

DİJİTAL ORTAMDA TUTULMASI VE DÜZENLENMESİ GEREKEN KAYIT VE BELGELERİN İBRAZINDA YAŞANAN SORUNLAR

GİRİŞ

Vergi Usul Kanununda yer alan defter ve belgelerin ibraz yükümlülüğü ile ilgili hükümler ile elektronik ortamda tutulan defter ve belgelerin ibrazına ilişkin tebliğlerde yer alan hususların yarattığı sorunlar yazının konusunu oluşturmaktadır.

KONU İLE İLGİLİ MEVZUAT HÜKÜMLERİ

Bilindiği üzere e-defter dosyaları, berat dosyaları ve muhasebe fişlerinin, muhafaza ve ibrazı konularında, çok çeşitli görüş ve açıklamalar bulunmaktadır. Örneğin TÜRMOB'un web sitesinde, konuyla ilgili olarak; elektronik ortamda tutulan, e- defter dosyaları, elektronik ortamda oluşturulan muhasebe fişleri ve ilgili berat dosyalarını vergi kanunları, Türk Ticaret Kanunu ve diğer düzenlemelerde yer alan süreler dahilinde elektronik, manyetik veya optik ortamlarda (kağıt ortamda tutulması tercih edilen muhasebe fişleri kağıt ortamda) muhafaza ve istenildiğinde elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla, eksiksiz ve okunabilir şekilde ibraz etmekle yükümlü olduğu belirtilmektedir.

Elektronik ortamda tutulan defterlere ilişkin hükümlerin yer aldığı ilk tebliğler 2011 ve 2013 yıllarında çıkan tebliğlerdir. Bu tebliğlerde yer alan düzenlemelerin dayanağının VUK mükerrer 242'nci maddenin ikinci fıkrası olduğu görülmektedir.

Söz konusu fıkranın değişiklik öncesi hükmüne göre "Maliye Bakanlığı, elektronik defter ve kayıtlar için diğer defter ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkilidir ifadesi yer almakla birlikte sonradan 5766 sayılı kanunun 17'inci maddesiyle, yapılan bir düzenleme ile Maliye Bakanlığının elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazı ile, defter ve belgelerin, elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesine 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 olduğu, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları, Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğine 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 olduğuna ilişkin bir düzenleme getirilmiştir.

Bu düzenlemeye uygun olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile birlikte, bu kanun maddesinden aldığı yetkiye göre çıkartılan tebliğlerle, elektronik defter kayıt ve belgelerin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemiştir.

2011 yılında düzenlenen 1 Sıra No.lu Tebliğin 4'üncü maddesinde elektronik defterlerin muhafaza ve ibrazına ilişkin hükümler açıklanmaktadır. Yine Tebliğde, istenilmesi halinde, elektronik defter kayıtlarına kaynak teşkil eden kayıt ve verilerin de Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu kapsamında ibraz edilmesinin zorunlu olduğu ifade edilmektedir.

3 No.lu Tebliğin (4.4.) No.lu bölümünde kapsam genişletilerek e-Defter dosyaları, Berat Dosyaları ve Muhasebe Fişlerinin muhafaza ve ibrazına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Tebliğin 7 No.lu bölümünde ise e- defter tutanların mücbir sebepler nedeniyle defter ve belgelerini ibraz edememeleri durumunda uymaları gereken usuller açıklanmaktadır. Buna göre 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 zayı belge verilmesini istemelidir

Bilhare 26.10.2021 tarihinde yürürlüğe giren 7338 sayılı kanunla VUK'un mükerrer 242'nci maddesinde bir düzenleme yapılmıştır. Yapılan düzenleme ile elektronik defter beratı ve elektronik muhasebe fişine ilişkin tanımların madde metnine eklenmesinin yanı sıra maddeye elektronik defter ve belgelerin tutulması, düzenlenmesi ve muhafaza edilmesi yanında ibraz edilmesi ibaresi eklenmek suretiyle defter ve belgelerin elektronik ortamda ibraz edilebilmesi de temin edilmektedir.

İbraz ile ilgili hüküm mükerrer 257'nci maddeye de eklenmek suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığına, tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması yanında mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçları ile ibraz edilmesi hususunda da izin verme ya da zorunluluk getirme konusunda yetki verilmektedir.

Bu durumda yapılan incelemelerde elektronik defter ve belgelerin ibraz edilmesi, ancak beratın çeşitli nedenlerle açılmaması durumunda, özellikle elektronik defter ve belgelerin ibraz edilmesine hükmün 7338 sayılı Kanunla 26.10.2021 tarihinde yürürlüğe girmiş olduğu dikkate alınarak, ön c eki dönemlerle ilgili olarak konunun irdelenmesi ve değerlendirilmesi önem kazanmaktadır.

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Bilindiği üzere tutulan elektronik defter ve belgeler mükellefler tarafından saklanabileceği gibi Bakanlıktan saklama yetkisi almış bulunan özel entegratörler tarafından da saklanabilmektedir. Saklanan defter ve belgeler iki ayrı merkezde yedeklenmekte ve saklanmaktadır. Bununla birlikte söz konusu saklayıcı firmaların defter ve belgelerin herhangi bir şekilde kaybolması veya zayi olması durumunda mükelleflerin sorumluluklarını ortadan kaldıracı bir sorumlulukları bulunmamaktadır. Dolayısıyla Bakanlıkça yetki verilen firmalar tarafından düzenlenen/saklanan defter ve belgelerin ibraz edilememesinden dolayı entegratör firmaların da kusurları ölçüsünde sorumlu tutulmaları gerekmektedir.

Bu durumda yani elektronik ortamda üretildiği, beratının alındığı saklama şirketince saklanan elektronik defter ve belgelerin elektronik ortamda ibraz edilememesi durumunda mücbir sebep durumunun var olduğunu kabul etmek gerekecektir.

Diğer yandan bu suretle elektronik ortamda ibraz edilemeyen defter ve belgelerin, kağıt ortamda bulunan belgelerden bir kez daha üretilmesi olanağının Bakanlıkça tanınması gerekmektedir.

Esasen Gelir İdaresi Başkanlığının kılavuzunda bu gibi durumlarda yani defter ve belgelerin ya da beratın elektronik ortamda bozulmuş olması ve bu nedenle görülememesi halinde uyulacak usul belirlenmiştir. Buna göre bir taraftan mükellefin mahkemeye müracaatla zayi belgesi alması gerekirken diğer taraftan yeminli müşavirce Özel Amaçlı Rapor düzenlenmek suretiyle yeniden elektronik ortamda üretilmesi imkanı tanınmaktadır.