

**VERGİ HUKUKU AÇISINDAN ELEKTRONİK ORTAMDA  
SATIŞLARIN BELGELENDİRİLMESİ**

**Mustafa KÖKÇAM**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Maliye Anabilim Dalı**

**Danışman: Yard. Doç. Dr. Doğan GÖKBEL**

**Eskişehir**

**Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**Ağustos 2010**

## **YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZÜ**

**Vergi Hukuku Açısından Elektronik Ortamda Satışların Belgelendirilmesi**

**Mustafa KÖKÇAM**

**Maliye Anabilim Dalı**

**Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ağustos 2010**

**Danışman : Yard. Doç. Dr. Doğan Gökbel**

Günümüzde teknolojinin gelişmesi hayatın her yönünü olumlu ve olumsuz etkilemektedir. Vergi idaresi ve vergi ödeyen mükelleflerde teknolojik gelişmelerden etkilenmektedir.

Kamunun toplamış olduğu vergilerin maksimum seviyede artırılması, vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilmesi teknolojik araçların kullanılması ile mümkündür. Bunun yanında mükelleflerin ödemiş oldukları vergilerin doğru hesaplanması için güncel teknolojilerin kullanılması gerekmektedir.

Yapılmış olan bu çalışmada Türkiye’de kullanılan elektronik satış belgeleri ve bunların Türk Vergi Sistemindeki yeri ele alınmıştır.

**Anahtar Kelimeler ; Belge, Elektronik Belge, Vergi Hukukunda belge**

**ABSTRACT****SALES DOCUMENTATION IN ELEKTRONIC****ENVIRONNENT FOR TAX LAW****MUSTAFA KÖKÇAM****Department of Public Finance****Anadolu University Graduate Scholl of Social Sciences, August 2010****Adviser: Assoc. Prof. Dr. Doğan Gökbel**

Nowadays, devolepment of the technology is effected the economic life in many affirmative also many negative ways. The tax offices and tax payers is effected by the technological innovations.

To decrease tax evosion and to increase collected tax receipts properly only can be possiable to use the current technology. In addition , to use current and advance technology is necessary for calculating taxes properly.

In this study, research the electronic sales slip and technology in Turkey and place of The Turkish Tax Legislations.

**Keywords : Document, Elektronik Document, Tax Law Document.**

## JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Mustafa KÖKÇAM'ın Vergi Hukuku Açısından Elektronik Ortamda Satışların Belgelendirilmesi başlıklı tezi 10 Ağustos 2010 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca Maliye Anabilim dalında Yüksek Lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

	Adı Soyadı	İmza
Üye (Tez Danışmanı)	:Yard. Doç.Dr. Doğan GÖKBEL	
Üye	:Prof. Dr. Necdet SAĞLAM	
Üye	:Yard. Doç.Dr. M. Erkan ÜYÜMEZ	

Prof. Dr. Ramazan GEYLAN

Enstitü Müdürü

## İÇİNDEKİLER

<b>ÖZ .....</b>	<b>ii</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>iii</b>
<b>JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI .....</b>	<b>iv</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>vii</b>
<b>KISALTMALAR LİSTESİ.....</b>	<b>viii</b>
<b>GİRİŞ .....</b>	<b>1</b>

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ HUKUKUNDA BELGE KAVRAMI

<b>1. VERGİ HUKUKUNDA BELGELER.....</b>	<b>2</b>
<b>1.1. Belgenin Tanımı Ve Belge Kavramı.....</b>	<b>2</b>
<b>1.2. Vergi Kanununda Belge Kavramı.....</b>	<b>2</b>
<b>2. Vergi Hukukunda Belgelerin Önemi .....</b>	<b>3</b>
<b>2.1. Vergi İdaresi Açısında Belgenin Önemi.....</b>	<b>3</b>
<b>2.2. Mükellefler Açısından Belgelerin Önemi.....</b>	<b>4</b>
<b>2.3. Belgelerin İdare Ve Mükellef Açısında Hukuki Delil Nitelikleri.....</b>	<b>6</b>
<b>2.3.1. Belgelerin Vergi İdaresi Açısından Delil Olması .....</b>	<b>7</b>
<b>2.3.2. Belgelerin Mükellefler Açısından Delil Olması .....</b>	<b>8</b>
<b>3. Vergi Usul Kanunu Açısından Belgeler .....</b>	<b>9</b>
<b>3.1. Vergi Usul Kanununda Belgeler .....</b>	<b>9</b>
<b>3.1.1. Fatura .....</b>	<b>9</b>
<b>3.1.2. Sevk İrsaliyesi .....</b>	<b>9</b>

<b>3.1.3. Perakende Satış Fişleri .....</b>	<b>9</b>
<b>3.1.4. Gider Pusulası .....</b>	<b>9</b>
<b>3.1.5. Müstahsil Makbuzu .....</b>	<b>10</b>
<b>3.1.6. Serbest Meslek Makbuzu.....</b>	<b>10</b>
<b>3.1.7. Ücret Bordrosu.....</b>	<b>10</b>
<b>3.1.8. Taşıma İrsaliyesi .....</b>	<b>10</b>
<b>3.1.9. Yolcu Listesi .....</b>	<b>10</b>
<b>3.1.10. Günlük Müşteri Listesi.....</b>	<b>10</b>
<b>3.1.11. Diğer Evrak Ve Belgeler .....</b>	<b>11</b>
<b>4. Vergi Hukukunda Belgelere İlişkin Kaynaklar.....</b>	<b>11</b>
<b>4.1. Yasama Organı Tarafından Yapılan Düzenlemeler .....</b>	<b>11</b>
<b>4.2. Yürütme Organı Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....</b>	<b>11</b>

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **ELEKTRONİK ORTAMDA DÜZENLENEN BELGELER**

<b>1. ELEKTRONİK BELGE KAVRAMI .....</b>	<b>13</b>
<b>2. ELEKTRONİK BELGELERİN NİTELİKLERİ .....</b>	<b>14</b>
<b>3. DÜNYADA ELEKTRONİK BELGELERİN KULLANILMASI VE GELİŞİMİ,.....</b>	<b>15</b>

3.1. Ödeme Kaydedici cihazlar .....	15
3.2. E-fatura .....	16
3.3. POS Cihazlarının belge olarak kullanılması .....	16
<b>4. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA KULLANILAN ELEKTRONİK</b>	
<b>BELGELER.....</b>	<b>17</b>
4.1. Ödeme Kaydedici Cihazlar .....	17
4.2. E-Fatura .....	18
4.3. P.O.S Cihazlarının Dekontlarının Belge Olarak Kullanılması .....	19
4.4. Diğer Elektronik Belgeler .....	19
<b>5. TÜRKİYE'DE SATIŞLARIN ELEKTRONİK ORTAMDA</b>	
<b>BELGELENMESİ.....</b>	<b>20</b>
5.1. Ödeme Kaydedici Cihazlar .....	20
5.1.1. Tanımı Ve Özellikleri .....	20
5.1.2. Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanma Mükellefiyeti.....	21
5.1.3. Satış Fişlerinde Bulunması Gereken Bilgiler.....	22
5.1.4. Ödeme Kaydedici Cihazların Kullanılmasında Süreler .....	23
5.1.5. Ödeme Kaydedici Cihazlarla İlgili Cezai Yaptırımlar.....	24
5.1.6. Ödeme Kaydedici Cihazların Satış Bakım Ve Onarımları.....	26
5.1.6.1. Yeni Bir Ödeme Kaydedici Cihazın Satın Alınması .....	26
5.1.6.2. Kullanılmış Bir Ödeme Kaydedici Cihazın Satışı .....	26
5.1.6.3. Ödeme Kaydedici Cihazların Onarımları.....	27
5.1.7. Ödeme Kaydedici Cihazları Kendi İsteği İle Almanın Sonuçları .....	28
5.1.8. Ödeme Kaydedici Cihazların Raporlarının Elektronik	
Ortamda Saklanması .....	28
5.1.9. Ödeme Kaydedici Cihazlarda Elektronik Kayıt Ünitesi Kullanımı	
İle İlgili Esaslar .....	29

<b>5.1.10. Akaryakıt Pompalarına Ödeme Kaydedici Cihaz Bağlanması .....</b>	<b>29</b>
<b>5.1.10.1. Akaryakıt Pompalarına Bağlanan Ödeme Kaydedici Cihazların</b>	
<b>Fişlerinin Belge Olarak Kabul Edilmesi.....</b>	<b>31</b>
<b>5.1.10.2. Akaryakıt Pompalarına Taşıt Tanıma Sistemi İle Bağlantılı Ödeme</b>	
<b>Kaydedici Cihaz Bağlanması Ve Taşıt Tanıma Sisteminin</b>	
<b>Çalışma Şekli Ve Belge Düzeni .....</b>	<b>33</b>
<b>5.1.10.3. Petrol İstasyonu Dışında Akaryakıt Teslimlerinde Belge Düzeni..</b>	<b>35</b>
<b>5.1.10.4. Akaryakıt Satışlarında Özellikli Durumlar .....</b>	<b>36</b>
<b>5.1.10.4.1. Bedeli Önceden Ödenen Akaryakıtın Belgelendirilmesi .....</b>	<b>36</b>
<b>5.1.10.4.2. Tankerden Yapılan Satışlarda Belge Düzeni .....</b>	<b>37</b>
<b>5.1.10.4.3. Akaryakıt Satışında Test Ve Sevk Amaçlı Belge Düzenlenmesi</b>	<b>39</b>
<b>5.1.10.4.4. Akaryakıt Alımında Ödeme Kaydedici Cihaza Yanlış Plaka</b>	
<b>Girilmesi .....</b>	<b>40</b>
<b>5.1.10.4.5. Akaryakıt Pompalarına Bağlanan Ödeme Kaydedici</b>	
<b>Cihazların Vergi Dairesine Kayıtları .....</b>	<b>40</b>
<b>5.1.11. Ödeme Kaydedici Cihazların Hurdaya Ayrılması .....</b>	<b>41</b>
<b>5.1.12. Geçici Olarak Kullanım Dışı Bırakılan Ödeme Kaydedici Cihazlar...</b>	<b>42</b>
<b>5.1.13. Biletle Girilen Yerlerde Ödeme Kaydedici Cihazların Fişlerinin</b>	
<b>Bilet Yerine Geçmesi .....</b>	<b>43</b>
<b>5.1.14. Akar Yakıt İstasyonlarına Bağlanan Ödeme Kaydedici Cihazlarla</b>	
<b>İlgili Yaptırımlar .....</b>	<b>44</b>
<b>5.2. P.O.S Cihazlarının Ödeme Kaydedici Cihaz Olarak Kullanılması .....</b>	<b>46</b>
<b>5.2.1. Özel Kartların Kullanılması İle Lokanta Ve Restaurantlarda</b>	
<b>Verilen Hizmetlere İlişkin Belge Düzeni .....</b>	<b>46</b>
<b>5.2.1.1. Özel Kartların Kullanımı .....</b>	<b>46</b>

5.2.1.2. Yemek Çeklerinin Kullanımı .....	46
5.2.1.3. Özel Kartlar Kullanarak Yapılan Şehir İçi Ve Şehir Dışı Yolcu Taşıma Hizmeti .....	47
5.2.1.4. Bankalara Ait Pos Cihazları Kullanılarak Yapılan Kontör Satışlarında Belge Düzeni .....	48
5.2.1.5. Serbest Meslek Faaliyetinde Bulunan Hekimler Tarafından Kullanılacak P.O.S Cihazları İle Düzenlenecek Belgelerin Düzeni ...	50
5.2.1.5.1. P.O.S Cihazların Ve Belgelerin Özellikleri .....	50
5.2.1.5.2. P.O.S Cihazlarında Kullanılacak Kağıtların Özellikleri.....	50
5.2.1.5.3. P.O.S Cihazlarının Uygulama Esasları.....	52
5.2.1.5.4. P.O.S Cihazlarının Uygulanmasında Cezalar .....	53
6. E-FATURA .....	53
6.1. E-Faturanın Tanımı.....	53
6.2. E.Fatura Uygulamaları .....	54
6.3. Türk Vergi Hukukunda E.Fatura Uygulaması .....	55
6.3.1. Mükellefin Ödevleri .....	55
6.3.1.1. Başvuru Şartları Ve Başvuru Şekli .....	55
6.3.1.2. Elektronik Fatura Kayıt Sisteminde Düzenlenen Faturanın Özellikleri İle Diğer Faturaların Özelliklerinin Karşılaştırılması.....	56
6.3.1.3. Elektronik Fatura Kayıt Sistemine Başvuru Aşaması .....	57
6.3.1.4. Elektronik Fatura Kayıt Sisteminin Protokolü.....	58
6.3.1.5. Elektronik Fatura Kayıt Sisteminin Bilgilerinin Gelir İdaresi Başkanlığına Aktarılması .....	58
6.3.1.6. Elektronik Fatura Kayıt Sisteminde Muhafaza Ve İbraz Görevi ...	59

<b>6.3.1.7. Elektronik Fatura Kayıt Sistemine Kayıt Olanların</b>	
<b>Elle Fatura Kesemeyeceği. ....</b>	<b>60</b>
<b>6.3.1.8. Elektronik Fatura Kayıt Sisteminde Efks.A Olarak</b>	
<b>Bakanlığın Belirlediği Esaslar .....</b>	<b>60</b>
<b>6.3.1.9. Elektronik Fatura Kayıt Sisteminde Efks.G Olarak</b>	
<b>Mükellefin Yüklendiği Görevler .....</b>	<b>61</b>
<b>6.3.1.10. Elektronik Fatura Kayıt Sisteminde Düzenlenen</b>	
<b>Faturanın Genel Özellikleri .....</b>	<b>62</b>
<b>6.3.2. Elektronik Fatura Kayıt Sisteminde Kesilen Faturanın Alıcıya</b>	
<b>İletilmesinde İzlenecek Yöntem .....</b>	<b>63</b>
<b>6.3.3. Elektronik Fatura Kayıt Sisteminde Fatura Bilgilerinin</b>	
<b>Bakanlığa İletilmesi .....</b>	<b>64</b>
<b>6.3.4. Elektronik Fatura Kayıt Sisteminde Protokolün Feshi Halinde</b>	
<b>Yapılacaklar Ve Mükellefin Yükümlülükleri .....</b>	<b>65</b>
<b>6.3.5. Elektronik Fatura Kayıt Sistemine Kayıtlı Bir Firmanın</b>	
<b>Devredilmesinde Yapılacaklar. ....</b>	<b>65</b>
<b>6.4. Elektronik Fatura Kayıt Sisteminde İnternette Fatura Kesilmesinin</b>	
<b>Özellikli Halleri .....</b>	<b>65</b>
<b>6.4.1. Hava Yolu Şirketlerinin İnternette Fatura Kesilmesi .....</b>	<b>65</b>
<b>6.4.2. Yurt Dışından İnternet Yoluyla Alınan Belgelerin Gider</b>	
<b>Yazılabilmesi .....</b>	<b>66</b>
<b>6.5. Elektronik Fatura Kayıt Sistemi İle Sağlanmak İstenecek Amaçlar.....</b>	<b>67</b>

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### ELEKTRONİK BELGELER İLE İLGİLİ SORUNLAR VE ÇÖZÜM YOLLARI

<b>1. ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZLAR .....</b>	<b>70</b>
<b>2. E.FATURA .....</b>	<b>71</b>
<b>3. P.O.S CİHAZLARI .....</b>	<b>72</b>
<b>4. DİĞER ARAÇLAR .....</b>	<b>74</b>
<b>SONUÇ .....</b>	<b>75</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>77</b>

## ÖZGEÇMİŞ

1971 yılında Ermenek'te doğdum. İlk, orta ve lise öğrenimimi Manavgat'ta tamamladım. 1988 yılında Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümünde başladığım lisans eğitimimi 1992 yılında bitirdim. Aynı yılda Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı (Mali Hukuk Bilim Dalı)'nda başlamış olduğum yüksek lisans çalışmamı "**Vergi Hukuku Açısından Elektronik Ortamda Satışların Belgelendirilmesi**" konulu çalışmam enstitüye sunulmuştur.

**KISALTMALAR LİSTESİ**

V.U.K	: Vergi Usul Kanunu
T.B.M.M	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
Ö.K.C	: Ödeme Kaydedici Cihazlar
EFKS.A	: Elektronik Fatura Kayıt Sistemi Alıcısı
EFKS.G	: Elektronik Fatura Kayıt Sistemi Göndericisi
IATA	: Uluslar arası Hava Taşıyıcıları Birliği
SN	: Sayı Numaralı
T	: Tarih
R G	: Resmi Gazete
GT	: Genel Tebliğ
S	: Sayı



## GİRİŞ

Elektronik belgelerin temeli 1878 yılında James Ritty'nin ilk yazar kasayı tasarlayarak patentini alması ile atılmış olup günümüze kadar çok hızlı bir gelişme göstermiştir. 1966 yılında ilk barkodlu yazar kasa üretilmiş ve 1974'de rutin bir uygulama haline gelmiştir. 2001 yılında Elektronik Fatura hakkında Avrupa Birliği direktifi yayınlanması ile Avrupa'da elektronik fatura kullanımı hızla artarak gelişmiştir. Norveçte P.O.S cihazları yazar kasa olarak kullanılmaya başlamıştır.

Ülkemizde 1985 yılında yazar kasa kullanımına başlanmış olup sırasıyla 2008 yılında E-Fatura ve P.O.S cihazların dekontları elektronik belge olarak kullanılmaya başlamış olup hızla da gelişmektedir. Dünyada ve Türkiye'de hızlı bir gelişim gösteren elektronik belgeler teknolojinin gelişmesi ile paralel gelişen elektronik ticaret ve elektronik fatura uygulaması başlamıştır. Bu sebeple elektronik belgelerin incelenerek tez konusu olarak yazılmasına karar verilmiştir. Günümüzde teknolojik gelişmeler hayatı olumlu ve olumsuz her yönden etkilemektedir. Bu etkileşimin sonucu olarak belgelerin tanımı, önemini ve kaynaklarını tarihsel gelişimi ile birlikte ayrıntılı olarak incelenmiştir.

Birinci bölümde belgenin tanımını ve vergi hukukundaki belgelerin yeri ve önemi açıklandı. Bunun yanında vergi hukukunda kullanılan belge türleri sıralandı. Vergi hukukunda belgelerin kaynakları olan Yasama organı tarafından yapılan düzenlemeler ve Yürütme organı tarafından yapılan düzenlemeler ayrı ayrı açıklandı.

İkinci bölümde elektronik belgelerin tanımı ve nitelikleri ile Dünya'da ve Türkiye'de kullanılan elektronik belgeler ayrıntılı olarak açıklandı. Türkiye'de kullanılan elektronik belgelerin her birisi için şekil şartları ve özellikli durumları ayrı ayrı sıralandı. Özellik arz eden durumlarda elektronik belgelerden nasıl faydalanılması gerektiği konusu ilgili kanun, tebliğ, yönetmelik, özelge ve yargı kararları ile birlikte incelenmiştir.

Üçüncü bölümde Türkiye'de kullanılan elektronik belgeler ile ilgili vergi idaresinin ve vergi mükelleflerinin karşılaştığı sorunlar ve çözüm yolları her bir belge için ayrı ayrı açıklanmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ HUKUKUNDA BELGELER

#### 1. VERGİ HUKUKUNDA BELGE KAVRAMI

##### 1.1. Belgenin Tanımı ve Belge Kavramı

Belgenin sözlük anlamı: Bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim vb. dokümanlardır<sup>1</sup>, bir olguyu veya bir iddianın doğruluğunu gösteren kanaat verici şey, vesikadır.<sup>2</sup>

Belge sözcüğünün tanımı hem Türk Ceza Kanununda hemde V.U.K’unda yer almamaktadır. Söz konusu kanunlarda yalnızca belgelerin sıralaması ile yetinilmektedir. Genel olarak belge, hukuki bir durumu tespit eden yazılar olarak tanımlanır<sup>3</sup>.

Muhasebede ise belge, muhasebe kayıtlarına dayanak olan yazılı veya basılı kağıtlardır.<sup>4</sup>

##### 1.2. Vergi Kanununda Belge Kavramı

Vergi kanunlarına göre düzenlenmesi zorunlu olan ve şekil şartları taşıyan dokümanlardır. Muhasebede bütün kayıtlar belgeye dayanır. Belge muhasebenin temel unsurudur. Belgeler bir sistem içerisinde defterlere kaydedilir ve denetlenir. Muhasebedeki bu sistem, işletmelerin yükledikleri borçların ve yapılacak olan ödemelerin sağlıklı bir şekilde kontrol edilebildiği bir defter tutma sistemidir.

Vergi Usul Kanunu belgeleri kapsamlı ve somut bir biçimde ele almıştır. Bundan dolayı Vergi Usul Kanunun’a göre bir yazının belge sayılabilmesi için belirli özelliklerinin olması şarttır. Belgelerin şekli, kapsamı gereken hususlar, kimlerin

---

<sup>1</sup> Türk Dil Kurumu, **Okul Sözlüğü**, (Ankara 2000), <http://Sözlük.Türkçebilgi.com.belge>, 04/05/2009

<sup>2</sup> Pars Tuğlacı, **Ansiklopedik Türkçe Sözlük**, (İstanbul: Pars Yayınvevi, 1971), s.270

<sup>3</sup> Şükrü Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması** (Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1995), s.1867

<sup>4</sup> Recep Öktem, **Ticari Bilgi ve Belgeler**, (Türkmen Kitabevi, Ankara 2004),s.63

düzenleyeceği gibi bilgiler kanunda ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Ayrıca V.U.K’unda mükerrer 257. maddesinin Maliye Bakanlığına vermiş olduğu yetkiye dayanarak, V.U.K Genel Tebliği ve yönetmeliklerle de bir takım düzenlemeler yapılmıştır. Mükellefin belge düzenleme, alma ve vermelerine ilişkin yükümlülükleri V.U.K’nun ikinci kitabının üçüncü kısmında 227-242. maddelerinde, belgelerin muhafaza ve ibraz yükümlülüğü de 253, 254 ve 256. maddelerinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.<sup>5</sup>

İşletmelerdeki ticari işlemlerde kullanılan belgelerden bazıları Türk Ticaret Kanunu’nda düzenlenmiştir. Türk Ticaret Kanunu’nda kıymetli evrak kavramı altında incelenen belgeler genellikle el değiştirme gereksinimi sonucunda doğmuştur.<sup>6</sup>

## **2. VERGİ HUKUKUNDA BELGELERİN ÖNEMİ**

Vergi hukuku idareyi bağlı yetki ile donattığı için ve mükellefleri de kanunla yükümlendirdiğinden dolayı kanuna göre hesaplanacak doğru verginin tespiti büyük önem taşır.

Vergi hukukunda belgeler hem idare hem vergi mükellefleri açısından önem arz eder. İdare açısından belgeler kayıt dışılığı önlemede ve vergi gelirlerinin tam toplanmasında, mükellefler açısından ödemiş oldukları vergilerin doğru ve tam olduğunu ispat aracı olarak hayati öneme sahiptir.

### **2.1. Vergi İdaresi Açısında Belgenin Önemi**

Tüm çağdaş vergi sistemlerinde olduğu gibi Türk Vergi sistemide beyan esasına dayalıdır. Beyan esasında vergi matrahı mükellefler tarafından tutulan kayıt ve hesaplara dayanılarak tespit ve beyan olunmaktadır. Beyan esası vergilemeye ilişkin matrah ve diğer bilgilerin en iyi mükellefin kendisi tarafından bilineceği varsayımına ve mükellefin vergileme sürecine katılımına da dayanmaktadır. Salınacak verginin hesaplanmasında mükellefin kendi beyanı esas alınmaktadır. Bu aşamada bu kayıtların

<sup>5</sup> Dilaver Aykanat, “Türk Vergi Sisteminde Belgelerin Önemi, Belgelere Uygulanan Cezalar ve Belge Düzeninin Sağlanması İçin Alınabilecek Önlemler” (Yayınlanmamış Yüksek lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2002), s.6

<sup>6</sup> Türk Ticaret Kanununda kullanılan belgeleri emre muharrer senet(bono), çek, poliçe, tahviller, temettü ve faiz kuponları, nakliye senedi, konişmento, sigorta poliçeleri olarak sıralayabiliriz.

geçerliliği belgeler ile kanıtlanabilmesi şartına bağlı olup belgeler vergi idaresi yönünden beyanın doğruluğunu gösteren bir ispat aracı olmaktadır.<sup>7</sup>

Vergi denetimi yaparak doğru vergi matrahının tespitinin yapılabilmesi belgeler aracılığı ile olanaklı olur.

Belge düzenine uyulmaması halinde idare toplaması gereken gelirden daha az gelir toplar. Çünkü özellikle gelir üzerinden alınan vergilerde vergi matrahı geliri ve gelirin elde edilmesi için yapılan giderleri belgeleyen belgelerin kullanılması ile geçerlilik kazanır. Kısaca belge vergi idaresinin doğru vergiye ulaşmasında bir araç konumundadır.

Kayıt dışı ekonomiyle mücadelede belgelerin önemi büyüktür. Kayıt dışı ekonomi bilinen istatistiki yöntemlere göre tahmin edilemeyen ve gayri safi milli hasıla hesaplarını elde etmede kullanılamayan gelirin meydana getireceği ekonomik faaliyetlerin tümüdür. Başka bir ifade ile kayıt dışı ekonomi, belgeye hiç bağlanmamış yada içeriği gerçeği yansıtmayan belgelerle gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerin devletin bilgisi dışına taşınmasıdır.<sup>8</sup>

Mükelleflerin beyanlarının denetime tabi tutulması ile kayıt dışı belgelerin en aza indirilmesi sağlanacaktır. Mükellef açısından ise denetimlerde gelir ve giderlerin belgelendirilmesi ile yaptırımlarla karşı karşıya kalınmasını önleyecektir.

## 2.2. Mükellefler Açısından Belgelerin Önemi

V.U.K 227. madde ile mükelleflere yüklenen ödevler belge düzenine ilişkindir. Vergi mükellefiyetinin sonucu olarak mükellefler belge düzenine uymak zorundadırlar. Bundan dolayı kanunla mükellefin kendisine yüklenen şekli bir ödevdir.

Devletle mükellefler arasındaki vergi ilişkisinin düzgün bir biçimde işleyebilmesi için vergi kanunlarında mükelleflerin, hesaplanan vergi borçlarını ödeme dışında, çeşitli ödevleri yerine getirmeleri öngörülmüştür. Esas olarak V.U.K'nu

<sup>7</sup> Hasan Yalçın, **Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Giderler**, (İstanbul; Klavuz Yayınları, 1996),s.690

<sup>8</sup> <http://www.frmt.com/ekonomi-finans-borsa/195677-kayit-disi-ekonomi-kavrami-nedir-iste-cevap.html-04/05/2009>

çerçevesinde düzenlenmekle birlikte, diğer vergi kanunlarında da rastlanabilen bu hükümler vergi idaresinin “doğru” vergilemesine yardım etmek biçimindeki asli yararı yanında, işletmelerle ilgili sağlam bilgiler edinilmesine yardım, firmaların işletme ve muhasebe yöntemlerini geliştirme, ekonominin bütünü hakkında değerlendirme yapacak kamusal ve özel kuruluşlara doğru bilgi kaynakları sağlama gibi diğer yararlar sağlar<sup>9</sup>

Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinde V.U.K'nunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların ispatının mecburi olduğu hüküm altına alınmıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesine göre mükellefler giderlerini yasal belgeler ile belgelemek zorundadır. Mükellefler aksi halde bu kanundaki indirim müessesinden yararlanamamaktadır. Örnekten de anlaşılacağı üzere mükellefler vergi idaresine karşı gelir ve gider belgelerinin doğruluğundan ve bu belgelerin doğru olarak kaydedilmesinden dolayı sorumludurlar.

Cezalandırma açısından defter ve belgelerin önemi; defter tutmak zorunda olan mükellefler, kayıtlarla ilgili belgeleri beş yıl süre ile saklamak ve aynı sürede içinde vergi idaresinin istemesi halinde yetkili kişilere ibraz etmek zorundadır<sup>10</sup>. V.U.K'na göre defter tutmak zorunda olmayanlar ise almak zorunda oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırasıyla, tanzim tarihini izleyen takvim tarihinden itibaren beş yıl süre ile muhafaza ederler. (V.U.K Md.254)<sup>11</sup> Muhafaza ve ibraz Zorunluluğuna uymama, defter tutmak zorunda olanların defter ve belgelerini talep halinde ibraz etmemeleri resen takdir ve cezalı tarhiyat gerektirir. Aynı durum, Vergi Usul Kanununun 359. maddesine göre cezalandırmaya da neden olabilir. Bu sebepten dolayı mükelleflerin zaman aşımı süresince belgelerini muhafaza ve idare istediği zaman ibraz mükellefiyeti vardır.

Sahte belge Vergi Usul Kanunda ayrıntısı ile tanımlanmıştır.<sup>12</sup> Buna göre “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla

<sup>9</sup> Özhan Uluatam-Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, (Ankara 1999), s.180

<sup>10</sup> Vergi Usul Kanunu Md.253

<sup>11</sup> Uluatam ve Methibay, **a.g.e**, s.189

<sup>12</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 29.7.1998 tarih ve 4369 Sayılı Kanunun 14'üncü maddesiyle değiştirilen ve 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren 359'uncu maddesinin “a” fıkrasının 2 numaralı bendinin parantez içi hükmünde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımlanmıştır

birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir. Gerek sahte fatura gerekse muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura düzenleyerek veya kullanarak vergi kaybına neden olunması halinde vergi ziyai cezası uygulanacaktır<sup>13</sup>. Vergi ziyai suçu işleyenlere, ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir<sup>14</sup>. V.U.K'nun 345. maddesinin üçüncü bendine göre; vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır. Vergi ziyasına bağlı vergi ziyai cezası dışında, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen yada kullananlara, V.U.K'nun 353'üncü maddesinde belirlenen maktu ve nispi tutarlar üzerinden vergi ziyasına bağlı olan veya olmayan özel usulsüzlük cezaları da kesilir. Vergi kanunlarına aykırı hareket edenler, vergi cezaları dışında hürriyeti bağlayıcı cezalara da çaptırılırlar. Hürriyeti bağlayıcı cezalar V.U.K'nda düzenlenmiş olmakla birlikte, cezalandırma Türk Ceza Kanununun genel ilke ve esaslarına göre yapılmakta bu cezalara, ceza mahkemelerinde hükmolunmaktadır. Yargılanmaları ceza mahkemelerinin yetkisine giren kaçakçılık ve iştirak suçları dolayısıyla, bu mahkemelerce hüküm altına alınabilecek cezalar, hapis, ağır hapis ve para cezalarıdır<sup>15</sup>.

Belge düzenlemek zorunda olan vergi mükellefleri belgelerini doğru olarak düzenler ve alır ise vergi idaresinin yaptırımlarına maruz kalmayacak ve kendisi ve üçüncü kişiler içinde doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmak mümkün olacaktır.

Ayrıca ayrı bir başlık altında değerlendirdiğimiz belgelerin hukuki delil olma nitelikleri söz konusudur.

### **2.3. Belgelerin İdare Ve Mükellef Açısında Hukuki Delil Nitelikleri**

Vergi hukukumuz mükellefin beyanı üzerine kuruludur. Mükellef beyanlarının kontrolünde mükellefin tutacağı kayıtların gerçek durumla karşılaştırılması ve bulunacak farklılıkların raporlaştırılması vergi idaresine düşen görevlerdendir. V.U.K'nun 3. maddesine göre vergi kanunları lafzı ve ruhuyla hüküm ifade eder. Eğer kanunun lafzı açık değilse lafzının yerine amacına bakarak hüküm verilir. V.U.K'nun

<sup>13</sup> VUK.'nun (4369 sayılı kanunla değişik) 344'üncü maddesine göre

<sup>14</sup> 5479 sayılı Kanunun 12 nci maddesiyle 1/1/2006 tarihinden geçerli olmak üzere değişen ve 08.05.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren fıkra göre,

<sup>15</sup> VUK'nun (4369 sayılı kanunla değişik) 359 ve 360'ıncı maddelerinde düzenlenmiştir

3. maddesinin gerekçesine baktığımızda “Vergi usul hukukumuzda ispatlama, genellikle maddi ve biçimsel delil anlayışına dayandırıldığı cihetle, vergiyi doğuran olayların gerçek yönünü tespit şeklinde yapılamamakta ve bunun sonucu olarak vergi kanunlarında belli edilen konuların kavranmasında idare ve yargı mercileri büyük güçlüklerle karşılaşmaktadır.<sup>16</sup>

Vergi güvenliği ve vergi adaleti yönünden ortaya çıkan mahsurları gidermek amacıyla vergi usul hukukumuzda serbest delil sisteminin getirilmesi öngörülmüştür.<sup>17</sup>

### 2.3.1. Belgelerin Vergi İdaresi Açısından Delil Olması

Vergi idaresi mükelleften alması gerekli olan verginin doğruluğunu mükellefin tutacağı defter ve belgelerin kontrolü ile sağlayabilir. V.U.K mükelleflerin hangi defterleri tutacaklarını 171. maddesi ve devamında hükme bağlamıştır. İdarenin mükellefle olan uyumsuzluklarında mükellefin yasal defterine kaydettiği belgeler delil niteliği taşır. Hatta yasal nitelikte olmayan mükellefin tuttuğu belgeler bile delil niteliği taşır. Mükellefler kimi zaman vergi idaresine beyan ettikleri defter ve belgelerden ayrı defter ve belge tutukları, hata dijital ortama elektronik veri olarak kaydettikleri olur. Bu elektronik veriler genelde bilgisayar kasalarında bulunan hard disklere kaydedilir. Günlük hayatta bu durum el defteri, çift defter veya çift kayıt diye isimlendirilir. Çift defterden kasıt, işletmelerin vergi incelemeleri veya yoklamalarda ibraz edilmek üzere tuttukları yasal defterlerinin yanı sıra kayıt dışı hasılatlarını gizleme için gerçek satış ve alışlarının takip ettikleri kayıt ve defterlerdir. Elektronik kayıtların ispat aracı olarak kullanılması konusundaki Danıştay kararlarına baktığımızda mükellef nezdinde yapılan aramada ele geçirilen el defterleri veya el defteri benzeri olarak tutulan elektronik kayıtların (bilgisayar kayıtlarının) yasal defter kayıtları ile karşılaştırılmasının olanaklı olduğunu kabul edildiği görülmektedir<sup>18</sup>.

<sup>16</sup> Ersan Güneşli, “Mükellef nezdinde bulunan elektronik kayıtların vergi Hukukunda İsbat ve Delil Niteliği”, <http://www.Muhasebetr.com/ozelbolum/031,07/08/2009>

<sup>17</sup> Güneşli, **a.g.e.**, s.3

<sup>18</sup> “...213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesinin (B) fıkrasında, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia edene ait bulunduğu açıklanmış, 171. maddesinde de mükelleflerin vergi uygulaması bakımından hangi amaçlarla bu Kanun’a göre defter tutacakları belirtilmiş, devamı maddelerinde ise defter tutmaya ilişkin esaslar düzenlenmiştir. Tarhiyatın dayanağı

### 2.3.2. Belgelerin Mükellefler Açısından Delil Olması

Beyan usulüne dayanan tarh gereğince mükellef matrahı belirler ve gerekli beyanı yapar. Ayrıca bu belirlemesine esas aldığı belgeleri de belirli süre saklamak ve idarece talep edilmesi halinde ibraz etmek mecburiyeti mükellefe V.U.K tarafından ödev olarak yüklenmiştir. Yasal defter ve belgeler dışında kanunda öngörülmeven gayri resmi defterlere ticari işlemlerin kaydedilmesi halinde bu kayıtların vergi matrahını azaltacak nitelikte olmadığına ispatı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) fıkrası uyarınca bunu iddia eden yükümlüye aittir.

Mükellef açısından defter ve belgelerine göre bulunan vergiden daha fazla vergi istenmesi durumunda doğru vergi matrahının tespitinde mükellef kanuni defter ve belgelerini her zaman delil olarak sunabilir.

Defter ve belgeler mükellefin lehine delil olabildiği gibi aleyhine de delil olabilir.

Danıştay Vergi Dava Genel Kurulu'nun 13.12.2002 tarih ve E. 2002/480, K. 2002/387 sayılı ve bir başka Kararı'nda da bilgisayar kayıtlarının çözülmesi sonucu bulunan kayıtların işletme ile ilgisinin ispatı halinde mükellefin aleyhine delil olarak kullanılmasının mümkün olduğuna karar vermiştir.<sup>19</sup>

---

olan vergi inceleme raporunda özel el defterinin, davacının ticari işlemlerini takip ettiği defter olduğu tespit edilerek el defteri ile yükümlünün yasal defter ve belgelerinin karşılaştırılması sonucu bir kısım hasılatın kayıt dışı bırakıldığına belirlendiği anlaşılmaktadır. Yasal defter ve belgeler dışında kanunda öngörülmeven gayri resmi defterlere ticari işlemlerin kaydedilmesi halinde bu kayıtların vergi matrahını azaltacak nitelikte olmadığına ispatı V.U.K'nun 3. maddesinin (B) fıkrası uyarınca bunu iddia eden yükümlüye aittir." hükmü ile açıkça mükellef bilgisayar kayıtlarının incelemede dikkate alınmasının olanaklı olduğunu, hatta burada bulunan gayri resmi kayıtta ispat külfetinin mükellef tarafına geçtiğini, çünkü normal ve mutad olmayan durumu iddia edenin ispatlaması gerektiğini ifade etmiştir (Danıştay V DGK'nun T, E.2000/169, K. 2000/351, 27.10.2000) (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim>, 01/06/2010)

<sup>19</sup> "...ihbar eden kişi tarafından vergi idaresine sunulan bilgisayar disketinin idarece çözümlendiği ve işletmenin hasılat kayıtlarını içerdiğinin anlaşıldığı, elde edilen bu bilgiler hakkında şirket yetkilisinin ifadesine başvurulduğu ve düzenlenen tutanakla, bilgisayar disketine kayıtlı bulunan hasılatın işletmenin hasılat tutarı olduğunun saptandığı, şirket yetkilisinin anlatımı ve taşıma irsaliyesindeki emtia miktarıyla doğrulanan sözü edilen aygıt kaydının delil olarak kullanılmasında gerek bu nedenle, gerekse vergisi ihtilafli dönemde tüm işlemlerin bilgisayar ortamında yönetilmesi nedeniyle yasaya aykırı bir yön bulunmadığı..... 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) bendinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu ve bunun yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği kurala bağlanmıştır..... şirketin kazancının bir kısmını beyan dışı bıraktığını ihbar eden kişi tarafından, vergi dairesine sunulan bilgisayar disketi idarece çözümlendiğinde, işletmenin hasılat kayıtlarını içerdiği anlaşılarak, elde edilen bu bilgilere ilişkin olarak şirket yetkilisi nezdinde düzenlenen tutanak ile de bilgisayar disketinde kayıtlı hasılatın işletmenin hasılat tutarı olduğu

Vergilerin kanuniliği ilkesi gereği mükellefin hukuki güvence altına alınmasında belgeler bir araçtır.

### **3. VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN BELGELER**

#### **3.1. Vergi Usul Kanununda Belgeler**

##### **3.1.1. Fatura**

Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari belgedir.

##### **3.1.2. Sevk İrsaliyesi**

Malın faturanın düzenlenmesinden önce alıcıya teslim edilmesi, malın mükellefin birden çok işyeri veya şubesi arasında taşınması, malın satılmak üzere bir komisyoncuya veya aracıya gönderilmesi halinde düzenlenen belgedir.

##### **3.1.3. Perakende Satış Fişleri**

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlemlerin bedellerini gösteren belgelerdir. Bunlar perakende satış fişi, Ödeme Kaydedici Cihazlara ait kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleridir.

##### **3.1.4. Gider Pusulası**

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin vergiden muaf esnafa; yaptıkları işler veya onlardan satın aldıkları mal için düzenleyip işi yapana veya malı satana imza ettirecekleri belgedir. Gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir.

---

saptanmıştır.” şirketten alınan veya şirketle ilgisi açıkça ortaya konulan bilgisayar kayıtlarına dayalı olarak yapılacak işlemlerde hukuka aykırılık bulunmadığına karar vermiştir. (DVDGK’nun E. 2000/169, K. 2000/351, 27/10/2000T)( <http://www.danistay.gov.tr/kerisim> , 01/06/2010)

### **3.1.5. Müstahsil Makbuzu**

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, vergi mükellefi olmayan çiftçilerden satın aldıkları zirai ürünler karşılığında düzenledikleri ticari belgeye müstahsil makbuzu denir.

### **3.1.6. Serbest Meslek Makbuzu**

Sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına iş yapan serbest meslek erbabının mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için düzenlediği belgedir.

### **3.1.7. Ücret Bordrosu**

Ücret bordrosu, işverenlerin işyerlerinde çalıştırdıkları işçilere ödedikleri ücretler ile bu ücretlerden yaptıkları kesintileri (Gelir vergisi, Damga vergisi, Sosyal Güvenlik Kesintileri vb) gösteren ve ücretin ödenmesi ile işçiler tarafından imzalanan belgedir.

### **3.1.8. Taşıma İrsaliyesi**

Ücret karşılığında eşya nakleden bütün gerçek ve tüzel kişilerin düzenleyeceği irsaliyedir.

### **3.1.9. Yolcu listesi**

Şehirler arasında yolcu taşıma işi yapan ve V.U.K. 233. maddesi gereği yolcu taşıma bileti kesen mükellefler, taşıtlarının her seferi için müteselsil seri ve sıra numaralı ve oturma yerlerini gösteren iki nüsha belgedir.

### **3.1.10. Günlük Müşteri Listesi**

Otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerlerinde; odalar, bölmeler ve yatak planlarına uygun olarak müteselsil sıra numaralı olarak düzenlenen listelerdir.

### 3.1.11. Diğer Evrak ve Belgeler

İşletmeler, bir hakkın ispatına delil olarak kullanılabilen sözleşme, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki belgeler ile ihbarname, karar örnekleri, vergi tahakkuk ve ödeme makbuzları gibi evraklarını belge olarak saklamak zorundadır.

## 4. VERGİ HUKUKUNDA BELGELERE İLİŞKİN KAYNAKLAR

### 4.1. Yasama Organı Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Hukuk devleti ilkesi anayasa hukukunun en önemli ilkelerinden birisidir. Hukukun egemen olduğu, vatandaşların hukuk güvenliğine sahip bulunduğu devlet olarak tanımlanan hukuk devleti ilkesi vergilerin kanuniliği ilkesini de içermektedir. Vergilerin kanuniliği ilkesinin anlamı, çağdaş demokratik ülkelerde güçler ayrılığı veya güçler dengesi ilkeleri çerçevesinde vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olmasıdır. Kanunsuz vergi olmaz biçiminde de ifade edilen bu kural bir çok devletin anayasasında yer almıştır. 1982 anayasasının 73. maddesinde bu kural “Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” ifadesiyle hükme bağlanmıştır. Vergilerin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak, yürütme organının kanuni dayanak olmaksızın bir idari işlemle veya yargı organının kıyas yolu ile vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkileri yoktur.<sup>20</sup>

Anayasadaki düzenlemenin sonucu olarak Vergi Usul Kanunu’ndaki yapılan düzenlemeler vergilerin kanuniliği ilkesinin somutlaştırılmış halidir.

### 4.2. Yürütme Organı Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Türk Vergi Sisteminde usul hükümlerinin düzenlendiği V.U.K’nun mükerrer 257. maddesi ile Maliye Bakanlığı’na belge düzeni konusunda değişiklikler yapma yetkisi verilmiştir. Maliye Bakanlığı’na kanunla düzenlenen bir alanda değişiklik yapma yetkisi verilmesi, vergi yükümlülerinin uymak zorunda oldukları, aksine hareketleri cezalandırıldıkları ve V.U.K’nda ayrıntısı ile düzenlenmiş bulunan belge düzeni konusunda daraltma ve genişletme yapılması anlamına gelmektedir. Maliye Bakanlığı

<sup>20</sup> Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar** (Ankara, Siyasal Kitabevi, Ekim-1999), s.30

kendisine tanınan bu yetkiye kullanarak çeşitli düzenlemeler yapmıştır.<sup>21</sup> Maliye Bakanlığı özelge ve sirküler yayınlamaktadır.

Özelge vergi mükelleflerinin tereddüde düştüğü bir konu hakkında idareye sorduğu soruya idarenin verdiği cevaptır.

Sirküler ise birde fazla vergi mükellefinin bir konu hakkında idareye başvurmaları üzerine idarenin verdiği görüşe denir. Özelge ve sirküler idareyi hukuki olarak bağlamaktadır.

Maliye Bakanlığı tarafından yapılan düzenlemeler yardımcı hukuk kaynaklarıdır<sup>22</sup>. Mevcutta var olan hukuk hükümlerini açıklayıcı, düzenleyici, nitelikte kurallardır.<sup>23</sup>

---

<sup>21</sup> Aykanat **a.g.e.** s.16

<sup>22</sup> Maliye Bakanlığının yaptığı düzenlemeler genel tebliğler, iç genelgeler, sirküler ve özelgeler şeklindedir.

<sup>23</sup> Kırbaş, **a.g.e.** s.38

## İKİNCİ BÖLÜM

### ELEKTRONİK ORTAMDA DÜZENLENEN BELGELER

#### 1. ELEKTRONİK BELGE KAVRAMI

Elektronik belge, klavye, tarayıcı, kamera, video, müzik seti, elektronik posta, telex, faks vb. araçlar aracılığıyla bilgisayar ortamına aktarılan her çeşit metin, ses, görüntü ve grafik bilgilerinden oluşan belge şeklinde tanımlanabilir. Arşivcilik Terimleri Sözlüğünde ise elektronik belgeler, “genellikle kodlanmış manyetik disk. Manyetik bant, delikli kart gibi ortamlar üzerine kayıtlı, içerikleri yalnızca makineler aracılığıyla okunabilen ve veri arşivlerinden farklı olarak provenans<sup>24</sup> ilkesine uygun biçimde düzenlenmiş evraklar olarak tanımlanmıştır.<sup>25</sup>

Vergi Usul Kanununda Elektronik belge, “şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür” diye tanımlanmıştır.<sup>26</sup>

Elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi iletilmesi, muhafaza ve ibrası 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 Bakanlığı'na veya belirleyeceği gerçek veya tüzel kişilere aktarma

<sup>24</sup> Provenans prensibi bir belge arşivlenme tekniğidir. 1839'da Fransız Kamu Direktifler Bakanı Guizot tarafından yayınlanan yönetmeliklerde anılan *respect pour les fonds* prensibinden kaynaklanır. İlk olarak Archives Nationales'de *départements* evrağına uygulanan bu prensip evrağın onu üreten, biriktiren kurumun yapısına bağlı olarak gruplandırılmasına dayanır. Prensip 1881'de Prusya Devlet Arşivi'ndeki tasnif çalışmalarıyla ilgili olarak kamu evrağının kamu idari kuruluşlarındaki orijinlerine göre gruplandırılmasını dikte eden yönetmeliği yayınlayan Prusyalı arşivciler tarafından net bir şekle sokuldu. Prusya prensibi *Provenienzprinzip* ya da provenans prensibi olarak isimlendirildi. ([http://www.beyaz.net/indir/Arsiv\\_Arstirmalari\\_Dergisi/Sayi1/10oguz-icimsoy\\_arsiv-duzenleme-prensipleri.pdf](http://www.beyaz.net/indir/Arsiv_Arstirmalari_Dergisi/Sayi1/10oguz-icimsoy_arsiv-duzenleme-prensipleri.pdf)), 08/06/2009

<sup>25</sup> Ercan Alptürk, “Elektronik Belge Uygulamaları ve Bir Proje”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 210 (Ekim 2005), s: 43.

<sup>26</sup> V.U.K'nun Mükerrer 242. maddesinin 2. fıkrasında (4731 sayılı Kanunun 4/E maddesi ile eklenen fıkra)

zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uygulanacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye bu kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.<sup>27</sup> Anılan yetkiye istinaden, V.U.K’nu uyarınca kağıt ortamında düzenlenen, tutulan, muhafaza ve ibraz edilen defter ve belgeler yerine, aynı bilgileri içeren elektronik defter ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.<sup>28</sup>

## 2. ELEKTRONİK BELGELERİN NİTELİKLERİ

Elektronik belgeleri üretiliş amaçlarına göre iki gruba ayırabiliriz. İlki, herhangi bir işlemi doğrudan elektronik ortamda ürettiğimizde oluşan belgelerdir. Bilgisayar klavyesiyle yazmak veya başka bir elektronik ortamdan transfer etmek suretiyle oluşturulurlar. İkinci tür belgeler ise, elektronik formda olmayan herhangi bir belgenin tarayıcılar veya dijital kamera aracılığıyla elektronik belge haline dönüştürülmesi ile oluşan belgelerdir. Özellikle klasik arşivlerde bulunan tarihi değeri yüksek olan belgelerin tarayıcılar aracılığıyla elektronik ortama transferi, sürekli kullanmaktan dolayı tahrip olmuş belgeler için son derece yararlı olacaktır. Tarihi değeri yüksek olan bu belgeler, bilgisayar ortamına aktarılarak daha uygun bir formda kullanıma sunulabilir ve böylelikle orijinal belgenin tahribatı önlenmiş olur.<sup>29</sup>

Elektronik belgeler, ses, metin, görüntü ve grafik bilgilerinden oluşmuş olabilir. Bu belge türlerine erişim, eski yazılımlarda belgeyi tanımlayıcı terimlerden oluşmaktaydı. Ancak, günümüzde son derece gelişmiş yazılımlar, metin içindeki herhangi bir terim ile erişimi mümkün kılmakta, ses, görüntü ve grafik dosyalarına ise önceden tanımlanmış terimler aracılığıyla ulaşılabilmektedir.

Elektronik belgelerin diğer bir özelliği ise fiziksel olarak çok az yer kaplamalarıdır. Optik teknolojilerdeki kapasite büyüklüğü ile fiziksel boyutundaki hacimsel küçüklük, arşiv belgelerinin bu ortamlarda üretilip kullanılmasını elverişli kılmaktadır. Optik ortamların, manyetik ortamlara oranla daha dayanıklı olması, arşiv

<sup>27</sup> Maliye Bakanlığı 361 Seri Nolu V.U.K Genel Tebliğini ve bu tebliğin konusu olarak :213 sayılı V.U.K’nunun mükerrer 242. maddesinin 2 numaralı fıkrasını yayınlamıştır.

<sup>28</sup> Güray Öğrendik, “Elektronik Posta Yolu ile Alınan Fatura Gider Olarak Kaydedilebilir mi?” **Mali Pusula Dergisi**, Sayı: 25 (Ocak 2007), s.45.

<sup>29</sup> Hüseyin Odabaş, <http://bilgibelge.humanity.ankara.edu.tr/ogrelfiles/ho/hom3.htm>, 23/04/2009

depolarının kapladığı alan, koruma ve bakım masrafları da dikkate alındığında, belgelerin elektronik olarak saklı tutulması daha da uygun gözükmektedir.<sup>30</sup>

### 3. DÜNYADA ELEKTRONİK BELGELERİN KULLANILMASI VE GELİŞİMİ

#### 3.1. Ödeme Kaydedici Cihazlar

1878 yılında James Ritty çalışanların yaptıkları yolsuzlukları önlemek amacıyla tasarlayıp patentini aldığı *Ritty'nin Dürüst Kasiyeri*' isimli makine ilk ödeme kaydedici cihazdır. Para çekmecesini dahi olmayan bu versiyon tüm ödeme kaydedici cihazların atası sayılır. James Ritty bir fabrika açarak yazar kasa üretimine başlamıştır. 1884 yılında adını Ulusal Yazar Kasa Şirketi (National Cash Register Company- NCR) şeklinde belirlenen yazar kasaların günümüze doğru geçirdiği evrim de bu şekilde ilk aşamasını gerçekleştirmiştir. NCR günümüze kadar ulaşmış, varlığını hala sürdüren bir şirkettir.<sup>31</sup>

Günümüzde yazar kasa devletlerin koydukları vergilerin tahsilinde tek tip belge sunmalarıyla gelir vergisinin, dolaylı vergilerin ve uygulanan fiyatların denetlenmesinde önemli bir rol üstlenmiştir. Barkod sisteminin gelişimiyle yazar kasaların gelişimi paralellik göstermiştir. Amerika'daki Ulusal Gıda Zincirleri Birliği'nin talebi üzerine ortaya çıkan 'evrensel ürün kodu' (UPC – Universal Product Code) süper marketlerden dünya genelinde kullanıma uzanmıştır.<sup>32</sup>

1966'da Ulusal Gıda Zincirleri Birliği ödeme işleminin hızlandırılmasına bir çözüm olarak talep etmesi ve RCA'nın 1967'de Sinsinati'de bir Kroger marketindeki makinesine ilk tarama sistemini kurmasıyla barkod okuyan ilk yazar kasa da ortaya çıkmış oldu. İlk barkodlar bugünlere pek benzememekle birlikte, market çalışanlarının ürünlerin paketlerinin üzerlerine yapıştırdıkları merceğe benzer etiketlerdi.<sup>33</sup>

Bu sistemin kurulmasıyla market endüstrisi bu koddaki potansiyeli görerek tüm üreticilerin ve satıcıların standart kod sistemi kolaylıkla uygulayabileceği standart kod

<sup>30</sup> Hüseyin Odabaş, <http://bilgibelge.humanity.ankara.edu.tr/ogrelfiles/ho/hom3.htm>, 23/04/2009

<sup>31</sup> [http://www.quorion.de/Cash%20Registers/cash\\_register\\_history\\_types.htm](http://www.quorion.de/Cash%20Registers/cash_register_history_types.htm) 25/04/2009

<sup>32</sup> [http://www.cummingsdesign.com/bar\\_codes101\\_UCC\\_History.htm](http://www.cummingsdesign.com/bar_codes101_UCC_History.htm) 25/04/2009

<sup>33</sup> Aynı

sistemi arayışına girdiler. 1974'te rutin uygulamaya dönüşecek standart kullanım barkodlu bir meyveli sakız pakedi yazar kasada okutulmuş yaygın kullanımın ilk örneği Ohio'da görülmüş oldu.<sup>34</sup>

### 3.2. E-Fatura

2001 yılında, KDV bakımından faturalama ve elektronik faturalamaya ilişkin ortamın basitleştirilmesi, modernizasyonu, harmanizasyonu, amaçlayan 2001/115/EC sayılı AB konseyi Direktifi yayınlanmıştır. 1.1.2004 tarihi itibarıyla direktif, her üye devlet tarafından iç hukuklarına aktarılmaya başlanmıştır. 1.5.2004 tarihi itibarıyla de birliğe yeni katılan üyeler tarafından iç hukuklarına alınmaya başlanmıştır. İngiltere'de elektronik faturanın e-mail ile gönderilmesi yasal olarak bağlayıcıdır. Estonya Avrupa'da elektronik fatura uygulamasının başarıyla gerçekleştiği ülkelerdendir.<sup>35</sup>

Hollanda, e-fatura hacmiyle Avrupa e-fatura pazarının en büyüğü durumunda. İsveç ve İspanya ile birlikte e-fatura konusunda en dinamik üç pazardan birisi olarak gösterilmektedir.

B2B segmentte e-fatura hacminin 2009 yılı itibarıyla 40 milyona, B2C segmentte ise bu oranın 15 milyona yaklaşacağı öngörülmektedir. E-Fatura servisi sağlayıcılığı potansiyeli ülkede oldukça cazip alanlardan biridir. Hollanda ayrıca her yıl farklı bir AB ülkesinde düzenlenen European EXPP Summit'e<sup>36</sup> bu yıl ev sahipliği yapacaktır.<sup>37</sup>

### 3.3. POS Cihazlarının Belge Olarak Kullanılması

POS makineleri James Ritty'nin 1870'te icat ettiği krank koluyla çalışan ve para çekmecesi bile bulunmayan icadı yazar kasanın evrim geçirmiş modelleridir.<sup>38</sup> POS cihazları günümüzde geliştirilerek kullanılmaya devam etmektedir. Özellikle Norveç'te yazar kasa olarak kullanılmaktadır.

<sup>34</sup> Aynı

<sup>35</sup> Fırat Ak-Zehra Sönmez, "Fatura ve e-fatura", s.16

<sup>36</sup> <http://www.expp-summit.com/> 26/05/2009

<sup>37</sup> <http://www.leylakeser.org/2009/06/e-faturada-avrupann-en-buyugu-hollanda.html>28/04/2009

<sup>38</sup> <http://ezinearticles.com/?What-is-a-credit-card-SWipe-Machine&id=343040> 28/04/2009

## 4. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA ELEKTRONİK BELGELER

Türk vergi Hukuku'nda kullanılan elektronik belgelerin bir kısmı Vergi Usul Kanununda bir kısmı ise tebliğler ile düzenlenmiştir. Bu düzenlemeleri ise şöyle sıralayabiliriz.

### 4.1. Ödeme Kaydedici Cihazlar

Ödeme kaydedici cihazlar Türk vergi sistemine 3100 sayılı kanunun TBMM'de kabul edilmesi ile girmiştir. 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanma Mecburiyeti Hakkında Kanun 06/12/1984'de TBMM'de görüşülüp kabul edilmiş ve 15/12/1984 tarih ve 18606 sayılı resmi gazetede yayınlanmıştır.

3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanma Mecburiyeti Hakkında Kanun gerekçesinde ödeme kaydedici cihazların kullanılmaya başlaması ile Katma Değer Vergisinin kolay hesaplanmasını, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesini ve vergide kayıt dışılığın en aza indirilmesi amaçlanmıştır.<sup>39</sup>

---

<sup>39</sup>3100 sayılı kanunun Türkiye Büyük Millet Meclisi genel kurulundaki görüşmelerinde ödeme kaydedici cihazların kullanımına başlanması için başbakan Turgut Özal şu gerekçeleri öne sürmüştür “Ana vergi kanunlarımızın ortaklaşa özelliği, vergi sistemimizin beyana dayalı vergilendirmeyi esas alma yapısını geliştirmek ve pekiştirmek yönünde olmuştur. Beyana dayanan vergilerde ise bilindiği gibi, vergi ödevlerini yerine getirmek koşuluyla vergi matrahlarının mükellefler tarafından belirlenmesi, yoklama ve vergi incelemeleri yoluyla vergi idaresi tarafından bu beyanlara göre ödenmesi gerek vergilerin matrahlarının doğru bir şekilde tespit edilebilmesi, vergi idaresince vergi incelemelerinin gereği gibi yapılabilmesi sağlıklı bir kayıt ve belge düzenini zaruri kılmaktadır. Halen uygulanmakta olan Gelir ve Kurumlar vergileri yanında 1985 yılın başında yürürlüğe girecek olan Katma Değer Vergisi kayıt ve belge düzenini önemini daha da artırmış bulunmaktadır. Gelir ve Kurumlar vergilerinde vergiye tabi kazançların tespiti öz sermaye mukayesine dayandığından, bazı otokontrol araçlarından faydalanılarak yapılan beyanların doğruluğu araştırılabilmekte ve sağlanılmaya çalışılmaktadır. Netice itibariyle ciro üzerinden alınan bir vergi olan Katma Değer Vergisinde aynı imkanlar söz konusu olmamaktadır. Üretim ve dağıtım zincirinin herhangi bir safhasında kayıt dışı kalan bir mal bunu izleyen safhalarda da vergi dışı kalmaktadır. Bu sebeple üretim ve dağıtımın bütün safhalarında kayıt dışı işlemlerin önlenmesi gerekmektedir. Perakende ticaretle uğraşan mükelleflerin tüm satışlarının belgelendirilmesinin perakende öncesi safhalarda faturasız mal alım satımını önleyeceği düşünülmektedir. Nitekim bir süre uygulandıktan sonra Katma Değer Vergisi Kanunu ile yürürlükten kaldırılmış olan işletme vergisi Kanunu bu amaçla çıkarılmıştır.

## 4.2. E-Fatura

Elektronik faturalama olarak da bilinen elektronik fatura , elektronik yoldan kağıtsız faturalama yapılmasıdır.<sup>40</sup>

E-fatura olarak anılan Elektronik Fatura Kayıt sistemi; mükellefler tarafından bilgi işlem sistemi aracılığıyla elektronik belge olarak düzenlenen faturalarda bulunan bilgilerin belirlenen standartlarda ve elektronik ortamda Gelir İdaresi Başkanlığına aktarılması suretiyle faturalara ait ikinci nüshalarının kağıt ortamında saklanması

---

Diğer taraftan, perakende ticaretle uğraşan ve tüketicilere hizmet veren kişi ve kuruluşların satışlarını, fatura veya perakende satış fişleri ve vesikaları ile belgelendirmeleri, mükellefler açısından her birinin ayrı ayrı ve elle düzenlemesindeki güçlük, vergi idaresi açısından ise güvenilir olmadığından belirlenen amacın gerçekleştirilmesine uygun düşmemektedir.

Bu sebeple bazı Asya ve Güney Amerika ülkeleri ile Avrupa ülkelerinden İtalya’da olduğu gibi, perakende ticaretle uğraşan ve doğrudan tüketicilere hizmet veren kişi ve kuruluşlara satışlarının belgelendirilmesi konusunda ödeme kaydedici cihazlar kullanma mecburiyeti getirerek; hem mükelleflerimize bu vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde kolaylık sağlanması ve hem de perakende satışların güvenilir ve aynı tarzda kayıt altına alınması amaçlanmaktadır.

Ödeme Kaydedici Cihazların kullanılmasıyla;

1-Vergi Sisteminde yapılan yeni düzenleme ile getirilen tüm mal ve hizmetlerin tesliminde uygulanacak olan Katma Değer Vergisi mükellefler tarafından daha kolay hesaplanıp tahsil edilebilecektir.

2-Mal ve hizmet akımlarında Katma Değer Vergisinin tahsilinde meydana gelecek aksamaların ve vergi kaybının önlenmesi sağlanacaktır.

3-Ödeme Kaydedici Cihazların mali bir hafıza ile teçhiz edilmiş olması sebebi ile işlemlerin silinmesi mümkün olmayacağından vergi kaybı önlenecektir.

4-Mükelleflerin çeşitli tiplerde bastırdıkları perakende satış vesikaları yerine tek tip satış fişi kullanılması mümkün kılacaktır.

5-Mükelleflerin elle doldurdukları fişleri daha sonra iptal ederek yeni fiş tanzim etmeleri ve kayıtlarını buna göre düzenlemeleri engellenerek vergi güvenliği sağlanmaktadır” (T.B.M.M Tutanak Dergisi, Cilt:9, s.227)

<sup>40</sup> Fırat Ak , Zehra Sönmez, “Fatura ve e-fatura”  
[http://www.vergihesabi.com/makaleler/2007/2007\\_06.htm#\\_Toc168124370- 23/04/2009](http://www.vergihesabi.com/makaleler/2007/2007_06.htm#_Toc168124370- 23/04/2009)

zorunluluğunu ortada kaldıran; belirli şartlar dahilinde faturalara ait birinci nüshaların elektronik ortamda oluşturulması ve alıcılara iletilmesine imkan sağlayan sistemdir.<sup>41</sup>

E-fatura olarak adlandırdığımız elektronik fatura 14/05/2008 tarihli 33 sayılı V.U.K’nu sirkülerinde;<sup>42</sup> “Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS) e-fatura uygulamasının başlangıç adımı olarak hayata geçirilmiştir. Ayrıca bakanlıktan EFKS kapsamında fatura düzenleme izni alarak elektronik ortamda fatura düzenleyen kurumların isimleri <http://www.efatura.gov.tr/> internet sitesinde ilan edilmektedir. 33 sayılı V.U.K sirküleri ile elektronik fatura uygulaması 2008 yılında uygulanmaya başlanmıştır.

#### **4.3. P.O.S Cihazlarının Dekontlarının Belge Olarak Kullanılması**

P.O.S (point off sale) cihazları yani kredi kartı okuyucuları ile yapılan satışların sonucunda müşteriye verilen P.O.S dekontlarının satış belgesi olarak kullanılmasıdır.

Yapılan düzenleme ile,<sup>43</sup> serbest meslek faaliyetinde bulunan hekimler (diş hekimleri ve veteriner hekimler dahil) 1 Haziran 2008 tarihinden itibaren işyerlerinde belirtilen özellikleri haiz kredi kartı okuyucularından (POS cihazı) bulunduracaklar ve müşterilerin kredi kartı ile yaptıkları ödemelerde bu cihazları kullanacaklardır. Bu cihazlar ile düzenledikleri POS (point off sale) fişleri ise hekimler tarafından yürütülen serbest meslek faaliyetlerinde Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş “serbest meslek makbuzu” olarak kabul edilmiştir.

#### **4.4. Diğer Elektronik Belgeler**

V.U.K’ nda diğer elektronik belgeler adı altında bir düzenleme yapılmamış olmakla beraber belli başlı konularda tebliğ ve özelge düzenlenmiştir.

Özel kartlar veya yemek çekleri kullanmak suretiyle yapılan harcamalara ait belge düzeni, özel kartlar kullanılarak yapılan şehir içi yolcu taşımacılığı, kredi kartı

---

<sup>41</sup> Arzu Kaya, “Elektronik Fatura Kayıt Sisteminin Gelişim Sürecinde Geline Son Nokta”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı;58

<sup>42</sup> Maliye Bakanlığı tarafından 213 sayılı V.U.K.’nun 227. maddesinin 5. fıkrası, mükerrer 242. maddesinin 2 numaralı bedi hükmü ile aynı Kanunun mükerrer 257. maddesinin 1 ve 3 numaralı bentlerinin Maliye Bakanlığına vermiş olduğu yetkiye dayanarak çıkarılmıştır.

<sup>43</sup>379 S.N. V.U.K G T 05/01/2008 T. ve 26747 sayılı R. G

okuyucuları kullanılarak telefon kontörü satışı gibi işlemler 382 numaralı V.U.K'nun Genel Tebliği ile düzenlenmiştir.

## 5. TÜRKİYE'DE SATIŞLARIN ELEKTRONİK ORTAMDA BELGELENMESİ

### 5.1. Ödeme Kaydedici Cihazlar

#### 5.1.1. Tanımı ve Özellikleri

Ödeme Kaydedici cihaz perakende satış yapan tacirlerin iş yerlerinde bulundurmaları zorunda oldukları, satışları için fiş düzenledikleri elektronik cihazlardır.

Ödeme kaydedici cihazlar<sup>44</sup>, 3100 Sayılı Kanunla ve Maliye Bakanlığı'na belirlenen şartları taşıyan elektronik yazar kasalar, yazıcı tertibatı bulunan elektronik teraziler veya elektronik terminaller gibi cihazlardır şeklinde tanımlanmıştır.

Rehber ansiklopedisinde yazar kasa; satış merkezlerinde satılan malın cinsini, miktarını, fiyatını, vergilendirme ve indirimini otomatik olarak kaydeden ve bunları fatura şeklinde bir kağıda yazan tuşlu, hafızalı, hesaplayıcı para kasası olarak tanımlamıştır.

Ödeme kaydedici Cihazların özellikleri 3100 Sayılı Kanununun 2. maddesinin 2. fıkrasında sayılmış olup şu şekilde sıralanabilir.

Satışların her birinin ayrı ayrı belgelendirilmesi için satışla ilgili bilgileri taşıyan bir satış fişi ve günlük kapanış fişi verir.

Alıcıya verilen yazar kasa fişi ile satıcıda ikinci nüshasının kalması için yazar kasa fişinde yazılı olan bilgilerin aynen kaydedildiği ayrı bir şerit tertibatı bulunur.

İleriki tarihlerde olası bir incelemede ispat yükümlülüğünün yerine getirilebilmesi için fiş ve günlük toplamlar için en az iki ayrı sayacı vardır.

<sup>44</sup> 3065 sayılı K.D.V.K'nun yürürlüğe girdiği 1984 yılından itibaren bu kanuna paralel olarak 3100 sayılı Katama Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanma Mecburiyeti Hakkında Kanun'da (ÖKCK) yürürlüğe girmiştir.

Mekanik, elektronik, veya manyetik müdahalelere karşı korunmuş harici bir enerjiye ihtiyaç göstermeyen sadece pozitif işlem kabul eden toplam tahsilat ve vergi tutarını kaydeden bir mali hafızası bulunur. Ödeme kaydedici cihaza dışarıdan bir müdahale söz konusu olamaz.

Mali hafıza ile bağlantısının açılması halinde ödeme kaydedici cihaz çalışmaz. Dışarıdan bir müdahale olduğu zamanlarda makine kendi kendisini çalışamaz hale getirip otomatik olarak kapatır.

Yetkili kimseler haricinde cihaza müdahaleye imkan verilmez. Cihazın önem taşıyan bölümleri tek bir vida ile kapatılıp özel bir mühürle mühürlenir. Ödeme kaydedici cihaz makinesine dışarıdan yetkisiz kişilerin müdahale etmesine imkan tanınmaz.

Makine içerisinde tespit edilmiş mali hafızaya da kaydedilen bir sicil numarası bulunur. Bu amaçla ödeme kaydedici cihazlardan alınan raporların ve belgelerin hangi makineden alındığının tespit edilmesi sağlanır.

Bilgisayar bağlantılı sistemler, bağlantılı ödeme kaydedici cihaz sistemleri, yazar kasalar ve yazıcı tertibatı bulunan teraziler 3100 Sayılı Kanunun ve buna bağlı olarak yayımlanan genel tebliğlerde belirlenen teknik özellikleri mevcut ise ödeme kaydedici cihaz olarak kullanılacaktır.

### **5.1.2. Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanma Mükellefiyeti**

Satışı yapılan malları aynen veya işledikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satan veya aynı kimselere hizmet veren birinci ve ikinci sınıf tüccarlar fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları mal ve hizmet teslimlerinin<sup>45</sup> belgelendirilmesinde ödeme kaydedici cihaz kullanmak zorundadır.

Başka bir ifade ile birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, perakende satış veya hizmet işleriyle uğraşmaları ve VUK'na göre fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışlarının bulunması şartının birlikte mevcut olması durumunda ödeme kaydedici cihaz kullanmak zorundadır. Fatura verme mecburiyeti olmayan satışlardan kasıt,

<sup>45</sup> 2009 yılı için V.U.K madde 388'e göre 670,00TL'dir.

V.U.K'nun 232. maddesinin birinci fıkrasında sayılanlar dışında kalanlara yapılan 670.00 TL'nin altındaki emtia satışları veya hizmetlerdir. Bu satışları yapanlar için emtiayı alan veya işi yaptıranların istemeleri üzerine veya mükellefler tarafından kendiliğinden fatura düzenlenmesi; söz konusu satışların fatura verme mecburiyeti dışında kalan satışlar özelliğini değiştirmeyecektir.

3100 Sayılı Kanununun 1. maddesinin 2. fıkrasında “ödeme kaydedici cihazlar kullanılarak verilen satış fişleri ve rulolar yukarıda sayılan mükelleflerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışların ve yaptıkları işlerin belgelendirilmesinde kullanılır ve fatura yerine geçer” hükmüne yer verilmiştir.

Bir satışın perakende satış sayılabilmesi için: Malın aynen veya işlendikten sonra tekrar satışa arz edilmemesi, tüketilmesi veya sarf malzemesi olarak kullanılması ve satın alan kişilerin normal ihtiyacından fazla olmaması gerekir. Kısmen perakende kısmen toptan satış yapan birinci ve ikinci sınıf tüccarların da perakende satışları ile ilgili olarak ödeme kaydedici cihazları perakende satışlarında kullanma zorunlulukları vardır.

Ödeme kaydedici cihazların kullanılması mecburiyeti, Maliye Bakanlığı'na tespit edilen faaliyetler hakkında uygulanmaz.<sup>46</sup> Bunlara örnek verecek olursak: PTT acenteleri, elektrik ve havagazı işletmeleri, Spor toto, milli piyango, at yarışları, müşterek bahis işletmeleri, oto boyacıları, oto kaportacıları, oto tamircileri gibi faaliyetlerdir.

### **5.1.3. Satış Fişlerinde Bulunması Gereken Bilgiler**

Satış fişini veren kişi veya kuruluşun adı ve soyadı veya unvanının, adresinin, bağlı bulunduğu vergi dairesi ve hesap numarasının, satılan malların cinsi ve bedellerinin, vergili olup olmadığının ve bunlara ait toplamların, müteselsil fiş

<sup>46</sup> Ödeme Kaydedici Cihazları kullanmak zorunda olmayanlar: 1seri nolu tebliğ, 2 seri nolu tebliğ, 4 seri nolu tebliğ, 12 seri nolu tebliğ, 23 seri nolu tebliğ, 38 seri nolu tebliğ, Ödeme Kaydedici Cihazlara İlişkin 2001/2 iç genelge, 43 seri nolu tebliğ, 46 seri nolu tebliğ, 49 seri nolu tebliğ, V.U.K GT.206, V.U.K GT. 209, 2001/3395 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 91/3-4 Seri Nolu Ö.K.C İç genelgeleri, 97-2 Seri Nolu Ö.K.C İç genelgesi, 2001/1 Seri Nolu Ö.K.C iç genelgesi, 2001/3 Seri Nolu ÖKC iç genelgesinde düzenlenmiştir.

numarasının, işlem tarihinin, cihazın onaylandığını gösterir sembolün ve cihaz sicil numarasının gösterilmesi gerekir.<sup>47</sup>

#### 5.1.4. Ödeme Kaydedici Cihazların Kullanılmasında Süreler

Yeni işe başlayan mükelleflerin ödeme kaydedici cihaz alma mecburiyeti işe başlama tarihinden itibaren 30 gündür<sup>48</sup> (Kalkınmada öncelikli yörelerde 60 gün<sup>49</sup>)dür.

Gerek ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyetlerinin başlaması sebebiyle ve gerekse ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyetleri başlamadan kendi istekleri ile ödeme kaydedici cihaz satın alan mükelleflerin, satın aldıkları bu cihazları iktisap tarihinden itibaren 15 gün<sup>50</sup> içerisinde (gerekli bilgi ve belgelerle birlikte) bir dilekçe ile bağlı buldukları vergi dairesine kayıt ettirerek “ödeme kaydedici cihazlara ait levha”yı alacakları; müracaatta bulunulan vergi dairesinin de satın alınan cihazın Maliye Bakanlığınca onaylanan cihazlardan olduğunu tespit ettikten sonra sicil numarası itibariyle bekletmeksizin cihazın kayıt işlemini yapıp vergi dairesi müdürünce tasdik edilen “ödeme kaydedici cihazlara ait levha”yı mükellefe vereceği açıklanmıştır.<sup>51</sup>

Buna göre, kullanmak üzere ödeme kaydedici cihaz alan mükelleflerin aldıkları cihazları gerekli belgelerle birlikte iktisap tarihinden itibaren 15 gün içerisinde bağlı oldukları vergi dairesine kayıt ettirip “ödeme kaydedici cihazlara ait levha”yı alma yükümlülükleri bulunmakta; vergi dairesinin de belgelerin tam ve doğru olduğunu, cihazın Maliye Bakanlığınca onaylanan cihazlar arasında bulunduğunu tespit ettikten sonra kayıt işlemini yapıp mükellefe, vergi dairesi müdürünce tasdik edilen “ödeme kaydedici cihaz cihazlara ait levha”yı bekletmeksizin vermesi gerekmektedir.

Görüleceği gibi, ödeme kaydedici cihazlara ilişkin kayıt ve levha alma işlemlerinin, birbirini tamamlayan unsurlar olması nedeniyle aynı belgelere dayalı olarak aynı zamanda yapılması öngörülmektedir. Bu bakımdan kullanmak üzere aldığı cihazın kaydı için bağlı olduğu vergi dairesine başvuran bir mükellefe, vergi dairesince

<sup>47</sup> 3100sayılı kanun madde 3

<sup>48</sup> 3100 S.K. 36 S.N G.T12/11/1991 T ve 21049 S R.G’ yayınlanmıştır.

<sup>49</sup> 3100 S.K 51 S.N G.T,25/04/1996 T ve 22621 S R.G’ yayınlanmıştır.

<sup>50</sup> 3100 S.K 27 Seri No.lu G. T ile belirlenen süre

<sup>51</sup> 3100 S.K’ ilgili 9 S. No.lu G.T’ 1. bölümü.

gerekli kontroller yapıldıktan sonra kayıt işlemi ile birlikte “ödeme kaydedici cihazlara ait levha”nın da verilmesi gerekmektedir.

Nitekim mükelleflerce “alınan cihazların süresinde vergi dairesine kayıt ettirilip, ödeme kaydedici cihazlara ait levhanın alınmaması...” halinde Mükerrer 8/2. maddeye göre 1. derece usulsüzlük cezasının beş katı tutarında ceza kesileceği açıklanmıştır.<sup>52</sup> Burada da cihazın kaydı ve ödeme kaydedici cihazlara ait levhanın alınmaması tek fiil sayılmış ve ikisini bir arada yerine getirmeyenlere ceza kesileceği belirtilmiştir.

### 5.1.5. Ödeme Kaydedici Cihazlarla İlgili Cezai Yaptırımlar

3482 sayılı Kanunun mükerrer 8. maddesini 2. fıkrası hükmü gereği aşağıda açıklanan veya daha önce Maliye Bakanlığı'nca açıklanmış bulunan usul ve esaslara uymayan, üretici veya ithalatçı kuruluşlar, bunların satış, bakım ve onarım servislerinde görevli elamanlar ile ödeme kaydedici cihazları kullanma mecburiyeti bulunan mükellefler hakkında; her bir tespit için ayrı ayrı olmak ve mükellef gurupları dikkate alınmak suretiyle birinci derecede usulsüzlük cezası uygulanacaktır.<sup>53</sup> Bunları şu şekilde sıralayabiliriz.

Maliye Bakanlığında onay alan üretici veya ithalatçı kuruluşlara: Cihazlar için satış tarihinden geçerli olmak üzere asgari bir yıllık garanti verilmediği zaman, Maliye Bakanlığınca cihazlar üzerinde gerçekleştirilmesi uygun görülen teknik düzenlemelerin süresinde veya gerektiği şekilde yapılmadığında.

Ödeme Kaydedici Cihazları Satan Mükelleflere: cihaz satın alan mükelleflere süresinde cihazlarının teslim edilmediğinde, mükellef olmayanlara veya götürü usulde mükellef olanlara satış yapıldığında, cihaz ruhsatnamesinin satışa ilişkin kısımlarının gerektiği şekilde doldurulmadığı veya imzalanmadığında, satılan Cihazların süresinde vergi dairelerine bildirilmediği zaman.

Bakım Onarım Servislerinde Görevli Elemanlara: Kullanıcının talebine rağmen cihazların Maliye Bakanlığınca belirlenen süreler içerisinde çalışır hale getirilmediği hallerde veya usulüne uygun olarak programlanmadığında, yapılan teknik müdahalenin

<sup>52</sup> 3100 S.K' 20 S.N G. T' 2/d bölümü.

<sup>53</sup> Hüseyin Eroğlu, **Türk Vergi Mevzuatında Belgeler**,( Kazancı Matbaacılık 2002), s.322

gerektiği şekilde cihaz ruhsatnamesine kaydedilmediğinde, servis istasyonlarında bulunması gereken defter, belge ve bilgi formlarının gerektiği şekilde kullanılmadığı veya bilgi formlarının süresinde vergi dairesine gönderilmediği, Maliye Bakanlığının yoklama ve incelemeye yetkili elemanlarına gereken yardım ve kolaylığın gösterilmediğinde.

Ödeme kaydedici cihaz satın alan mükelleflere: Alınan cihazların süresinde vergi dairesine kayıt ettirilmediğinde, ödeme kaydedici cihazlara ait levhanın alınmadığı veya asılmadığı, cihazlarda meydana gelen arızaların süresinde yetkili bakım onarım servisine bildirilmediği arızanın giderilmesinin sağlanmadığı, Maliye Bakanlığı'nca cihazlar üzerinde gerçekleştirilmesi uygun görülen düzenlemelerin yaptırılmadığı satış yapılan her günün sonunda "Z" raporunun alınmadığı, cihazlarla ilgili ruhsat, kullanma kılavuzu, levha, günlük kapanış raporu ve kayıt ruloların usulüne uygun olarak muhafaza edilmediğinde.

3100 sayılı Kanunun cezai hükümlerine ilişkin açıklamaların yapıldığı 20 Seri No.lu Genel Tebliğin 2/d bölümünde mükelleflerce "alınan cihazların süresinde vergi dairesine kayıt ettirilip, ödeme kaydedici cihazlara ait levhanın alınmaması..." halinde Mükerrer 8/2. maddeye göre 1. derece usulsüzlük cezasının beş katı tutarında ceza kesilecektir.

Usulüne uygun olarak düzenlenmeyen yazarkasa fişleri nedeniyle mükelleflere ceza kesilmektedir. Silik ve okunaksız yazarkasa fişi düzenleyen mükelleflere, bu şekilde düzenlenen her bir fiş için ayrı ayrı 2.derece usulsüzlük cezası kesileceği, 2 Temmuz 1991 tarihinde yayımlanan bir iç genelge ile açıklanmıştır.<sup>54</sup> Maliye Bakanlığı ise 22 Temmuz 2005 tarihinde yayımlanmış olduğu bir genel yazı ile, yazar kasa kullanan mükelleflere yapılan denetimlerin sıklaştırılacağını bildirmiş, yapılan denetimlerde yazar kasaların içindeki kağıt ruloların çıkartılarak bu kağıtların da olması gereken standartlarda olup olmadığının inceleneceğini belirtmiştir.

Bakanlığın bu açıklamasından anlaşılması gereken bir diğer husus da müşteriye verilen yazar kasa fişlerinin okunaklı olmasının tek başına yeterli olmadığı, kesilen fişlerin mükelleflere (rulo halinde) kalan nüshalarının da muhafaza süresi boyunca

<sup>54</sup> 046419 S, 02.07.1991 T.ve 91/2 S.N Ödeme Kaydedici Cihaz İç Genelgesi

okunaklı olması gerektiğidir. Gün sonunda yazar kasalardan alınan Z raporlarının üzerindeki bilgilerin zamanla silinerek yok olması, bu belgelerin mükellefler için ispat edebilme özelliğinin de aynı şekilde yok olması sonucunu doğurmaktadır.

3100 sayılı kanunla ilgili 50-60 seri numaralı genel tebliğlerinde de açıklandığı üzere “perakende mal satan veya hizmet ifa eden birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, ödeme kaydedici cihaz kullanmak zorunda olanlar satış fişi kesmediği zaman V.U.K’nun 353/2. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilir.

### **5.1.6. Ödeme Kaydedici Cihazların Satış Bakım Ve Onarımları**

#### **5.1.6.1. Yeni Bir Ödeme Kaydedici Cihazın Satın Alınması**

Vergi mükellefi Ö.K.C satın alabilmek için işe başlamadan itibaren 30 gün içinde bağlı bulunduğu vergi dairesinden yazar kasa izin yazısı alarak Ö.K.C satıcısına ibraz etmek zorundadır.<sup>55</sup> Satın alınan Ö.K.C lar satın alınma tarihinden itibaren 15 gün<sup>56</sup> içinde bir dilekçe ile bağlı bulunduğu vergi dairesine kayıt ettirerek “ödeme Kaydedici Cihazlara Ait Levhanın alınması gerekmektedir.

#### **5.1.6.2. Kullanılmış Bir Ödeme Kaydedici Cihazın Satışı**

Kullandıkları cihazları satmak veya devretmek isteyen mükellefler yetkili servise başvuruda bulunarak cihaz hafızasında kayıtlı bilgileri tespit ettireceklerdir. Yetkili servis, cihazın kullanıldığı döneme ilişkin mali hafıza raporunu alacak ve servisin, satıcının ve alıcının imzalarını taşıyan tutanak düzenlenecektir. Düzenlenen mali hafıza raporu ve tutanağın birer örneği mükelleflere (alıcıya yalnızca tutanak) verilecek, diğer örneği ise serviste kalacaktır.

Servis, cihaz bünyesindeki eski mali hafızayı söküp, bunun yerine cihazla aynı numaraya sahip yeni bir mali hafıza takacaktır. Sökülen hafıza ünitesi saklanmak üzere ilgili mükellefe verilecektir. Yeni mali hafıza takılmadan (halk arasındaki adıyla sıfırlama yapılmadan) cihaz satılmayacaktır.

<sup>55</sup> 3100 S K. 50 SN GT ,26/11/1995 T ve 22183 S. RG

<sup>56</sup> 3100 S K. 27 SN GT ,25/12/1990 T ve 20736 S. RG

Satıcı, alıcıdan vergi dairesi izin yazısını almak ve bunu düzenleyeceği faturaya kaydetmek suretiyle satış işlemini gerçekleştirecektir.

Satıcı; cihazı, fatura, yazar kasa ruhsatı ve kullanma kılavuzu ile birlikte alıcıya teslim edecektir. Satıcı, satış tarihinden itibaren 15 gün içerisinde; mali hafıza raporu, servis tutanağı ve ödeme kaydedici cihaz levhası ile birlikte bağlı olduğu vergi dairesine müracaat ederek cihazının kaydını sildirir.

Alıcı, fatura tarihinden itibaren 15 gün içerisinde; fatura, ruhsat fotokopisi, mali hafıza raporu ve servis tutanağı ile birlikte bağlı olduğu vergi dairesine müracaat ederek cihazının kaydını yaptırır ve ödeme kaydedici cihazlara ait levhayı alır.

### **5.1.6.3. Ödeme Kaydedici Cihazların Onarımları**

Arızalanan Ödeme Kaydedici Cihazların tamiri, üreten ve ithal eden kuruluşların yetkili servis elemanlarınca yapılabilir. Cihazın mührü yetkili elemanlar tarafından açılabilir ve tamir işlemini takiben yine aynı elemanlar tarafından mühürlenir. Üretici veya ithalatçı kişi veya kuruluşların kurmuş oldukları bakım ve onarım servislerinin arızalanan cihazları kendilerine başvuru tarihinden itibaren en kısa sürede çalışır hale getirmesi şarttır. Yapılan tamir işlemi başlama ve bitiş tarih ve saatlerini de gösterir şekilde ayrıntılarıyla cihazın ruhsatnamesine kaydedilir. Üretici ve ithalatçı kişi veya kuruluşların kuracakları bakım ve onarım teşkilatlarının uyacakları şartlar ve esaslar Maliye bakanlığı tarafından denetlenir. Yetkili servise gerekli kayıt ve tasdik işlemi yaptırılmadan veya ruhsatsız olarak ödeme kaydedici cihazlar satılamaz, devredilemez, veya hurdaya ayrılamaz.<sup>57</sup>

Ödeme Kaydedici Cihazı arızalanan mükellefler arızanın ortaya çıktığı günü takip eden günün sonuna kadar yetkili bakım ve onarım servisine müracaat ederek cihazının onarımını yaptıracaktır.

Ödeme kaydedici cihazın yetkili serviste olduğu zamanlarda mükellef yapmış olduğu satışlarını fatura veya perakende satış fişi kullanarak belgeleyecektir.

### **5.1.7. Ödeme Kaydedici Cihazları Kendi İsteği İle Almanın Sonuçları**

---

<sup>57</sup> Eroğlu, a.g.e, s:294

Ödeme kaydedici cihazları kullanmak zorunda olmadığı halde almak isteyen mükellefler bağlı olduğu vergi dairesinden Ödeme Kaydedici Cihaz alma izin yazısı aldıktan sonra 30 gün içinde yazar kasa alarak vergi dairesine kayıt ettirip ödeme kaydedici cihaz levhası almak zorundadır. Ancak Ödeme kaydedici cihazları satın alanlar satın aldığı tarihten itibaren (fatura tarihi dahil) 15 gün içinde Vergi Dairesine cihazı kaydettirerek ödeme kaydedici cihaza ait levhayı almak zorundadır. Basit Usulde Defter tutan Gelir Vergisi mükellefleri Ödeme Kaydedici Cihaz kullanmak isterlerse gerçek usulde defter tutmak zorunda değildir.<sup>58</sup>

### **5.1.8. Ödeme Kaydedici Cihazların Raporlarının Elektronik Ortamda Saklanması**

Ödeme kaydedici cihazların raporları genellikle kağıt ortamında saklanmaktadır. Bilgilerin kağıt ortamında saklamanın zorlukları ve elektronik ortamda saklamanın avantajları göz önüne alınarak idare bazı yeni düzenlemeler yapmıştır.

### **5.1.9. Ödeme Kaydedici Cihazlarda Elektronik Kayıt Ünitesi Kullanımı İle İlgili Esaslar**

---

<sup>58</sup> Danıştay 3. dairesi bu konuda aşağıdaki şekilde karar vermiştir.

Vergi Dairesi mükellefi götürü gider usulüne göre vergi mükellefi iken okul idaresiyle yaptığı sözleşmeyle ödeme kaydedici cihaz kullanmayı kabul ettiği gerekçesiyle Gelir Vergisi Kanununun 51/11 inci maddesi uyarınca gerçek usulde mükellefiyetini tesis etmiştir.

Kanunda ödeme kaydedici cihaz kullananların götürü usulden faydalanamayacakları hükme bağlanmakla birlikte ödeme kaydedici cihaz kullanma şartlarını belirleyen 3100 sayılı Yasanın 6 ncı maddesindeki satış tutarları veya gayrisafi iş hasılatının elde edilip edilmediği, diğer taraftan davacının ödeme kaydedici cihaz almak için başvuruda bulunup bulunmadığı hususları araştırılmadan salt kira kontratına kayıt konulmuş olması sebebi ile gerçek usulde vergilendirilmenin kabul edildiği düşünülemeyeceği cihetle bu hususlar araştırılmadan davacının sözleşme gereğince gerçek usulde vergilendirmeyi kabul ettiğinden bahisle verilen mahkeme kararında yasal isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulü ile Bolu Vergi Mahkemesinin 13.3.1996 gün ve E: 1995/190, K: 1996/32 sayılı kararının BOZULMASINA, 1.10.1997 gününde oybirliğiyle karar verilmiştir.

(D3.D,E-1996/3188,K-1997/3179,01/10/1997T)

(<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/01/06/2010>)

Ödeme Kaydedici Cihaz kullanan mükellefler Ödeme kaydedici cihazdan alınan raporları ve müşteriye verilen ilk nüsha Ödeme kaydedici Cihaz Fişinin ikinci nüshasını; bünyesinde bulunan elektronik kayıt ünitesine kaydeden Ödeme kaydedici cihazları Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla ilgili 67 numaralı genel tebliğinde açıklanarak 04 temmuz 2006 tarihinde yürürlüğü girmiştir.

Elektronik kayıt yapabilme özelliğine sahip ödeme kaydedici cihazları kullanan mükellefler, elektronik kayıt ünitelerini (üzerinde, kullanıldığı ödeme kaydedici cihazın sicil numarası ile elektronik kayıt ünitesinin sıra numarasının yazılı olduğu etiket yapıştırmak suretiyle) sıra dahilinde ve uygun ortamlarda Vergi Usul Kanununun defter ve belgelerin muhafazası ve ibrazı mecburiyetine ilişkin hükümleri (V.U.K Mükerrer madde 275) gereğince saklayacaklar ve gerektiğinde ibraz edeceklerdir.

Mükellefler kullanmakta olduğu ödeme Kaydedici Cihazı başka bir mükellefe satsa bile kullandığı döneme ait elektronik kayıt ünitesini kendisi alacak ve muhafaza edecektir.

#### **5.1.10. Akaryakıt Pompalarına Ödeme Kaydedici Cihaz Bağlanması**

Taşıtlara perakende olarak (LPG, doğalgaz ve benzerleri dahil) akaryakıt satışı yapan (akaryakıt istasyonu işletmeciliği yapan) vergi mükelleflerinin işletmelerindeki akaryakıt pompalarına ödeme kaydedici cihaz bağlanması mecburidir.<sup>59</sup>

Akaryakıt satışı yapan işletmelerin ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyetleri teknik aksaklıklardan dolayı bir süre ertelenmişse de 01/06/2007 tarihinden itibaren uygulamaya geçilmiştir.

Akaryakıt satışı yapan işletmeler aşağıda yapılan açıklamalar çerçevesinde ödeme kaydedici cihazları bağlayacaklardır.<sup>60</sup>

<sup>59</sup> 3100 sayılı kanunun Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Hakkında Kanununun 3762 sayılı kanunla değişik 10. maddesi ile Maliye Bakanlığına tanınan yetki ve 3100 sayılı kanunun 58 numaralı genel tebliği ile

<sup>60</sup> Aynı

Taşıtlara akaryakıt satışının yapıldığı pompalara ödeme kaydedici cihaz bağlanacaktır. Pompalar, kasiyer veya pompacı olmaksızın bilfiil müşteri tarafından da (kredi kartı vb.) kullanılabilen ödeme kaydedici cihazlara da bağlanabilecektir. Pompaların bağlı olduğu ödeme kaydedici cihazlar pompanın içerisine, hemen yanına veya yakınındaki bir büroya yerleştirilebilecektir.

Ödeme kaydedici cihaza akaryakıt verilen taşıtın plaka numarası girildikten sonra akaryakıt pompası çalışacak şekilde düzenlenmiş olacaktır. Diğer bir ifade ile taşıtın plaka numarası ödeme kaydedici cihaza girilmediği takdirde pompadan akaryakıt akmayacaktır. Taşıtların dışında (bidonla, varille vb.) her türlü akaryakıt satışında pompalara plaka numarası yerine müşterinin adı soyadı veya unvanı bilgileri girilmelidir.

Yapılan akaryakıt satışlarıyla ilgili bilgiler ödeme kaydedici cihaz hafızasına otomatik olarak kaydedilecektir. Hafızaya kaydedilen bilgiler, akaryakıt verme işleminin sonunda ödeme kaydedici cihazdan yine otomatik olarak çıkacak fişler ile belgelendirilecektir. Bu fişler akaryakıtın cinsi, miktarı, tutarına ilaveten, akaryakıt verilen taşıtın plaka numarasını da kapsayacaktır. Plaka numarası, fiş üzerinde "tarih, fiş no ve saat" ibarelerinin altında, tek satır halinde, büyük harflerle (kalın yazımlı) veya değişik renklerde gösterilecek, plaka numarasının unsurları olan İl trafik kod numarası, harf grubu ve numara grubu birbirinden ayırt edilmiş bir şekilde yazılacaktır (Örneğin; 07 ZL 593 gibi).

Mükelleflerin satın aldıkları akaryakıt bedeli karşılığında, usulüne uygun olarak düzenlenecek ödeme kaydedici cihaz fişleri gider belgesi olarak kullanılır.

Ödeme kaydedici cihazın veya sistemin arızalanması halinde arıza giderilinceye kadar pompa manüel olarak çalıştırılır. Pompanın manüel olarak çalıştığı süredeki satış bilgileri, pompa içerisinde yer alacak "ara birim ünitesi"nin hafızasına kaydedilir. Bu bilgiler, arızanın giderilmesini müteakip toplam hasılat ve katma değer vergisi tahsilatı itibarıyla otomatik olarak ödeme kaydedici cihaz hafızasına kaydedilir ve "Z" raporlarında gösterilir.

Meydana gelecek arızanın en çok 40 saat içerisinde giderilmiş olması, tamiri yapan yetkili servis elemanının tutmak zorunda olduğu başvuru kayıt defterine ve cihaz ruhsatına, tarih ve saati de belirtmek suretiyle gerekli kayıtları yapar. Cihazın arızalanması sebebiyle manüel olarak kullanıldığı süreler içerisindeki satışlar Vergi Usul Kanununa göre düzenlenen fatura veya perakende satış vesikaları ile belgelendirilir. Bu şekilde düzenlenen belgelerin üzerinde, diğer bilgilerin yanında taşıtın plaka numarası da yer alır.

Akaryakıt pompalarının bağlanacağı ödeme kaydedici cihazlar, tek başlarına çalışabilecekleri gibi, bilgisayara da bağlanabilir.

Akaryakıt pompalarının ödeme kaydedici cihazlara bağlanmasına dair sistemin kurulması ve çalıştırılması ile ilgili görev ve sorumluluk, sistemde kullanılan ödeme kaydedici cihazlarla ilgili olarak Maliye Bakanlığında onay alan firmalara aittir. Maliye Bakanlığında onay alan ödeme kaydedici cihaz üreten veya ithal eden firmaların, sistem içerisindeki diğer unsurlardan dolayı pompacı, otomasyoncu, akaryakıt dağıtım şirketleri gibi kurumlar arasında sözleşmeler yaparak müşterek çalışma yapabilirler.<sup>61</sup>

#### **5.1.10.1. Akaryakıt Pompalarına Bağlanan Ödeme Kaydedici Cihaz Fişlerinin Belge Olarak Kabul Edilmesi**

Mükelleflerin ticari, zirai ve mesleki faaliyetleriyle ilgili olarak satın aldıkları akaryakıt bedeli karşılığında düzenlenecek ödeme kaydedici cihaz fişlerinin, gider belgesi olarak kabul edilecektir<sup>62</sup>.

58 seri numaralı genel tebliğde fatura düzenleme haddinin altında kalan akaryakıt satışlarının Ödeme kaydedici cihaz fişi ile belgeleneceği diğer satışların ise fatura düzenleneceği belirtilmiştir. Mevcut düzenlemenin amaca tam ulaşamayacağını fark edilmesi ve birçok vergi mükellefinin tereddüde düşmesi sonucunda 3100 sayılı kanun 68 seri numaralı genel tebliği ile bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme şu şekildedir:

<sup>61</sup> 3100 S.K 59 SN GT , 20/04/2004 T ve 25439 S. RG.

<sup>62</sup> 3100 S.K 58 SN GT 30/11/2003 T ve 25302 S. RG.

Mükelleflerin ticari, zirai ve mesleki faaliyetleriyle ilgili olarak satın aldıkları akaryakıt bedeli karşılığında düzenlenecek ödeme kaydedici cihaz fişlerinin gider belgesi olarak kullanılması kabul edilmiştir.<sup>63</sup>

Ancak, akaryakıt pompalarının ödeme kaydedici cihazlara bağlanması ile ilgili uygulamanın başlamasıyla birlikte bakanlığa intikal eden olaylardan, pompalara bağlı ödeme kaydedici cihazlar kullanılmak suretiyle yapılan akaryakıt satışlarında ödeme kaydedici cihazlardan otomatik olarak çıkan fişlerin gider belgesi olarak kullanılmasında tereddüde düşüldüğü, söz konusu fişler alınmakla beraber satış tutarının fatura düzenleme haddini (2010 yılı için 670,00.TL) aşmamasına rağmen araç sahip veya sürücülerinin ödeme kaydedici cihaz fişi yerine fatura verilmesinde ısrar ettikleri, bu durumun istasyon işletmelerinde mükerrer belge düzenlenmesi nedeniyle muhasebe kayıtlarının yapılmasında ve iptal edilen belgelerin istendiğinde ibraz edilmek üzere muhafazasında ilave iş yükü getirdiği ve zaman kaybına neden olduğu anlaşılmıştır.

Akaryakıt pompalarının bağlı olduğu ödeme kaydedici cihazlar kullanılmak suretiyle otomatik olarak düzenlenen fişlerin, fatura düzenleme tutarının (2010 yılı için 670,00TL) altında veya üstünde olsa dahi “fatura yerine geçen belge” olarak kabul edilmesi ve bu şekilde belgelenen satışlar dolayısıyla nihai tüketiciler veya vergi mükelleflerince yapılan fatura düzenleme taleplerinin dikkate alınmaması 58 numaralı genel tebliğde belirtilmiştir.

Buna göre, nihai tüketicilerin tüketim amacıyla, mükellef olanların ise ticari, zirai ve mesleki faaliyetleriyle ilgili olarak satın aldıkları akaryakıt karşılığında düzenlenecek (üzerinde “taşıt veya müşteri tanıma sistemi faturaya dönüştürülecek” ibaresi bulunanlar hariç) söz konusu ödeme kaydedici cihaz fişleri, üzerinde yazılı tutar ne olursa olsun fatura yerine geçen belge olarak kabul edilecek, ayrıca faturaya dönüştürülmesi istenmeyecek ve yapılan incelemeler ve kontroller sırasında bu fişleri gider belgesi olarak kullananlardan fatura ibrazı talep edilmeyecektir.<sup>64</sup>

---

<sup>63</sup> Aynı

<sup>64</sup> Akaryakıt istasyonunda Ödeme Kaydedici Cihaza bağlı akaryakıt pompalarından yapılan satışlarda, bazı müşterilerinizin yazar kasa fişlerinin iptal edilerek faturaya dönüştürülmesi talebinde bulunduğu; kanunen bu süreçte yapılması gerekenleri ve özellikle iptal olunan bu yazarkasa fişlerinin iptal olduktan sonra müşteri de mi yoksa istasyon muhasebesinde mi kalacağı konusunda verilen özalgde şu şekilde açıklamaktadır. 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanmaları

3100 sayılı kanunun 68 numaralı genel tebliğinde kesinlik kazanan haliyle akaryakıt pompalarına bağlanan ödeme kaydedici cihazların fişlerinin miktarına bakılmaksızın fatura düzenlenmeyeceği ve müşteriye ödeme kaydedici cihaz fişi verileceği hükme bağlanmıştır. Ancak bazı özellikli durumlarda (taşıt tanıma sistemlerinin kullanılması gibi) fişlerin iptal edilmek suretiyle fatura düzenlenebileceği de yine aynı tebliğde düzenlenmiştir.

#### **5.1.10.2. Akaryakıt Pompalarına Taşıt Tanıma Sistemi İle Bağlantılı Ödeme Kaydedici Cihaz Bağlanması Ve Taşıt Tanıma Sisteminin Çalışma Şekli Ve Belge Düzeni**

Akaryakıt istasyon işletmeleri veya dağıtım şirketleri, bazı kurumları veya özel firmalara işleri ile ilgili taşıtları için taşıt tanıma müşteri tanıma vb. sistemleri veya özel olarak geliştirilen kartları kullanarak ya da özel anlaşmalara dayanarak akaryakıt satabilmektedir. Bu işletmelerin satışlarını aşağıdaki açıklamalara göre belgelendirmesi gerekmektedir.<sup>65</sup>

Akaryakıt pompaları ödeme kaydedici cihazlara bağlanmış olan istasyonlardan; Taşıt tanıma, müşteri tanıma vb sistemler kullanarak (Fiş üzerinde “taşıt veya müşteri tanıma sistemi faturaya dönüştürülecek” ibaresi bulunan).

Bazı kurumlar tarafından geliştirilen özel kartlar kullanılarak (akıllı kart vb.).

---

Mecburiyeti Hakkındaki Kanunun 68 Seri No.lu Genel Tebliğinde; akaryakıt pompalarının bağlı olduğu ödeme kaydedici cihazlar kullanılmak suretiyle otomatik olarak düzenlenen fişlerin, fatura düzenleme tutarının (2008 yılı için 600,00 YTL) altında veya üstünde olsa dahi "fatura yerine geçen belge" olarak kabul edilmesi ve bu şekilde belgelenen satışlar dolayısıyla nihai tüketiciler veya vergi mükelleflerince yapılan fatura düzenleme taleplerinin dikkate alınmaması uygun görülmüştür.

Bu itibarla, akaryakıt istasyonlarında yapılan akaryakıt satışlarında; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257'nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden, akaryakıt pompalarının bağlı olduğu ödeme kaydedici cihazlar kullanılmak suretiyle otomatik olarak düzenlenen fişlerin, fatura düzenleme tutarının (2008 yılı için 600,00 YTL) altında veya üstünde olsa dahi "fatura yerine geçen belge" olarak kabul edilmesi ve bu şekilde belgelenen satışlar dolayısıyla nihai tüketiciler veya vergi mükelleflerince yapılan fatura düzenleme taleplerinin dikkate alınmaması gerekmektedir. (Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.5.38.15.02/ÖKC/21/92 numaralı özelgesi) (<http://www.kayserivdb.gov.tr/ozelgeler>, 10/06/2010)

<sup>65</sup> Aynı

Taşıt tanıma, müşteri tanıma vb. sistemler olmaksızın müşteriler ile akaryakıt dağıtım şirketleri veya istasyon işletmecileri arasında yapılan özel anlaşmalara dayanılarak, gerçekleştirilen (ve pompalara bağlı ödeme kaydedici cihazlardan otomatik olarak çıkan fişlerle belgelendirilen) ve faturası mal teslimini müteakiben belirli periyotlarla düzenlenen akaryakıt satışlarına münhasır olmak üzere, bu satışlara ilişkin faturanın (katma değer vergisi açısından vergilendirme dönemi aşılmamak şartıyla) on beş gün içinde dağıtım şirketleri ve/veya akaryakıt istasyon işletmelerince Vergi Usul Kanunu'na göre toplu olarak düzenlenmesi gerekmektedir.

Bu şekilde akaryakıt satışı yapılan kişiler adına düzenlenecek faturanın her iki nüshası ("Taşıt Tanıma veya Müşteri Tanıma Sistemi Faturaya Dönüştürülecek" ibaresi olan fişlerin faturaya dönüştürülmesinde, fişlerin tarih ve numarasının belirtilmesine gerek yoktur.) taşıtın plaka no.su, akaryakıt cinsi, miktarı ve tutarı liste halinde belirtilecektir. Akaryakıt istasyonu işletmeleri veya dağıtım şirketleri listeleri, faturanın düzenlendiği tarih itibariyle hazırlayacaklar ve kaşeleyip imzaladıktan sonra gerektiğinde ibraz edilmek üzere ilgili faturayla birlikte muhafaza edeceklerdir. İşletmeler, muhasebe kayıtlarında bu faturada yazılı miktar ve tutarları esas alacaklardır.

Bu şekilde faturası sonradan düzenlenen Taşıt Tanıma, müşteri tanıma vb. sistemler kullanılmadan özel anlaşmalara dayanılarak yapılan) akaryakıt satışlarına ait ödeme kaydedici cihaz fişleri, akaryakıt istasyonu işletmeleri tarafından üzerine "İPTAL" şerhi düşülerek iptal edilmek suretiyle adına fatura düzenlenen kişi veya kuruluşlara verilecektir. Bahse konu fişler, adına fatura düzenlenen kişi veya kurumlar tarafından ilgili faturaya eklenmek suretiyle saklanacaktır. Ama dileyen akaryakıt istasyon işletmeleri, akaryakıtın teslimi anında cihazdan çıkan ödeme kaydedici cihaz fişlerinin asıllarını, adına fatura düzenlenen kişi veya kuruluşlara, faturanın düzenlenmesi sırasında da verebilecektir. Bu takdirde akaryakıt teslimi yapılan araçta, istasyon sahipleri ile müşteri arasında (faturası sonradan düzenlenen akaryakıt satışına dair) yapılan anlaşma metninin bir örneğinin bulunması şarttır. Ödeme kaydedici cihaz fişlerinin üzerine veya arkasına, yapılacak ödemelere ilişkin olarak akaryakıt istasyonu işletmelerince (veresiye, kredi, vb.) kaşe veya şerhlerin düşülmesi de mümkündür.

Adına fatura düzenlenen kişi ve kuruluşların söz konusu belgeleri gider belgesi olarak kullanabilmeleri için fatura üzerindeki tutar ile ekindeki iptal edilmiş ödeme

kaydedici cihaz fişlerinin toplam tutarının birbirine eşit olması gerekmektedir. Ödeme kaydedici cihaz fişlerinin toplam tutarının faturada yazılı tutardan daha az olması halinde, adına fatura düzenlenen kişi veya kuruluşlar muhasebe kayıtlarında fişlerin toplam tutarını esas alacaklardır.

Üzerinde “taşıt veya müşteri tanıma sistemi faturaya dönüştürülecek” ibaresi olan fişlerin üzerine iptal şerhi düşülmesine ve bunların, adına fatura düzenlenen kişi veya kuruluşlarca ilgili faturaya eklenerek saklanmasına gerek bulunmamaktadır.

Akaryakıt istasyonlarından taşıt tanıma, müşteri tanıma vb. sistemler kullanılarak veya özel anlaşmalar çerçevesinde gerçekleştirilen, pompalara bağlı ödeme kaydedici cihazlardan otomatik olarak çıkan fişlerle belgelendirilen ve faturaları mal teslimini müteakiben belirli periyotlarla düzenlenen satışlarla ilgili olarak sözleşme dolayısıyla tahsil edilmesi gereken “fiyat farkı” ile satış bedeli üzerinden yapılacak “iskontolar”, sözleşmenin tarih ve sayısı da belirtilmek suretiyle (iskonto, akaryakıt zammı vb. ibarelerle) fatura üzerinde gösterilecektir. Faturaya ekli ödeme kaydedici cihaz fişlerinin toplam tutarının (bir kısım fişlerin muhafaza edilememesi nedeniyle) fiyat farkı ve iskonto tutarlarının dahil edilmesinden önceki fatura tutarından az olması durumunda, müşterinin muhasebe kayıtlarında, “mevcut ödeme kaydedici cihaz fişlerinin toplam tutarı/fiyat farkı ve iskonto tutarları dahil edilmeden önceki fatura tutarı” şeklinde bulunan oranın, fiyat farkı ve iskonto tutarları dahil edildikten sonraki fatura tutarı ile çarpılması suretiyle hesaplanan tutar dikkate alınacaktır.

### **5.1.10.3. Petrol İstasyonu Dışında Akaryakıt Teslimlerinde Belge Düzeni**

İstasyon dışında müşterinin istediği mahalde teslim edilmek üzere tankerlerle taşınan veya taşıtırılan akaryakıt satışlarında aşağıda belirtildiği şekilde işlem yapılacaktır.<sup>66</sup>

Pompadan akaryakıt alabilmek için aracın plaka numarası girilerek (plakası yoksa yani bidon veya varil ile satın alınıyorsa) “plakasız” ifadesi yazılıp müşterinin adı soyadı ve unvan bilgileri yazılarak akaryakıt pompadan alınacaktır. Satış anında düzenlenen fişler akaryakıt teslim edildiği anda müşteriye teslim edilecektir.

---

<sup>66</sup> Aynı

Satın alınan akaryakıtın cins miktar ve tutarını gösteren fiş her müşteri için ayrı ayrı düzenlenecektir. Akaryakıt satışı yapılan her müşteri için ayrı ayrı sevk irsaliyesi düzenlenecek ve akaryakıtın naklinin yapıldığı araçlarda birer örneği bulunacaktır.

Bu şekilde düzenlenen fatura, serbest meslek makbuzu veya gider pusulalarının üzerinde, ilgili ödeme kaydedici cihaz fişinin tarih ve numarası ile iade edilen akaryakıtla ilişkin katma değer vergisi (satış bedelinden ayrı olarak) gösterilecektir.

Şayet akaryakıt alan müşteri Ödeme kaydedici cihaz fişinde gösterilen akaryakıttan daha az bir miktar akaryakıt alır ise şu işlemler yapılacaktır.

Akaryakıt alan müşteri vergi mükellefi ise akaryakıt istasyonu işletmecisine almadığı akaryakıtın bedeli kadar iade faturası kesecektir. Akaryakıt alan müşteri son kullanıcı ise; akaryakıt istasyonu işletmecisi gider pusulası düzenleyecektir. Bu şekilde düzenlenen gider pusulasında gelir vergisi tevkifatı hesaplamayacaktır.<sup>67</sup> Şayet satış gerçekleşmemiş ise yukarıda belirtildiği şekilde belgelenen akaryakıt, başkaca bir işleme gerek kalmaksızın akaryakıt istasyonundaki tanka boşaltılacaktır.

#### **5.1.10.4. Akaryakıt Satışlarında Özellikli Durumlar**

##### **5.1.10.4.1. Bedeli Önceden Ödenen Akaryakıtın Belgelendirilmesi**

Bazı kamu kurumları ve firmalar taşıt tanıma, müşteri tanıma vb. sistemler kullanılarak veya özel anlaşmaya dayanarak daha sonra alacakları akaryakıtın bedelini peşin ödeyip faturasını düzenlemek şeklinde de anlaşma yapabilmektedirler.<sup>68</sup>

Bedeli peşin ödenip faturası düzenlenmiş bulunan satışlarla ilgili olarak bilahare taşıtlara yapılacak akaryakıt teslimlerinde, pompalara bağlı ödeme kaydedici cihazlardan otomatik olarak çıkacak fişlerin daha önce düzenlenmiş bulunan faturalarla ilişkilendirilerek iptal edilmesi gerekmektedir.

Bu durumda dağıtım şirketleri ve/veya akaryakıt istasyon işletmelerinin bedelini peşin tahsil ederek düzenlemiş oldukları faturalara eklenmek üzere, her ayın sonu

---

<sup>67</sup> Aynı

<sup>68</sup> Aynı

itibariyle o ay içerisinde yapılan satışlara ilişkin olarak iki örnek liste hazırlayacaklardır. Dağıtım şirketleri ve/veya akaryakıt istasyon işletmelerinin, imzalanıp kaşelendikten sonra bir örneği daha önce düzenlenmiş bulunan faturanın işletmede kalan nüshasına ekleyecek diğer örneği de faturanın ilk nüshasına eklenmek üzere alıcıya verilecektir. Akaryakıt teslimi sırasında otomatik olarak çıkan fişler akaryakıt istasyonu işletmelerince iptal edilip, adına fatura düzenlenen kişi veya kuruluşlarca saklanacaktır.

Dağıtım şirketleri ve/veya akaryakıt istasyon işletmeleri ile alıcılar arasındaki anlaşmanın, satılacak akaryakıtın miktarı itibariyle yapıldığı hallerde, önceden düzenlenen faturada yazılı tutar ile bu faturaya istinaden yapılan akaryakıt teslimlerine ilişkin ödeme kaydedici cihaz fişlerinde yazılı tutarların toplamı arasında (akaryakıtın teslim edildiği tarihlerdeki birim fiyatının farklı olması dolayısıyla) farklılık olması durumunda, muhasebe kayıtlarında fatura üzerinde yazılı tutar esas alınacaktır.

#### **5.1.10.4.2. Tankerden Yapılan Satışlarda Belge Düzeni**

İstasyon dışında müşterinin istediği mahalde teslim edilmek üzere tankerlerle taşınan veya taşıtırılan akaryakıt satışlarında belge düzeni şu şekilde olacaktır:<sup>69</sup>

Tankere dolum yapılırken satış yapılacak müşterilere ait plaka no (plakası yoksa “PLAKASIZ” ifadesi yazılacaktır) ve ad-soyad/unvan (unvan bilgilerinin kısaltılarak yazılması mümkündür) bilgileri girilecek ve satılan akaryakıtın cins miktar ve tutarlarını gösterecek şekilde her bir müşteri için ayrı ayrı ödeme kaydedici cihaz fişi düzenlenecektir.

Ödeme kaydedici cihaz fişlerinde görülen müşterilerin her biri için sevk irsaliyesi düzenlenecek ve araçta bir örneği bulundurulacaktır. Düzenlenen ödeme kaydedici cihaz fişleri akaryakıtın teslimi anında müşteriye verilecektir.

Müşterinin ödeme kaydedici cihaz fişinde gösterilen miktardan daha az akaryakıt alması halinde alınmayan akaryakıtın karşılığı olarak;

a-Müşterinin vergi mükellefi olması halinde, müşteri tarafından akaryakıt istasyonu işletmecisi adına iade amacıyla faturası kesilecek,

---

<sup>69</sup> Aynı

b-Müşterinin vergi mükellefi olmaması durumunda ise akaryakıt istasyonu işletmecisi tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılmaksızın gider pusulası düzenlenecektir.

Bu şekilde düzenlenen faturanın üzerinde, ilgili ödeme kaydedici cihaz fişinin tarih ve numarası ile iade edilen akaryakıtla ilişkin katma değer vergisi satış bedelinden ayrı olarak gösterilecektir.

Müşteriler tarafından alınmayan ve yukarıda belirtildiği şekilde belgelenen akaryakıt, başkaca bir işleme gerek kalmaksızın akaryakıt istasyonundaki tanka boşaltılacaktır

Bilindiği üzere, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında 3100 sayılı Kanunla ilgili 58 Seri No.lu Genel Tebliğ ile taşıtlara perakende olarak akaryakıt satışı yapan akaryakıt istasyonu işletmecilerine pompalarını ödeme kaydedici cihazlara bağlatma ve bu pompalar kullanılarak yapılan akaryakıt satışlarını taşıtın plaka numarasını ihtiva eden ve cihaz yazıcısından otomatik olarak çıkan ödeme kaydedici cihaz fişleri ile belgelendirme zorunluluğu getirilmiş, 68 Seri No.lu Tebliğin 4 üncü bölümünde de akaryakıt istasyonlarındaki pompalardan tankerlere dolum yapılarak müşterilerin istedikleri mahalde teslim edilen akaryakıt satışlarına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Görüleceği üzere bahse konu zorunluluk, akaryakıt istasyonlarındaki pompalardan, taşıtlara perakende olarak veya tankerlere dolum yapılmak suretiyle gerçekleştirilen akaryakıt satışlarını kapsamakta, akaryakıt istasyonları dışında pompalar kullanılmaksızın tankerlerle yapılan toplu akaryakıt satışları ile ilgili bulunmamaktadır.<sup>70</sup>

---

<sup>70</sup> Vergi Mükellefinin ana faaliyet konusu kapsamında nakliyat ve taşımacılık hizmetleri ile ilgili olarak sahip olduğu nakil vasıtalarında kullanılan akaryakıtın kendi istasyonundaki pompalara yükleme yapılmaksızın istasyon sahasında ve/veya dışında, tankerden nakil araçlarına direkt olarak yüklenmesi durumunda söz konusu yükleme işlemine konu akaryakıtın yalnızca kendi aktifinde kayıtlı araçların faaliyetlerinde kullanılmak üzere temin edilen akaryakıtların sevki için ödeme kaydedici cihaz veya fatura düzenlenip düzenlenmeyeceği, hususunda Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığının verdiği bir özelge şu şekildedir: 68 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliğ'in, "Test ve Sevk Amaçlı Alımlar" başlıklı 5 inci bendinde; "... Aynı mükellefin diğer istasyonları veya depolarına sevk edilmek üzere pompalardan bir

Bu nedenle, akaryakıt istasyonları dışında rafineri, tank, depo vb. yerlerden tankerlerle alınan ve doğrudan müşterilerin depolarına boşaltılmak veya gösterdikleri yere teslim edilmek suretiyle gerçekleştirilen toplu akaryakıt satışlarının belgelendirilmesinde ödeme kaydedici cihaz fişlerinin değil Vergi Usul Kanununun belge düzenine ilişkin hükümlerinde yazılı belgelerin kullanılması gerekmektedir.<sup>71</sup>

#### **5.1.10.4.3. Akaryakıt Satışında Test Ve Sevk Amaçlı Belge Düzenlenmesi**

Akaryakıt istasyonlarındaki pompalardan, taşıtlara yapılan satışların dışında test ve sevk amaçlı akaryakıt alımları da olabilmektedir. Pompalardan test amaçlı bir alım olduğu takdirde fişin plaka bilgisi bölümüne “TEST” ibaresi girilerek akaryakıt alımı gerçekleştirilecek ve testin tamamlanmasını müteakip alınan akaryakıt tanka boşaltılacaktır.<sup>72</sup>

Aynı mükellefin diğer istasyonları veya depolarına sevk edilmek üzere pompalardan bir alım yapıldığı takdirde fişin plaka bilgisi bölümüne “SEVK” ibaresi ile birlikte taşımanın yapılacağı aracın plaka numarası ve taşınacak yerin adı girilecektir. Pompalardan gerçekleştirilecek sevk amaçlı alımlar, yalnızca birden fazla istasyona veya depoya sahip akaryakıt istasyonu işletmecilerinin bu depo veya istasyonları arasında gerçekleştirecekleri sevkiyatlara yönelik olarak yapılabilecek, bunun dışında

---

alım yapıldığı takdirde fişin plaka bilgisi bölümüne “SEVK” ibaresi ile birlikte taşımanın yapılacağı aracın plaka numarası ve taşınacak yerin adı girilecektir. Pompalardan gerçekleştirilecek sevk amaçlı alımlar, yalnızca birden fazla istasyona veya depoya sahip akaryakıt istasyonu işletmecilerinin bu depo veya istasyonları arasında gerçekleştirecekleri sevkiyatlara yönelik olarak yapılabilecek, bunun dışında pompalardan sevk amaçlı herhangi bir çıkış yapılamayacaktır” şeklinde açıklamalara yer verilmiştir.

Bu itibarla, söz konusu akaryakıt dağıtım firmasından alınarak firmanıza ait tankerlere yüklenen ve satışa konu edilmeyerek yalnızca firmanıza ait nakil araçlarının akaryakıt ihtiyacını karşılamak üzere akaryakıt istasyonunuzdan ve istasyon dışındaki tankerlerden nakil araçlarınıza direkt olarak akaryakıt yüklenmesi sırasında sevk irsaliyesinin düzenlenmesi, kendi nakil araçlarınız dışındaki mükelleflere yapılan akaryakıt yüklemesi için de akaryakıt pompalarına bağlı ödeme kaydedici cihaz kullanmanız gerekmektedir. (Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.5.38.15.02/ÖKC-21/120 numaralı özelgesi) (<http://www.kayserivdb.gov.tr/ozelgeler>, 10/06/2010)

<sup>71</sup> Ödeme Kaydedici Cihaz Sirküleri/10

<sup>72</sup> 3100SK . 68 GT , 07/09/2006T ve 26282 S RG.

pompalardan sevk amaçlı herhangi bir çıkış yapılamayacaktır. Sevk yapılacak yer için ayrıca Vergi Usul Kanununa göre sevk irsaliyesi düzenlenecektir.<sup>73</sup>

#### **5.1.10.4.4. Akaryakıt Alımında Ödeme Kaydedici Cihaza Yanlış Plaka Girilmesi**

Ödeme kaydedici cihazların hafıza ünitelerinin silinemez ve değiştirilemez özellikte olması sebebiyle pompalara bağlı ödeme kaydedici cihazlar kullanılmak suretiyle düzenlenen fişler üzerinde yer alan yanlış plaka bilgilerinin cihaz üzerinden düzeltilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu nedenle yanlış plaka bilgisi ihtiva eden ödeme kaydedici cihaz fişlerinin düzeltilmesi için, hatalı fiş iptal edilerek bunun yerine Vergi Usul Kanununa göre fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Düzenlenecek faturanın üzerinde iptal edilen ödeme kaydedici cihaz fişinin tarih ve numarası da yer alacaktır. Hatalı fiş, istenildiğinde ibraz edilmek üzere akaryakıt istasyonu işletmecisi tarafından faturanın ikinci nüshasına eklenmek suretiyle saklanacak, söz konusu hatalı işlemlerin sık olması veya tereddüt uyandırması halinde ilgili mükellef hesapları incelemeye alınacaktır. Şu kadar ki bahse konu düzeltme taleplerinin Vergi Usul Kanununun 219 uncu maddesinde hükme bağlanan kayıt nizamına ilişkin süreler içerisinde yapılması ve bu süreler içinde yapılmayan düzeltme taleplerinin dikkate alınmaması gerekmektedir.<sup>74</sup>

Yanlış plaka numarası ihtiva eden ödeme kaydedici cihaz fişi düzenlediği ve bunları yukarıda belirtildiği şekilde düzeltilmediği tespit edilen mükelleflere her bir tespit için ayrı ayrı olmak ve mükellef grupları dikkate alınmak suretiyle Vergi Usul Kanununun 352/II-7 maddesine göre ikinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir

#### **5.1.10.4.5. Akaryakıt Pompalarına Bağlanan Ödeme Kaydedici Cihazların Vergi Dairesine Kayıtları**

27 Seri No.lu ödeme kaydedici cihaz Genel Tebliğinde, kullanmak üzere ödeme kaydedici cihaz alan mükelleflerin cihazlarını, alış faturasının düzenlendiği tarihten

---

<sup>73</sup> Aynı

<sup>74</sup> Aynı

(fatura tarihi dahil) itibaren on beş gün içerisinde bağlı buldukları vergi dairesine bir dilekçeyle (alış faturası örneği, cihaz sicil numarası, cihazdan alınan bir fiş örneği de dahil olmak üzere gerekli belgeleri eklemek suretiyle) bildirerek kayıt ettirecekleri ve bu işlemle birlikte her bir cihaz için ayrı ayrı olmak üzere “Ödeme Kaydedici Cihazlara Ait Levha”yı vergi dairesinden alarak işyerlerinde devamlı surette görülebilecek bir yere asacakları açıklanmıştır.

Ödeme kaydedici cihazların akaryakıt pompalarına montajı işleminin zamana ihtiyaç göstermesi, fatura tarihi ile cihazın montajı ve kullanımı arasındaki sürenin on beş günlük kayıt süresini aşabileceği durumu dikkate alınarak pompalara bağlanacak ödeme kaydedici cihazların vergi dairesine kaydında mükelleflerden fiş örneği istenmemesi; kayıt işleminin, dilekçe, cihazın satın alındığına ilişkin fatura fotokopisi ve ruhsatnameye dayanılarak gerçekleştirilmesi; ayrıca akaryakıt pompalarına bağlanacak ödeme kaydedici cihazların açık alanda kullanılması, ödeme kaydedici cihaz levhalarının asılmasına uygun bir fiziki ortam bulunmaması sebebiyle, söz konusu cihazlar için “ödeme kaydedici cihazlara ait levha”nın düzenlenmemesi, bunun yerine cihaz ruhsatnamesinin (cihazın marka, model, sicil no. ve onayına ilişkin bilgilerin yer aldığı) sayfasına ilgili vergi dairesince “kaydedilmiştir” şerhi düşülüp tasdik edilmek suretiyle mükellefe verilmesi uygun bulunmuştur. Söz konusu ruhsatnamelerin, gerektiğinde ilgililere ibraz edilmek üzere, cihazın kullanıldığı işletmede muhafaza edilmesi gerekmektedir.<sup>75</sup>

#### **5.1.11. Ödeme Kaydedici Cihazların Hurdaya Ayrılması**

İş bırakma, yeni bir cihaz alma veya herhangi bir nedenle eski cihazlarını hurdaya ayırmak isteyen mükellefler, aşağıda açıklandığı şekilde işlem yapacaklardır. İş bırakma nedeniyle yapılacak hurdaya ayırma işlemleri, iş bırakma tarihinden itibaren 30 gün içerisinde gerçekleştirilecektir.<sup>76</sup>

Mükellefler yetkili servislerine başvurularak cihazlarının hafızalarında kayıtlı bilgileri tespit ettireceklerdir. Yetkili servis tarafından cihazın kullanılmaya başlandığı tarihten son güne kadar (son gün dahil) mali hafıza raporu alınacak ve söz konusu rapor

<sup>75</sup> Ödeme Kaydedici Cihaz Sirküleri/6

<sup>76</sup> 3100 SK . 60 GT , 15/05/2004 T ve 25463 S RG.

servis tarafından düzenlenecek bir tutanağa iliştirilerek mükellefe verilecektir. Şu kadar ki (yalnızca hurdaya ayrılacak ödeme kaydedici cihazlara mahsus olmak üzere) söz konusu işlemlerin mutlaka ilgili üretici veya ithalatçı kuruluşun servisince yapılması şart olmayıp, Maliye Bakanlığı'ndan yetki verilmiş olması şartıyla herhangi bir ödeme kaydedici cihaz servisi tarafından yapılması da mümkün bulunmaktadır.

Yetkili servis gerekli işlemleri yaptıktan sonra cihazın mali hafızasını söküp, saklanmak üzere mükellefe verecek ve cihazı çalışamaz hale getirirler.

Mükellefler, servis tutanağının düzenlendiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde; servis tutanağı, mali hafıza raporu ve ödeme kaydedici cihaz levhası ile birlikte vergi dairesine başvurarak cihazlarının kaydını sildirirler.

Vergi dairesi de, gerekli kontrolleri yaptıktan sonra cihazın levhasını iptal edip kaydını silecek ve servis tutanağı ile mali hafıza raporunu mükellefin dosyasına koyar. Mali hafıza ise saklanmak üzere mükellefte kalır.

Hurdaya ayrılan cihazların mali hafıza dışında kalan bölümleri (yazıcı, kasa vb.) hurda olarak satılabilir. Bu şekilde servise bırakılan veya satılan hurda cihazların servislerce tamir edilerek veya yeni hafıza takılarak bir başkasına satılması ve tekrar kullanılması kesinlikle yasaktır.

#### **5.1.12. Geçici Olarak Kullanım Dışı Bırakılan Ödeme Kaydedici Cihazlar**

İşi bırakma veya sair nedenlerle cihazlarını ileride tekrar kullanmak veya satmak gibi amaçlarla geçici olarak kullanım dışı bırakan mükellefler, aşağıda açıklandığı şekilde işlem yapacaklardır. İşi bırakma nedeniyle yapılacak geçici kullanım dışı bırakma işlemleri, işi bırakma tarihinden itibaren 30 gün içerisinde gerçekleştirilir.<sup>77</sup>

Mükellefler, yetkili servise başvurarak cihaz hafızasında kayıtlı bilgileri tespit ettir. Yetkili servis, cihazın kullanıldığı döneme ilişkin mali hafıza raporunu alır ve tutanak düzenler. Söz konusu mali hafıza raporu tutanağa eklenerek mükellefe verilir.

---

<sup>77</sup> Aynı

Yetkili servis gerekli tespitleri yapıp raporları aldıktan sonra cihazın çalışmasını sağlayan ve “mali hafıza-cihaz” bağlantısı içerisinde yer alan elektronik parçalardan birini (mali hafıza yazılım çipi vb.) söküp alıkoymak suretiyle cihazı çalışamaz hale getirir. Bu işlemde mali hafıza kutusu yerinden sökülüp çıkarılmaz, kablo bağlantısı kesilmez. Ancak sökülecek parçanın, mükellef tarafından kolaylıkla temin edilip takılabilecek özellikte olmaması gerekir. Bu işlemi müteakip cihaz mühürlenerek gayri faal bir şekilde mükellefe teslim edilir.

Mükellef, servis tutanağının düzenlendiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde; servis tutanağı, mali hafıza raporu ve ödeme kaydedici cihaz levhası ile birlikte vergi dairesine müracaat ederek cihazlarının kaydını sildirir.

Geçici olarak kullanım dışı bırakılan cihazın tekrar kullanılmak istenmesi halinde mükellef tarafından yetkili servise başvuruda bulunulacaktır. Servis gerekli elektronik parçayı takıp cihazı çalışır hale getirecek ve tekrar mühürleyecektir. Bu işlemi takiben servis tarafından mali hafıza raporu alınıp tutanak düzenlenerek mükellefe verilir.

Mükellef, tutanağın düzenlendiği tarihten itibaren 15 gün içerisinde; tutanak, mali hafıza raporu ve ruhsat fotokopisi ile birlikte vergi dairesine müracaatla cihazını kaydettirip ödeme kaydedici cihaza ait levhayı almak suretiyle cihazı kullanmaya başlayacaktır.

### **5.1.13. Biletle Girilen Yerlerde Ödeme Kaydedici Cihazların Fişlerinin Bilet Yerine Geçmesi**

Biletle girilen eğlence yerlerini işletenlerden 2464 sayılı Kanununun 21 inci maddesinin (I) numaralı bendinin (1) ve (2) numaralı alt bentleri kapsamında faaliyette bulunan (sinemalarda yerli ve yabancı film gösteren) mükellefler istemeleri halinde giriş biletlerini, Maliye Bakanlığı tarafından onaylanan ödeme kaydedici cihazlarla düzenleyebileceklerdir<sup>78</sup>. Bu şekilde düzenlenen ödeme kaydedici cihaz fişleri, 213

---

<sup>78</sup> 3100 SK 5.inci maddesine göre.

Sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 257.nci maddesiyle Maliye Bakanlığına tanınan yetkiye dayanılarak, "giriş bileti" olarak kabul edilmektedir.<sup>79</sup>

Giriş bileti düzenlemede kullanılacak olan Maliye Bakanlığından onaylı ödeme kaydedici cihazların kağıt rulolarına, belediyeler tarafından özel damga konulması şartı<sup>80</sup> aranmayacaktır.<sup>81</sup>

Bahse konu biletle girilen eğlence yerlerini işleten mükellefler giriş biletlerini yukarıda belirtilen ödeme kaydedici cihazları kullanmak suretiyle (belediye damgası olmaksızın) düzenlemeleri halinde, bu hizmetleriyle ilgili olarak müşterilerine başkaca bir belge vermeyeceklerdir.

Ödeme kaydedici cihazlar kullanılmak suretiyle düzenlenen biletlerin bir nüshası müşteriye verilecek (kayıt rulosunda yazılı olan) diğeri ise Vergi Usul Kanununun defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz mecburiyetine ilişkin hükümleri uyarınca mükellefçe saklanacaktır.

Müşteriye verilen hizmet karşılığı düzenlenen bilet nüshası, sinemaya girişte biletin yırtılması veya iptal edilmesi gibi bir işleme tabi tutulmayacaktır. Şu kadar ki mükerrer kullanımların önlenmesine yönelik olarak giriş biletinin herhangi bir yerine, girişte işletmeci tarafından özel işaretlerini taşıyan ve biletin kullanıldığını gösteren damga veya kaşe uygulanacaktır.

#### **5.1.14. Akaryakıt İstasyonlarına Bağlanan Ödeme Kaydedici Cihazlarla İlgili Yaptırımlar**

3100 sayılı Kanunun Mükerrer 8/1 nci maddesinde "...süresi içerisinde ödeme kaydedici cihazları almayan, ...mükellefler adına Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesinin 8 numaralı bendinde yazılı özel usulsüzlük cezası kesilir...", 8/2. maddesinde ise "Maliye Bakanlığınca belirlenip açıklanan usul ve esaslara uymayan, mükellefler hakkında; her bir tespit için ayrı ayrı olmak üzere, Vergi Usul Kanununa

<sup>79</sup> 3100 SK 63 S GT , 12/02/2005 T ve 25725 S RG

<sup>80</sup> 2464 sayılı Kanununun 21 inci maddesi ile getirilmiştir.

<sup>81</sup> 3100 SK 63 S GT , 12/02/2005 T ve 25725 SRG.

bağlı "Usulsüzlük Cezalarına Ait Cetvelde" yer alan birinci derece usulsüzlük cezalarının beş katı uygulanır." hükümleri yer almaktadır. Bu nedenle;

Akaryakıt istasyonu işletmeciliği faaliyetiyle uğraşan mükelleflerden, Ödeme Kaydedici Cihaz kullanma mecburiyetleri başladığı halde akaryakıt pompalarını ödeme kaydedici cihazlara bağlatmadığı tespit edilen mükelleflere her bir tespit için ayrı ayrı olmak üzere Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesinin 8 numaralı bendinde yazılı özel usulsüzlük cezası,

Akaryakıt pompalarını ödeme kaydedici cihazlara bağlattığı halde cihazlarını mali hale getirmek suretiyle kullanmadıkları tespit edilenlere ise mükellefiyet grupları dikkate alınmak ve her bir tespit için ayrı ayrı olmak üzere Vergi Usul Kanununa bağlı "Usulsüzlük Cezalarına Ait Cetvelde" yer alan birinci derece usulsüzlük cezası (beş kat olarak), uygulanacaktır.<sup>82</sup>

Bahse konu fiilleri işlediği tespit olunan mükellefler izlemeye alınacak ve belirli aralıklarla yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği kontrol edilecektir. Yükümlülüklerini yine yerine getirmediğinin anlaşılması halinde müteakiben yapılacak her bir tespit için ayrı ayrı olmak üzere bahse konu cezalar uygulanmaya devam edilecektir.<sup>83</sup>

Ödeme kaydedici Cihazlarda kullanılacak Kağıt ruloların açıklandığı 8 numaralı Ödeme Kaydedici Cihaz sirkülerinde sayılan özellikleri taşımayan kağıt ruloları kullananlar hakkında her bir belge için değil her bir tespit için ayrı ayrı olmak ve mükellefiyet gurupları dikkate alınmak suretiyle Vergi Usul Kanununa bağlı "usulsüzlük Cezalarına Ait Cetvelde" yer alan birinci derecede usulsüzlük cezalarının beş katı ceza kesilecektir.<sup>84</sup>

Yanlış plaka numarası ihtiva eden ödeme kaydedici cihaz fişi düzenlediği ve bunları yukarıda belirtildiği şekilde düzeltilmediği tespit edilen mükelleflere her bir tespit için ayrı ayrı olmak ve mükellef grupları dikkate alınmak suretiyle Vergi Usul Kanununun 352/II-7 maddesine göre ikinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir

<sup>82</sup> Ödeme Kaydedici Cihaz Sirküleri/9

<sup>83</sup> Aynı/9

<sup>84</sup> Aynı/6

## **5.2. P.O.S Cihazlarının Ödeme Kaydedici Cihaz Olarak Kullanılması**

### **5.2.1. Özel Kartların Kullanılması İle Lokanta Ve Restaurantlarda Verilen Hizmetlere İlişkin Belge Düzeni**

Özel kartlar, anlaşmalı hizmet işletmelerinde verilen yemek hizmetine ilişkin bellerin ödenmesinde kullanılan kartlardır. Pratikte bazı firmaların çeşitli isimler altında çıkarttıkları özel kartlar, anlaşma yapılan lokanta veya restoran gibi hizmet işletmelerinde sunulan hizmetin ödeme aracı olarak kullanılmaktadır.

#### **5.2.1.1. Özel Kartların Kullanımı**

Özel kartların, anlaşmalı hizmet işletmelerinde verilen yemek hizmetine ilişkin bedellerin ödenmesinde şu şekilde kullanılması kaydıyla belgelendirilmesi gerekmektedir.<sup>85</sup>

Söz konusu kartlar, personeline yemek hizmeti temin etmek isteyen işletmeler tarafından bu kartları satışa sunan firmalardan satın alınarak personele verilir. Kartlar, bunları satışa sunan firmalar tarafından anlaşmalı hizmet işletmelerine verilen satış noktası terminallerinden geçirilmek suretiyle, hizmet bedelinin ödenmesinde kullanılır. Satış noktası terminalleri, işlemin yapıldığı yer, tarih, saat, hizmet bedeli ile kalan tutarı gösterecek şekilde iki adet bilgi fişi verecek ve istenildiğinde günlük veya haftalık olarak tahsil edilen bedelleri gösterecektir.

#### **5.2.1.2. Yemek Çeklerinin Kullanımı**

Yemek çeklerinin, anlaşmalı hizmet işletmeleri tarafından verilen yemek hizmetine ilişkin bedellerin ödenmesinde aşağıda belirtilen şekilde kullanılması kaydıyla belgelendirilmesi gerekmektedir.<sup>86</sup>

Yemek çekleri, işverenler tarafından istihdam edilen personelin yemek ihtiyacının karşılanması amacıyla kullanılır. Yemek çekleri dip koçanlı olarak ve dip koçanı ile çekin üzerine müteselsilen sıra numarası yer verilmek suretiyle bastırılır. Yemek çekleri, gerek bunları kendi adına bastırarak satışa sunan hizmet işletmelerinde,

<sup>85</sup> V.U.K 382 S GT, 30/05/2008 T ve 26891 S RG.

<sup>86</sup> Aynı

gerekse bunları satışa sunan firmalarla anlaşmalı hizmet işletmelerinde münhasıran yemek bedellerinin ödenmesinde kullanılır.

### 5.2.1.3. Özel Kartlar Kullanarak Yapılan Şehir İçi Ve Şehir Dışı Yolcu Taşıma Hizmeti

Uygulamada bazı firmalar tarafından çeşitli adlarla çıkarılan özel kartlar, anlaşma yapılan şehir içi toplu yolcu taşıma işletmelerince (anlaşmalı yolcu taşıma işletmeleri) yürütülen taşıma hizmetinin ödeme aracı olarak kullanılmaktadır. Söz konusu kartların kullanımıyla ilgili olarak uyulması gereken belge düzeninin aşağıdaki şekilde olacaktır.<sup>87</sup>

Kartı satışa çıkaran firmalar ile bir banka arasında sistemdeki tüm parasal hareketlerin izlenmesi, kayıt altına alınması, gerçekleşecek hasılatın paylaşımının gösterilmesi ve rapor üretilmesi gibi hususları içeren ayrıntılı bir anlaşma yapılır. Bu kartların satışı ve bu kartlara yükleme yapılması işlemleri, bu kartları çıkaran firmalarla anlaşmalı bayilerce gerçekleştirilir. Kartlara yapılacak yükleme işlemi, özel kartları çıkaran firmalar tarafından bayilere verilen özel cihazlar vasıtasıyla yapılır. Söz konusu özel kartlar, anlaşmalı yolcu taşıma işletmelerine ait taşıtlarda bulunan cihazlar (validatör) vasıtasıyla, taşıma hizmetine ait bedelin ödenmesinde kullanılır. Anlaşmalı yolcu taşıma işletmelerinin özel kart kullanılmak suretiyle ödenen yolcu taşıma hizmetlerine ilişkin bedeller ile özel kartları çıkaran firmalar ve bayilere ilişkin komisyon vb. hizmet bedellerinin dağıtımı, anlaşmalı banka vasıtasıyla yapılır. Bu kartları çıkaran firmalar tarafından kurulacak ve anlaşma taraflarınca da (banka, bayi ve anlaşmalı yolcu taşıma işletmesi) kullanılacak sistem, kartların kullanımı ve taraflar arasındaki işlemlere ilişkin bilgilerin elektronik ortamda takibine imkan verecek özellikte olmalıdır.

Yukarıda belirtilen şartları haiz olarak yürütülen şehir içi yolcu taşıma hizmetlerinde, söz konusu kartların anlaşmalı yolcu işletmelerine ait taşıtlarda kullanılmasına kadar olan aşamalarda, bankalarca bayilere yükleme hakkı verilmesi ve yolcuların ellerinde bulunan özel kartlara bayilerden yükleme yaptırımlarında henüz

---

<sup>87</sup> Aynı

yolcu taşıma hizmeti gerçekleşmemiş olduğundan Vergi Usul Kanununda sayılan herhangi bir belgenin düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

Anlaşmalı yolcu taşıma işletmeleri tarafından, bedeli söz konusu kartlar kullanılmak suretiyle ödenmiş bulunan taşıma hizmetlerine ilişkin olarak, elektronik ortamda tutulan ve muhafaza edilen kayıtlara istinaden, gün sonunda "muhtelif müşteriler" ibareli bir fatura düzenlenecektir.

Diğer taraftan, bayilerce sunulan hizmet dolayısıyla özel kartları satışa sunan firmalardan; bu firmalarca da anlaşmalı yolcu işletmelerinden alınacak komisyon vb. bedeller için, hizmetin tamamlanmasından itibaren yedi günlük süre dahilinde fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, bayilerce müşterilere yükleme yapılması sırasında mali değeri olmayan bir belge müşteriye verilebilecektir.

Ayrıca, anlaşmalı bankalarca sunulan hizmetin karşılığında işletim payı vb. adlarla alınan bedellere ilişkin olarak 243 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği<sup>1</sup> uyarınca dekont düzenlenmesi gerekmektedir.

#### **5.2.1.4. Bankalara Ait POS Cihazları Kullanılarak Yapılan Kontör Satışlarında Belge Düzeni**

GSM veya sabit telefon operatörleri ile herhangi bir bayilik ilişkisi bulunmayan mağaza, market v.b. işyerlerinde, bankalara ait kredi kartı okuyucuları (POS cihazları) kullanılmak suretiyle söz konusu operatörlerin nam ve hesabına ön ödemeli telefon hatlarına ait kontörlerin satışı yapılmaktadır.

Söz konusu işletmelerce yapılan kontör satışlarında kullanılan bankalara ait POS cihazlarının;

1-Kontör satışı esnasında, komisyon bedeli de dahil olmak üzere, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen formata uygun olarak POS belgesi düzenleyebilmesi

2- Her günün sonunda, gün içerisinde yapılan kontör satışlarına ilişkin kapanış raporu verebilmesi özelliklerine haiz olması şartlarıyla, bedeli kredi kartıyla tahsil

edilmek suretiyle yapılacak kontör satışlarında düzenlenecek POS belgelerinin, operatör tarafından düzenlenmiş "fatura yerine geçen belge" olarak kabul edilecektir.<sup>88</sup>

Kontör satışlarında kullanılacak POS cihazlarının, yukarıda belirtilen özellikleri haiz olup olmadığının tespitine yönelik olarak, Maliye Bakanlığı tarafından herhangi bir onay işlemine tabi tutulması söz konusu değildir. Ancak, POS cihazlarında, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında 3100 sayılı Kanuna ilişkin Tebliğlerde özellikleri belirtilen ruloların kullanılması gerekir.<sup>89</sup>

Belirtilen özellikleri haiz POS cihazları kullanılmak ve bedeli kredi kartıyla tahsil edilmek suretiyle yapılacak kontör satışlarında ilgili taraflarca uyulacak belge düzeni aşağıda açıklanmıştır.<sup>90</sup>

Kontör satışı yapan işletmelerce, söz konusu satışlara ilişkin olarak müşterilerine sadece bu POS cihazlarından çıkan belgeler verilecek, müşteri tarafından talep edilse dahi başkaca bir belge (ödeme kaydedici cihaz fişi, perakende satış fişi, fatura v.b.) düzenlenmez. Ayrıca, söz konusu POS cihazlarından alınacak günlük kapanış raporlarının, satışı yapan işletmelerce muhafaza edilmesi ve istenildiğinde ibrazı zorunludur. Diğer taraftan işletmelerin, POS cihazı üzerinden kontör satışı yapmaları dolayısıyla bankalardan aldıkları hizmet bedeli (komisyon vb.) için banka adına fatura düzenlemesi ve düzenlenecek faturada katma değer vergisinin de gösterilmesi gerekir.

Bankaların operatörlere sunacağı hizmet nedeniyle lehe alacakları bedeller, banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına gireceğinden, bu işlemde katma değer vergisi hesaplanmayacak ve bu nedenle düzenlenecek dekontta katma değer vergisi gösterilmeyecektir.

Banka tarafından hizmet karşılığı olarak operatörler adına düzenlenecek dekonta aylık döneme ilişkin hesap hareketlerini (telefon numarası, yüklenen kontör miktarı,

---

<sup>88</sup> Aynı

<sup>89</sup> Aynı

<sup>90</sup> Aynı

bedeli vb.) gösteren bir liste eklenir ve bu listenin de operatörler tarafından muhafaza edilerek istenildiğinde ibrazı gerekir.

#### **5.2.1.5. Serbest Meslek Faaliyetinde Bulunan Hekimler Tarafından Kullanılacak POS Cihazları İle Düzenlenecek Belgelerin Düzeni**

379 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile serbest meslek faaliyetini icra eden Hekimlerin (diş hekimleri ve veteriner hekimler dahil), işyerlerinde kredi kartı okuyucuları bulundurmaları ve kredi kartı ile yapılan ödemelerde bu cihazları kullanmaları zorunluluğu getirilmiştir. Bu cihazlarla düzenlenecek P.O.S fişlerinin mükellef hekim tarafından yürütülen serbest meslek faaliyetlerinde Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş "Serbest Meslek Makbuzu" olarak kabul edilmiştir. Bu uygulamaya 01/09/2009 tarihinde başlanmıştır.

##### **5.2.1.5.1. Pos Cihazların Ve Belgelerin Özellikleri**

Hekimlerce kullanılacak POS cihazları ve bunlar tarafından üretilen belgelerin, serbest meslek faaliyeti kapsamında elde edilen kazancın Vergi Usul Kanununa göre belgelendirilmesini sağlayacak şekilde aşağıda sayılan özellikleri haiz olması gerekir.<sup>91</sup>

POS cihazından alınan belge üzerinde; mükellef bilgileri, tarih, saat, sıra no, hizmetin cinsi, vergi dahil tutarı vb. bilgiler ve "Bu belge V.U.K. uyarınca serbest meslek makbuzu yerine geçen belge hükmündedir." ibaresi yer alır.

POS'lerden her günün sonunda günlük kapanış raporu (Z raporu) alınabilecektir.

POS'lar, yukarıda sayılan özellikleri haiz olup olmadığının tespitine yönelik olarak Maliye Bakanlığı tarafından herhangi bir onay işlemine tabi tutulmazlar. Ancak şekil ve içerik itibarıyla V.U.K 378 sıra numaralı tebliğdeki örneğe uygun olmayan POS fişleri, Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş belge hükmünde sayılmazlar.

##### **5.2.1.5.2. POS Cihazlarında Kullanılacak Kağıtların Özellikleri**

POS cihazlarında kullanılan kağıtların özellikleri aşağıdaki şekilde olacaktır.<sup>92</sup>

<sup>91</sup> V.U.K 379 S GT , 05/01/2008 T ve 26747 S RG

POS cihazları kullanılmak suretiyle düzenlenen belgelerdeki bilgiler tam (anlaşılabilir kısaltmalar olabilir) ve açık olacak, silik ve okunaksız belge verilmeyecektir.

Piyasadaki POS'ların bir kısmında halen kullanılmakta olan mikro kapsüllü karbonsuz kopyalama kağıtları (Dekaform Self Contained vb.) darbe, katlanma, kırışma gibi etkilerle kolaylıkla kararıp silinmekte ve fişler okunamaz hale gelmektedir. Bu nedenle, Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş belge hükmünde belge verme özelliğine sahip POS'larda, üzerindeki bilgiler kolaylıkla kararıp silinen mikro kapsüllü karbonsuz kopyalama kağıt ruloları kullanılamaz.

Termal kağıt ruloların kullanılması halinde ise bu ruloların;

a) Türk Standartları Enstitüsünce onaylanmış,

b) Arka ortasına birbirinden en fazla 50 milimetre aralıkta ve rulo uzunluğu boyunca, kağıdı üreten firmanın logosunun (kısa adı veya baş harfleri) ve kağıdın numarasının basılmış,

c) Yine arkasında ve kağıdın kenarına 20 milimetreyi geçmeyen aralıklarla aşağıdaki sıra dahilinde,

- Onaylayan kurumun kısa adının (en fazla 4 karakter),

- Onayın tarih ve sayısının,

- Başına "SKT" işareti konularak, 7 yıldan az olmamak üzere son kullanma tarihinin (ay/yıl) yazılmış,

olması şarttır.

Mükelleflerin söz konusu termal kağıt rulolarını, belgelerin muhafaza ve ibraz mecburiyetine ilişkin yükümlülüklerinin de gereği olarak, ısısı +35 dereceyi geçmeyen,

---

<sup>92</sup> Aynı

nem oranı % 80'in altında olan ortamlarda, ışık geçirmeyen ve kağıda zarar vermeyen kutularda saklanmaları gerekmektedir

### 5.2.1.5.3. Pos Cihazlarının Uygulama Esasları

Pos cihazların uygulanması ile ilgili esaslar şu şekilde olacaktır.<sup>93</sup>

Doktorlar, 1/6/2008 tarihinden itibaren<sup>94</sup> işyerlerinde bu Tebliğde belirtilen özelliklere sahip POS'ları bulunduracaklar ve kullanacaklar; söz konusu şartları taşımayan POS'ları kullanmayacaklardır. Söz konusu mükellefler gerekli şartları taşımayan POS'ları 1/6/2008 tarihinden itibaren mevcut halleri ile kullanamayacaklarından, bu cihazlar sahipleri (bankalar, katılım bankaları vb.) tarafından ya toplanacak ya da bu Tebliğde yer alan esas ve usullere uygun hale getirilecektir.

Söz konusu mükellefler, V.U.K 379 sıra numaralı tebliğ ile bulundurma ve kullanma zorunluluğu getirilen POS'ları kullanmak suretiyle yaptıkları tahsilatlarda müşterilerine bu POS'lardan çıkan belgeleri verirler, müşteri tarafından talep edilse dahi başkaca bir belge düzenlemezler.

POS cihazlarının özelliğinden ve kredili satışlara ilişkin mevzuattan dolayı belgenin birinci nüshasının mükellefte kalması durumunda, müşteriye verilen ikinci nüsha, vergi uygulamalarında asıl belge gibi işlem görür.

Söz konusu mükellefler, bu POS'ları kullanmak suretiyle hizmet ifasında buldukları her günün sonunda kapanış raporu almak ve bu raporları gerektiğinde maliye görevlilerine ibraz etmek üzere muhafaza ederler.

Mükelleflerin işyerlerinde POS'ları kullanıyor olmaları serbest meslek makbuzu düzenleme mecburiyetlerini kaldırmamaktadır. Zira bedeli kredi kartı kullanılmaksızın ödenen hizmetler için POS'ların kullanılması söz konusu olmamaktadır. Bu durumda, anılan mükelleflerin bedelini kredi kartı kullanılmaksızın (nakit, çek, havale vb. olarak)

<sup>93</sup> Aynı

<sup>94</sup> V.U.K 382 S GT ile bu tarih 01/09/2009 olarak değiştirilmiştir.

tahsil ettikleri hizmetler için Vergi Usul Kanununa göre serbest meslek makbuzu düzenlemeleri gerekir.

#### **5.2.1.5.4. POS Cihazlarının Uygulanmasında Cezalar**

VUK 379 sıra nolu genel tebliğ kapsamındaki mükelleflerden 1/9/2008 tarihinden itibaren<sup>95</sup>;

a) Tebliğde belirtilen özellikleri haiz POS cihazlarını iş yerlerinde bulundurmayan veya iş yerinde bulundurmakla beraber Tebliğde öngörülen şartları taşımayan cihazları kullandıkları tespit edilenlere, Vergi Usul Kanununun mükerrer 355/1 inci maddesine göre özel usulsüzlük,

b) Tebliğde belirtilen özellikleri haiz POS cihazlarını kullanmakla birlikte bunlarda gerekli özellikleri taşımayan kağıt ruloları kullandığı veya günlük kapanış raporu almadığı tespit edilen mükelleflere ise her bir tespit için ayrı ayrı olmak üzere, Vergi Usul Kanununun 352/II-7 nci maddesine göre ikinci derece usulsüzlük,

cezası kesilecektir.

## **6. E-FATURA**

### **6.1. E-Fatura Tanımı**

E-fatura olarak anılan Elektronik Fatura Kayıt sistemi; mükellefler tarafından bilgi işlem sistemi aracılığıyla elektronik belge olarak düzenlenen faturalarda bulunan bilgilerin belirlenen standartlarda ve elektronik ortamda Gelir idaresi Başkanlığına aktarılması suretiyle faturalara ait ikinci nüshalarının kağıt ortamında saklanması zorunluluğunu ortada kaldıran; belirli şartlar dahilinde faturalara ait birinci nüshaların elektronik ortamda oluşturulması ve alıcılara iletilmesine imkan sağlayan sistemdir.<sup>96</sup>

Elektronik fatura, faturaların internet üzerinden tanzim edilmesi, ödenmesi ve gönderilmesini mümkün kılmaktadır. Yine elektronik fatura sistemi elektronik olarak kayıtlı bilgilerin kağıda dökülerek transfer edilmesini ortadan kaldırmakta ve faturalama ve ödeme sirkülasyonunda farklı noktalara tekrar geri dönmesinin önüne geçilmektedir.

<sup>95</sup> V.U.K 379 S GT , 05/01/2008 T ve 26747 S RG.

<sup>96</sup> Arzu Kaya, a.g.e, Sayı;58

Bilgilerin elektronik formda saklanması, kağıt şeklindeki fiziksel transferlerin yerine geçmekte ve daha etkin olmaktadır. Bugün kullanılan kağıt faturalar, faturanın kaybedilmesi veya yanlış dokümanite edilmesi durumunda büyük sorunlara yol açmaktadır. Elektronik saklama ise fatura nerede olursa olsun izlenebilme imkanı sağlamaktadır. Elektronik fatura kullanımı;

Ödeme sürecini ve kayıtların saklanmasını kolaylaştırmakta, zaman kontrolü ve ödeme oranını geliştirmekte, ödeme etkinliğini ve online saklamayı geliştirmekte, fatura kontrolü ve istenilen her zaman bedelin ödenmesi olanağı sunmakta, online yönetimi kolaylaştırmakta, fatura giderlerini azaltmakta, çıktı alma ve posta giderlerini neredeyse ortadan kaldırmakta, hızlı uyumsuzluk çözümü sunmakta, bazı durumlarda nakit akışını hızlandırmaktadır.<sup>97</sup>

## **6.2. E-Fatura Uygulamaları**

E-fatura uygulamasının iki çeşidi bulunmaktadır.<sup>98</sup>

Birincisi Elektronik Fiş Sunumu ve Ödemesi (Elektronic Bill Presentment and Payment, EBPP): Faturalar internet üzerinden oluşturulur ve fatura ödemesi de yine internet üzerinden yapılır. B2C (şirketten tüketiciye, Business to Customer) süreç olarak adlandırılan bu sistem çok sayıda bireysel müşterisi olan şirketler bakımından önemli bir araç haline gelmiştir.

İkincisi Elektronik Fatura Sunumu ve Ödemesi (Elektronik Invoice Presentment and Payment, EIPP): B2B (şirketten şirkete, Business to busines) pazardaki karşılığı EIPP olarak adlandırılmaktadır. Burada şirketler arasındaki ilişkilerde gönderilecek olan faturalar internet üzerinden gönderilmekte ve fatura bedeli de internet aracılığıyla ödenmektedir. Süreç burada nispeten daha karışıktır. Bu yöntem henüz geniş kitleler tarafından kabul edilmemiştir.

<sup>97</sup> Fırat Ak-Zehra Sönmez, "Fatura ve E-Fatura", [http://www.vergihesabi.com/makaleler/2007/2007\\_06.htm](http://www.vergihesabi.com/makaleler/2007/2007_06.htm):10, s.10, 24/05/2009

<sup>98</sup> Ak ve Sönmez, **a.g.e**,s11

### 6.3. Türk Vergi Hukukunda E-Fatura Uygulaması

#### 6.3.1. Mükellefin Ödevleri

##### 6.3.1.1. Başvuru Şartları Ve Başvuru Şekli

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227. maddesinin 5. fıkrası, mükerrer 242.maddesinin 2 numaralı bendi hükmü ile aynı kanunun mükerrer 257. maddesinin 1 ve 3 numaralı bentlerinin Maliye Bakanlığına vermiş olduğu yetkiye istinaden ülkemizde elektronik fatura uygulamasının ilk adımı olarak “Elektronik Fatura Kayıt Sistemi” hayata geçirilmiştir.

Elektronik fatura kayıt sisteminden yararlanmak isteyen mükellefler aşağıdaki şartları taşıması gerekmektedir.<sup>99</sup>

Bilanço esasına göre defter tutulmalıdır, elektronik ortamda tutulacak defter ve belge sistemi donanım, yazılım, personel ve diğer açılardan uygun bulunmalıdır.

Elektronik ortamda tutulacak defter ve belge uygulamasından yararlanmak isteyen mükelleflerin başvuru usulü de şu şekilde olacaktır.<sup>100</sup>

1-Uygulamadan faydalanmak isteyen mükelleflerin; elektronik ortamda tutmak istedikleri defter ve belgelerini, elektronik muhasebe sistemlerini oluşturan donanım ve muhasebe programlarını, kayıtların nasıl oluşturulduğu ve saklandığını, personel ve sistem güvenliklerini içeren bir rapor hazırlamaları ve elektronik defter ve belgelerin veri formatında tutulması ve gönderilmesine ilişkin aşamalı bir planla birlikte yazı ekinde vergi dairesi başkanlığa göndermeleri gerekir.

2-Başvuru üzerine işyerinde vergi dairesi başkanlığı personeline yapılacak tespitten sonra, şartları taşıyan mükelleflerle vergi dairesi başkanlığı arasında bir protokol yapılacak ve uygulama öncesi hazırlık dönemine başlayabilecekleri bir yazı ile kendilerine bildirilecektir.

3-Hazırlık döneminin mükellef için yeterli olmaması halinde, döneme ilişkin süre Başkanlıkça uzatılabilecektir. Ancak, bu dönem her halükarda 5 yıldan fazla

<sup>99</sup> V.U.K 361S GT 11/07/2006 T ve 26275 S RG .

<sup>100</sup> Aynı

sürmeyecektir. Hazırlık dönemi içinde mükellefler, sadece elektronik ortamda tutmak istedikleri defter ve belgelerini hem elektronik ortamda hem de kağıt ortamında tutacaklardır.

4-Hazırlık dönemini başarı ile geçiren mükellefe, elektronik defter ve belge uygulaması için bir izin belgesi verilecektir. Mükellefler, yapılan protokolde belirlenen tarihten itibaren defter ve belgelerini yalnızca elektronik ortamda tutabileceklerdir.

İzin alan mükellefler alış ve gider belgelerini, veri formatındaki bilgileri içerecek şekilde elektronik kayıt ve belge haline getirecekler, ayrıca bu belgeleri orijinal haliyle de kağıt ortamında muhafaza edeceklerdir. Mükellefler, anlaşmalı matbaalarda bastırmak veya notere tasdik ettirmek suretiyle Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlemek zorunda oldukları belgelerin aslını, kağıt ortamında düzenleyerek ilgili kişiye verecek, ancak bu belgelerin ikinci nüshalarını veri formatına uygun şekilde elektronik ortamda elektronik belge olarak muhafaza edeceklerdir.

### **6.3.1.2. Elektronik Fatura Kayıt Sisteminde Düzenlenen Faturanın Özellikleri İle Diğer Faturaların Özelliklerinin Karşılaştırılması**

Elektronik fatura kayıt sistemi kapsamında düzenlenen e-faturaların genel hükümler çerçevesinde düzenlenen faturalardan aşağıda belirtilen 3 noktada farklılık göstermektedir.<sup>101</sup>

1-Sistemde faydalanan mükellefler, uygulamaya başladıkları andan itibaren düzenledikleri faturalarda, Seri-Sıra numarası yerine Fatura ID numarası kullanacaklardır. Fatura ID numarası üç haneli birim kod ve 15 haneli sıra numarası olmak üzere toplam 18 haneden oluşmaktadır. Fatura ID numarası içerisinde yer alan birim kodu, faturayı düzenleyen birim için belirlenecek alfa nümerik bir koddur. Birim kodu sayesinde mükellefler, organizasyon yapısı içinde fatura düzenleyen her bir birim için bir kod belirleyebilecek ve bu birimlerde üretilen faturalarda belirledikleri kodu kullanabileceklerdir. Birim kod atanırken, fonksiyonel ayırım yapılabileceği gibi farklı mekanlar için ya da fatura düzenleyen makineler bakımından da ayırım yapılabilir.

<sup>101</sup> Neslihan İçten İnce, "50 Soruda Elektronik Fatura ve Elektronik Fatura Kayıt Sistemi", <http://www.muhasabeTR.com>, 10/07/2009

Fatura ID numarası içerisinde yer alan sıra numarası ise 4 karakter yıl, 2 karakter ay ve 9 karakter müteselsil numaradan oluşmaktadır.

2-Sistemden yararlanan mükellefler uygulamaya başladıkları andan itibaren, faturanın ön yüzünün üst orta kısmına gelecek şekilde basılması zorunlu olan belgelere konulacak özel işaret (Amblem)' ile "il Kod Numarası" yerine aynı konumda bulunmak üzere, tebliğ ekinde şekli ve ölçüleri belirlenen Elektronik Fatura Kayıt Sistemi Amblemini koyacaklardır.

3-Sistemden yararlanan mükellefler, uygulamaya başladıkları andan itibaren düzenlenmiş oldukları faturanın alt kısmında açık ve okunaklı bir şekilde yer almak ve en az 8 punto büyüklüğünde ve kalın harflerle yazılmış olmak şartı ile “ **Bu fatura Elektronik Fatura Kayıt Sisteminde kayıtlıdır. Faturanın kayıtlı olduğuna ilişkin sorgulama [www.e-fatura.gov.tr](http://www.e-fatura.gov.tr) internet adresinden yapılabilir.**” Şerhine yer vereceklerdir.

### 6.3.1.3. Elektronik Fatura Kayıt Sistemine Başvuru Aşaması

Vergi mükelleflerinin Elektronik Fatura Kayıt sisteminden yararlanabilmesi Başvuru aşaması, test aşaması ve protokol aşamasını geçmesi ile mümkündür. Başvurusu uygun bulunan mükellefler test aşamasında aşağıdaki çalışmalarını tamamlayacaklardır.<sup>102</sup>

1-Mükellefler tarafından düzenlenen faturalara ilişkin bilgilerin Başkanlığa aktarılması için belirlenen yazılım altyapısına uygun bir aktarım mekanizmasının mükellef bünyesinde oluşturulması

2-Başkanlık ile mükellefler arasından gerçekleşecek veri aktarımı sırasında kullanılacak olan şablon ve standartlara tam anlamı ile uyum sağlanması,

3-Güvenli elektronik imza kullanımının öngörüldüğü durumlarda, imza oluşturma ve imza doğrulama süreçlerinin eksiksiz bir şekilde oluşturulması.

4-Faturalara ait birinci nüshaların da elektronik ortamda oluşturulması ve iletilmesinin öngörüldüğü durumlarda, fatura oluşturma ve iletme süreçlerinin, vergi

<sup>102</sup> İçen İnce, **a.g.e**, S.6

dairesi başkanlığı tarafından belirlenen standartlara ve gereksinimlere uygun bir şekilde gerçekleştirilecektir.

Test aşaması başlangıç tarihinden itibaren en fazla altı ay sürebilir. Bu süre içinde başarılı olamadığı kendine bildirilen mükellefler bildirimini izleyen bir yıl içerisinde tekrar başvuru yapamazlar.

#### **6.3.1.4. Elektronik Fatura Kayıt Sisteminin Protokolü**

Test aşamasını başarı ile tamamlayan mükellefler, Başkanlık ile imzalayacakları protokol sonrasında sistemden yararlanmaya başlayabileceklerdir.

#### **6.3.1.5 Elektronik Fatura Kayıt Sisteminin Bilgilerinin Gelir İdaresi Başkanlığı'na Aktarılması**

Elektronik fatura kayıt sisteminin bilgilerinin gelir idaresi başkanlığına aktarılması aşağıda yapılan açıklamalar çerçevesinde gerçekleştirilecektir.<sup>103</sup>

Sistemden yararlanan mükelleflerin uygulamaya başladıkları andan itibaren düzenlemiş oldukları faturalara ait bilgilerin belirlenen standart ve formata uygun olarak Başkanlığa aktarılması esastır. İfade edilen aktarım işlemi, Başkanlık tarafından belirlenen Veri Aktarım Protokolünü belirleyen teknik kılavuzlarda belirtildiği şekilde gerçekleşecek, aktarılan fatura bilgileri ise belirlenen veri standartları ve formatlarına uygun olacaktır.

Sisteme dahil olan mükelleflerin düzenlemiş oldukları faturalara ait bilgilerin Başkanlığa aktarımının, faturanın düzenlendiği günün sonuna kadar yapılması temel kuraldır. Aktarılacak verinin boyutu gibi teknik bazı zorunlulukların oluşması halinde duruma veya mükellefe özel bir aktarım zamanı belirlenebilir.

Fatura bilgilerinin Başkanlığa aktarılması sırasında, mükellef adına söz konusu bilgileri güvenli elektronik imza ile imzalamaya yetkili kılınan ve Protokol ekinde Başkanlığa bildirilen personele ait güvenli elektronik imzanın kullanılması zorunludur.

---

<sup>103</sup>V.U.K 33 numaralı sirküleri

Veri Aktarım Protokolünden kaynaklanan nedenlerle fatura bilgilerinin aktarılamaması halinde fatura dosyaları, zaman damgasını da içeren güvenli elektronik imza ile imzalanarak saklanacak ve söz konusu bilgiler aktarıma ilişkin kesintinin bir günden fazla sürede giderilemeyeceğinin öngörüldüğü durumlarda DVD-R ortamında Başkanlığa ulaştırılacaktır. Mükellefler bu yöntemle başvurmadan önce Başkanlıkla irtibata geçerek onay alacaklardır.

### **6.3.1.6. Elektronik Fatura Kayıt Sisteminde Muhafaza Ve İbraz Görevi**

Sistemden yararlanan mükelleflerin, düzenlemiş oldukları faturalara ait her türlü elektronik kayıt, veri, veritabanı dosyası, saklama ortamı ve elektronik belge olarak oluşturulan faturaların vergi kanunları ve diğer kanuni düzenlemelerin kağıt nüshalar için öngörmüş olduğu süreler dahilinde muhafaza ve ibraz yükümlülüğü bulunmaktadır.<sup>104</sup>

Güvenli elektronik imza ile imzalanmış olarak elektronik veya manyetik ortamda alınan faturalar sadece elektronik veya manyetik ortamda muhafaza edilecektir. Kimlik doğrulama, veri bütünlüğü ve inkar edilemezlik gibi özelliklere haiz olan güvenli elektronik imzanın doğrulanması ve geçerliliğinin tespiti kağıt fatura üzerinde sağlanamayacağından, bu faturaların elektronik veya manyetik ortamda muhafaza edilmesi gerekmektedir. Elektronik ortamda alınan faturaların kağıt nüshasının saklanması, muhafaza ve ibraz ödevlerinin yerine getirilmesi açısından yeterli değildir.<sup>105</sup>

Gerek fatura bilgilerinin muhafaza edildiği, gerekse fatura oluşturulması sırasında kullanılan her türlü donanımın Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde ve Türkiye Cumhuriyeti Kanunlarının geçerli olduğu alanlarda bulundurulması zorunludur. Bahsi geçen donanımların bulunduğu adres veya adresler, sistemden yararlanmaya başlamadan önce Başkanlığa bildirilmek zorundadır. İfade edilen zorunluluk, sonradan yapılacak her türlü taşınma işlemi için de geçerlidir. Elektronik belge olarak oluşturulan faturalar, alıcılara iletilen (gerek kağıt gerekse manyetik ortamda) nüsha ile birebir aynı

---

<sup>104</sup> Aynı

<sup>105</sup> Aynı

veya istendiğinde bu biçimde görüntülenecek biçimde muhafaza edilmelidir. Mükellefler, manyetik ortamda muhafaza ettikleri faturaların Fatura ID numarası kullanılmak sureti ile sorgulanabilmesi, görüntülenmesi ve kağıt çıktılarının alınabilmesine ilişkin her türlü imkanı sağlamak zorundadır.<sup>106</sup>

### **6.3.1.7. Elektronik Fatura Kayıt Sistemine Kayıt Olanların Elle Fatura Kesemeyeceği**

Sistemden yararlanacak olan mükelleflerin düzenleyecekleri tüm faturaları vergi dairesi başkanlığına bildirdikleri bilgi işlem sistemini veya sistemlerini kullanarak oluşturmaları zorunludur. Bu çerçevede bildirilen sistemler dışında veya el ile herhangi bir şekilde fatura düzenlenmesi mümkün bulunmamaktadır<sup>107</sup>

### **6.3.1.8. Elektronik Fatura Kayıt Sisteminde EFKS-A Olarak Bakanlığın Belirlediği Esaslar**

Düzenlenen faturaların ikinci nüshalarının elektronik olarak kayıt altına alınması sürecince iki taraf ve iletişimin sağlandığı iki kanal bulunmaktadır. Bu taraflar ve bunların yönetiminde olan kanallar şu şekildedir:

1-Başkanlık-Elektronik Fatura Kayıt Sistemi Alıcı (EFKS-A)

2-Mükellef-Elektronik Fatura Kayıt Sistemi Gönderici (EFKS-G)

Başkanlık, sisteme dahil edilmesini uygun gördüğü mükelleflerin düzenledikleri faturalara ait belli bilgileri EFKS-A aracılığı ile elektronik olarak kayıt altına alacaktır. Mükellefler ise elektronik belge olarak düzenlediği bütün faturalara ait bilgileri EFKS-G kanalı aracılığı ile vergi dairesi başkanlığına gönderecektir.

Başkanlık, faturaların elektronik belge olarak düzenlenmesi, saklanması, iletilmesi ile fatura bilgilerinin veri standartları ve formatına uygun biçimde Başkanlığa

<sup>106</sup> Neslihan İçten İnce, “ e- Dönüşüm Türkiye Projesinde Yer Alan “Elektronik Faturanın Kullanım Usul ve Esasları” ile “Ticari Defterlerin Elektronik Ortamda Tutulması” Eylemlerinin Hangi Aşamada olduğu”, Muhasebe TR.com 28/06/2009

<sup>107</sup> V.U.K 361 S GT , 11/07/2009 T ve 26225 S RG .

aktarılması suretiyle kayıt altına alınmasına ilişkin usul ve esasları belirler. Buna göre;<sup>108</sup>

1-Faturaların iletiminde kullanılacak veri şablonlarını (XSD şemaları) belirler ve veri gönderici taraflara bildirir.

2-Veri aktarımında kullanılacak Elektronik Fatura Kayıt Sistemi Veri Aktarım Protokolünün (EFKS-VAP<sup>[9]</sup>) tasarımını yerine getirir.

3-EFKS-VAP ile ilgili gerekli gördüğü değişiklik ve güncellemeleri gerçekleştirme yetkisine sahip olup, bu güncellemelerin mükelleflere bildirimini ile yükümlüdür.

4-EFKS-VAP ile tanımlanan sistemin sunucu tarafının teknik altyapısının hazırlanmasından ve gerçekleştirilmesinden, iletişim protokolünde meydana gelebilecek değişikliklerin sunucu tarafına yansıtılmasından ve sunucu tarafının yönetiminden sorumludur.

### **6.3.1.9. Elektronik Fatura Kayıt Sisteminde EFKS-G Olarak Mükellefin Yüklendiği Görevler**

Mükellefin görevleri şunlardır:<sup>109</sup>

Söz konu yazılım ve donanım alt yapısını hazırlamakla yükümlüdür. Bununla beraber yazılım dili ve donanım yapısı tercihlerinde serbesttir. Düzenlediği faturaları, EFKS-VAP ile belirlenen şekilde hazırlamayı ve göndermeyi taahhüt etmiş sayılır. Düzenlediği faturaları, Başkanlığa bildireceği yetkili kişi tarafından güvenli elektronik imza ile imzalanmış olarak göndermeyi taahhüt etmiş sayılır. Başkanlığa ilettiği faturaların içeriğinden sorumludur. İlettiği fatura bilgilerine esas teşkil eden faturaları kendi bünyesinde saklama mükellefiyeti devam eder. Veri aktarım sistemlerinde sorun olduğunda ulaşılabilecek acil durum numarasını ve sorumlu kişileri belirtir.

<sup>108</sup> Neslihan İçten İnce; <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/neslihan/004/> 2009

<sup>109</sup> Aynı

### 6.3.1.10. Elektronik Fatura Kayıt Sisteminde Düzenlenen Faturanın Genel Özellikleri

Elektronik Fatura kayıt sisteminde düzenlenen faturanın genel özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz.<sup>110</sup>

1-Belge formatı, tüm dünyada kabul gören ve yaygın olarak kullanılan evrensel bir format olmalıdır.

2-Belge formatı, işletim sistemi ve platformdan bağımsız olmalıdır. Yaygın olarak kullanılan işletim sistemleri ve platformlarda ücretsiz bir okuyucu ile izlenebilmelidir.

3-Belge formatının tüm teknik özellikleri açık ve yayınlanmış olmalıdır. Belge üretme, okuma, düzenleme, çıktı alma gibi işlevler için özel uygulamalar yazabilmeyi sağlayan bir yazılım geliştirme kütüphanesi mevcut olmalıdır.

4-Belge formatı, metin, resim ve vektörel grafikleri desteklemelidir.

5-Belge, kağıt faturaların yazı tipi, renk, resim, logo, sayfa düzeni gibi tüm görünüm özelliklerini elektronik ortamda yansıtabilmelidir.

6 -Belge, aynı dosya içindeki farklı sayfalarda farklı kağıt boyutlarını desteklemelidir.

7-Belge içine her türden ek dosyalar eklemek mümkün olmalıdır.

8-Belgenin içeriği, hem belgeyi açan uygulamadan, hem de işletim sisteminden araştırılabilir olmalıdır.

---

<sup>110</sup> Aynı

### 6.3.2. Elektronik Fatura Kayıt Sisteminde Kesilen Faturanın Alıcıya İletilmesinde İzlenecek Yöntem

Sistemden yararlanan mükellefler, elektronik ortamda oluşturdukları ve manyetik ortamda muhafaza ve ibraz yükümlülüğü altında buldukları faturaları alıcılara ulaştırmak için aşağıda belirtilen yöntemlerden en az birini kullanacaktır.<sup>111</sup>

#### 1) Birinci Nüsha Faturaların Alıcılarına Kâğıt Ortamında İletilmesi

Sistemden yararlanan mükellefler, elektronik ortamda oluşturdukları faturaların birinci nüshalarını alıcılarına kâğıda basılı olarak teslim edebilirler. Kâğıt ortamında iletilecek faturalarda kullanılacak Fatura ID, sistem amblemi ve sistem şerhi protokol ekinde bildirilen fatura örneğine uygun olmak zorundadır

#### 2- Birinci Nüsha Faturaların Alıcılarına Elektronik veya Manyetik Ortamda İletilmesi

Sistemden yararlanan mükellefler, elektronik ortamda oluşturdukları faturalara ait birinci nüshaları alıcılarına aşağıda belirtilen hususlara bağlı kalmak koşulu ile kâğıda basmaksızın elektronik veya manyetik ortamda da iletilebilirler.

Faturaların alıcılarına elektronik veya manyetik ortamda iletilmesi için alıcının bu konuda açık rızası aranmalıdır. Diğer bir ifade ile alıcının talebi durumunda faturanın kâğıt olarak iletilmesi zorunludur.

Faturalar elektronik veya manyetik ortamda alıcılara iletilmeden önce mutlaka Başkanlığa aktarılmak suretiyle sisteme kaydettirilmiş olmak zorundadır.

Elektronik veya manyetik ortamda iletilen fatura, mükellefi temsile yetkili kişiye ait güvenli elektronik imza ile imzalanacak olup kâğıt olarak basılan faturanın görünüm özellikleriyle tamamen aynı olacaktır.

Faturaların elektronik veya manyetik ortamda iletimi protokol safhasında Başkanlığa sunulurken onay alınmış uygulamalar ile yapılmalıdır. Başkanlığa protokol

---

<sup>111</sup> Aynı

aşamasında veya daha sonradan bildirilip onay alınmayan uygulamalar aracılığı ile elektronik veya manyetik ortamda fatura iletilmesi mümkün değildir.

### **6.3.3. Elektronik Fatura Kayıt Sisteminde Fatura Bilgilerinin Bakanlığa İletilmesi**

Elektronik Fatura kayıt sisteminde fatura bilgilerinin bakanlığa iletilmesi şu şekilde olacaktır.<sup>112</sup>

Sistemden yararlanan mükelleflerin uygulamaya başladıkları andan itibaren düzenlemiş oldukları faturalara ait bilgilerin belirlenen standart ve formata uygun olarak Başkanlığa aktarılması esastır. İfade edilen aktarım işlemi, Başkanlık tarafından belirlenen Veri Aktarım Protokolünü belirleyen teknik kılavuzlarda belirtildiği şekilde gerçekleşecek, aktarılan fatura bilgileri ise belirlenen veri standartları ve formatlarına uygun olacaktır.

Sisteme dahil olan mükelleflerin düzenlemiş oldukları faturalara ait bilgilerin Başkanlığa aktarımının, faturanın düzenlendiği günün sonuna kadar yapılması temel kuraldır. Aktarılacak verinin boyutu gibi teknik bazı zorunlulukların oluşması halinde duruma veya mükellefe özel bir aktarım zamanı belirlenebilir.

Fatura bilgilerinin Başkanlığa aktarılması sırasında, mükellef adına söz konusu bilgileri güvenli elektronik imza ile imzalamaya yetkili kılınan ve Protokol ekinde Başkanlığa bildirilen personele ait güvenli elektronik imzanın kullanılması zorunludur.

Veri Aktarım Protokolünden kaynaklanan nedenlerle fatura bilgilerinin aktarılamaması halinde fatura dosyaları, zaman damgasını da içeren güvenli elektronik imza ile imzalanarak saklanacak ve söz konusu bilgiler aktarıma ilişkin kesintinin bir günden fazla sürede giderilemeyeceğinin öngörüldüğü durumlarda DVD-R ortamında Başkanlığa ulaştırılacaktır. Mükellefler bu yönteme başvurmadan önce Başkanlıkla irtibata geçerek onay alacaklardır.

---

<sup>112</sup> Aynı

### **6.3.4. Elektronik Fatura Kayıt Sisteminde Protokolün Feshi Halinde Yapılacaklar Ve Mükellefin Yükümlülükleri**

Protokolün feshedilmesi durumunda mükellefler fesih tarihinden itibaren 10 gün içinde Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre kağıt ortamında fatura düzenlemeye ve saklamaya başlayacaktır. Eski faturalama rejimine geçişe kadar mükellefle imzalanan protokolde faturaların düzenlenmesi ve elektronik ortamda saklanmasına ilişkin usul ve esaslar geçerli olacaktır<sup>113</sup>

### **6.3.5. Elektronik Fatura Kayıt Sistemine Kayıtlı Bir Firmanın Devredilmesinde Yapılacaklar**

Mükellef kurumun başka bir kuruma devredilmesi veya başka bir kurum unvanı altında birleşmeye gitmesi halinde, devralan veya birleşilen yeni kurum açısından verilen izin devam edip etmeyeceği, yeni kurumun yapacağı başvuru üzerine Başkanlık tarafından yapılacak değerlendirme sonucuna göre belirlenecektir.<sup>114</sup>

## **6.4. Elektronik Fatura Kayıt Sisteminde İnternetten Fatura Kesilmesinin Özellikli Halleri**

### **6.4.1. Hava Yolu Şirketlerinin İnternetten Fatura Kesenin**

Uluslararası tarifeli hava yolu taşımacılığı yapan IATA (Uluslararası Hava Taşıyıcıları Birliği) üyesi hava yolu şirketleri tarafından, IATA standartlarına göre yolcu taşıma biletleri düzenlenmekte ve havacılıkla ilgili uluslararası mevzuata uygun olarak, bilet üzerinde bulunması zorunlu bilgileri içeren ve IATA standartlarına göre basımı gerçekleştirilen yolcu biletleri kullanılmaktadır.

334 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel tebliğine göre Hava yolu taşımacılığı yapan IATA üyesi şirketler tarafından, aşağıdaki asgari bilgileri içeren ve fatura yerine geçen "Elektronik Yolcu Bileti" düzenlenebilecektir. Bu biletlerde;<sup>115</sup>

1-Düzenleyenin adı-soyadı/unvanı, adresi, bağlı olduğu vergi dairesi, vergi kimlik numarası,

<sup>113</sup> V.U.K 361 S GT , 1/07/2009 T ve 26225 S RG .

<sup>114</sup> Neslihan İçten İnce; <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/neslihan/004/>, 28/06/2009

<sup>115</sup> V.U.K 334 S GT ,05/05/2004 T ve 25453 S RG.

2-Yolcunun adı-soyadı, varsa vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, T.C. Kimlik numarası,

3-Düzenlenme tarihi,

4-Seri ve sıra numarası (seri no olarak bileti düzenleyen her müstakil şube veya acentenin harf veya rakamlardan oluşan kod numarası, sıra numarası olarak da havayolu şirketinin IATA nezdindeki kod numarası ile başlayan toplam 13 haneli bilet numarası)

5-Yapılan hizmetin nevi ve tutarı yer alacaktır.

6-Havayolu şirketleri yukarıdaki bilgileri içerir basılı kağıt kullanmak veya kaşe ya da damga tatbik etmek, acenteler de kaşe basmak ve imza atmak suretiyle bilet düzenleyeceklerdir.

7-Seri ve sıra numaralarının matbaa baskılı olması zorunlu olmayıp, bu numaralar bilgisayar kullanılarak biletin düzenlenmesi esnasında kaydedilebilecektir.

8-Biletler bir örnek düzenlenebilecek, bilet bilgileri elektronik ortamda saklanacaktır.

#### **6.4.2. Yurt Dışından İnternet Yoluyla Alınan Belgelerin Gider Yazılabilmesi**

Kredi kartının yaygınlaşması ile ödemelerin sanal ortamda yapılmaya başlaması beraberinde internet kullanımının artması ile E-ticaret kavramını ortaya çıkarmıştır. Alışverişler internet üzerinden gerçekleştirilmeye başlanmış ve teknoloji ekonomik hayata entegre edilmiştir. Ancak internet üzerinden satışı yapılan bir emtianın bedelinin ödenmesi anında yapıldığı halde faturanın postayla veya emtia ile birlikte gönderilmesi yasal mevzuatımızın ekonomide yaşanan gelişmelere uyum sağlamada zorluklar yaşanmaktadır. Nitekim vergi mevzuatında internet üzerinden fatura düzenlenmesine ilişkin yeni bir uygulama olması dolayısıyla açık hükümler bulunmamaktadır. Ancak uygulamada e-ticaretin ortaya çıkması ile birlikte vergi mükelleflerinin gerek yurt

içinde gerekse yurt dışında faturanın temin edilmesi ve gönderilmesinde yaşadıkları sıkıntıdan dolayı mali idareye daha fazla sorun iletilmektedir.<sup>116</sup>

Bu konuda Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından verilen 15/12/2004 tarih ve GEL.0.29/2920-228-48-60202 sayılı yazıda:

“Bilindiği üzere, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan hizmet karşılığında ödemelerde bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışından aldıkları belgenin alındığı ülke mevzuatına göre muteber bir belge olması gerekmektedir. Mükelleflerin internet yoluyla yurt dışından satın aldıkları hizmet ve bu nitelikteki gayri maddi haklar için yurt dışındaki satıcı tarafından düzenlenen fatura veya fatura yerine geçen belgelerin elden veya posta yoluyla alınamaması halinde elektronik ortamda alınan söz konusu belgelerin çıktılarının yapılan ödemeyi gösterir banka kredi kartı silip veya ekstresi ile birlikte muhafaza ve ibrazı ile alınan hizmetin yapılan ticari işin bir gereği olarak alındığının tevsik edilmesi durumunda yapılan ödemelerin gider veya maliyet kaydı mümkün bulunmaktadır.” Denilmektedir.

Bu açıklamalara göre yurt dışından satın alınan hizmet karşılığında, yurt dışından elektronik ortamda alınan belgelerin çıktılarının, yapılan ödemeyi gösterir banka kredi kartı silip veya hizmetin yapılan ticari işin bir gereği olarak alındığının tevsik edici belge olarak kabul edilmesi gerekmektedir.<sup>117</sup>

### **6.5. Elektronik Fatura Kayıt Sistemi İle Sağlanmak İstenen Amaçlar**

Elektronik fatura, klasik kağıt faturanın elektronik versiyonudur. Elektronik faturalama, faturaların elektronik yoldan alıcıya gönderilmesidir. Elektronik fatura; şirketler arasındaki ve şirketle müşteriler arasındaki fatura bilgisi akışının tamamen otomasyonunu hedefleyen ve kağıt fatura gönderilmesi ve alınmasını elimine eden bir kilometre taşıdır. Elektronik faturalama, oluşturulan faturanın e-mail yoluyla doğrudan doğruya müşteriye gönderilmesi sürecidir. Elektronik fatura satın alma süreçlerinin elektronik olarak birbirine bağlanmasını, satış ve faturalama gibi iş süreçlerinin

<sup>116</sup> Gökhan Korhan, “İnternet Üzerinden Fatura Düzenlenmesi ve E-Posta Yoluyla Fatura Gönderilmesinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, **Mali Pusula**, Sayı:36, s:97

<sup>117</sup> Korhan, **a.g.e.**, s:97

elektronik ortama taşınmasını mümkün kılmaktadır. Bunun dışında elektronik fatura hem fatura düzenleyen hem de alan taraf için bir kazan-kazan-çözümüdür. Çünkü; gerek fatura gönderim süresi gerek ödeme süresi son derece kısalmaktadır. Fatura bilgilerinin manuel olarak doldurulması yüzünden yaşanan sıkıntılar ortadan kalkmakta ve iş süreci her iki taraf içinde hatasız yürümeye başlamaktadır. Bu tekrar işlemeyi önemli ölçüde kolaylaştırmakta ve kısaltmaktadır. Elektronik arşivleme olanağı sayesinde faturaların saklanması için kullanılan depo ve arşivler ortadan kalkmakta ve faturalar kolayca bulunabilmektedir.<sup>118</sup>

Elektronik faturanın yararları arasında;<sup>119</sup>

1-% 75'lere varan giderlerden tasarruf ve faturalama süreçlerinin entegrasyonu ve optimizasyonu sayesinde etkinliğin ve verimliliğin önemli ölçüde artırılması,

2-Fatura bastırma ve gönderme masraflarının azaltılması. Faturalar elektronik olarak gönderilirse kağıt, kartuş, zarf ve posta masraflarından tasarruf edilecektir.

3-Fatura suretinin gönderilmesi gerekliliğinin azaltılması. Faturanın müşterinin gelen kutusuna doğrudan teslimi, faturanın alınmadığı veya postada kaybolduğu şeklindeki iddiaları minimize edecektir. Zamansal gecikmeler azaltılacak ve kopyalar derhal tekrar gönderilip alınabilecektir.

4-Daha hızlı uyuşmazlık çözümü: Müşteri faturayı alır almaz hemen fatura gönderen kimseyi, hesaplar veya miktar vs. konusundaki görüşleri konusunda uyarabilecektir.

Dolayısıyla elektronik fatura kullanımı;

1-Ödeme sürecini ve kayıtların saklanmasını kolaylaştırmakta,

2-Zaman kontrolünü ve ödeme oranını geliştirmekte,

3-Ödeme etkinliğini ve online saklamayı geliştirmekte,

<sup>118</sup> Leyla Keser Berber, “**Elektronik Fatura ve Şirketlerin Dijital Mali Denetimi**”, Yektin Yayınları, Ankara 2006, s.19-20

<sup>119</sup> Keser Berber, **a.g.e.**, s.20

4-Fatura kontrolü ve istenilen bedelin ödenmesi olanağı sunmakta,

5-Online yönetimi kolaylaştırmakta,

6-Fatura giderlerini azaltmakta,

7-Çıktı alma ve posta giderlerini neredeyse ortadan kaldırmakta,

8-Hızlı uyuşmazlık çözümü sunmakta,

9-Ve bazı durumlarda nakit akışını hızlandırmaktadır.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### ELEKTRONİK BELGELER İLE İLGİLİ SORUNLAR VE ÇÖZÜM YOLLARI

#### 1. ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZLAR

Ödeme Kaydedici cihazların kullanımının yaklaşık yirmi yıla varmasından dolayı yasal mevzuat açısından fazla problem kalmamıştır. Buna rağmen karşılaşılan sorunları şu şekilde sıralayabiliriz:

Ödeme kaydedici cihazların il ve ilçe merkezlerindeki servis görevlileri genelde belirli bir nüfusa göre veya her ilçeye bir adet olarak görevlendirilmektedir. Yetkili servis elemanları az gelişmiş yörelerde piyasada az satılan bir cihazın servis görevini yapıyor ise ödeme kaydedici cihazların mevzuatını tam olarak bilememektedir. Kullanıcılara; özel durumlarda (şahıs firmasının şirkete dönüşmesi gibi) büyük zorluklar çıkarmaktadırlar. İş yoğunluğu fazla olan yerlerde ise az elemanla çok iş yapmak amacı ile az eleman çalıştırmaktadırlar. Ödeme kaydedici cihazların mevzuatında da süre çok önemli olduğu için mükelleflere büyük problemler çıkarmaktadır. Bu problemleri aşabilmek için ödeme kaydedici cihazların tamiri ile ilgili servislerde yasal mevzuatı bilen bir mali müşavir danışman zorunluluğu getirilmesi ile servislerin hukuki yetersizliklerinden doğan anlaşmazlıkların çözümü kolay olacak ve ödeme kaydedici cihaz kullanıcılarının karşılaştıkları problemler azalacaktır.

Akaryakıt istasyonlarında akaryakıt satışı anında plaka bilgisi ya hiç girilmemekte, yada eksik girilmekte veya tamamen farklı bir araca ait plaka bilgisi girilmektedir. Bir nihai tüketici pompadan akaryakıt alırken pompacı aracın sahibine fiş alıp almayacağını sormaktadır. Eğer müşteri fiş almak isterse pompacı aracın bilgilerini tam olarak girmektedir. Eğer müşteri fişi kullanmayacağım derse pompacı kendisinin bildiği başka bir aracın bilgilerini ödeme kaydedici cihaza girerek pompadan araca yakıt aktarılmasını sağlamaktadır. Fiş istemeyen kişi belgeyi zaten almadığından başkasına kesilen fişler pompacıda toplanmaktadır. Pompacı da bu belgeleri anlaştığı kişilere vermektedir (veya satmaktadır). Bu durum vergi mükelleflerinin gerçekte satın almadığı

yakıtların faturalarını gider olarak dikkate almaları dolayısıyla vergi matrahlarının önemli ölçüde azalmasına sebebiyet vermektedir. Bu sebepten dolayı araçların tamamına taşıt tanıma sistemi takılmasının mecburi hale getirilerek araç akaryakıt istasyonuna yaklaştığında sistem kendiliğinden çalışmaya başlar hale getirilmelidir.

Taşıt tanıma sistemi ulusal bazda kullanılmaya başlayıncaya kadar akaryakıt istasyonlarında her pompaya bir kamera sistemi takılması ile araçların görüntülerinin alınması ve istasyonların bu görüntüleri saklama mecburiyeti getirilmesi gerekmektedir. Denetimlerde denetim elemanı şüphelendiği belgeler için aracın fiş üzerinde yazan saatteki görüntüsünü akaryakıt istasyonundan istemesi ile satışın gerçekten yapıp yapılmadığını basit ve etkin bir şekilde tespit edebilir. Bu sayede pompacının hatır için yanlış plaka girerek ödeme kaydedici cihaz fişi vermesinin önüne geçilebilecektir.

## 2. E-FATURA

E-Faturada Asıl amaç vergi kayıp ve kaçığının önlenmesiyle daha fazla vergi toplama olmalıdır. Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde en büyük yararı sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesine vuracağı darbedir. Ama sistemdeki firmaların müşterilerinin büyük çoğunluğu son tüketici olup satışları perakende satış niteliğindedir.

E-fatura sistemi vergi hukukumuzda çevreci bir anlayış ile yürürlüğe konulmuş gibidir. Tanıtımında e-fatura sistemine geçildiği zaman yapılacak olan kağıt tasarrufu ve kesilmekten kurtulacak ağaç sayısı gibi istatistiki veriler ön plana çıkmıştır. Yüz binlerce hatta milyonlarca fatura düzenlemek durumunda olan mükellef tacirler açısından bir ayda düzenlemek zorunda olduğu fatura sayısı herhalde milyonlarla ifade edilebilir. Kayıtların elektronik ortamda tutulması, saklanması ve ibrazının maliyeti; klasik yöntemle tutulacak defter ve belgelere göre kıyaslanamayacak derecede düşük olacaktır. Bu konuda somut bir örnek vermek gerekirse her ay 23,5 milyon adet fatura basan Türk Telekom'un faturalarının baskısında aylık 125 tonu şirket kopyası, 125 tonu müşteri kopyası ve 100 tonu zarf olmak üzere toplam 350 ton birinci hamur kağıt kullanılıyor. E-fatura hizmeti sayesinde ilk aşamada Türk Telekom'un kendi arşivleri için bastığı faturaların elektronik ortama geçmesiyle her yıl yaklaşık 25.000 adet çam ağacına denk gelen **1500 ton kağıt** tasarruf edilmiş olacak. Müşteri kopyalarının da

isteğe bağlı olarak elektronik ortama taşınması ile bu rakam yaklaşık üç katına çıkarak **4200 ton kağıda** ulaşacaktır.<sup>120</sup>

E-fatura uygulamasıyla fiziki faturadan vazgeçip e-fatura düzenlenmesi kolay olmayacaktır. Bunun hem Borçlar Hukuku, hem Ticaret Hukuku yönünden hali hazırdaki düzenlemelere göre sıkıntıları bulunmaktadır. Öncelikle e-fatura için e-imza uygulaması yaygınlaşmalıdır. E-faturanın mal ve hizmet alan yönüyle vazgeçilmez şartı, e-imzadır. Çünkü bir mal ve hizmet ifasına yönelik düzenlenen e-fatura karşı tarafa elektronik posta yoluyla gönderilmiş olmalıdır. Bu gönderim e-imzasız olmayacaktır. Vergi mükellefi tacirin mali durumunun tespiti bakımından e-faturaya yönelik problemler az olacaktır. Çünkü geliştirilecek yazılım programı, e-faturalarda hukuka aykırılığı ve hataları en aza indirecektir. Buna rağmen sağladığı faydaları da unutmamak gerekir.

E-fatura uygulamasının hayata geçirilmesi ile 6 firma e-fatura düzenleme yetkisi almıştır. Bu firmalar ise ağırlıklı olarak telekom firmaları olup özellikleri çok sayıda fatura düzenlemeleridir. E-Fatura Sistemini kullanan firma sayısal olarak az olmasının sebebi E-Fatura düzenleme yetkisinin alınmasının uzun zaman alması ve yükümlülüklerinin ağır olmasıdır

Sistem teknolojik gelişmeler dikkate alınarak sadeleştirilerek kademeli bir şekilde tüm firmaların e-fatura sistemine dahil olması sağlanarak firmadan firmaya E-fatura düzenleme sistemi uygulanabilir hale getirilmelidir.

E-Fatura sisteminin son haline getirip tüm mükelleflerin E-Defter sitemine geçirilmesi gerekmektedir. E-Fatura sisteminin E-Defter sistemi ile birleştirilmesi halinde mükellef tüm kayıtlarını elektronik ortamda tutabilecektir. İdare ise denetimlerini bazen mükellefin haberi bile olmadan dijital ortamda yaparak her an vergi kayıp ve kaçağı ile mücadele ederek kayıt dışılığı minimum seviyeye indirecektir.

### **3. P.O.S CİHAZLARI**

Kredi kartı ile satış yapan yazar kasa ile POS cihazı arasında mevcut sistemde uyum yoktur. İki cihazda bir birinden bağımsız çalışmaktadır. Uygulamada genel olarak

<sup>120</sup> <http://www.hercopatikdegildir.com/?p=26>, 07/08/2009

pos cihazından kredi kartı geçirildiğinde ödeme kaydedici cihazdan satış fişi kesilmektedir. Ama Kredi kartı ile satış yapan yazar kasa ile POS cihazı arasında mevcut sistemde uyum olmayan işletmeler piyasada en çok muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen işletmeler konumundadır. Bunu engellemek amacı ile POS cihazlarının ödeme kaydedici cihazlara entegre edilmesi gerekmektedir. POS cihazından kart geçirildiği zaman ödeme kaydedici cihaz otomatik olarak kart sahibi adına satış fişi düzenlemelidir. Bunu pratikte uygulayamamanın sebebi ise bir işletmenin bir tane ödeme kaydedici cihazı olmasına rağmen çok sayıda bankanın POS cihazını kullanmasıdır. Dışbank'ın 2004 yılında tüm P.O.S cihazların ortak pos olması sistemi için Universal Kart'a aktardığı gibi<sup>121</sup> tüm bankaların bir sistemde birleştirilerek ortak P.O.S sisteminin hayata geçirilmesi gerekmektedir.

POS cihazlarının kullanımından doğan bir diğer olumsuzluk da şudur: POS cihazından kredi kartı slibi çekildiği anda (aynı saat ve dakikada ve aynı tutarda) ödeme kaydedici cihaz fişi veya fatura (fatura üzerinde de düzenleme saat ve dakikası bulunmalıdır.) kesilmesi mecburiyetinin işletmelere getirilmesi ve bu yükümlülüğün yerine getirilmediği durumlarda ilgili satışın belgesinin düzenlenmemiş sayılmasının bir kanun hükmü olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Burada düzenlenmesi gereken konu POS cihazından borç para alıp verme ilişkisinin yapılmaması konusudur. Bu konu açıkta kaldığı sürece mükelleflerin (özellikle kuyumcular ve kontör satışı yapanlar) çoğu zaman kredi kartı hasılatı olarak görülen tutarın aslında satışlar ile alakalı olmadığı görülecektir.

Bu konu ile ilgili olarak 01/03/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğü giren 5464 sayılı "Banka Kartları ve Kredi kartları Kanununun" 3/K ve 36. maddeleri uyarınca üye işyerlerinden her hangi bir mal teslimi veya hizmet ifası olmaksızın nakit ihtiyaçlarının giderilmesi vs. gerekçeler ile harcama belgesi düzenlenmesi üye işyerleri açısından "Sahte Belge Düzenlenmesi" suçunu oluşturmakta olup 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası gerektirmektedir. Söz konusu fiilin maddi müeyyidesi ise beş bin güne kadar adli para cezasıdır.

---

<sup>121</sup> <http://www.telepati.com/mart05/finans5.htm>. 07/08/2009

#### 4. DİĞER ARAÇLAR

Yurt dışında yerleşik kişilerden internet üzerinden yapılan alışverişlerde mutlaka kredi kartı kullanmak ve kredi kartı sliplerini saklama mecburiyeti vardır. Bu yöntemin geliştirilerek yurt içi alışverişlerde de, kredi kartı slipleri, banka havalesi v.b ispatlanabilir ödeme şekilleri ile de geçerli olması gerekir.

Yürürlükte olan vergi mevzuatımız ile internet üzerinden düzenlenen ve kullanılan fatura ve benzeri belgelere ilişkin yasal bir düzenleme bulunmadığı için internet üzerinden düzenlenen fatura ve belgelerin kullanılması mümkün değildir. Ancak V.U.K 334 numaralı Genel tebliğ ile düzenlenen ve sadece hava yolu taşımacılığında kullanılan IATA (Uluslararası Hava Taşıyıcıları Birliği) üyesi olan hava yolu firmalarının internet üzerinden düzenledikleri belgeleri fatura yerine geçen belge olarak kabul etmektedir. internet kullanımının yaygınlaşması ile gerekli alt yapı çalışması tamamlanarak internetten fatura düzenlenmesi ve bu faturaların e-posta yoluyla gönderilmesine ilişkin düzenleme yapılmak zorundadır.

Ön ödemeli kartlarla tahsilatı yapılan Şehir içi yolcu taşımacılığı yapan taksi, dolmuş, otobüslerin, feribotların, KGS ve OGS gişelerinin tamamını kapsayacak şekilde mecburi hale getirilmesi gerekmektedir. Daha ileri bir yöntem olarak temassız kredi kartı (pay-pas) uygulamasının mecburi hale getirilmesi gerekir. Çünkü yoğun yolcu iniş binişi olan bir belediye otobüsünde ödeme için normal kredi kartının kullanılması anlamsızlaşacaktır. Önceden yükleme yapılan kartlar ise her taşıma aracı için entegre değildir, veya entegre edilmesi büyük maliyet getirir. Ön ödemeli kartlar şehir bazında toplu taşıma araçlarında entegre edilmiş olsa bile (örneğin İstanbul'da akbil) ulusal bazda entegre değildir. Ödemelerin ön ödemeli kartlar ile veya kredi kartı ile belgelendirilmesi ile bu mükellef gurubunda kayıt dışılığın önüne geçilmesinde etkili yöntem olacaktır.

## SONUÇ

Vergi mükelleflerinin şekli vergi mükellefiyeti olarak adlandırılan biçimsel ve usule ilişkin ödevleri vardır. Mükelleflerin yerine getirmek zorunda oldukları bu ödevler başta V.U.K'nu olmak üzere çeşitli kanunlarda yer almaktadır. Bu bildirimler kısaca defter tutama, belge düzenine uyma, defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz etme, birtakım elektronik cihazları kullanmak ve beyanname vermek olarak sayılabilir. Hukuki altyapıda yeni gelişmelere uygun şekilde yapılacak yeniliklerin, ekonomi ile yakından ilgili, ekonomik yaşamı olumlu yada olumsuz bir şekilde etkileme gücüne sahip alan olan vergi hukukundan başlaması kaçınılmazdır. Bilişim teknolojilerindeki gelişmelerin Türk Vergi Hukuku alanındaki ilk yansımalarını 1990 ortalarından itibaren görmekteyiz.

Elektronik ortamdaki kayıtların hukuksal açıdan belge olarak kabul edilmesi dünyadaki genel eğilimi ifade etmektedir. Evrak bazlı kayıt, muhafaza, ibrazdan; elektronik bazlı kayıt, elektronik ortamda muhafaza ve ibraz sistemine geçiş, gerek vergi idaresi, gerekse mükellefler açısından ciddi faydalar sağlayacaktır. Elektronik belgelerin mevcut kullanılan kağıt belgeler ile vergi hukukunda eş değer tutulması ile birlikte ilk olarak kırtasiye, baskı, muhafaza ve nakil gibi birçok ölçülebilir masraf kalemleri ciddi oranda düşüşler yaşanacaktır. Bunun yanında kayıtların tutulma ve verilerin işlenmesindeki kolaylık, bir defa oluşturulmuş elektronik kaydın pek çok amaç için kullanılması ve en önemlisi bu kayıtlardan hareketle oluşturulacak temel belgelerin kayıtlar girildiği anda kendiliğinden oluşabilmesi, hata yapma riskinin en alt düzeye inmesi gibi pek çok nedenle maliyet düşüşleri de dikkate alınmalıdır.

Özellikle hem Maliye Bakanlığı için hem de vergi mükellefi tacirler için arşivleme yönüyle mekan kolaylığı kazandıracaktır. Yazılım programları, e-fatura sayesinde e-arşivleme yöntemine dönüşecektir. Bu sayede Maliye Bakanlığı E-Defter uygulamasına geçerek veri standardı ve veri formatının tanımlanması ve defterlerin elektronik ortamda tutulması, aktarılması, arşivlenmesi ve onaylanmasına ilişkin teknik ve hukuki altyapının hazırlanması çalışmalarını artırmayı gerektirmektedir.

Vergi idaresi açısından ise, elektronik belgelerin denetimi ve bu kayıtların ilgili olduğu hesapların incelenmesi klasik ortamdaki kayıtlara göre çok daha hızlı, kolay ve kesin olacaktır. Bu durum, ulaşım, yevmiye gibi kalemlerde tasarruf sağlayacağı gibi yolda geçecek zamanın incelemede kullanılmasına da imkan tanıyacaktır. Aynı şekilde incelemenin amacına uygun olarak, verilerin istenilen formatta alınması incelemenin hızını artıracaktır. Maliye Bakanlığı tarafından hazırlattırılacak yazılımlar kullanılarak internet aracılığı ile mükelleflerin büyük bir kısmının verilerinin belirli kıstaslara göre ön incelemeye tabi tutulması mümkün olabilecektir. Bu ön inceleme veya taramalar neticesinde vergisel açıdan sorunlu olma ihtimali bulunan mükelleflerin öncelikle ve ivedilikle vergi incelemesine tabi tutulması sağlanabilecektir. Etkin bir mali sistem böylece kurulmuş olacaktır. Elektronik kayıtların ispat aracı kullanılması konusunda Danıştayın kararlarına bakıldığında mükellef nezdinde yapılan arama ve incelemelerde ele geçirilen el defteri ve benzeri olarak tutulan elektronik kayıtların yasal defter kayıtları ile karşılaştırılmasının mümkün olduğu yönündedir.

E-fatura ile bir sözleşmenin ifası ve ispatı da amaçlandığından hukuki olarak doğabilecek sorunlar, e-imzanın yaygınlaşması ile en aza inecektir. Özellikle şirketler açısından web adreslerinin yaygınlaşması, gerçek kişiler için de e-posta adreslerinin yaygınlaşması ile hukuki uyumsuzluklar azalacaktır.

Sonuç olarak e-fatura kullanılması doğru verginin hesaplanması, kırtasiyeciliğin azalması ve zaman tasarrufu sağlar. E-Fatura ile ilgili uygulama yeni başladığı için sorunlar uygulamanın gelişmesi ile yeni yeni ortaya çıkmaktadır.

## KAYNAKÇA

- AKBULUT, Akın. “Bilişim Ekonomisi ve E-Ticaret”, **Maliye Hesap Uzmanları Derneği Dergisi**, Mayıs 2007
- AK, Fırat ve Fırat SÖNMEZ. “Fatura ve E-Fatura” [www.vergihesabi.com/makaleler/2007\\_24/05/2009](http://www.vergihesabi.com/makaleler/2007_24/05/2009)
- AKŞEHİR, M. İrfan. “Hekimlerin 1 Haziran 2008 Tarihinden İtibaren Pos Cihazı Kullanmak Suretiyle Yapacakları Tahsilatlarda Belge Düzeni” **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi**, Sayı: 242, Haziran 2008
- ALPTÜRK, Ercan. “Elektronik Belge Uygulamaları ve Bir Proje” **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi**, Sayı:210, Ekim 2005
- \_\_\_\_\_ “Hukuksal ve Vergisel Boyutlarıyla Elektronik Kayıtlar, Elektronik Belgeler”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı:202, Şubat 2005
- ARPACI, Altar Ömer. “Elektronik Vergi Dairesinin Gelişimi ve Bu Konuda Yapılan Son Düzenlemeler”, **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi**, Sayı:217, Mayıs 2006
- AYKANAT, Dilaver. “Türk Vergi Sisteminde Belgelerin Önemi, Belgelerde Uygulanan Cezalar ve Belge Düzenin Sağlanması İçin Alınabilecek Önlemler” Kasım 2002 Yüksek Lisans Tezi
- AYKIN, Hasan. “Türk Vergi Hukukunda Elektronik Defter, Belge Kayıt ve Kavramlar”, <http://eticaret.garanti.com.tr/hukuk> 25/04/2009
- BAKMAZ, Zübeyir. “Elektronik Fatura Kayıt Sistemi” , **E-Yaklaşım**, Mayıs 2008,sayı 58
- BANAR, Kerim, Ali KARTAL ve Nurhan AYDIN **Ticari Bilgiler ve Belgeler** , Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Önlisans Programı. Anadolu Üniversitesi Yayını No:940, Açıköğretim Fakültesi Yayın No:510
- BAYKARA, Bekir. “Naylon Fatura Olgusunun Kriminolojik Analizi”, **Vergi Dünyası**, Eylül 2005, Sayı :289
- BAYSAL, Sibel. “Kredi Kartıyla Kontör Satışlarında Belge Düzeni”, [Haberdargazetesi.com./AV.-Sibel-Baysal](http://Haberdargazetesi.com./AV.-Sibel-Baysal) 30/05/2009

- ÇAKIL, Adem Utku. “Muhasebe Sisteminde Yeni Trendler-1 Elektronik Ortamda Muhasebe ve Denetim (E-Muhasebe ve E-Denetim), **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi**, Sayı:234, Ekim 2007
- \_\_\_\_\_ “Muhasebe Sisteminde Yeni Trendler-II (E-Defter ve E-Belge), **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog** , Sayı :235, Kasım 2007
- ERMİN, İrfan. “Elektronik Ortamda Defter Tutma, Belge ve Kayıt Düzeni-1”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, 1 Kasım 2008, sayı :523
- \_\_\_\_\_ “Elektronik Ortamda Defter Tutma, Belge ve Kayıt Düzeni-2”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, 15 Kasım 2008, sayı :524
- EROĞLU, Hüseyin. **Türk Vergi Mevzuatında Belgeler** Kazancı Matbaacılık, İstanbul 2002
- GÜNDEŞLİ, Ersan. “Mükellef Nezdinde Bulunan Kayıtların Vergi Hukukunda İspat ve Delil Niteliği”, [http:// www.muhasetr.com](http://www.muhasetr.com) 07/08/2009
- IRMAK, Ramazan. “POS Cihazlarından Herhangi Bir Mal Teslimi ve Hizmet İfası Olmaksızın Kredi Kartı İle Çekiş Yapan Üye İşyeri Sahipleri 2 Yılda 5 Yıla Kadar Hapis Cezası İle Muhatap Olacaklar”, **E-Yaklaşım**, Nisan 2008, Sayı:184
- İÇTENİNCE, Neslihan. “E-Dönüşüm Türkiye Projesinde Yer Alan “Elektronik Faturaların Kullanım Usul ve Esasları” ile “Ticari Defterlerin Elektronik Ortamda Tutulması “Eylemlerinin Hangi Aşamada Olduğu” **Vergi Raporu**, Haziran 2008,
- \_\_\_\_\_ “Elektronik Fatura Kayıt Sistemi Konusunda Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ Taslağında Yer Alan Düzenleme” **Maliye Postası Dergisi** Sayı :664
- \_\_\_\_\_ “50 Soruda Elektronik Fatura ve Elektronik Fatura Kayıt Sistemi” [www. MuhasebeTR.com](http://www.muhasetr.com)
- KAYA, Arzu. “Elektronik Fatura Kayıt Sisteminin Gelişim Sürecinde Geline Son Nokta”, **E-Yaklaşım**, Mayıs 2008
- KESER, Berber, **İnternet Üzerinden Yapılan İşlemlerde Elektronik Para ve Dijital İmza**, Yetkin Yayınları , Ankara 2002
- \_\_\_\_\_ “e-faturada-avrupanın-en-buyugu-hollanda.html” [www.leylakeser.org](http://www.leylakeser.org)
- KIRBAŞ, Sadık. **Vergi Hukuku**, Siyasal Kibabevi, Ankara 1999
- KOÇAK, Bülent. “Yurt Dışından Temin Edilen Mal ve Hizmetlerin Elektronik Ortamdaki Belgelerinin Geçerliliği”, **Vergi Sorunları Dergisi**, sayı :224

- KORHANCI, Gökhan. “Elektronik Ortamda Tutulan Kayıtlar ve Sağladığı Kolaylıklar”, **E-Yaklaşım**, Ocak 2008, sayı 54
- \_\_\_\_\_ “İnternet Üzerinden Fatura Düzenlenmesi ve E-Posta Yoluyla Fatura Gönderilmesinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, **Mali Pusula**, Sayı:36, Aralık 2007
- ÖĞRENDİK, Gülay. “Elektronik Posta Yolu ile Alınan Fatura Gider Olarak Kaydedilebilir mi?”, **Mali Pusula**, Sayı:25, Ocak 2007
- ÖNCEL, Mualla, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku** Ankara 2002
- ÖNDER, Mehmet Fahrettin. “E-Faturanın Hukuki Açısından Bir Değerlendirmesi”, **E-Yaklaşım**, Mayıs 2006
- SEVİĞ, Veysi. “Ödeme Kaydedici Cihaz Aracılığı ile Yolcu Taşıma Bileti”, [http://www.mevzuat bankası.com/portal](http://www.mevzuat.bankası.com/portal)
- SEVİNÇ, Eser. “Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanma Mecburiyeti”, [http:// www.ymm.net](http://www.ymm.net). 04/04/2009
- ŞENGÖZ, Yunus. “Kredi Kartı ile Mal ve Hizmet Satışlarında Kayıtdışı ve Önlenmesi” **Vergi Sorunları Dergisi**, Temmuz 2007, Sayı:226
- ŞEKER, Murat. “Kayıt Dışı Ekonominin Tahmini Türkiye Örneği-I”, **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi**, sayı :218, Mayıs 2006
- \_\_\_\_\_ “ Kayıt Dışı Ekonominin Tahmini Türkiye Örneği-II”, **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi**, sayı :218, Haziran 2006
- ŞİŞMAN, Bülent. “Kredi Kartı ile Yapılan Satışlarda Pos Cihazı ile Yazarkasaların Uyumlu Olmamasının Yarattığı Sonuçları”, **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2007, Sayı:180
- \_\_\_\_\_ “ Akaryakıt Sektöründeki Vergi Kaçağı ve Önleme Yolları”, **Vergi Dünyası** , Aralık 2007, Sayı :316
- TBMM TUTANAKLARI DERGİSİ: Cilt 9, 06/12/1984
- TÜRKAY, İmdat. “Hekimlerin POS Cihazı Kullanmak Suretiyle Yapacakları Tahsilatlarda Belge Düzeni” **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi**, Sayı 243, Temmuz 2008
- ULUATAM, Özhan, Yaşar METHİBAY. **Vergi Hukuku**, Ankara 1999
- ULUSOY, Yılmaz. **Vergi Usul Kanununda Türk Ticaret Kanununda Kooperatifler Kanunda ve Özel Kanunlarda Ticari Defter ve Ticari Belgeler**, Olgaç Matbaası Ankara-1981

YAKUT, Abdülmenaf. “Vergi Uygulamalarındaki Gerçek Dışı Belge Kullanımı Özelinde Vergi Kayıp-Kaçığıyla ve Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadelede Yeni Bir Öneri AKILLI BELGE BEYANI SİSTEMİ-1” , **Maliye ve Sigorta Yorumları**, 15 Eylül 2007, sayı :496

\_\_\_\_\_ “Vergi Uygulamalarındaki Gerçek Dışı Belge Kullanımı özelinde Vergi Kayıp-Kaçığıyla ve Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadelede Yeni Bir Öneri AKILLI BELGE BEYANI SİSTEMİ-2” , **Maliye ve Sigorta Yorumları** , 1 Ekim 2007, sayı :497

YALÇIN, Hasan ve Selçuk YÜCEL. **Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Giderler**, Klavuz Yayıncılık, İstanbul 1996

YETKİNER, Erkan. “E-Belge, E-Kayıt, E- Defter, E-Beyanname, E-Denetim”, **Vergi Dünyası**, Eylül 2006, sayı :301

YILMAZ, Eyüp. “Banka Kartları ve Kredi Kartlarında POS ve ATM Sistemlerinin Ortak Kullanılması” [http:// Siyasalforum.net/forum](http://Siyasalforum.net/forum) 15/06/2009

**Cash Registers History:** [http://www.quorion.de/Cash%20Registers/cash\\_register\\_history\\_types.htm](http://www.quorion.de/Cash%20Registers/cash_register_history_types.htm) Erişim tarihi: 25/04/2009

**Barcodes History:** [http://www.cummingsdesign.com/bar\\_codes101\\_UCC\\_History.htm](http://www.cummingsdesign.com/bar_codes101_UCC_History.htm) Erişim tarihi:25/04/2009

**expp-summit:** <http://www.expp-summit.com>, Erişim Tarihi: 26/05/2009

**What-is-a-credit-card-SWipe-Machine&id:** <http://ezinearticles.com/?What-is-a-credit-card-SWipe-Machine&id=343040> Erişim Tarihi: 28/04/2009