

E-DEFTER ve E-FATURA UYGULAMASIYLA BİRLİKTE DEFTER BELGE İBRAZ ETMEME DURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF NON-SUBMISSION OF BOOKS AND
DOCUMENTS AFTER E-BOOK AND E-INVOICE PRACTICES



İbrahim AKSOY*

ÖZ

Teknolojik yenilikler her alanda yeni çığır açarken vergi sisteminin, vergisel yükümlülüklerin, vergi ile alakalı yasaların uygulanış şekillerinin bu olağan değişimden nasibini almaması, çağa ayak uydurmaması ise düşünülemezdi. Bahsettiğimiz bu teknolojik yeniliklerin hayatımıza getirdiği bu amansız hız sonucu vergi mükelleflerine düşen ödev ve görevleri yerine getirmedeki uygulama şekilleri de hızla değişmekte, mükelleflerin birçoğu bugün e-defter ve e-fatura uygulamasından yararlanmakta, bu uygulamanın getirdiği nimetlerden faydalanmaktadır. Bu yenilikler beraberinde eski uygulama şekilleri ile bazı noktalarda çok farklılık göstermekte, getirmiş olduğu nimetlerin yanı sıra, uygulama şekillerinin tam olarak bilinmemesi, eski uygulama ile arasındaki tezatlar kafaları karıştırmaktadır. Tabi ki bu yeniliklerle birlikte bazı uygulama

ABSTRACT

It is unthinkable the application of a tax system, tax liabilities, and tax laws are not affected from this very natural change, while so many breakthrough technological improvements exist. As a result of these technological improvements brought in our lives, duties and responsibilities of taxpayers also change, and in this respect most of taxpayers benefit from the application of e-book and e-invoice. New applications differ from the former ones in many ways, while bringing many benefits, due to uncertainties the new applications also cause hesitations and dilemmas. Some former methods, of course, will disappear after a while with new applications. This study deals with the benefits of the application of e-book and e-invoice that technological improvements have brought, and the potential sanctions that could be faced in

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 25.11.2017 / M.K.T.: 14.12.2017

şekilleri de tarihe karışacaktır. Teknolojik yeniliklerin getirdiği e-defter ve e-fatura uygulamalarının, mükelleflerin ödevlerinden olan vergi incelemesine defter ve belge ibrazı hususunda mükelleflere sağladığı avantajlar ile ibraz edilmeme durumunda karşılaşılabilecek yaptırımlara çalışmamızda değineceğiz.

Anahtar Kelimeler: E-Defter, E-Fatura, Vergi İncelemesine İbraz.

the event of non-submission of these electronic documents.

Keywords: E-book, e-invoice, submission for tax examination

1- GİRİŞ

Mükelleflerin 213 Sayılı Vergi Usul Kanununa (VUK) göre defter ve belgelerini tarh zaman aşımı süresi içinde (5 yıl) saklama ve gerektiğinde vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz etme yükümlülüğü bulunmaktadır. Mükellefler zaman zaman defter ve belge saklama ve ibraz noktasında bazı güçlüklerle karşılaşmakta, unutulmuş, kaybolmuş defter ve belgeler nedeniyle ibraz yükümlülüğünü yerine getirememekte bu nedenle ciddi mali ve cezai yaptırımlarla karşılaşmaktadırlar.

Teknolojinin gelişmesi ile birlikte mükelleflerin yasal olarak tutmak zorunda oldukları defter ve belgeler belirlenen kurallar çerçevesinde elektronik ortamda tutulabilmektedir. Elektronik ortamda tutulan/düzenlenen defter ve belgeler e-defter ve e-fatura olarak adlandırılmaktadır. Bu uygulamalar ile mükelleflerin yasal defter ve belgelerinin fiziki ortamda saklama zorunluluğu ortadan kalkmış ve defter ve belgeler dijital ortamlarda muhafaza altına alınmaya başlanmıştır.

E-Defter ve e-fatura uygulamalarına geçilmesiyle birlikte mükelleflere ağır yaptırımları olan, mali ve cezai sorumluluk yükleyen, defter ve belge ibraz edilmemesi durumunu bu yazımızda güncel mevzuat ve uygulamalar doğrultusunda ortaya koymaya çalışacağız.

2- E DEFTER ve E FATURA HAKKINDA BİLGİLENDİRME

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü tarafından ortak olarak yayımlanan 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği ile elektronik defter (e-defter) yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

E-Defter şekil hükümlerinden bağımsız olarak Vergi Usul Kanunu'na ve/veya Türk Ticaret Kanunu'na göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür. 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği ile format ve standartları duyurulan defterler e-defter olarak tutulabilir. Bugün itibarıyla yevmiye defteri ve büyük defterin format ve standardı duyurulmuştur. 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği'nde yer alan şartları taşıyan gerçek ve tüzel kişiler e-defter tutabilir.

E-Fatura ise 397 Sıra No.lu 213 Sayılı VUK tebliği ile hayata geçirilen ve 5 Mart 2010 tarihinden itibaren uygulamada olan, veri format ve standardı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen, 213 Sayılı VUK gereği bir faturada yer alması gereken bilgilerin içerisinde yer aldığı, satıcı ve alıcı arasındaki iletişiminin merkezi bir platform (GİB veya Özel İzin Alan Kuruluşlar) üzerinden gerçekleştirildiği elektronik bir belgedir.

E-fatura yeni bir belge türü olmayıp, kâğıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahiptir. Gelir İdare-si Başkanlığı tarafından yönetilen e-fatura uygulamasında amaç tek format ve standarda göre satı-cı ve alıcı arasında güvenli, zaman ve maliyet tasarrufu sağlayan bir sistem oluşturmaktır. 416 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca 213 sayılı VUK'nun 232. maddesine göre fatura dü-zenlemek zorunda olan mükellefler e-fatura uygulamasından yararlanabilmektedir.

3- E DEFTER ve E FATURA KULLANIMI

3.1- E-Defter ve E-Fatura Kullanma Zorunluluğu Getirilen Mükellefler

E-fatura kullanma zorunluluğu getirilen mükellefler mali idarenin yayınlamış olduğu genel tebliğ-lerle belirlenmiş bulunmaktadır.

İlgili tebliğlerden 421 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile zorunluluk getirilen mü-kellefler :

3.1.1- a) 4/12/2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansı-na sahip olanlar ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31/12/2011 tarihi itibariyle asgari 25 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar.

b) 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki mal-ları imal, inşa veya ithal edenler ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31/12/2011 tarihi itibariyle asgari 10 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar.

3.1.2- Bu Tebliğ kapsamında zorunluluk getirilen mükelleflerden mal alan 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve ku-ruluşlar ile iktisadi kamu kuruluşlarının elektronik fatura uygulamasından yararlanma ve elektronik defter tutma zorunluluğu bulunmamaktadır.

3.1.3- Bu Tebliğ kapsamında zorunluluk getirilen mükelleflerin birbirlerine sattıkları mallar ve ifa ettikleri hizmetler için düzenledikleri faturaları 1/4/2014 tarihinden itibaren elektronik fatura ola-rak göndermeleri ve almaları zorunludur. **(421 ve 433 Sıra No.lu VUK GT)**

421 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile zorunluluk getirilen mükelleflere ilave ola-rak aşağıda sayılan mükelleflere elektronik defter tutma ve e-fatura uygulamasına geçme zorunlu-luğu getirilmiştir.

3.1.4- a) 2014 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış hasılatı 10 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler.

b) 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)'ndan lisans alan mükellefler. Bayilik lisansı olanlar, münhasıran bu lisansa sahip olmaları nedeniyle bu bent kapsamında değerlendirilmeyecektir.

c) Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli III sayılı listedeki malları imal, inşa ve ithal eden mükellefler.

(a) bendindeki şartı, 2014 hesap döneminde sağlayan mükellefler 1/1/2016 tarihinden itibaren, 2015 veya müteakip hesap dönemlerinde sağlayan mükellefler ise ilgili hesap dönemine ilişkin gelir/kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihi takip eden hesap döneminin başından itibaren, (b) ve (c) bentlerinde sayılanlardan bu Tebliğin yayım tarihinden önce lisans alan veya mükellefiyet tesis ettirenler 1/1/2016 tarihinden itibaren, bu Tebliğin yayım tarihinden sonra lisans alan veya mü-kellefiyet tesis ettirenler ise, lisans aldıkları ya da mükellefiyet tesis ettirdikleri tarihi izleyen hesap

döneminin başından itibaren elektronik fatura ve elektronik defter uygulamasına geçmek zorundadır. Bununla birlikte, lisans ya da mükellefiyet tesis tarihi ile izleyen hesap dönemi arasındaki sürenin üç aydan kısa olması halinde isteyen mükellefler bir sonraki hesap döneminin başından itibaren elektronik defter tutabilecekler ve e-Fatura uygulamasına geçebileceklerdir. **(454 Sıra Nolu VUK GT)**

3.1.5- İhracat İşlemlerinde E-Fatura Uygulaması

E-Fatura uygulamasına kayıtlı olan mükelleflerden, 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11 inci maddesi kapsamındaki mal ihracı ve yolcu beraberli eşya ihracı (Türkiye’de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlar) kapsamında fatura düzenleyecek olanlar, bahsi geçen faturalarını 1/7/2017 tarihinden itibaren e-Fatura olarak düzenleyeceklerdir.

Bununla birlikte e-Fatura uygulamasına kayıtlı olan mükelleflerden mal ihracı ve yolcu beraberli eşya ihracı kapsamında fatura düzenleyecek olanlar, istemeleri halinde 1/1/2017 tarihinden itibaren söz konusu faturalarını e-Fatura olarak düzenlemeye başlayabilecekleri gibi 1/7/2017 tarihine kadar matbu (kağıt veya e-Arşiv) fatura da düzenleyebileceklerdir.

Söz konusu faturaların e-Fatura olarak düzenlenmesi ve gönderilmesine ilişkin usul ve esaslar ile uygulamadan yararlanma yöntemleri www.efatura.gov.tr adresinde yayınlanan “e-Fatura Uygulaması Gümrük İşlemleri Kılavuzu”nda ayrıntılı olarak açıklanmıştır. **(475 Sıra Nolu VUK GT)**

Yukarıda ayrıntıları açıklanan, e-defter ve e-fatura kullanma zorunluluğu getirilen mükelleflerin kapsamı zamanla genişletilmektedir. Bu durum mali idarenin e-defter ve e-fatura uygulamasını yaygınlaştıracaklarını, ileriki yıllarda birçok mükellefin bu uygulama kapsamında olacağını göstermektedir.

3.2- E-Defter ve E-Fatura Saklama ve İbrazi

E-Faturanın veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkâr edilemezliği Mali Mühürle ve 5070 sayılı Kanunla getirilen nitelikli elektronik sertifika ile garanti altına alınmaktadır. Elektronik imzanın ve Mali Mührün doğruluk ve geçerlilik kontrolünün ancak elektronik ortamda yapılabilmesi nedeniyle e-Faturanın kağıda basılarak saklanması söz konusu değildir. Bu nedenle mükellefler, düzenledikleri ve aldıkları e-Faturaları, üzerindeki Mali Mühür veya elektronik imzayı da içerecek şekilde kanuni süreler dahilinde kendi bünyelerindeki elektronik, manyetik veya optik ortamlarda muhafaza ve istendiğinde elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla ibraz edeceklerdir.

Elektronik defterler, istenildiğinde ibraz edilmek üzere ilgili olduğu beratları ile birlikte muhafaza edilmek zorundadır. Elektronik defterler ile beratlarının veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkâr edilmezliği, güvenli elektronik imza veya mali mühür ile garanti altına alındığı için elektronik defterler kâğıt ortamında saklanmayacaktır. Defterlerini elektronik ortamında tutanlar, elektronik defterlerini ve ilgili beratlarını vergi kanunları, Türk Ticaret Kanunu ve diğer düzenlemelerde yer alan süreler dâhilinde elektronik, manyetik veya optik ortamlarda muhafaza ve istenildiğinde elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla eksiksiz ve okunabilir şekilde ibraz etmekle yükümlüdür.

Muhafaza ve ibraz yükümlülüğü, elektronik defterlerin ve beratların doğruluğuna, bütünlüğüne ve değişmezliğine ilişkin olan (elektronik imza ve mali mühür değerleri dâhil) her türlü elektronik kayıt ve veri ile doğrulama ve görüntüleme araçlarının tümünü kapsamakta olup, elektronik defterlere istenildiğinde kolaylıkla erişilebilmeyi, anlaşılabilir ve eksiksiz bir biçimde görüntüleyebilmeyi ve okunabilir kâğıt baskılarını üretebilmeyi sağlayacak biçimde yerine getirilmelidir. Elektronik defter-

ler ve beratların elektronik defter izni verilenlerin kendilerine ait bilgi işlem sistemlerinde muhafaza edilmesi mecburi olup, üçüncü kişiler nezdinde ya da yurt dışında muhafaza işlemi 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.

4- DEFTER VE BELGELERİN VERGİ İNCELEMESİNE İBRAZ EDİLMESİ

4.1- Defter ve Belgelerin Vergi İncelemesine İbraz Edilmesini Zorunlu Kılan Yasal Hükümler

Vergi Usul Kanunu'nun 253. maddesine göre, defter tutmak mecburiyetinde olanlar tuttukları defterleri ve belgeleri defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar ise almaya mecbur oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzunu ilgili buldukları takvim yılını izleyen yıldan başlayarak 5 yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.

Defter ve belgeler ile diğer kayıtların ibrazı ile ilgili düzenleme ise Vergi Usul Kanunu'nun 256. maddesinde yer almaktadır; İlgili madde uyarınca defter tutmak zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler ile Vergi Usul Kanunu'nun 257. maddesinde yer alan zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda oldukları bilgilere ilişkin; mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri, muhafaza süresi içerisinde, yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar.

Vergi Usul Kanunu'na göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve belgelerin gizlenmesi, kaçakçılık suçunu oluşturmaktadır. Bunun yaptırımı da 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezasıdır. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, gizleme olarak kabul edilmektedir. (VUK Md. 359/a)

4.2- Defter ve Belgeleri Vergi İncelemesine İbraz Etmeme Fiilinin Sonuçları

Vergi kanunlarına göre tutulan varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle **(1)** sabit olduğu halde inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defterler ile düzenlenen belgelerin, mücbir sebep hali dışında, ibraz edilmemesi halinde, defter ve belgelerin "gizlendiği" kabul edilir(6).

Defterlerin gizlenmesi halinde;

- 1- Takdir olunan matrah ya da matrah farkı üzerinden re'sen vergi salınır.
- 2- Salınan vergiye, "üç kat vergi ziyası cezası" uygulanır(VUK md. 344).
- 3- Gizleme fiili nedeniyle, VUK'un 359/a maddesi uyarınca 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası uygulanmak üzere, olay dava açma ve yargılama süreci için Cumhuriyet Savcılığına itikal ettirilir(VUK md 359/a).

Mücbir sebepler nedeniyle defter, kayıt ve belgelerin ibrazı mümkün olmayabilir. Bu gibi durumlar bilindiği gibi VUK md. 13'de düzenlenmiştir. VUK md. 13'de yer alan ve 4 bent halinde sayılan mücbir sebeplerin malum olması veya ilgili tarafından tespit edilmesi zorunludur. Mücbir sebeplerden herhangi birinin mevcudiyeti halinde defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde mücbir sebep ortadan kalkıncaya kadar suç oluşmaz.

Sel, deprem, zelzele ve bazı tabii afetler nedeniyle kaybolan defter ve belgeler hakkında böyle bir durumun herkes tarafından biliniyor olduğu varsayıldığından bu durumun kanıtlanması zorunlu değildir. Çünkü bu gibi durumlarda Bakanlar Kurulu tarafından doğal afet ilan edilmektedir. Ancak, yangın, hırsızlık işyerinin nakli sırasında evrakların zayi olması gibi (su basması dahil, sel hariç) gibi zayi olma durumlarında zayi belgesi ile durum ispat edilebilir. Böyle bir durumun itfaiye raporu ile tespit edilip aynı zamanda asliye ticaret mahkemesinden alınacak bir karar ile tespiti zorunludur. Mücbir sebep nedeniyle defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmesi hiç mümkün olmaz ise saklama ve gizleme yönünden VUK'nun 359. md hükmüne göre işlem yapılmaz. Ancak, kayıt, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi dönem matrahının takdirine engel değildir. Böyle bir durum karşısında tarh edilecek vergiye 3 kat veya 1 kat vergi ziyai cezası uygulanmaz. Diğer taraftan, kaybolan defter ve belge ile ilgili olarak asliye ticaret mahkemesinden alınabilecek zayi belgesi gereğince defterlerin gizleme ile ilgili suç oluşmayacağından dolayı hapis cezası ile ilgili bir sonuç ile karşılaşılmaz.

4.3- E-Defter ve E-Faturaların Vergi İncelemesine İbraz Edilmesi

Mükellefler vergi incelemesi dolayısı ile kendilerinden istenen defter ve belgeleri yasal süresi içerisinde vergi incelemesine yetkili olan kimselere ibraz etmek zorundadırlar. Mükellefler elektronik ortamda tutukları defterden onay beratı alınmış olanları vergi incelemesine yetkili kimselere dijital ortamda verirler, vergi incelemesine yetkili kimse dijital ortamda getirilen defter dökümünü Gelir İdaresi Başkanlığı veri tabanına entegre olan internet sitesinde vergi incelemesine yetkili olanlarca görülen E-Defter Görüntüleyici bölümüne girerek mükellef tarafından getirilen dijital dökümü ilgili sayfadan yükler, eğer vergi incelemesine ibraz edilen e-defter de herhangi bir değişiklik yapılmamışsa sistem hata vermeden açılır ve ilgili defterin sisteme yüklü halini tam olarak gösterir. Vergi incelemesine dijital ortamda ibraz edilen e-faturanın kontrolü de aynı sistem (E-Fatura Görüntüleyici) vasıtasıyla yapılır. Vergi incelemelerine yetkili olanlara yapılan dijital ortamdaki e-defter ve e-faturalar sistem aracılığı ile doğruluğu kontrol edildikten sonra vergi incelemesine ibraz edilmiş olmaktadır.

E-Defter ve e-fatura uygulamalarına geçilmesiyle mükelleflerin defter ve belgelerini saklama ve vergi incelemesine ibraz ödevleri daha kolay hale gelmiş, mükelleflerin defter ve belgeleri saklamak da yaşadıkları fiziki sıkıntılar en aza inmiştir.

Gerek e-defter gerekse e-fatura kullanımında internet üzerinden ilgili programlara aktarım yapmakta ve bu durum dijital ortamda internet sitesinde kayıt altına alınmaktadır. Mükellefler e-defter kullanmakta ise sisteme yükledikleri aylık kayıtlarını defterin onay beratını alarak sistem üzerinden onaylı olarak indirip, kendi kayıt ortamlarına almakta ve bu defterler istenildiği zaman vergi incelemesine ibraz edilmektedir. E-Defterin mükellefin kayıt ettiği ortamda bir şekilde bulunamaması halinde mükellefler e-imza veya mali mühür yolu ile www.edefer.gov.tr adresine girerek daha önce sisteme yükleyip onaylanmış oldukları defter dökümlerini tekrar elde edebilirler, bu noktada mükellefin e-İmza veya mali mührü kaybolmuş olsa dahi bunları tekrar talep edebilmekte ve ilgili e-deftere tekrar ulaşım sağlayabilmektedir.

Mükellefler vergi incelemesi dolayısı ile kendilerinden istenen defter ve belgelerini eğer vergi incelemesine ibraz etmek istiyorlarsa sakladıkları dijital verilere herhangi bir sebeple ulaşamamaları dahi bu verilere tekrar ulaşabilecek ve vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz etme noktasında herhangi bir sıkıntı ile karşılaşmayacaklardır. E-Defter ve e-fatura kullanımının yaygınlaşmasıyla mükelleflerin zor durum halleri dolayısı **(2)** ile defter ve belge ibraz etmeme durumu ortadan kalkacaktır.

4.4- E-Defter ve E-Faturaların Vergi İncelemesine İbrahim Edilmemesi

E-Defter ve e-fatura uygulamasına geçmiş olan mükellefler vergi incelemesine yetkili olanlarca kendilerinden istenilen defter ve belgelerini vergi incelemesine ibraz etmedikleri takdirde 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde yazılı gizleme fiilini işlemiş olacağından haklarında takdir olunan matrah ya da matrah farkı üzerinden re'sen vergi salınır; Salınan vergiye, "üç kat vergi ziyai cezası" uygulanır; Gizleme fiili nedeniyle, VUK'un 359/a maddesi uyarınca 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası uygulanmak üzere, dava açma ve yargılama süreci için VUK'un 367. maddesi uyarınca Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulur.

Bu durumda şu soru akla gelmektedir; e-defter ve e-fatura uygulamasına geçmiş, defter ve belgelerini vergi incelemesine ibraz etmemiş olan mükelleflerin, tutmuş oldukları e-defter ve düzenlemiş oldukları e-fatura Gelir İdaresi Başkanlığı'na entegre bir sistemde onaylanmış bir biçimde internet ortamında kayıt altında bulunmakta olduğundan, defter ve belgeler vergi incelemesine ibraz edilmez ise vergi incelemesine yetkili olanlar ilgili defter ve belgelere erişim sağlayabilecek midir?

Şu an için defter ve belge ibrazında bulunmayan mükelleflerin e-defter ve e-faturaları vergi incelemesine yetkili olanlarca sistem üzerinden görülememekte, vergi incelemesine yetkili olanlar bu defter ve belgelere ulaşamamaktadır. Ancak ilerleyen süreçte e-defter ve e-fatura uygulaması ile ilgili gerekli alt yapı oluşturularak bu durum mümkün kılınabilecektir. Tabi bu durumda kendi içerisinde vergi incelemesi açısından bazı sıkıntılar doğurabilecektir; örneğin vergi incelemesine yetkili olanlar, mükellefler defter ve belge ibrazında bulunmadıklarında, vergi incelemesini mükelleflerin e-defter ve e-faturaları üzerinden yapacakları tespitlerle tamamlayacak ve bunun sonucu olarak ilgili salınacak vergi ve cezalar konusunda sağlıklı bir sonuç alınması güçleşebilecek ayrıca düzenlenen vergi inceleme raporları dava konusu yapılabilecektir.

5- SONUÇ

Defter ve belgelerin, zamanaşımı süresi boyunca saklanması ve istenildiğinde vergi inceleme elemanına ibraz edilmesi son derece önemlidir. Aksi takdirde, "gizleme" fiili nedeniyle, bir yandan vergi ve 3 kat vergi ziyai cezası diğer yandan da 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası uygulanması söz konusu olabilir.

Diğer yandan e-Defter ve e-fatura uygulamalarına geçilmesiyle, mükellefler artık defter ve belgelerini kaybolma gibi durumlar ile zayi belgesi alınmamış olan yangın, hırsızlık, su basması gibi durumlarda dijital ortamda sakladıkları veriler kaybolda dahi yeniden bu defter ve belgeleri temin etme imkanı olduğundan, defter ve belgelere ulaşamaması nedeniyle defter ve belge ibrazında bulunamama durumu ile karşılaşmayacak, defter ve belge ibraz etmek isteyen bir mükellefin defter ve belgelerine ulaşamayıp (istisnai durumlar dışında) **(3)** zorunlu haller sebebiyle ibraz etmeme durumu bütünüyle ortadan kalkacaktır.

Sonuç olarak teknolojinin getirdiği yenilikler sayesinde bazı istisnai durumlar dışında **(4)** defter ve belge ibraz edememe fiili e-defter ve e-fatura uygulamasına geçmiş, defter ve belgesini vergi incelemesine ibraz etmek isteyen mükellefler için artık söz konusu olmayacaktır.

(1)E-Defter ve e-fatura sistemine geçenler Maliye Bakanlığı'nca kayıt altına alınmakta olduğundan defterlerinin varlığı kolayca ispatlanabilecektir.

(2) Defter ve belgelerin kaybolması, çalınması, zayi olması nedenleriyle defter ve belgeleri temin edememe durumu.

(3)E fatura düzenleyen bir mükellefin kâğıt ortamında düzenlediği faturaların kaybolması gibi durumlar.

(4) Kâğıt ortamında düzenlenen faturanın vergi incelemesine ibraz edilmemesi gibi durumlar.

KAYNAKÇA

- BİYAN, Ö. “Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: Eleştiriler ve Öneriler”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 12, Özel Sayı, 2010, ss. 27-55, (Basım yılı 2012), s. 27.
- E-Defter ve E-Fatura Özelgeleri ve Yorumlar <http://muhasebebilenler.com> SMMM Selçuk Gülten, Erişim Tarihi 23 Aralık 2017
- E-Deftere Geçiş Süreci ve Uygulaması <http://majorymm.com/tr/makaleler/e-defter-gecis-sureci-uygulamasi.html> SMMM Harun Açıkgöz 23 Aralık 2017
- KIZILLOT, Z. Defter Ve Belgelerin İbraz Edilmemesinin Suç Oluşturmadığı Ve Oluşturduğu Durumlar, Yaklaşım Dergisi, Eylül 2009, Sayı 201
- NAS, A. “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 61, Sayı4, 2012, ss.1307-1336.
- ÖZYER, M. A. Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Mahiye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 2014.
- SMMM Anıl Yılmaz.
- TAŞTAN, M. “Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek Suçu (VUK 359/A-2. madde)”, Adalet Dergisi, Yıl:2013, Sayı:45, s.161/187.
- TEMİZYÜREK, O. Defter ve Belge İbraz Etmeme Fiilinin Kaçakçılık Suçu Olarak Değerlendirilmesi İçin Gerekli Şartlar, Yaklaşım, 2009, sayı 196.