genelge’nin 19’uncu maddesinin dördüncü fıkrasında, TTK’da öngörülen idarî para cezalarının artırımlı uygulanmasında, cezanın verileceği tarihin değil, kabahati oluşturan fiilin işlendiği tarihin esas alınacağı belirtilmiştir.<sup>14</sup> Örneğin;

- a) Bir şirketin 2013 yılına ait yevmiye defterinin açılış onayının yaptırılmadığının tespit edilmesi halinde, tespit 2015 yılında yapılırsa dahi, 2012 yılı için geçerli idarî para cezası miktarı olan 4.000 TL uygulanır. Çünkü, yevmiye defterinin açılış onayının kullanılacağı *faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar* yaptırılması zorunludur. Örnekteki şirketin hesap döneminin takvim yılı olduğunu varsayarsak, yevmiye defterinin açılış onayının 2012 yılının Aralık ayı sonuna kadar yaptırılması gerekirdi. Bu durumda kabahati oluşturan fiilin işlendiği tarih olarak 2012 yılının Aralık ayı esas alınmalıdır.
- b) Aksine, şirketin 2013 yılına ait yevmiye defterinin kapanış onayının yaptırılmadığının tespit edilmesi halinde, 2014 yılı için geçerli idarî para cezası miktarı olan 4.481 TL uygulanır. Çünkü, yevmiye defterinin kapanış onayının izleyen faaliyet döneminin *altıncı ayının sonuna* kadar (hesap dönemi takvim yılı olan şirketler için izleyen yılın Haziran ayı sonuna kadar) yaptırılması gerekir. Bu nedenle, örnekteki şirketin 2013 yılına ait yevmiye defterinin kapanış onayını 1 Ocak 2014-30 Haziran 2014 tarihleri arasında yaptırması gerekirdi. Bu çerçevede, kabahati oluşturan fiilin işlendiği tarih olarak bu zaman aralığı esas alınır ve şirkete 2014 yılının idarî para cezası miktarı uygulanır.

TTK’da ayrıca, kabahatlerden birinin idari yaptırım kararı verilmeye kadar birden çok işlenmesi hâlinde, ilgili gerçek veya tüzel kişiye *bir idari para cezası verileceği* ve ilgili hükme göre verilecek cezanın *iki kat artırılacağı belirtilmiştir*. Ancak, bu kabahatin işlenmesi suretiyle bir menfaat temin edilmesi veya zarara sebebiyet verilmesi hâlinde verilecek idari para cezasının miktarı bu menfaat veya zararın *üç katından az olamaz*. (TTK, m.562/f.14) Gümrük ve Ticaret Bakanlığı’nın bu konudaki düzenlemesi ise *idarî para cezası + idari para cezasının iki katı* şeklinde hesaplanan tutarın uygulanması şeklindedir. Diğer bir deyişle, temel ceza miktarı üzerine bu cezanın iki katının karşılığı olan tutar eklenmektedir.<sup>15</sup>

Nitekim, Genelgede, aynı yıl içerisinde birden fazla ticarî defterin açılış ve/veya kapanış onayının veya farklı yıllara ait ticari defterler için sözkonusu onayların yaptırılmadığının ya da ticarî defterlerin

<sup>11</sup> 28 Ağustos 2012 tarihli ve 28395 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>12</sup> [http://teftis.gtb.gov.tr/data/5231a011487c8e07482065d7/Ticari\\_Defterlere\\_İlişkin\\_Suç\\_Ve\\_Kabahatlerin\\_Tespiti,\\_Raporlanması\\_Ve\\_Yetkili\\_Mercilere\\_İletilmesi\\_Hakkında\\_Genelge.pdf](http://teftis.gtb.gov.tr/data/5231a011487c8e07482065d7/Ticari_Defterlere_İlişkin_Suç_Ve_Kabahatlerin_Tespiti,_Raporlanması_Ve_Yetkili_Mercilere_İletilmesi_Hakkında_Genelge.pdf), Erişim Tarihi: 21/2/2015

<sup>13</sup> Çalışmamızda, Ticari Defterlere İlişkin Suç ve Kabahatlerin Tespiti, Raporlanması ve Yetkili Mercilere İletilmesi Hakkında Genelge, kısaca “Genelge” olarak anılacaktır.

<sup>14</sup> Genelge, m.19/f.4

<sup>15</sup> Genelge, m.18/f.2

birden fazla yılda TTK'ya uygun tutulmadığının tespiti halinde, TTK'da öngörülen idarî para cezasının iki kat artırılarak uygulanmasının önerileceği<sup>16</sup> ve *kabahatin birden fazla işlenmesi halinde, kabahatin en son işlendiği yıla ait idarî para cezasının tutarının esas alınacağı* belirtilmektedir.<sup>17</sup> Örneğin;

- a) 2013 ve 2014 yıllarına ait envanter defterinin açılış onaylarını zamanında yaptırmayan bir limited şirkete uygulanacak ilgili para cezası hesaplanırken, 2013 yılı için geçerli temel ceza tutarı olan 4.312 TL'ye, temel cezanın iki katı olan 8.624 TL ilave edilir ve ağırlaştırılmış idarî para cezasının tutarı 12.936 TL olarak bulunur. Çünkü, envanter defterinin açılış onayının kullanılacağı *faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar* yaptırılması zorunludur. Örnekteki şirketin hesap döneminin takvim yılı olduğunu varsayarsak, 2014 yılına ait envanter defterinin açılış onayını en geç 31 Aralık 2013 tarihine kadar yaptırmaması gerekirdi. Bu durumda, *kabahatin en son işlendiği tarih olarak 31 Aralık 2013 günü* esas alınır ve ağırlaştırılmış idarî para cezasının hesabında *kabahatin en son işlendiği yıl olan 2013 yılının idarî para cezası* miktarı uygulanır.
- b) Örnekteki şirketin 2013 ve 2014 yıllarında ayrı olarak tuttuğu müdürler kurulu karar defterinin kapanış onaylarını yaptırmamış olduğunun tespit edilmesi durumunda ise, 2015 yılı için artırılmış temel ceza tutarı olan 4.934 TL'ye, temel cezanın iki katı olan 9.868 TL ilave edilir ve ağırlaştırılmış idarî para cezasının tutarı 14.802 TL olarak bulunur. Çünkü, müdürler kurulu karar defterinin kapanış onayının izleyen faaliyet döneminin *birinci ayının sonuna* kadar yaptırılması gerekir. Bu nedenle, örnekteki şirketin 2014 yılına ait müdürler kurulu karar defterinin kapanış onayını 1 Ocak 2015-31 Ocak 2015 tarihleri arasında yaptırmaması gerekirdi. Bu durumda, *kabahatin en son işlendiği tarih olarak bu zaman aralığı* esas alınır ve ağırlaştırılmış idarî para cezasının hesabında *kabahatin en son işlendiği yıl olan 2015 yılının idarî para cezası* miktarı uygulanır.

Genelge'de, ticari defterlerle ilgili öngörülen idari para cezalarının *şirket tüzel kişiliği hakkında uygulanacağı*;<sup>18</sup> bu cezadan dolayı şirketin yönetim organı üyelerine rücu edilip edilmeyeceğinin yapılacak olan ilk genel kurul toplantısında görüşülüp karara bağlanması hususunun şirkete talimatlanacağı belirtilmektedir.<sup>19</sup> Dolayısıyla, örneklerle de açıklanan idarî para cezaları şirket tarafından ödenir, ancak yönetim organı bu hususu ilk genel kurulun gündemine alır ve şirket genel kurulu sorumlu olanlara rücu etme kararı alırsa idarî para cezası kusuru bulunan yönetim organı üyelerinden tahsil edilir; rücu etmeme kararı alınırsa yönetim organı üyelerinden tazmin talebinde bulunulmaz.

<sup>16</sup> Genelge, m.17/f.2

<sup>17</sup> Genelge, m.19/f.5

<sup>18</sup> Kabahatler Kanunu'nun 14'üncü maddesinde "Kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde bu kişilerin her biri hakkında, fail olarak idarî para cezası verilir." hükmü yer almaktadır. Ticarî defterler özelinde bakacak olursak, anılan defterleri Kanuna uygun surette tutma ve onaylatma görevi şirketin yönetim ve temsil organına aittir. Örneğin, anonim şirketlerde, pay, yönetim kurulu karar ve genel kurul toplantı ve müzakere defterlerinin tutulması yönetim kurulunun devredilemez görev ve yetkilerindedir. (TTK, m.375) Anılan defterlerin kanuna uygun surette tutulmaması durumunda yönetim kurulu üyelerinin her biri hakkında idarî para cezasının verilmesi gerektiği düşünülmektedir. Bununla birlikte, ilgili Bakanlığın düzenlemesi, cezanın şirket tüzel kişiliğine verilmesi yönündedir.

<sup>19</sup> Genelge, m.16

**3- ÖZET ve SONUÇ**

6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanununa göre, fiziki ortamda tutulacak olan yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ile yönetim kurulu karar defteri, limited şirketlerde ayrıca tutuluyorsa müdürler kurulu karar defteri zorunlu olarak her yıl açılış onayına tabidir. Pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri ise, içerisinde yeterli yaprak bulunmak kaydıyla, izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yaptırmaksızın kullanılabilir. Kapanış onayı, sadece yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defteri ve limited şirketlerde ayrıca tutuluyorsa müdürler kurulu karar defteri için söz konusudur. Ticarî defterlerin açılış ve kapanış onayını yaptırmayanlara 2012 yılı için 4.000 TL, 2013 yılı için 4.312 TL, 2014 yılı için 4.481 TL ve 2015 yılı için 4.934 TL idarî para cezası verilir.

Anılan cezaların uygulanmasında cezanın verileceği tarih değil, kabahati oluşturan fiilin işlendiği tarih esas alınır. TTK, kabahatlerden birinin idari yaptırım kararı verilinceye kadar birden çok işlenmesi hâlinde, ilgili gerçek veya tüzel kişiye bir idari para cezası verilmesini ve ilgili hükme göre verilecek cezanın iki kat artırılmasını öngörmektedir. Gümrük ve Ticaret Bakanlığının bu konudaki düzenlemesi ise temel ceza miktarı üzerine bu cezanın iki katının karşılığı olan tutarın eklenmesi şeklindedir. Bu yönüyle, aynı yıl içerisinde birden fazla ticarî defterin açılış ve/veya kapanış onayının veya farklı yıllara ait ticari defterler için sözkonusu onayların yapılmadığının tespiti halinde, idarî para cezası iki kat artırılarak uygulanmakta ve kabahatin birden fazla işlenmesi halinde, kabahatin en son işlendiği yıla ait idarî para cezasının tutarı esas alınmaktadır. Bu nedenle, gerçek ve tüzel kişi tacirlerin Türk Ticaret Kanunu'nun idarî yaptırıma bağladığı ticarî defterleri onaylatma yükümlülüğüne titizlikle riayet etmeleri ve ciddi yekun tutacak cezalarla yüzleşmemek için defterlerin açılış ile kapanış onaylarını zamanında yaptırmaları menfaatlerine olacaktır.

**KAYNAKÇA**

- Genelge: Ticari Defterlere İlişkin Suç ve Kabahatlerin Tespiti, Raporlanması ve Yetkili Mercilere İletilmesi Hakkında Genelge, [http://teftis.gtb.gov.tr/data/5231a011487c8e07482065d7/Ticari Defterlere İlişkin Suç ve Kabahatlerin Tespiti, Raporlanması ve Yetkili Mercilere İletilmesi Hakkında Genelge.pdf](http://teftis.gtb.gov.tr/data/5231a011487c8e07482065d7/Ticari%20Defterlere%20İlişkin%20Suç%20ve%20Kabahatlerin%20Tespiti,%20Raporlanması%20ve%20Yetkili%20Mercilere%20İletilmesi%20Hakkında%20Genelge.pdf), Erişim Tarihi: 21/2/2015
- Komisyon Raporu : Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu, Esas No:1/324, TBMM Tutanak Dergisi, Dönem:23, Yasama Yılı:2, S.Sayısı:96, Nr.112
- T.C. Tebliğler (19.12.2012) Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ, Ankara: Resmi Gazete (28502 sayılı)
- T.C. Yasalar (14.02.2011) 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (27846 sayılı)
- T.C. Yasalar (30.06.2012) 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu İle Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Ankara: Resmi Gazete (28339 sayılı)
- T.C. Yasalar (30.03.2005) 5326 sayılı Kabahatler Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (25772 mükerrer sayılı)