

SİRKÜLER 2019/43: Elektronik Defter Tebliğinde 3 Sıra No.lu Tebliğ İle Önemli Değişiklikler Yapıldı

Elektronik Defter Genel Tebliği (Sıra No 1) de değişiklik yapılmasına dair Sıra No 3 tebliğ 19 Ekim 2019 tarihli Resmi Gazetede yayımlandı. Bu tebliğ ile elektronik defter uygulamasına ilişkin düzenlemede önemli değişiklikler yapılmış olup, izleyen bölümlerde konuya dair açıklamalarımız yapılmıştır.

1- E-Defter Uygulamasına Dahil Olmak Zorunda Olan Mükellefler Konusundaki Değişiklikler

1.1- e-Fatura Uygulamasına Geçiş Zorunluluğu Bulunan Mükellefler e-Defter Tutacaktır. Yapılan düzenlemeye göre Vergi Usul Kanunu 509 sıra no.lu tebliğle **e-fatura uygulaması kapsamına alınan mükellefler aynı zamanda e-defter uygulamasına zorunlu olarak tabi olacaklardır.** Tebliğe göre, e-Fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu bulunan mükellefler, e-Fatura uygulamasına geçiş süresi içinde (e-Fatura uygulamasına yıl içinde zorunlu olarak geçen mükellefler bakımından izleyen yılın başından itibaren) e-Defter uygulamasına geçmek ve edefter.gov.tr adresinde format ve standardı belirlenen defterleri e-Defter olarak tutmak zorundadırlar. Buna göre, 509 sıra no.lu tebliğ düzenlemeleri gereği, 01/07/2020 tarihinde e-fatura uygulamasına geçmek zorunda olan mükellefler 2021 yılı başından itibaren e-defter tutamak zorundadırlar. Aynı tebliğe göre, 01.01.2020 tarihinde e-fatura uygulamasına geçmek zorunda olan mükellefler ise 2020 yılı başından itibaren e-defter tutama zorundadırlar.

1.2- Türk Ticaret Kanununun 397 Nci Maddesinin Dördüncü Fıkrası Uyarınca Bağımsız Denetime Tabi Olan Şirketler e-Defter Tutacaktır: TTK 397. Maddesine göre bağımsız denetime tabi olan şirketler Cumhurbaşkanlığı tarafından belirlenmektedir. Tebliğe göre Tebliğ yayım tarihi itibarıyla Türk Ticaret Kanununun 397 nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca bağımsız denetime tabi olan şirketler 1/1/2020 tarihinden itibaren, 2020 ve müteakip yıllarda bağımsız denetime tabi olma şartlarını sağlayan mükellefler ise şartların sağlandığı yılı takip eden yılın başından itibaren e-defter uygulamasına geçecektir.

1.3- Başkanlıkça Riskli Olduğu Tespit Edilen Mükellefler e-Defter Tutacaktır: Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yapılan analiz veya inceleme çalışmaları neticesinde riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilerek e-defter uygulamasına geçme zorunluluğu getirilenler. Bunlar 3 aydan az olmamak üzere kendilerine yapılan bildirim ile verilen sürede e-defter uygulamasına geçmek zorundadırlar.

1.4- e-Defter Tutan Şirketlerin Birleşme, Devralma, Bölünme, Nevi Değiştirme İşlemleri Sonucunda Ortaya Çıkan Yeni Şirketler de e-defter Tutacaktır: e-deftere tabi şirketlerin tam bölünme, birleşme (devralma şeklinde birleşme ve yeni kuruluş şeklinde birleşme) veya tür (nev'i) değişikliğine gitmeleri halinde devrolunan veya birleşilen tüzel kişi mükellefler ile tam bölünme veya tür (nev'i) değişikliği sonucunda ortaya çıkan yeni tüzel kişi mükellefler işlemin ticaret siciline tescil tarihini izleyen ayın başından itibaren üç ay içinde elektronik defter uygulamasına geçmek zorundadır.

2- İsteğe Bağlı Olarak E-Defter Tutabilecek Mükellefler:

2.1- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar ile iktisadi kamu kuruluşlar isteğe bağlı olarak e-defter tutabilecektir.

2.2- **Defter Beyan Sistemi Kapsamı Dışında Kalan Mükelleflerden e-defter zorunluluğu kapsamı dışında kalanlar isteğe bağlı olarak e-defter tutabilecektir:** Defter beyan sistemine dahil olan mükellefler 486 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiştir. Defter beyan sistemi, Serbest meslek erbabı ve işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin kayıtlarının elektronik ortamda tutulmasına, defterlerinin elektronik olarak oluşturulması ve saklanmasına ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı'nca geliştirilen sistemdir. Buna göre, serbest meslek erbabı ve işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler dışındaki gerçek usulde defter tutan tüm mükellefler e-defter uygulamasına isteğe bağlı olarak dahil olabilecektir.

3- Defter Dosyalarının Oluşturulması Ve Berat Dosyalarının E-Defter Uygulamasına Yüklenmesi Konusunda Yapılan Değişiklikler Ve Düzenlemeler

3.1- e-Defterlerin aylık dönemler halinde oluşturulması ve muhafazası uygulaması devam edecektir: Mevcut uygulamada olduğu gibi e-Defter uygulamasına dâhil olanlar, edefter.gov.tr adresinde duyurulan format ve standartlara uygun olarak aylık dönemler itibarıyla e-Defterlerini oluşturarak ve saklayacaklardır. Aylık dönem, sadece onaya sunulan ayın defter kayıtlarını ifade etmekte olup, önceki aylara ait kayıtları içermez. Bu Tebliğ kapsamında e-Defter uygulamasına dahil olan mükellefler dahil oldukları aydan itibaren söz konusu defterlerini kâğıt ortamında tutamayacaklardır.

3.2- Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, bu vesikalar e-defterlerle ilişkili şekilde kayıt ve muhafaza edilecektir: Vergi Usul Kanununun 219 uncu maddesinin (b) bendine göre, 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. Tebliğ düzenlemesine göre, bu maddede belirtilen ve defter kaydı yerine geçecek belgelerin (bundan sonra "**Muhasebe Fişi**" olarak anılacaktır), e-Defter kayıtları ile birlikte muhafaza edilmesi ve yetkili mercileri tarafından istenildiğinde ibraz edilmesi zorunludur.

3.3- Defter tutma sürecinde hesap döneminin ilk ayına ait beratın alınması açılış onayı, son ayına ait beratın alınması kapanış onayı, diğer aylara ait beratların alınması ise ilgili aylara ait defterlerin noter onayı yerine geçer. Dolayısıyla herhangi bir aya ait noter onayının alınmamış olması adı geçen aya ait defterin onay işleminin yaptırılmadığı anlamına gelmektedir.

3.4- Hesap dönemi veya takvim yılı içerisinde de e-Defter tutmaya başlanabilir. Ancak hesap dönemi veya takvim yılı içerisinde e-Defter tutmaya başlayanlar, başladıkları tarihi izleyen bir aylık süre içerisinde eski defterlerine kapanış tasdiki yaptıracaklardır

3.5- Uygulamadan yararlananlar aylık dönemler halinde oluşturacakları e-Defter ve berat dosyalarını, aşağıda belirtilen sürelerde oluşturmak, NES veya Mali Mühürle zaman damgalı imzalamak/onaylamak ve berat dosyaları e-Defter uygulamasına yüklemek suretiyle Başkanlıkça onaylı halini almak zorundadırlar:

- 1- Defter ve berat dosyalarının ilgili olduğu ayı takip eden üçüncü ayın son gününe kadar,
- 2- Hesap dönemlerinin son ayına ait defter ve berat dosyaları, gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinin verildiği ayın son gününe kadar.

3.6- Dileyen Mükelleflere her bir geçici vergi döneminin aylarına ait e-Defter ve berat dosyalarını her ay için ayrı ayrı olmak üzere, ilgili olduğu geçici vergi dönemine ilişkin geçici vergi beyannamesinin verileceği ayın sonuna kadar oluşturma imkanı tanınmıştır. Mevcut uygulamadan farklı olarak,

Dileyen mükellefler, her hesap dönemine ilişkin ilk ayda (hesap dönemi içinde işe başlayanlarda işe başlanılan ayda), tercihlerini e-Defter uygulaması aracılığıyla elektronik ortamda bildirmeleri şartıyla, her bir geçici vergi döneminin aylarına ait e-Defter ve berat dosyalarını her ay için ayrı ayrı olmak üzere, ilgili olduğu geçici vergi dönemine ilişkin geçici vergi beyannamesinin verileceği ayın sonuna kadar (son dönem geçici vergi dönemine ilişkin ayların defter ve berat dosyalarının gelir vergisi mükelleflerinde gelir vergisi beyannamesinin verileceği ayın sonuna kadar, kurumlar vergisi mükelleflerinde ise kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği ayın sonuna kadar) oluşturma imkanı tanınmıştır. Bu **uygulama tercihi 01.01.2020 tarihinden itibaren uygulanabilecektir.** Tercihini bu şekilde yapan mükelleflerin defter ve berat dosyalarını oluşturma, NES veya Mali Mühürle imzalama/onaylama ve Başkanlık onaylı berat dosyalarını alma süreleri aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Dönem	Aylık Yükleme Tercihinde Bulunulması Halinde	Geçici Vergi Dönemleri Bazında Yükleme Tercihinde Bulunulması Halinde	
Ocak	Nisan ayı sonu	Ocak-Şubat-Mart	Mayıs ayı sonu
Şubat	Mayıs ayı sonu		
Mart	Haziran ayı sonu		
Nisan	Temmuz ayı sonu	Nisan-Mayıs-Haziran	Ağustos ayı sonu
Mayıs	Ağustos ayı sonu		
Haziran	Eylül ayı sonu		
Temmuz	Ekim ayı sonu	Temmuz-Ağustos-Eylül	Kasım ayı sonu
Ağustos	Kasım ayı sonu		
Eylül	Aralık ayı sonu		
Ekim	Ocak ayı sonu	Ekim-Kasım-Aralık	Gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinin verileceği ayın sonuna kadar.
Kasım	Şubat ayı sonu		
Aralık	Gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinin verileceği ayın sonuna kadar.		

3.7- Oluşturulan e-Defterler, **Başkanlık tarafından onaylanan beratları ile birlikte muhafaza ve ibraz edilmesi koşuluyla** Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu kapsamında geçerli **kanuni defter olarak kabul edilecektir**

3.8- Mükelleflerin e-defter berat dosyalarının;

- Başkanlıktan bu hususta izin alan özel entegratörlerin veya,
- Yazılım uyumluluk onayı verilen yazılım firmalarının ya da,
- Defter tutma hususunda 3568 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde yetki verilen meslek mensuplarının

Mali Mührü ya da NES'i ile zaman damgalı olarak imzalanması/onaylanması ve bunlar tarafından defter ve berat dosyalarının Başkanlık sistemlerine yüklenmesi de mümkündür. Bu uygulamadan yararlanılması için Mükellefler tarafından noterde tanzim olunan özel vekaletnamede veya Başkanlık tarafından belirlenen usullere göre oluşturulan elektronik imzalı muvafakatnamede buna yetki verilmesi gerekmektedir. Bu uygulama **01.01.2020 tarihinden itibaren** yürürlüğe girecektir.

Bu amaçla tanzim olunan özel vekaletnamede veya muvafakatnamede; hangi ay/yıl/hesap dönemine ait e-Defter ve beratların hangi özel entegratör veya yazılım uyumluluk onayı verilen yazılım firmaları ya da meslek mensubu tarafından imzalanmasına yetki verildiği açık bir şekilde belirtilmeli ve mükellef tarafından söz konusu vekâletname veya muvafakatname bilgilerinin e-Defter uygulaması aracılığı ile Başkanlık sistemine yüklenmesi gerekmektedir.

Tanzim olunan özel vekaletname veya muvafakatname bilgilerinin Başkanlık sistemine yüklenmesini müteakip, vekaletnamede veya muvafakatnamede belirtilen ay/yıl/hesap dönemlerine ait e-Defter ve

beratların özel entegratörün, yazılım uyumluluk onayı verilen yazılım firmalarının ya da meslek mensubunun Mali Mührü ya da NES'i ile de imzalama ve yükleme işlemleri gerçekleştirilebilir. Bu suretle özel entegratörlere, yazılım uyumluluk onayı verilen yazılım firmalarına ya da meslek mensuplarına e-Defter dosyalarının ve beratlarının imzalanma ve yükleme izninin verilmesi, mükelleflerin bu işlemlerden doğan hukuki ve cezai sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır.

3.8- Herhangi bir kesinti veya sistem arızası nedeni ile beratların Başkanlık tarafından onaylanması işleminin gerçekleştirilememesi durumunda söz konusu beratlar, NES veya Mali Mühür ile zaman damgalı olarak imzalanacak veya onaylanacaktır. Bu kapsamda kullanılacak olan zaman damgaları TÜBİTAK-UEKAE'den temin edilecektir. Beratların, Başkanlığa sunumunu engelleyen kesinti veya arıza durumunun ortadan kalkmasını takiben ilgili beratların tekrar Başkanlık onayına sunulması işlemi gerçekleştirilecektir

4. e-Defter Dosyaları, Berat Dosyaları ve Muhasebe Fişlerinin Muhafaza ve İbrazı Konusundaki Düzenlemeler

4.1- Mevcut uygulamadan farklı olarak e-Defter dosyaları ile bunlara ilişkin berat dosyalarının **ikincil kopyalarının, gizliliği ve güvenliği sağlanacak şekilde** e-Defter saklama hizmeti yönünden teknik yeterliliğe sahip ve Başkanlıktan bu hususta izin alan özel entegratörlerin bilgi işlem sistemlerinde ya da Başkanlığın bilgi işlem sistemlerinde **1/1/2020 tarihinden itibaren asgari 10 yıl süre ile** muhafaza edilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Defter ve berat dosyalarına ait ikincil kopyalarının bu zorunluluk uyarınca muhafazası için gerekli yükleme işlemleri de mükelleflerin birincil yükleme işlemlerine ilişkin sürelerde yerine getirilecektir.

e-Defter ve berat dosyalarının ikincil kopyalarının muhafaza işleminin gerçekleştirilmesi, mükellefin asıl e-Defter ve berat dosyalarının muhafaza ve ibraz ödevlerini ortadan kaldırmaz. Bu çerçevede e-Defter ve berat dosyalarının yetkili makamlara ibrazı öncelikle ilgili mükelleften yazılı olarak istenecektir. İlgili mükellef tarafından e-Defter dosyaları ile beratlarının yazılı talebe rağmen yetkili makamlara ibraz edilmediğinin veya edilemediğinin tevsikini müteakip, saklama hizmetini veren özel entegratörden Başkanlık aracılığı ile ya da muhafaza işleminin Başkanlık sistemlerinde yapılması halinde ise Başkanlıktan, resmi yazılı talepte bulunularak ilgili e-Defter ve berat dosyalarının ikincil kopyalarının ibrazı istenebilecektir

4.2- e-Defter dosyaları ve bunlara ait berat dosyaları birbirleri ile ilişkili şekilde elektronik ortamda, muhasebe fişleri ise kağıt ve/veya elektronik ortamda, istenildiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edilmek zorundadır. Elektronik ortamda oluşturulması, kaydedilmesi, muhafazası ve ibrazına izin verilen defterler ile defterlerle ilişkili muhasebe fişlerinin ve berat dosyalarının elektronik ortamda oluşturulmasına ilişkin standartlar, teknik ve uygulama kılavuzları ile e-Defter uygulamasına ilişkin diğer kurallar edefter.gov.tr adresinde duyurulur.

4.3- e-Defter dosyaları, berat dosyaları ve **elektronik ortamda oluşturulan muhasebe fişlerinin** veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkâr edilmezliği, NES veya Mali Mühür ile garanti altına alındığı için kağıt ortamında saklanmayacak (kağıt ortamda tutulması tercih edilen muhasebe fişleri hariç) ve elektronik ortamdaki bu dosyaların kağıt ortamdaki hali hukuken hüküm ifade etmeyecektir.

4.4- e-Defter ve berat dosyalarının e-Defter uygulamasına dâhil olan mükelleflerin kendilerine ait bilgi işlem sistemlerinde muhafaza edilmesi mecburidir. Üçüncü kişiler nezdinde ya da yurt dışında muhafaza işlemi, muhafaza ve ibraz sorumluluğunu ortadan kaldırmamakta ve Başkanlık ve Genel Müdürlük açısından herhangi bir hüküm ifade etmemektedir. Muhafaza yükümlülüğünün Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde ve Türkiye Cumhuriyeti kanunlarının geçerli olduğu yerlerde yerine getirilmesi zorunludur.

5. Sorumluluk ve Cezai Müeyyideler Konusundaki Yeni Düzenlemeler

5.1.- Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Ticaret Bakanlığı gerek görmesi halinde, bu Tebliğde belirlenen esaslar ile sınırlı olmak üzere, uygulamadan yararlananların, e-Defter saklama hizmeti veren özel entegratörlerin ve uyumluluk onayı verilen yazılım firmalarının bilgi işlem sistemlerini ve/veya yazılım sistemlerini denetleme yetkisi önceki tebliğlerde de mevcuttu. Bu tebliğde **ayrıca Bakanlığın denetlettirme yetkisine de sahip olduğu belirtilmiştir.**

5.2- Başkanlıkça yapılan kontroller sonrasında uyumlu yazılımlarda tespit edilen eksikliklerin ilgili yazılımcı tarafından giderilmesi amacıyla Başkanlık nezdinde yapılan testlerde belirtilen **eksikliklerin belirlenen sürede giderilmemesi halinde; uyumlu yazılım yetkisi belirli süre askıya** alınabilir veya uyumlu yazılım izni iptal edilebilir.

5.4- Bu Tebliğ kapsamında e-Defter uygulamasına dâhil olanlar, e-Defter saklama hizmeti veren özel entegratörler ve uyumluluk onayı verilen yazılım firmalarının, bilgi işlem sistemini oluşturan yazılım, donanım, dosya, dokümantasyon ve benzeri unsurları, hiçbir şekilde kısmen veya tamamen denetim elemanlarının veya Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Ticaret Bakanlığınca **görevlendirilecek personelin erişimini ve denetlemesini engelleyecek bir sözleşme veya lisansa konu edemez.**

6. Yeni Düzenleme Yapılan Diğer Hususlar

6.1- e-Defter tutanlar, **Vergi Usul Kanununda belirtilen "Mücbir Sebep" halleri nedeniyle e-Defter veya beratlarına ait kayıtlarının bozulması, silinmesi, zarar görmesi veya işlem görememesi ve e-Defter ve berat dosyalarının muhafaza edildiği e-Defter saklama hizmeti veren özel entegratör kuruluşlardan veya Başkanlıktan ikincil örneklerinin temin edilemediği hallerde,** söz konusu durumların öğrenilmesinden itibaren tevsik edici bilgi ve belgeleri ile birlikte 15 gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu **yetkili mahkemesine başvurarak kendisine bir zayi belgesi verilmesini istemelidir.** Mahkemeden zayi belgesinin temin edilmesini müteakip, zayi belgesi ile birlikte durumun Başkanlığa yazılı olarak bildirilmesi ve Başkanlık tarafından istenilen bilgi ve belgelerin (talep edilecek bilgi ve belgeler e-Defter Uygulama Kılavuzunda açıklanır) ibraz edilmesi halinde, mükelleflerin **zayi olan e-Defter kayıtlarının yeniden oluşturulması ve bunlara ait yeni oluşturulan e-Defter ve berat dosyalarının e-Defter uygulaması aracılığı ile Başkanlık sistemine yeniden yüklenmesi için Başkanlık tarafından yazılı izin verilir.**

6.2- e-Defter tutanlar, e-Defterlerin oluşturulması sırasında kullandıkları bilgi işlem sisteminin sağlıklı biçimde çalışabilmesi ile ilgili yeterli teknik ve güvenlik önlemlerini almakla yükümlüdür. e-Defter ve beratların imzalanmasında **kullanılan elektronik imza araçları ile mali mühürlerin, mükelleflerin elinde olmayan sebeplerle arızalanması, çalınması ve benzeri diğer nedenlerle elektronik defter ve beratların bu Tebliğde öngörülen sürelerde imzalama işleminin gerçekleştirilememesi halinde,** mükellefler söz konusu durumu ve yeni elektronik imza aracının/mali mührün teminine yönelik başvuru işlemlerinin yapıldığını tevsik eden bilgi ve belgelerle Başkanlığa başvurmak zorundadır. Yeni elektronik imza aracının/mali mührün temin edilmesini müteakip en geç üç iş günü içinde imzalanan e-Defter ve/veya berat dosyalarının Başkanlık sistemine yüklenmesi gerekmektedir.

6.3- e-Defter tutanlar, e-Defterlerini oluşturdukları ve muhafaza ettikleri bilgi işlem sistemlerinin **haczedilmesi veya bu sistemlere yetkili mercilerce el konulması halinde,** durumu en geç **üç iş günü içerisinde Başkanlığa bildirmek** ve kayıtlarını nasıl tamamlayacağına ilişkin **ayrıntılı bir plan sunmak** zorundadır.