

T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ KAYIP VE
KAÇAKLARINI ÖNLEYİCİ DÜZENLEME:
E-BELGE UYGULAMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman Hazırlayan
Dr. Öğr. Üyesi Zübeyir BAKMAZ Şeyda GÖKÇAY

MALATYA-2023

T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARINI ÖNLEYİCİ
DÜZENLEME: E-BELGE UYGULAMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Şeyda GÖKÇAY

Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Zübeyir BAKMAZ

MALATYA-2023

ONUR SÖZÜ

Dr. Öğr. Üyesi Zübeyir BAKMAZ danışmanlığında yüksek lisans tezi olarak hazırlamış olduğum “Türk Vergi Sisteminde Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önleyici Düzenleme: E-Belge Uygulaması” isimli tez çalışmam, bilimsel ahlâk ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın tarafımdan hazırlanmıştır. Tez çalışması sırasında yararlandığım tüm kaynakların hem çalışmamda hem de kaynakçada görüldüğü gibi yöntemine uygun bir biçimde gösterilenlerden oluştuğunu belirtir, bunu onurumla doğrularım.

Şeyda GÖKÇAY

ÖNSÖZ

“Türk Vergi Sisteminde Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önleyici Düzenleme: E-Belge Uygulaması” başlıklı bu çalışma Yüksek Lisans Tezi olarak hazırlanmıştır. Çalışmanın hazırlanmasında başta ilgili mevzuat düzenlemeleri olmak üzere, faaliyet raporlarından, kitaplardan, makalelerden ve panellerden yararlanılmıştır.

Çalışmam boyunca engin bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Zübeyir BAKMAZ’a saygıyla şükranlarımı sunuyor ve bu süreçte bana her türlü desteği sunan aileme teşekkürlerimi borç bilirim.



ÖZET

Bilişim teknolojileri, günümüzde hem özel sektörün hem de kamunun vazgeçilmez alanlarından biri haline gelmiştir. Bilişim teknolojilerinin gelişmesiyle beraber, belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesi önem kazanmıştır. Gelişen bilişim teknolojisi ile kâğıt ortamında düzenlenen belgeler, yerini elektronik ortamda düzenlenen belgelere bırakmıştır. Böylece, belge düzenleyenler için kolaylık ve tasarruf sağlanmıştır. Ayrıca, elektronik ortamda kayıt altına alınan belgelerin denetimi daha kolay yapılmıştır ve denetim hızlanmıştır.

Bu tezin amacı; geleneksel kâğıt ortamında düzenlenen belgelerin, gelişen teknoloji sonucunda, elektronik ortamda düzenlenmeye başlanmasının taraflar için sağladığı kolaylıkları ve zorlukları tespit etmektir. Bu tezin bir diğer amacı da yeni bir uygulama olan elektronik belgenin, vergi kayıp ve kaçaklarını önleyici etkisini incelemektir.

Çalışmanın amacı doğrultusunda, elektronik belge uygulamalarının kullanımını yaygınlaştırmak ve taraflara kolaylık sağlamak adına devlet tarafından yapılan yenilikçi uygulamalar ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Elektronik Belge, Vergi Kaybı, Vergi Kaçağı.

ABSTRACT

Information technologies have become one of the indispensable features of both the private sector and the public today. Along with the developments brought by information technologies, importance was given to electronic home storage of documents. With the developing information technology, documents that are arranged in paper media have been left to documents that are arranged instead of electronic ones. Thus, convenience and savings were provided for document issuers. In addition, electronic custody documents auditing was made easier and auditing was accelerated.

The aim of this thesis; Traditional paper media issuance documents provide only transfer links and identification of requests for parts of the technology result, starting the electronic data collection scheme. In addition, another aim of this thesis is to control the tax losses and illegal ventilation of the electronic document, which is a new application.

In order to realize the purpose of the study, to expand the access of electronic document applications and to facilitate access, the tools made by the state are discussed.

Key Words: Tax, Electronic Document, Tax Loss, Tax Evasion.

İÇİNDEKİLER

ONUR SÖZÜ.....	iii
ÖNSÖZ	iv
ABSTRACT.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar LİSTESİ	x
ŞEKİLLER LİSTESİ	xi
KISALTMALAR	xii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ TEORİK ÇERÇEVESİ	3
1. KAMU HİZMETİ FİNANSMAN ARACI OLARAK VERGİ.....	3
2. VERGİNİN FONKSİYONLARI.....	4
2.1. Verginin Mali Fonksiyonu	4
2.2. Verginin Ekonomik Fonksiyonu	4
2.3. Verginin Sosyal Fonksiyonu	5
3. VERGİYE KARŞI VERİLEN BİR TEPKİ OLARAK VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARI	5
4. VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ NEDENLERİ.....	6
4.1. Ekonomik ve Mali Nedenler	6
4.1.1. Vergi Oranları.....	6
4.1.2. Vergi Yükünün Adil Dağıtılmadığı Düşüncesi	7
4.1.3. Vergi Afları	7
4.1.4. Enflasyon.....	7
4.1.5. Kayıt Dışı Ekonomi.....	8
4.2. Hukuki Nedenler	9
4.3. İdari Nedenler.....	9
4.4. Sosyal ve Psikolojik Nedenler.....	10

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE E-BELGE UYGULAMASI	11
1. GENEL OLARAK BELGE KAVRAMI.....	11
2. ÇEŞİTLİ HUKUK DALLARI AÇISINDAN BELGE.....	11
2.1. Vergi Hukuku Yönünden Belge Kavramı	11

2.2. Ticaret Hukuku Yönünden Belge Kavramı.....	13
2.3. Ceza Hukuku Yönünden Belge Kavramı	14
3. KÂĞIT BELGENİN UNSURLARI	14
3.1. Yazılı Olma Unsuru.....	15
3.2. Belirli Bir Şahsa Ait Olma Unsuru.....	15
3.3. Taşınabilir Olma Unsuru	15
3.4. Hukuken Geçerli Olma Unsuru	16
4. VERGİ HUKUKU AÇISINDAN BELGENİN FONKSİYONLARI	16
4.1. İspat ve Denetim Fonksiyonu.....	16
4.2. Bilgi Verme ve Güvenlik Fonksiyonu.....	16
4.3. Kayıt Dışılığı Azaltma Fonksiyonu.....	17
5. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE DÜZENLENEN BELGELER	17
5.1. Fatura.....	18
5.2. Perakende Satış Vesikaları	18
5.3. Gider Pusulası.....	19
5.4. Müstahsil Makbuzu	20
5.5. Serbest Meslek Makbuzu	20
6. KÂĞIT BELGEDEN E-BELGEYE GEÇİŞ	21
7. TÜRKİYE’DE E-BELGE UYGULAMASI.....	22
7.1. E-Fatura Uygulaması.....	25
7.1.1. E-Fatura Düzenlemek Zorunda Olan Mükellefler.....	27
7.1.2. E-Faturanın Düzenlenmesi ve İletimi.....	30
7.2. E-Arşiv Fatura Uygulaması.....	31
7.3. E-İrsaliye Uygulaması	34
7.4. E-Gider Pusulası Uygulaması	36
7.5. E-Serbest Meslek Makbuz (E-SMM) Uygulaması	38
7.6. E-Müstahsil Makbuzu (E-MM) Uygulaması	40
7.7. E-Bilet Uygulaması	41
8. E-BELGEDE USULSÜZLÜK	42
9. E-BELGE UYGULAMASINDA PERSONEL EĞİTİMİ.....	43
10. E-BELGE UYGULAMASINDA E-İMZA	43
11. E-BELGENİN MUHAFAZASI VE İBRAZİ.....	44

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

E-BELGENİN VERGİ KAYIP VE KAÇAĞINI ÖNLEMEDEKİ YERİ.....	47
1. E-BELGE UYGULAMALARININ FAYDALARI.....	47
2. E-BELGE UYGULAMASINDA YAŞANAN SORUNLAR	48
2.1. İş Yüğü Sorunu.....	48
2.2. Sistemsel Eksiklikler ve Altyapı Sorunu.....	49
2.3. Eleman ve Eğitim Eksikliği Sorunu	49
3. E-BELGE UYGULAMASININ VERGİ DENETİMİNE YANSIMALARI.....	50
4. E-BELGE ÜZERİNE KESİLEN CEZALAR.....	53
5. VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI İLE MÜCADELEDE E-BELGENİN YERİ	56
SONUÇ	64
KAYNAKÇA.....	68

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. E-Fatura Uygulamasına Geçiş Koşulları	28
Tablo 2. E-Fatura Kullanımına İlişkin İstatistikî Bilgiler	29
Tablo 3. E- Arşiv Fatura Geçiş Koşulları	33
Tablo 4. E-İrsaliye Geçiş Koşulları.....	36
Tablo 5. E-Gider Pusulası Geçiş Koşulları	38
Tablo 6. E-SMM Geçiş Koşulları	39
Tablo 7. E-MM Geçiş Koşulları	41
Tablo 8. E-Bilet Geçiş Koşulları.....	42
Tablo 9. 2012-2016 Yıllarına İlişkin Vergi İnceleme Sonuçları	52
Tablo 10. 2017-2022 Yıllarına İlişkin Vergi İnceleme Sonuçları	52
Tablo 11. 2005-2021 Yılları İtibariyle İncelenen Matrah ve Bulunan Matrah Farkı	57
Tablo 12. Elektronik Uygulamalardan Yararlanan Mükellef Sayısı.....	60

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. E-Fatura Uygulamasının Teknik Mimarisi	26
Şekil 2. 2005-2021 Yılları Genel Vergi Kayıp ve Kaçak Oranları (%)	58



KISALTMALAR

BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BKMYBSP	: Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi Projesi
E-BELGE	: Elektronik Belge
EFKS	: Elektronik Fatura Kayıt Sistemi
E-VDB	: Elektronik Vergi Dairesi Başkanlığı
E-VİZ	: Elektronik Veri İbraz Sistemi
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GV	: Gelir Vergisi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KEP	: Kayıtlı Elektronik Posta
KV	: Kurumlar Vergisi
MM	: Müstahsil Makbuzu
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SMM	: Serbest Meslek Makbuzu
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TCKN	: Türkiye Cumhuriyeti Kimlik Numarası
TÜBİTAK	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
TÜFE	: Tüketici Fiyat Endeksi
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
VDK-BİS	: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bilgi İşlem Sistemi
VDK-RAS	: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Risk Analiz Sistemi
VDK-VEDAS	: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Vergi Denetim Analiz Sistemi
VEDOP	: Vergi Daireleri Tam Otomasyon Projesi
VKN	: Vergi Kimlik Numarası
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Devletin, kamu hizmetlerini finanse edebilmesi için, gelir elde etmesi gerekmektedir. Toplumun talep ettiği kamusal hizmetlerin eksiksiz bir şekilde yerine getirilebilmesi için, devletin kamu finansman araçlarına ihtiyacı vardır. Devletin kamu finansman kaynakları; vergiler, harçlar, resimler, şerefiyeler, fonlar, cezalar, emisyon, borçlanma, mülk ve teşebbüs gelirleri ile diğer gelirlerinden oluşmaktadır. Bu kaynaklar içerisinde vergiler kamusal finansman araçlarının başında gelmektedir. Vergi alacaklısı olan devlet, daha fazla hizmet sunmak amacıyla daha fazla vergi toplamak isterken, vergi borçlusu olan gerçek ve tüzel kişiler ise, gelirlerinin azalmamasını veya daha az azalmasını istemektedirler. Mükellefler bu amaçla vergiden kaçınabildikleri gibi vergi de kaçırabilmektedirler. Öte yandan, devlet daha fazla kamusal hizmet için, daha fazla gelir elde etmeyi amaçlamaktadır. Bu nedenle, devlet vergi kayıp ve kaçaklarının sebeplerini tespit etmekte ve bu tür kayıpların önüne geçebilmek için, tedbirler almaktadır.

Vergi gelirlerinin zamanında ve istenilen düzeyde toplanması, devletin yapacağı kamusal hizmetlerin etkinliği açısından önem arz etmektedir. Kamusal hizmetlerin etkin sunumu için, vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilmesi, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması gibi önlemler alınmaktadır. Bunların yanı sıra, teknolojik gelişmelerden faydalanılması, elektronik belgeleme ve arşivleme yöntemlerinin kullanılması gibi önlemler de alınmaktadır. Gelişen teknoloji sayesinde istenilen bilgilere kolaylıkla ulaşılması, denetimi kolaylaştırmaktadır. Kolaylaşan vergi denetimiyle vergi kayıp ve kaçaklarının hızlıca tespit edilip önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Bu doğrultuda, elektronik belge (e-belge) uygulamasına geçilerek vergi kayıp ve kaçığının azaltılması hedeflenmiştir. Geleneksel yöntemlerle kâğıt ortamında hazırlanan belgeler yerine elektronik ortamda hazırlanan belgelere geçerek belgelerin sistemli ve güvenli bir şekilde kayıt altında tutulmasını amaçlamıştır.

Üç bölümden oluşan bu çalışmanın birinci bölümünde öncelikle vergi tanımlanmış ve verginin fonksiyonları ele alınmıştır. Daha sonra, vergi kayıp ve kaçaklarına ilişkin kavramsal açıklamalar yapılarak nedenleri ele alınmış ve Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarını önleyici tedbirlere değinilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde belge kavramı, belgenin hukuksal kavramı, unsurları, fonksiyonları ve taraflar açısından önemi ele alınarak Türk vergi hukukunda düzenlenen belgeler açıklanmıştır. Daha sonra, kâğıt belgeden e-belgeye geçiş süreci ve e-belge uygulamaları vergisel ve hukuksal boyutuyla detaylı bir şekilde ele alınmıştır.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise, öncelikle yeni bir uygulama olan e-belge sisteminin faydalarına değinilmiş ve Türkiye'nin kayıt dışı ekonomi ile mücadelesinde e-belgenin yerinden bahsedilmiştir. Daha sonra, e-belge uygulamalarına ilişkin olarak uygulamada yaşanan ihtilaflara yargı kararları ışığında değinilmiştir. Son olarak e-belge uygulamasında yaşanan sorunlar ele alınmış ve çözüm önerilerine yer verilmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ TEORİK ÇERÇEVESİ

Çalışmanın bu bölümünde kamu hizmeti finansman araçlarından birisi olan verginin tanımı yapılmış ve vergi kayıp ve kaçakları nedenleriyle birlikte incelenmiştir.

1. KAMU HİZMETİ FİNANSMAN ARACI OLARAK VERGİ

Günümüzde devletin en önemli görevlerinden birisi de kamu hizmetidir. Kamu hizmeti, vatandaşın ihtiyaçları doğrultusunda etkin ve kaliteli bir şekilde sunulması amaçlanan faaliyetlerdir. Kamu hizmeti sürekli ve çoğunlukla parasız sunulur. Bu kapsamda, devlet kamu hizmetini vatandaşına etkin ve kaliteli bir şekilde sunabilmek için, egemenlik gücüne dayanarak gelir elde etmektedir. Bu gelirlere örnek olarak vergi, resim, harç, şerefiye, parafiskal gelirler, senyoraj ve cebri borçlanmalar gösterilebilir.

Devlet, egemenlik gücünü kullanmaksızın piyasa koşullarında da kaynak temin edebilmektedir. Mülk ve teşebbüs gelirleri, özelleştirme gelirleri, ihtiyari borçlanmalar gibi kamu gelirleri bu tür kaynak temin yollarının tipik örnekleri arasında yer almaktadır (Şen, H., ve İ. Sağbaş, 2017: 33).

Kamu hizmetlerinin finansmanı için, toplanan parasal değerlerin başında hiç şüphesiz vergi gelirleri gelmektedir. Başka bir anlatımla günümüzde kamu gelirlerinin büyük bir kısmını vergiler oluşturmaktadır.

Vergi kavramı konusunda eski ve yeni mali literatürde tam bir görüş birliği olmayıp, aksine verginin tanımı zamanın gereklerine ve tanımı yapan maliye yazarlarının benimsemiş oldukları devlet anlayışına göre değişmektedir. Rasyonalist (ferdiyetçi) devlet görüşüne dayanan istifade teorisi taraflarına göre vergi “*kamu hizmetlerinin karşılığı olarak özel kesimden kamu kesimine transfer edilen bir bedel*”dir. Modern mali anlayışa daha yakın olan organik (kolektivist) devlet görüşüne dayanan “fedakârlık” ve “vazife”, daha doğru bir ifadeyle iktidar teorisine göre vergi “*devlet görevlerinin ifası için, fertlerin ödeme güçlerine göre tek taraflı olarak devletçe saptanan kayıtsız şartsız zorunlu ödemeler*” olarak kabul edilmektedir (Turhan, 1982: 27). Başka bir açıdan vergi “*devlet ve/veya kendisine vergilendirme yetkisi verilen kamu tüzel kişileri tarafından, egemenlik gücüne dayanarak, ekonomik, mali, sosyal ve siyasi*

amaçlarla ödevlilerden, mali güçlerine göre, karşılıksız, hukuki cebir altında, kanunlara dayanarak ve kesin olarak alınan parasal değerlerdir” olarak tanımlanmaktadır (Gencel, 2015: 9).

2. VERGİNİN FONKSİYONLARI

Verginin temel fonksiyonu genel olarak kamu harcamalarını finanse etmesidir. Ancak, devletin fonksiyonlarının zamana göre değişmesiyle birlikte verginin de fonksiyonları değişmiştir. Bu nedenle günümüzde verginin fonksiyonunu sadece kamu hizmetlerini finanse etmek şeklinde tanımlamak yetersiz kalmaktadır. Verginin günümüzde mali, ekonomik ve sosyal fonksiyonları da mevcuttur (Pehlivan, 2016: 95).

2.1. Verginin Mali Fonksiyonu

Verginin mali fonksiyonu, devletin, devlet olma niteliğinden kaynaklanan görevlerini yerine getirebilmesi için, ihtiyaç duyduğu finansman kaynağını sağlamaktır. Genel olarak verginin temel fonksiyonu, devletin sahip olduğu kurumların finansmanını ihtiyaç doğrultusunda sistemli bir şekilde sağlamaktır (Pehlivan, 2016: 96).

Toplumsal ihtiyaçların sürekli arttığı ve çeşitlilik gösterdiği günümüzde devlet için, mali fonksiyonun önemi artmıştır. Devlet, vergi bilincinin ve vergi ahlakının oluşması için, gerekli çabayı sarf ederek vergi kayıp ve kaçaklarını en aza indirecek tedbirleri almaktadır. Bu kapsamda, verginin mali fonksiyonu etkin bir şekilde kullanılarak vergi kayıp ve kaçığının azaltılması amaçlanmaktadır.

2.2. Verginin Ekonomik Fonksiyonu

Devlet anlayışında zamanla meydana gelen gelişmeler sonucunda tarafsız devlet anlayışının yerini müdahaleci devlet anlayışı almıştır. Buna bağlı olarak, vergilemenin kapsamı tarafsız olarak alınan vergiden müdahaleci olarak alınan vergiye dönüşmüştür. Devletin müdahalecilik düzeyine göre vergi de yeni fonksiyonlar kazanmıştır. Ekonomik fonksiyon da bunlardan biridir. Vergilemenin iktisadi fonksiyonları içerisinde yatırımları, üretimi ve tüketimi teşvik etmek veya kısıtlamak, ödemeler dengesini sağlamak, ekonomik yapıyı değiştirmek, ekonomik istikrarı sağlamak, gelir ve servet dağılımında eşitlik sağlamak gibi konular yer almaktadır (Erçoban, Süleyman Demirel Üniversitesi, 2013: 9-10).

2.3. Verginin Sosyal Fonksiyonu

Sosyal olayların sürekli gelişme süreci içinde olması ekonomik ve malî olayların niteliğini değiştirmiştir. Kamu faaliyetinin ve vergilerin sosyal yönüne ciddi olarak eğilen ilk kişi Adolph Wagner olmuştur. Wagner, toplum yapısında çeşitli faktörlerin etkisi altında ortaya çıkan gelir ve servet dengesizliklerinin önlenebileceği ve adaletsizliğin vergi yoluyla düzeltilebileceğini savunmuştur (<https://www.ekodialog.com/>, 17.12.2020).

Toplumlarda gelir dağılımı adil olmayabilir. Yüksek gelir grupları ile düşük gelir grupları arasında büyük farklar bulunabilir. Bu yüzden devlet, yüksek gelir gruplarından topladığı vergileri transfer harcaması yoluyla düşük gelir gruplarına aktarmaktadır. Böylelikle gelir dağılımındaki adaletsizliğin giderilmesi amaçlanmıştır.

3. VERGİYE KARŞI VERİLEN BİR TEPKİ OLARAK VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARI

Vergi kaybı, vergi borçlarının çeşitli nedenlerle devlet tarafından tahsil edilememesi ya da edilememiş olması demektir (Karakoç, 2017: 100). Vergi kaybı, mükelleflerin vergi beyannamelerini zamanında ve eksiksiz vermemeleri sebebiyle meydana gelmektedir. Öte yandan, tahakkuk etmiş vergi borcunun vadesinde ödenmemesi de vergi kaybına sebebiyet vermektedir (Aydın, 2003: 19).

Mükellefler, vergi oranlarının yüksek olması sonucu gelirlerinde meydana gelecek azalmayı önlemek için, daha az vergi ödeme çabası içine girmekte ve kanuna aykırı yollara başvurmaktadırlar. Vergi yükünü kanuna aykırı bir şekilde azaltmaya çalışan mükellefler vergi kayıp ve kaçağına sebebiyet vermektedirler. 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK'un) 341'inci maddesine göre mükellef veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi vergi kaybına neden olmaktadır (Torunoğlu, 2010: 487).

Vergi kaybının tespiti vergi idaresi tarafından yapılmaktadır (Küçük, 1997: 18). Bu tespitler sonucunda ikmalen ve re'sen tarhiyat yapılmaktadır (Yüksel, 2005: 75). Ayrıca, vergi cezası kesilmekte, gecikme faizi tahsil edilmekte ve ceza mahkemesinde yargılama yapılabilmektedir (Çavdar, 2015: 1).

Öte yandan, mükellefler vergiyi doğuran olayı vergilemenin olmadığı alanlara yönlendirerek veya vergi avantajlarından yararlanarak, başka bir anlatımla vergiden kaçınarak da vergi kaybına yol açabilirler (Heper, 2003: 210-211). Dikkat edileceği üzere, vergiden kaçınma, mükellefin vergisel yükümlülüklerini kanunlara uygun bir şekilde azaltması anlamına gelmektedir. Bu nedenle, vergiden kaçınma yasal olarak herhangi bir suç ya da kabahat oluşturmamaktadır. Dolayısıyla, vergi kanunlarında vergiden kaçınma fiilini cezalandırmayı öngören hükümler yer almamaktadır (Artar, 2013: 115).

4. VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ NEDENLERİ

Verginin kayıp ve kaçağa uğramadan zamanında ve doğru bir şekilde toplanabilmesi için, bireylerin vergi ahlakının ve bilincinin güçlü olması gerekmektedir. Vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan etkenlerin tespit edilmesine yönelik çalışmalar kamu ekonomisi açısından büyük önem taşımaktadır. Vergi kayıp ve kaçaklarının nedenlerini “ekonomik ve mali nedenler, hukuki nedenler, idari nedenler ve sosyal ve psikolojik nedenler” başlıkları altında incelemek mümkündür.

4.1. Ekonomik ve Mali Nedenler

Vergi kayıp ve kaçakları arttıran faktörlerden biri ekonomik ve mali nedenlerdir. Vergilendirme, mükelleflerin mal varlığında azalmaya yol açtığından geliri azaltan bir unsur olarak görülmektedir. Ekonomik sebeplerden dolayı mükellefler, vergi kaçırmaya teşebbüs etmektedirler (Yoruldu, 2019: 23). Yaşanan ekonomik krizler mükellef davranışlarını olumsuz yönde etkilemektedir. Mükellefler, ekonomik kriz dönemlerinde vergi kanunlarına uygun bir şekilde hareket etmeyi terk edip daha çok kayıt dışına kayma eğilimi gösterirler. Vergi kayıp ve kaçağının ekonomik ve mali nedenlerine örnek olarak vergi oranlarının yüksek olması, vergi yükünün adil dağıtılmadığı düşüncesi, vergi afları, enflasyon ve kayıt dışı ekonomi gösterilebilir.

4.1.1. Vergi Oranları

Vergi oranlarının ekonomik faaliyetler üzerindeki etkisi teorik olarak birçok çalışmayla kanıtlanmıştır. Ancak, bunlar içerisinde en çok bilineni Arthur Laffer tarafından ortaya konulan ve arz yönlü iktisadın en önemli dayanağını oluşturan vergi

oranları ve vergi gelirleri arasındaki ilişkidir. Arthur Laffer, vergi oranlarının belli bir seviyeden sonra vergi gelirlerini düşüreceğini ifade etmektedir. Başka bir anlatımla, vergi oranlarının belirli bir seviyenin üzerine çıkması vergi gelirlerinin azalmasına sebep olmaktadır. Yüksek vergi oranları insanların kayıtlı ekonomiden kayıt dışılığa kaymasına sebebiyet vermektedir. Bu durumda da kayıtlı ekonominin boyutu küçülür ve vergi kayıp ve kaçağı ortaya çıkar (Y. Kıldış, “Kayıt Dışı Ekonomi”, <https://docplayer.biz.tr/>, 12.02.2021).

4.1.2. Vergi Yükünün Adil Dağıtılmadığı Düşüncesi

Vergi yükü, ülke içindeki iktisadi kaynaklardan devlet ve diğer kamu kuruluşlarına ayrılan payı ifade eder (Şenyüz vd., 2013: 73). Vergi oranlarının yükselmesi ile vergi mükelleflerinin ödemesi gereken vergi miktarında artış yaşanmaktadır. Vergi miktarının artışıyla birlikte mükelleflerin üstlendiği vergi yükü ağırlaşmaktadır. Vergi yükü, mükelleflerin gelirlerinde ve servetlerinde bir azalış meydana getirmektedir. Bu azalışları en aza indirmek isteyen mükellefler çeşitli yollara başvurarak vergi kayıp ve kaçağına sebebiyet vermektedirler.

4.1.3. Vergi Afları

Devletin bir takım ekonomik, mali, idari ve sosyal nedenlerle vergi alacağından vazgeçmesine vergi affı denilmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 115-116). Vergi afları, vergisini zamanında ve eksiksiz ödeyen mükellefler için, olumsuz bir izlenim bırakmaktadır. Vergi aflarına sık sık başvurulması, mükelleflerde af beklentisine yol açmaktadır. Bu beklenti, mükelleflerin vergi ödeme isteklerinde azalma meydana getirmektedir. Vergi afları, vergi kaçağına ve dolayısıyla da vergi kaybına yol açmaktadır.

4.1.4. Enflasyon

Enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde vergi mükellefleri gerçek kârlarını belirlemekte zorlanmakta, reel olmayan kârlar ortaya çıkmakta ve bu fiktif kârlar üzerinden vergi ödemek zorunda kalan mükelleflerin öz kaynaklarında reel bir azalma söz konusu olmaktadır (Kırkulak, 1999: 156). Bu nedenle, enflasyonist dönemlerde mükellefler işletme ölçeğini arttırmak için değil, faaliyetleri devam ettirebilmek için,

vergi kaçırma yolunu tercih etmektedirler (Altıntaş, Süleyman Demirel Üniversitesi, 2019: 22).

4.1.5. Kayıt Dışı Ekonomi

Kayıt dışı ekonominin istatistiki olarak tahmini oldukça güçtür. Bu yüzden de milli gelir hesaplamalarına dâhil edilemeyen fakat gelir doğuran ekonomik faaliyetlerin tümü kayıt dışı ekonomi verilerine yansıtılmaktadır. Diğer bir ifadeyle, kayıt dışı ekonomi, gerçekleştirilen ekonomik faaliyetler sonucunda ortaya çıkan gelirin gerçek ve tam bir şekilde belgelendirilmemesi ve bu yüzden de vergi dairesinin bilgisi dışında kalmasıdır. Gelirlerin belgelendirilmemesinin altında yatan neden ise, mükelleflerde oluşan vergi kaçırma duygusudur. Dolayısıyla, bu tür faaliyetlerin neticesinde hazine vergi kaybı yaşamaktadır (Kıldış, 2000: 184).

Hazine ve Maliye Bakanlığı, kayıt dışı ekonomi faaliyetlerini kayıt altına alarak rekabet gücünü arttırmak, vergi kaybının önüne geçerek sürdürülebilir büyüme ile ekonomik istikrarı hâkim kılmak ve toplumsal gelir dağılımını daha adaletli bir yapıya kavuşturmak amacıyla kayıt dışı ekonomiyle mücadele etmektedir. Bu kapsamda, Türkiye Yüzyılı vizyonunda yer alan “Sürdürülebilirliğin Yüzyılı, Kalkınmanın Yüzyılı ve İstikrarın Yüzyılı” hedefleri doğrultusunda 2023-2025 dönemini kapsayan eylem planı yürürlüğe konulmuştur (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2023-2025 Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planı, 2022: 1).

Kayıt dışı ekonomi devletten gizlenen, kayda geçirilmeyen ve denetim dışında kalan ekonomik faaliyetler olarak tanımlanmaktadır. Buna göre bazı kayıt dışı faaliyetler yasa dışı olduğu halde, bazıları yasaklanmamış bir faaliyetin kastî olarak kayıtlara geçirilmemesi, dolayısıyla vergilendirilmemesi olarak ortaya çıkmaktadır. Bu çerçevede, yasaklanmamış faaliyetlerden olup bilinçli olarak kayıt dışı kalan işlemler ve bu muameleler dolayısıyla ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi ekonominin sağlıklı işleyebilmesi bakımından büyük önem taşımaktadır (Kankılıç, <http://dguder.org/>, 22.12.2022).

4. 2. Hukuki Nedenler

İdarenin eylem ve işlemlerinin tamamının hukuka uygun olması gerekmektedir. Bu, hukuk devleti olmanın temel şartıdır. Nitekim, vergilendirme işlemi de idari bir işlemdir. Dolayısıyla, hukukun üstünlüğünün sağlanması bakımından hukuka aykırı olan düzenlemelerin vergi sisteminden ayıklanması gerekir (Bay, 2017: 495).

Vergi mevzuatının karmaşık ve hızlı değişkenliğe sahip olması, teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren vergi kanunlarının yorumlanmasında sorun teşkil etmektedir. Bu bağlamda, vergi hukuku metinlerinin yeterince açık ve anlaşılır olması gerekmektedir (Seviğ, “Vergi Yasaları ve Uygulanmasındaki Sorunlar” makalesinden, Dünya Gazetesi, 26.10.2020).

4.3. İdari Nedenler

Vergi kayıp ve kaçaklarına sebep olan unsurlar arasında idari nedenler önemli bir yer tutmaktadır. İdari nedenlere örnek olarak vergi incelemesindeki yetersizlikler ve vergi idaresinin yapısı gösterilebilir.

VUK’un 134’üncü maddesinin 1’inci fıkrasında “*vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır*” hükmüne yer verilmiştir. Vergilendirme ilke olarak beyan sistemine dayalı olduğundan, vergi incelemelerinin etkin olması sistemin işlemesi açısından çok önemlidir (Nas, 2021: 1307). Etkin bir vergi denetim sisteminin temeli iyi bir kurumsallaşmanın, teşkilatlanmanın gerçekleşmesine bağlı olmaktadır. Bu da denetim sisteminde yer alan müesseselerin etkinliğine, verimli ve nitelikli personel yeter sayısına ve gerçekleştirilecek denetimlerin periyodik bir hal almasına bağlıdır (Yoruldu ve Zeybek Yoruldu, 2016: 58). Vergi incelemeleri sonucu beyan edilen vergiler ile gerçekte ödemesi gereken vergiler arasında olumsuz fark tespit edilmişse, bu vergi cezalı olarak mükelleften tahsil edilir. Ayrıca, ileride oluşabilecek vergi ve kayıpların önlenmesine yardımcı olur (Gezgin, 2019: 37).

Vergi kanunlarının hazırlığının yapıldığı, istişare yapılıp karara bağlandığı, yasalaşanların uygulamaya konulduğu kuruluşlar, personel ve gerekli tüm araçlar vergi idaresinin yapısal yönünü oluşturmaktadır (Altıntaş, Süleyman Demirel Üniversitesi, 2019: 22). Yapısal unsurlarda meydana gelen aksaklıklar da vergi kayıp ve kaçığına

sebebiyet vermektedir. Bu bağlamda, vergi idaresinin kullanabileceği teknolojik donanımlı bilgisayar programları geliştirilmelidir. Aynı şekilde, kamunun veri tabanının etkinliği artırılmalıdır. Böylece, vergi kayıp ve kaçığına sebep olan yapısal unsurlar en aza indirilmiş olacaktır. Ayrıca, vergi idaresi çalışanlarına periyodik zamanlarda eğitim verilmeli ve etkin bir çalışma imkânı sağlanmalıdır (Gezgin, 2019: 41).

4.4. Sosyal ve Psikolojik Nedenler

Mükellefler, tahsil edilen vergilerin etkin kullanılmaması, kamu harcamalarının verimsiz alanlara yönelmesi, kayıt dışı ekonominin boyutunun yükselmesi, vergi yüklerinin artması gibi nedenlerle vergiye karşı reaksiyon göstermektedirler. Vergi yükü, çeşitli gelir düzeylerine sahip bireyler tarafından farklı algılanmaktadır. Vergi yükünün ekonomik ve mali baskısını daha fazla hisseden bireyler, diğer gelir gruplarına ve vergileme olgusuna karşı bir reaksiyon içine girmektedirler (Koç, 2019: 1018).

Kamu harcamalarının etkin bir şekilde kullanılması ve kamu hizmetlerinin mükelleflerin tercihleri dikkate alınarak yapılması, mükelleflerin vergiye yaklaşımına olumlu yansıyacaktır. Bunun sonucunda mükelleflerin devlete güveni psikolojik olarak artacaktır. Vergilemenin belirli bir sınırı olup bu sınırın aşılması durumunda mükellefler vergiye karşı psikolojik tepki göstermeye başlayacaktır. Bu durum vergilerin etkinliğinin azalmasına ve istenmeyen ekonomik ve sosyal sonuçların ortaya çıkmasına neden olacaktır (Çiçek, 2017: 264-265).

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE E-BELGE UYGULAMASI

Bu bölümde elektronik belge (e-belge) uygulaması Türk vergi hukuku açısından ele alınarak tüm yönleriyle incelenmeye çalışılmıştır.

1. GENEL OLARAK BELGE KAVRAMI

Kurum ve kuruluşların işlemleri ve yasal yükümlülükleri sonucunda oluşan, kayıtlı bilgiyi içerisinde bulunduran her türlü dokümana belge denir (Özdemirci, 1996: 1). VUK'da ya da diğer vergi kanunlarında belgenin tanımı yapılmamıştır. Ancak, VUK'da vergilendirmede kullanılacak olan belgeler tek tek sayılmış ve tarif edilmiştir.

Genel olarak belge, belli bir hukuki durumu tespit eden ve hukuki geçerliliği olan yazılardır. Belgenin hukuki geçerliliğinin olması için, birtakım şartları taşıması gerekmektedir. Bu şartlar belgenin yazılı olması, belgenin taşınabilir olması, belgenin hukuki değer taşıyan içeriğinin olması ve düzenleyenin belli olmasıdır.

2. ÇEŞİTLİ HUKUK DALLARI AÇISINDAN BELGE

Belge, hukuki açıdan ispatın temel aracıdır. Bu nedenle bütün hukuk dallarında belge kullanımına başvurulmaktadır. Bu başlık altında belge kavramı vergi hukuku, ticaret hukuku ve ceza hukuku açısından ele alınmıştır.

2.1. Vergi Hukuku Yönünden Belge Kavramı

Türk vergi sisteminde beyan esası geçerlidir. Bu sistemde, vergiye tabi işlemler mükellefler tarafından beyan edilmekte ve vergilendirme işlemi de vergi idaresi tarafından bu beyan esas alınarak yapılmaktadır. Vergi idaresi yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama gibi araçları kullanarak mükellefler tarafından beyan edilen unsurların doğruluğunu kontrol etmektedir (Karaboyacı, 2014: 211-212). Beyanların sistemli bir şekilde kontrol edilmesi, vergi kayıp ve kaçaklarının tespitinde büyük önem arz etmektedir. Bu nedenle, sağlıklı bir beyan sistemine ihtiyaç duyulmaktadır. Mükellefler tarafından verilen vergi beyannameleri özel bir şekli olan,

vergiye tabi matrahın gösterildiği ve ödenmesi gereken verginin hesaplandığı birer belgedir (<https://defterbeyan.gov.tr/tr>, 20.03.2021).

Mükellef beyanının güvenilir olması vergi alacaklısı olan devlet için, önem arz etmektedir. Bu noktada, doğru ve zamanında beyanname verilmesinin sağlanabilmesi için, iyi bir belge sistemine ihtiyaç duyulmaktadır. Beyan esasının güvenilir ve sistemli bir belge düzenine dayandırılması, vergi gelirleri için, oldukça önemlidir (Biniş, 2012: 487).

VUK'da aksine bir hüküm bulunmadığı sürece mükellefler, mükellefiyetleriyle ilgili olmak koşuluyla üçüncü kişilerle olan tüm işlemlerini belgelemek zorundadırlar. Defter tutmak zorunda olmayan mükellefler ise, vergi matrahlarının tespitine ilişkin giderleri belgelemek durumundadırlar. Dolayısıyla, vergilendirmeyi ilgilendiren işlemlerin VUK'da belirtilen belgelere bağlanması gerekmektedir. Türk vergi sisteminde işlemlerin belgeye dayandırılması vergi alacağının sekteye uğratılmadan tahsil edilebilmesi açısından önemli bir olguyu temsil etmektedir (Gök, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2019: 9).

VUK kapsamında düzenlenmesi gereken belgelere fatura, sevk irsaliyesi, irsaliyeli fatura, perakende satış fişi, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu örnek gösterilebilir. Söz konusu belgelerin düzenlenmemesi ve alınmaması vergi gelirlerini azaltan en büyük etmenlerdendir. Mükellefler tarafından gerçek duruma uygun bir şekilde düzenlenen belgeler, doğru olarak tutulan defterler ve zamanında verilen beyannameler kayıt dışı ekonominin giderek azalmasını sağlayacaktır.

Belge düzenleme, belge alma, belge verme vergi mükellefleri için, önemli olduğu kadar vergi mükellefi olmayan kişiler için de önem arz etmektedir. Vergi bilinci sağlanarak sistemli bir belgeleme düzeninin oluşturulması, mükellefin karşılaşacağı olumsuzlukların giderilmesinde etkili olacaktır. Kişilerin haklarını savunması ve kayıt dışı ekonominin azaltılması için, belgeleme günümüzde üzerinde durulması gereken önemli bir unsurdur (Çiçek ve Bitlisli, 2017: 264-265).

2.2. Ticaret Hukuku Yönünden Belge Kavramı

03.11.2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) belge kavramını tacir ve üçüncü kişilerin menfaati açısından ele almıştır. TTK belgeyi işletme sahibi tacirin üçüncü kişilerle olan ilişkilerinde ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklarda kullanılan bir ispat aracı olarak düzenlemiştir. Ticari defterlerdeki kayıtlar, karşı tarafı bağlayıcı niteliği olan belgelere dayanıyorsa defter sahibi iddiasını bu belgelere dayanarak ispatlayabilmektedir.

Belgelerin vergilendirme işlemlerinde delil olma özelliği önem taşımaktadır. Belgeler, ilk görünüş karinesinden yararlanmak suretiyle, aksi iddia edilene kadar mükellef lehine bir karine ve delil oluşturmaktadır (Arıkan ve Bakmaz, 2020: 33). Belgelerin delil olarak kullanılabilmesi için, belgenin gerçeği yansıtması ve aynı zamanda kanuni şekle uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak, bu şartlar sağlandığında düzenlenen belge taraflar için, delil olarak kullanılabilir. Aksi takdirde, düzenlenen belgeler geçersiz sayılmakta ve delil olarak kullanılamamaktadır.

TTK bazı belgeleri saklama zorunluluğu getirmiştir. Tacirlerin işletmeyle ilgili işler dolayısıyla (Kızılot, Ş., Z. Kızılot, 2011: 36);

- Aldıkları mektup, fatura, senet gibi vesika ve kayıtlarını,
- Ödemelerini gösteren vesikalarını,
- Sözleşmelerini,
- Teminat senetlerini,
- Mahkeme kararlarını,
- Hukuki değer taşıyan diğer belgelerini,

düzenli ve sistemli bir şekilde muhafaza etmeleri zorunludur.

TTK'ya göre, fatura müşterinin talebi üzerine tacir tarafından düzenlenen bir belgedir. Müşterinin talebinin bulunmaması halinde ise, tacirin TTK bakımından fatura verme zorunluluğu söz konusu değildir. Ancak, VUK hükümlerinde fatura verme ve fatura isteme zorunluluğu vardır.

2.3. Ceza Hukuku Yönünden Belge Kavramı

26.09.2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda (TCK'da) belge kelime olarak kullanılmış, fakat tanımı yapılmamıştır. TCK'da resmî belgede sahtecilik ve özel belgede sahtecilik suçları ayrı ayrı düzenlenmiştir (Yokuş Sevük, 2019: 233-235).

Kamu kurum ve kuruluşlarının kendi aralarında veya gerçek ve tüzel kişilerle iletişim kurmak amacıyla oluşturdukları, gönderdikleri, aldıkları veya sakladıkları belirli bir standart ve içeriği olan belgelere resmî belge denilmektedir. Resmî belgelerden sayılmayan ve hukuka uygun bir şekilde düzenlenen bütün yazılar ise, özel belge olarak tanımlanmaktadır.

Resmî belge, hukuken yetkili kılınmış kişilerin veya kamu çalışanlarının görev gereği kanun hükümleri çerçevesinde düzenlediği belgedir. Belgeyi düzenlemek kamu çalışanının görevi içinde bulunmalı, belge kanunda öngörülen usul ve şekillere uygun düzenlenmiş olmalıdır (Ela, Marmara Üniversitesi, 2010: 14).

Özel belge, kamu çalışanının görevi nedeniyle düzenledikleri dışında kalan, resmî bir işlem için düzenlenmeyen, resmî belgeden sayılmayan belgelerdir. Ancak, özel belgeler sonuç meydana getiren, bir hakkın doğmasına veya kanıtlanmasına yarayan yazılardır. Özel belgenin konusunun hukuka uygun olması gerekmektedir. Bu sebepten hukuki değeri olmayan bir yazı, belge niteliğini taşımaz (Kaylan, 2004: 173).

Özel belgeler, resmî belgeler kadar olmasa da kanıt niteliği taşımaları ve hukuki sonuç doğurmaları nedeniyle hukuki işlemlerde güven duyulması gereken ve bu nedenle korumaya değer belgelerdir (Gökcan, 2010: 209).

3. KÂĞIT BELGENİN UNSURLARI

Yazılı bir kâğıdın belge niteliğini taşıyabilmesi için, bazı unsurları bünyesinde barındırması gerekmektedir. Başka bir anlatımla kâğıtta yazılı olan her doküman belge niteliği taşımamaktadır. Bir belgenin ispat aracı olarak kullanılması veya hukuki bir nitelik taşıyabilmesi için, gerekli bazı unsurlar vardır. Bunlar;

- Yazılı olma,
- Belirli bir şahsa ait olma,
- Taşınabilir olma,

- Hukuken geçerli olma,
şeklinde tasnif edilebilir.

3.1. Yazılı Olma Unsuru

Belgenin yazılı olması ile vurgulanmak istenen, bir düşüncenin veya bir işlemin kayıt altına alınmasıdır. Bu kayıt elle, bilgisayarla veya herhangi bir yazma makinasıyla gerçekleştirilebilir. Bir belgenin yazılı olma şartını sağlayabilmesi için (Gökcan, 2010: 211-213);

- Yazının elle, bilgisayarla veya yazma makinesi gibi araçlardan biriyle kaydedilmesi,
- Belge üzerindeki yazının okunabilir ve anlaşılır olması,
- Kullanılan dilin, alfabenin günümüzde karşılığı olması,
- Düzenlenen belgenin kalıcılığı için, belgelemede kullanılan materyalin dayanıklı bir materyal olması,

gibi unsurları sağlaması gerekmektedir. Bu şartlar doğrultusunda düzenlenen belge yazılı olma unsurunu sağlamış olmaktadır.

3.2. Belirli Bir Şahsa Ait Olma Unsuru

Yazılı bir kâğıdın belge olarak nitelendirilebilmesi için, düzenleyen kişinin belli olması gerekmektedir. Düzenleyenin bilinir olması, düzenleyen kişinin adının metin içinde yazılmasıyla veya imza, işaret gibi unsurlar sayesinde gerçekleşmektedir (Gökcan, 2010: 216). Başka bir anlatımla, yazılı kâğıdın bir şahsa veya kuruma ait olması ve taraflarca imzalanmış olması gerekmektedir.

3.3. Taşınabilir Olma Unsuru

Bir şeyin belge olarak kabul edilebilmesi için, o şeyin taşınabilir olması ve muhafazasının kolay olması gerekmektedir. Taşınamayan ve elden ele dolaşımı kolay olmayan şeyler belge olarak kabul edilmemektedir. Taşınabilir olma unsuru yazıların bir kâğıt üzerine yazılması ile sağlanabilmektedir (Turhan, 2016: 16). Ancak, kâğıt üzerine yazılan her şeye de belge denilemez. Yazılı kâğıdın belge olabilmesi için, mevzuatta öngörülen şartları da sağlaması gerekmektedir.

3.4. Hukuken Geçerli Olma Unsuru

Belgenin hukuki açıdan değer taşıması, düzenlenen belgenin hukuki geçerlilik şartlarını sağlamasıyla mümkün olur. İspat özelliği taşıması, anlaşılır ve okunaklı bir şekilde yazılması, belgenin taşınabilir bir şey üzerine yazılı olması ve taraflarca imzalanması bir belgenin hukuki geçerlilik şartlarındandır (Akın, 2021: 85-86). Geçerlilik şartlarına uygun olarak düzenlenmeyen belge hükümsüz kabul edilmektedir.

4. VERGİ HUKUKU AÇISINDAN BELGENİN FONKSİYONLARI

Belge ve kayıt düzeni ile mükelleflerin işlemlerinin kayıt altına alınarak denetlenmesi amaçlanmaktadır. Bu amaç için, belgenin ispat ve denetim fonksiyonu ile bilgi verme ve güvenlik fonksiyonlarından yararlanılır.

4.1. İspat ve Denetim Fonksiyonu

Mükellefler tarafından yapılan işlemlerin belgelerle kayıt altına alınması etkin bir vergi denetimi ve ispatlama açısından oldukça büyük önem taşımaktadır. Mükelleflerin ödevlerini yerine getirip getirmediği çeşitli yöntemlerle denetlenmektedir. Bunlar “*yoklama, inceleme, arama, bilgi toplama ve izaha davet*” şeklindedir. Bu denetim türlerinin tamamında vergi idaresi belge düzeni içerisinde mükellefin yükümlülükleri, kayıtları ve üçüncü şahıslarla olan ilişkileri üzerinden inceleme ve araştırmaları gerçekleştirir (Gök, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2019: 7-8). Vergi denetimleri sırasında tespit edilen hususların VUK’un 3/B-2’nci maddesinde hüküm altına alınan “*vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir*” normu uyarınca gerçek mahiyeti tevsik edici her türlü mukni ve muteber belgelerle delillendirilmesi gerektiği şüphesizdir.

4.2. Bilgi Verme ve Güvenlik Fonksiyonu

Mükelleflerin defterlere kaydettikleri işlemlere dayanak oluşturan belgeler, aynı zamanda yapılan işlemler hakkında bilgi verilmesini de sağlamaktadır. Düzenlenen belgedeki bilgiler sayesinde mükellef, üçüncü kişi ve vergi idaresi bilgi sahibi olmaktadır (Gök, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2019: 8).

Mükellefler tarafından yapılan beyanlar belgelere dayanmaktadır. Bu nedenle, belgeler mükellefler tarafından verilen beyannamelerin güvenliğini sağlamaktadır. Bunun olabilmesi için, ticari işlemler sonucunda düzenlenen belgelerin gerçeği yansıtması gerekmektedir. Bu bakımdan, vergi ahlakı ve bilincinin artırılması ve caydırıcı bir vergi ceza sisteminin kurulması suretiyle belgede sahteciliğin önüne geçilerek güvenilir bir beyan sistemi oluşturulması önem arz etmektedir.

4.3. Kayıt Dışılığı Azaltma Fonksiyonu

Vergi mükellefleri çeşitli sebeplerden dolayı vergi kaçırma yollarına başvurumaktadırlar. Bu nedenle, güvenilir ve doğru bir vergilendirme yapılabilmesinin temeli doğru belgelendirmeye dayanmaktadır. Resmî kayıtlara girmeyen belgeler kayıt dışılığa sebebiyet vermektedir (Küçükoğlu, 2016: 200). Devlet, sistemli bir belge düzeni oluşturarak vergi gelirlerinin kayıt dışı yollarla azalmasını engellemeyi amaçlamaktadır.

5. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE DÜZENLENEN BELGELER

Sağlıklı bir vergi sisteminin temeli, sistemli bir şekilde oluşturulan belge düzenine dayanmaktadır. Sağlık bir belge düzeni ise, vergilendirilen işlemlerin kanuni belgelere bağlanması ve belgelerin de kanunda yer alan şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmesiyle oluşmaktadır. Ayrıca, belge düzeni vergi konusunun ve matrahının delile bağlanması, beyanın doğruluğunun ortaya konulması, vergi idaresinin denetim yetkisini uygulayabilmesi gibi fonksiyonları da yerine getirmektedir (Erdal, Marmara Üniversitesi, 2011: 11).

Vergilendirme sahasındaki belge düzenine ilişkin temel kurallar VUK’da yer almaktadır. VUK’un 227’nci maddesinde *“bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir”* hükmüne yer verilmek suretiyle belge düzeninin genel çerçevesi çizilmiştir. Söz konusu düzenleme esas alındığında, vergi hukukunun belgeyi *“vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğinin delillendirilmesinde kullanılan bir ispatlama vasıtası”* olarak kabul ettiği anlaşılmaktadır.

Çalışmanın bu kısmında VUK’un fatura, sevk irsaliyesi, irsaliyeli fatura, perakende satış fişi, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzunu düzenleyen normları inceleme konusu yapılmıştır.

5.1. Fatura

VUK'un "Faturanın Tarifi" kenar başlıklı 229'uncu maddesinde fatura "*satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır*" şeklinde tanımlanmıştır. VUK'un 232'nci maddesi uyarınca birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler sattıkları emtia veya yaptıkları işler için, (nihai tüketicilere belirli bir tutarın altında gerçekleştirilen satışlar hariç olmak üzere) fatura vermek ve müşteriler de fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

VUK'un 230'uncu maddesinde faturanın şekil şartları düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre, faturada en az "*faturanın düzenlenme tarihi seri ve sıra numarası; faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası; müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası; malın veya işin nev'i, miktarı, fiyatı ve tutarı; satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası*" bilgilerinin yer alması gerekmektedir.

Bu madde ile faturada bulunması gereken unsurlar çerçevesinde kanunen geçerli bir fatura düzenlenmesi amaçlanmıştır. Maddede sayılan şekil şartlarını taşımayan faturalar hiç düzenlenmemiş sayılmakta ve özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

VUK'un 231'inci maddesinde fatura nizamı hüküm altına alınmıştır. Buna göre, faturaların baş tarafında iş sahibinin veya namına imzaya mezun olanların imzası bulunmak zorundadır. Aynı şekilde, (vergi idaresinin aksi yönde bir düzenlemesi olmadığı sürece) fatura malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır ve özel usulsüzlük cezası kesilir.

5.2. Perakende Satış Vesikaları

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler, nihai tüketicilere belirli bir tutarın altındaki mal ve hizmet satışları için, fatura yerine perakende satış vesikaları düzenleme hakkına sahiptirler. 2023 yılı için bu tutar, 30.12.2022 tarihli ve 32059 sayılı (2. Mükerrer) Resmî Gazete'de yayımlanan 549 sıra no.lu VUK genel tebliğinde (KDV dâhil) 4.400

TL olarak belirlenmiştir. Buna göre, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler tarafından nihai tüketicilere 2023 yılında yapılan satışlarda her bir işlem bedelinin KDV dâhil 4.400 TL'yi aşmaması halinde fatura yerine perakende satış vesikası düzenlenmesi yeterli olacaktır. Ancak, işlem bedelinin bu tutarı geçmesi veya bedel 4.400 TL'den az olsa dahi nihai tüketicinin istemesi halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir.

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler fatura düzenlemek mecburiyeti olmadıkları satış ve hizmetin bedeli için, aşağıda yer alan perakende satış vesikalarından birini düzenlemek zorundadırlar (T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, Muhasebe ve Finansman Perakende Satış Belgeleri, 2007: 3).

- Perakende satış fişleri,
- Makineli kasaların kayıt ruloları,
- Giriş ve yolcu taşıma biletleri.

Perakende satış fişleri ile giriş ve yolcu taşıma biletleri seri ve sıra numarası dâhilinde iki nüsha düzenlenir ve bir nüshası satış veya iş yapılan müşteriye verilir, diğer nüshası ise, satıcı tarafından saklanır.

5.3. Gider Pusulası

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, basit usulde kazanç elde edenler, defter tutmak zorunda olan serbest meslek erbapları ve çiftçiler, belge düzenleme zorunluluğu bulunmayanlarla yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları mallar için, gider pusulası düzenlerler. Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerinin, fatura ve benzeri belge sağlayamadıkları tüm mal ve hizmet alımlarının gider pusulası ile belgelenmesi sağlanmaktadır (<https://www.rsm.global/turkey/tr>, 21.12.2022).

VUK'un 234'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca, gider pusulasının malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren yedi gün içinde düzenlenmesi gerekmektedir. Yedi günlük süre içinde düzenlenmeyen gider pusulası hiç düzenlenmemiş sayılmakta ve özel usulsüzlük kabahati işlenmiş kabul edilmektedir.

Gider pusulasında işin içeriği, türü, adedi, fiyatı, tutarı, toplamı, tarihi, işi yaptıran ile yapanın veya malı satın alan ile satanın adlarıyla soyadları (tüzel kişilerde

unvanları) ve adresleri yazılı bir şekilde iki nüsha olarak düzenlenir ve bir nüshası işi yapana veya malı satana verilir. Diğer nüshası düzenleyen mükellef tarafından muhafaza edilir. Gider pusulasının fatura niteliği taşıması için, kanunda belirtilen gider pusulası şekil ve şartlarına uygun olarak düzenlenmesi gerekir (Orkunoğlu Şahin, 2020: 15-20).

5.4. Müstahsil Makbuzu

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler gerçek usulde vergiye olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada müstahsil makbuzunu iki nüsha olarak düzenlerler ve bir nüshasını imzalayarak satıcı çiftçiye verirler. Diğer nüsha müstahsil makbuzu ise, gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiye imzalatıldıktan sonra satıcıda kalır. Müstahsil makbuzunun tüccarda veya alıcı çiftçide kalan nüshası fatura yerine geçer (Kumkale, “Müstahsil Makbuzu ve Kayıt Dışı Ekonomi” makalesinden, Dünya Gazetesi 10.04.2020).

VUK’un 235’inci maddesi uyarınca müstahsil makbuzunda “*makbuzun tarihi, malı satın alan tüccar veya çiftçinin soyadı, adı, unvanı ve adresi, malı satan çiftçinin soyadı, adı ve ikametgâh adresi, satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedeli*” bilgilerinin yer alması gerekmektedir.

5.5. Serbest Meslek Makbuzu

VUK’un 236’ncı maddesine göre, serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için, iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir. Serbest meslek makbuzu, mesleki faaliyetlerin karşılığını teşkil eden bedellerin tahsil edildiğini gösteren bir belgedir (Koçyiğit ve Akbey, 2021: 178).

VUK’un 237’nci maddesi uyarınca seri ve sıra numarasında dâhilinde teselsül ettirilen serbest meslek makbuzunda “*makbuzu verenin soyadı, adı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası, müşterinin adı, soyadı veya unvanı ve adresi, alınan paranın miktarı, paranın alındığı tarih*” bilgilerinin yer alması zorunludur. Aynı maddede bu makbuzların serbest meslek erbabı tarafından imzalanacağı hüküm altına alınmıştır.

6. KÂĞIT BELGEDEN E-BELGEYE GEÇİŞ

Belge yönetimi, belgelerin tanziminden işleme konmaları, kurum içi ve/veya dışına dağıtılmaları, depolanmaları, erişilmeleri ve arşivlerde sınıflanmalarına kadar bütün belgesel işlemlerin her adımını düzenlemeye yönelik yaklaşımdır (Odabaş ve Polat, 2008: 239).

Bilişim alanında ortaya çıkan her yeni gelişme dolaylı ya da direkt olarak bilginin üretilme ve yönetilme ortamını da etkilemektedir. Bu sebeple, elektronik ortamdaki yeniliklerin elektronik kayıt sistemlerini de geliştirmesi günümüz koşullarında oldukça önemlidir. Yeni sistemde, belgeler elektronik ortamda düzenlenip kayıt altına alınmaktadır (Dağdaş, Marmara Üniversitesi, 2005: 61).

Elektronik dönüşüm, her türlü bilgi ve belgenin orijinal özelliklerinin ve içeriklerinin korunarak elektronik ortamda muhafaza edilmesini ve yönetilmesini sağlayacak bilgi sistemlerini gerekli kılmıştır. Bu gereksinim, belgelerin içerik, bağlam ve yapılarını güvenli ve özgün biçimde muhafaza etme imkânına sahip e-belge yönetim sistemlerini ortaya çıkartmıştır (Yazıcı, Ankara Üniversitesi, 2019: 52).

Bilgi ağı sistemi olan e-belge yönetimi son yıllarda organizasyonlarda kurulmaya ve kullanılmaya başlamıştır. Bu ağ yapısında belgeler güvenli bir platform içerisinde yönetilir. Platformda belgeler, elektronik imza (e-imza) ve zaman damgası gibi kimlik tespiti araçlarıyla birlikte kullanılır. Böylece, güvenliği sağlanan şifreli bir mekanizmada belgeler muhafaza edilmiş olur. Belgeler ilk düzenlendikleri şekilleriyle uzun süreli korunur. Belgenin güvenliği e-imza ile sağlandığından belgenin özgünlüğüne müdahale edilemez, içeriği ve form yapısı değiştirilemez (Çiçek, 2018: 116).

Gelişen bilgi teknolojisi bilgiye erişimi hızlandırdığı gibi taşıyıcı ortamı da değiştirmiştir. Gelişen teknolojilerin verimlilik artışı ve maliyet avantajı sağlaması, iş yüküne olumlu katkıda bulunması gibi gelişmeler yeni belge türü olarak e-belge yönetimine geçilmesini sağlamıştır (Kandur, 2011: 4-6). Klasik yöntemlerle kâğıt ortamında düzenlenen belgeler elektronik ortama kaymıştır. Böylece, e-imzalı e-belgeler üretilmeye başlanmıştır. Yapısal özellikleri değişen belgelerin üretimi, kullanımı, depolanması ve muhafazası da değişmiştir ve e-belgeler için, teknik birtakım kriterler ortaya çıkmıştır (Çiçek, 2018: 109).

Elektronik ortamın getirileri her ne kadar arşivcilik prensiplerine tam olarak uyum sağlamasa da insanlar her geçen gün bilgisayara dayalı hizmetlerle daha fazla karşı karşıya kalmaktadırlar. Genel olarak bakıldığında yeni sistem, mevcut kâğıt tabanlı işlemlerin bilgisayar ortamında gerçekleştirilmesini ve bu sayede belge üretiminin ve kâğıt tüketiminin azaltılmasını sağlamaktadır. Belgelerin elektronik ortamda dolaşması posta, nakliye, evrak güvenliği ve arşivleme gibi önemli maliyetleri büyük ölçüde azaltmaktadır. Ayrıca, elektronik ortamda hazırlanan belgelere hızlı bir şekilde ulaşılabilme kolaylığı vardır (Odabaş, 1999: 2-3).

Elektronik ve kâğıt belgeler benzer yasal düzenlemeler altında oluşturulmaktadır. Ancak, elektronik ve kâğıt belgeler farklı özelliklere sahip olduğu için, uygulamada farklılıklar yaşanmaktadır. Artık, taraflar belgelerin düzenlenmesi, iletilmesi ve saklanması aşamalarını bilgisayar sistemleri aracılığıyla gerçekleştirmektedir (Aydın, 2005: 96). İçerik ve yapı konusunda geleneksel belgelere benzer özellikler sergileyen e-belgeler, bağlam özelliği bakımından geleneksel belgelerden oldukça farklı bir yapıya sahiptir. Bağlam, belgenin üretim yeri, üretim tarihi, sorumlu kuruluş ve onaylama nitelemeleri gibi pek çok nitelik ve nicelik bilgilerinden oluşan üst veriyi ifade etmektedir. Bağlam, e-belgelerin içinde gömülü olarak bulunabildiği gibi belge ile bağlantılı harici dokümanlar şeklinde de olabilir (Odabaş, Ankara Üniversitesi, 2007: 190-191).

7. TÜRKİYE'DE E-BELGE UYGULAMASI

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırmak, vergisel yükümlülüklerini daha hızlı, kolay ve az maliyetle yerine getirebilmelerini sağlamak amacıyla vergi idaresi çeşitli hizmetler sunmaktadır. Vergi idaresi, hizmetlerini teknolojik gelişmelere paralel olarak geliştirmekte ve çalışma kapasitesini artırarak yeni hizmet seçenekleri üretmektedir. Teknoloji alanında yaşanan büyüme ve gelişmelere paralel olarak belge kavramına e-belge kavramı eklenmiştir (Erturgut, 2013: 66-67). E-belge uygulamasıyla belge yönetiminde güvenilirliği ve düzeni sağlamak amaçlanmıştır. Bu kapsamda e-fatura, e-arşiv fatura, e-irsaliye, e-gider pusulası, e-serbest meslek makbuzu (e-smm) gibi uygulamalar geliştirilmeye ve kullanılmaya başlanmıştır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, mali yönetim sistemi kapsamındaki işlemlerin elektronik ortamda ve ilgili idare sistemleri ile entegre bir şekilde yürütülmesini

sağlamak amacıyla ulusal düzeyde “Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi Projesi”ni (BKMYBSP) hayata geçirmiştir. BKMYBSP, kamu mali yönetimi ile ilgili işlevsel süreçleri destekleyen, birbirleriyle etkileşimli bir şekilde çalışan ve gerektiği zamanlarda ilgililere raporlama yapan ve bilgi sağlayan yazılımların oluşturduğu sistemlerin toplamıdır. BKMYBSP ile e-belgenin yeni teknolojik imkânlarla kavuşturulması ve mali yönetim sistemi için, bütünleşik bir bilişim sistemi altyapısı oluşturulması amaçlanmıştır (BKMYBS, 2017: 14).

Ticari muhasebe işlemleri üzerinde bütünleşik bir kamu mali yönetim bilişim sistemi oluşturulması sonucunda beklenen temel faydaları Bakanlık aşağıdaki gibi sıralamıştır (BKMYBS, 2017: 32).

- E-belge kullanımının artmasına bağlı olarak kâğıt kullanımının ve kâğıda dayalı süreçlerden dolayı ortaya çıkan maliyetlerin azalması,
- Süreçlerin elektronik ortama aktarılması sonucunda işlem tamamlama sürelerinin kısalması ve bunun sonucunda kamu hizmetinden duyulan memnuniyetin artması,
- Düzenlenen e-belgelerin bilgisayar destekli denetim teknikleri kullanılarak kısa sürede denetlenebilmesi,
- E-belge düzenleme sisteminin gelişmesiyle e-dönüşüm sürecinin hızlanması.

BKMYBS Projesi kapsamında “Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi Uygulama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” yürürlüğe girmiştir. Yönetmelikle projenin amacı yapılan işlemlerin elektronik ortamda ve bütünleşik bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamak olarak belirlenmiştir. Ayrıca, projenin amaçları arasında tutulması ya da düzenlenmesi zorunlu kayıt, belge ve benzeri içeriklerin elektronik ortamda oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesi de yer almaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporu, 2021: 107-108).

Kamu mali yönetiminde yer alan bilişim sistemleri projesiyle, ihtiyaç duyulan bilgiye zamanında, tam ve doğru bir şekilde ulaşılması ve kurumlar arasında bütünleşik bir yapı sağlanması hedeflenmiştir. Bu hedefler doğrultusunda vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede önemli bir adım daha atılmıştır.

E-belge uygulaması, vergi borçlusu mükellef ile vergi alacaklısı devlet arasında güvenilir bir bilgi alışverişi sağlamaktadır. Böylece, e-belge uygulamasıyla mükelleflerin vergiye uyumunun kolaylaşması, vergi kayıp ve kaçığının en aza inmesi beklenmektedir. E-belgelerin, geleneksel yöntemle kâğıt ortamında düzenlenen belgelere kıyasla daha az maliyet yükü vardır. Maliyetin azalması, iş yükünün hafiflemesi ve oluşabilecek risklerin en aza inmesi gibi avantajlar e-belge uygulamasını giderek yaygınlaşmasını sağlamıştır (Kefe ve Kanarığ, 2019: 166-167).

Genel olarak e-belge uygulamasının taraflar için, sağladığı avantajları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Kara ve Yılmaz, 2017: 11).

- İşletmenin maliyeti azalır.
 - Kâğıttan ve zamandan tasarruf sağlar.
 - Yazdırma, kaşeleme ve mühürleme masraflarından tasarruf sağlanır.
 - Dijital ortamda arşivlendiği için, arşivleme maliyeti azalır.
- Düzenlenen belgelerin kaybolma riski ortadan kalkar.
- Geçmişte düzenlenmiş belgelere kolay bir şekilde ulaşmayı sağlar.
- Kayıt hatalarını azaltarak belge düzenleyen ve alan arasında oluşabilecek sorunları ortadan kaldırır.
- Vergi denetiminin daha hızlı ve verimli olmasını sağlar.
- Vergi kayıp ve kaçaklarıyla etkin bir şekilde mücadele edilmesine yardımcı olur.
- Kâğıt fatura bastırılmasına gerek kalmadığı için, çevre dostudur.

E-belge uygulamasına geçiş yapılması konusunda VUK'un mükerrer 242'nci maddesi ile vergi idaresine yetki verilmiştir. Bu yetki kapsamında vergi idaresi tarafından öncelikle 05.03.2010 tarihli ve 27512 sayılı Resmî Gazete'de 397 sıra no.lu VUK genel tebliği yayınlanmıştır. 397 sıra no.lu VUK genel tebliği ile 01.04.2014 tarihinden itibaren e-fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflerin birbirlerine düzenledikleri belgeleri elektronik olarak göndermeleri ve almaları zorunluluğu getirilmiştir. Daha sonra, 397 sıra no.lu VUK genel tebliği yürürlükten kaldırılarak 19.10.2019 tarihli ve 30923 sayılı Resmî Gazete'de 509 sıra no.lu VUK genel tebliği yayımlanarak yürürlüğe sokulmuştur.

509 sıra no.lu VUK genel tebliği ile e-belge düzenlemek zorunda olan mükellef grupları yeniden belirlenmiş ve e-fatura, e-arşiv fatura, e-irsaliye, e-smm, e-müstahsil makbuzu (e-mm) düzenleyen mükellef sayısında artış gerçekleşmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2021: 47).

Çalışmanın bu kısmında e-fatura, e-arşiv fatura, e-irsaliye, e-gider pusulası, e-smm, e-mm ve e-bilet uygulamaları ele alınmıştır.

7.1. E-Fatura Uygulaması

İş yükü artan mükelleflerin, yüksek sayıda belge ve kayıtları kâğıt ortamında yürütmesinden kaynaklı ortaya çıkan problemlerin çözümü için, günümüz bilgi ve iletişim teknolojileri kullanılarak e-fatura uygulaması geliştirilmiştir. Yaygın olarak kullanılan belgelerden biri olan faturanın e-belge olarak düzenlenmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesine 05.03.2010 tarihinde “e-fatura uygulaması” ile geçilmiştir (İnanç, 2010: 181-183).

E-fatura, adından da anlaşılacağı gibi elektronik ortamda düzenlenen faturalara verilen isimdir. Klasik kâğıt faturalarla aynı işlevi gören ve aynı niteliklere sahip olan bu faturaların resmî geçerliliği vardır ve e-fatura düzenleyenlerin ayrıca kâğıt fatura düzenlemelerine gerek yoktur. Türkiye’de e-fatura uygulaması Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından yönetilmektedir. 397 sıra no.lu VUK genel tebliği ile yürürlüğe giren e-fatura uygulamasının yaygınlaştırılması ve ödeme sistemleri ile birleştirilmesi, e-fatura Türkiye modelinin amacıdır (GİB Faaliyet Raporu 2019: 72). Bunun yanı sıra, uygulamanın getirilişindeki bir diğer amaç sistematik bir düzende en az maliyet ve zaman ile güvenli belgeleme imkânı sağlamaktır.

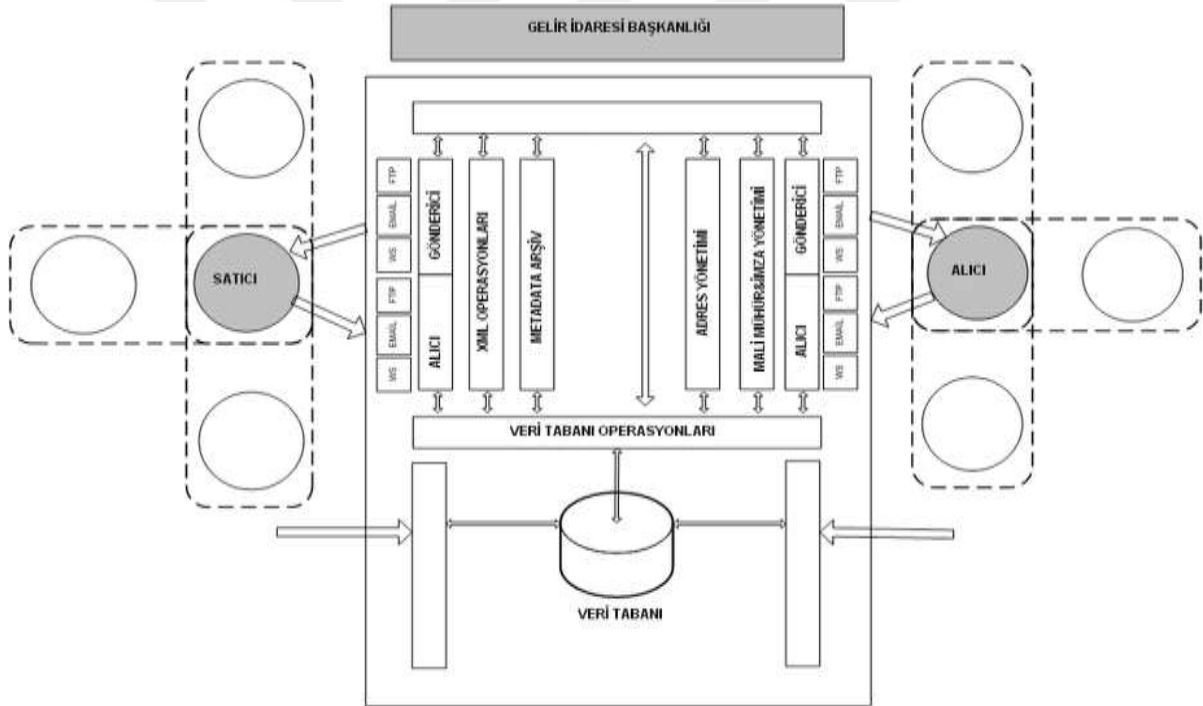
E-fatura, alıcı ve satıcı arasındaki belge iletiminin GİB üzerinden sağlandığı elektronik bir belgedir (Doğan, 2013: 49). E-fatura uygulaması kapsamında fatura oluşturma, gönderme ve alma işlemleri her kullanıcıya ait şahsi kullanıcı hesabı altında gerçekleştirilmektedir. Bu hesap aracılığıyla kullanılabilecek fonksiyonlar, kullanıcının ve hesabın niteliği sistem içerisinde sınıflandırılmaktadır (GİB, <https://www.gib.gov.tr/node/88067>, 01.04.2021). E-faturadan yararlanma yöntemi 509 sıra no.lu VUK genel tebliğinde düzenlenmiştir. Bu tebliğ kapsamında mükellefler, GİB tarafından oluşturulan ve hizmete sunulan “e-fatura portalı” aracılığıyla, GİB’den izin almış özel entegratörlerin bilgi işlem sistemleri aracılığıyla (Özel Entegratör Yöntemi)

veya kendi bilgi işlem sistemlerinin GİB bilgi işlem sistemleri ile doğrudan entegre edilmesi yoluyla (Doğrudan Entegrasyon Yöntemi) e-fatura düzenleyebilirler.

Teknik açıdan e-fatura uygulaması, sistem üzerinde kayıt altına alınmış kullanıcıların belirlenen standartlara uygun olarak düzenlemiş oldukları e-faturaların gönderen taraftan alıcı tarafa iletimini sağlayan mesajlaşma altyapısını ifade etmektedir (Karalar ve Aydın, <https://www.ramazankaralar.com/>, 01.04.2021).

E-faturanın taraflar arasında dolaşımını sağlamak için, herhangi bir ara yüz kullanılmamaktadır. Kısacası, taraflar arasında dolaşım yazılım aracılığıyla sağlanmaktadır. E-belgenin teknik donanımını aşağıdaki gibi şematize etmek mümkündür.

Şekil 1. E-Fatura Uygulamasının Teknik Mimarisi



Kaynak: <https://ebelge.gib.gov.tr/efaturamevzuat.html>, (01.04.2021).

Yukarıdaki şemada, alıcı ile satıcı arasında e-fatura şekil şartına uygun olarak düzenlenen belgenin mali mühür veya e-imza yönetimiyle GİB veri tabanına kaydedildiği gösterilmektedir. Ayrıca, düzenlenen belgelerin sistemli bir şekilde GİB veri tabanında arşivlenmesini de bu altyapı sağlamaktadır.

509 sıra VUK genel tebliğinde de açıklandığı üzere e-fatura, yeni bir belge türü olmayıp, kâğıt ortamında düzenlenen fatura ile aynı hukuki niteliklere ve güce sahiptir.

Bu tebliğ kapsamında, e-fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflerin, birbirlerine sattıkları mallar ve ifa ettikleri hizmetler için, düzenledikleri faturaları e-fatura olarak göndermeleri ve almaları zorunludur. Ayrıca, e-fatura uygulamasına kayıtlı olan mükellefler, uygulamaya kayıtlı olmayan mükelleflere yaptıkları mal teslimi ve hizmet ifası için, kâğıt ortamında fatura (e-arşiv uygulamasına dâhil olanlar/dâhil olma zorunluluğu getirilenler ise, ilgili uygulamaya dâhil oldukları tarihten itibaren e-arşiv fatura) düzenlemek zorundadırlar.

7.1.1. E-Fatura Düzenlemek Zorunda Olan Mükellefler

E-fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflerin, birbirlerine sattıkları mallar ve ifa ettikleri hizmetler için, e-fatura düzenlemeleri ve almaları zorunludur. Hangi mükelleflerin hangi şartlar altında kâğıt fatura uygulamasından e-fatura uygulamasına geçeceği, başka bir anlatımla e-fatura uygulamasına geçiş (e-fatura düzenleme ve alma zorunluluğunun başlama) koşulları 509 sıra no.lu VUK genel tebliği ile belli edilmiştir. Öte yandan, 22.01.2022 tarihli ve 31727 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 535 sıra no.lu VUK genel tebliği ile 509 sıra no.lu VUK genel tebliğinde, bir diğer ifadeyle e-belge uygulamasına ilişkin temel mevzuatta önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerden bir kısmı da kâğıt belgeden e-belgeye geçiş şartlarına ilişkin olmuştur. E-belge uygulamasına ilişkin mevcut düzenlemeler esas alındığında, e-fatura düzenlemek ve almak zorunluluğunun başlangıcını aşağıdaki gibi özetlemek mümkün hale gelmektedir.

Tablo 1. E-Fatura Uygulamasına Geçiş Koşulları

Brüt satış hâsılatı (veya satışları ile gayrisafi iş hâsılatı) aşağıdaki gibi olan mükelleflerin e-fatura uygulamasına geçmesi zorunludur. a) 2018, 2019 ve 2020 hesap dönemleri için, 5 milyon TL, b) 2021 hesap dönemi için, 4 milyon TL, c) 2022 ve müteakip hesap dönemleri için, 3 milyon TL ve üzeri olan mükelleflerin e-fatura uygulamasına geçmeleri zorunludur.	2022 veya müteakip hesap dönemlerinde brüt satış hasılat sınırını geçen mükellefler, ilgili hesap dönemini izleyen yedinci ayın başına kadar başvurularını yapmak ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-fatura uygulamasına geçmek zorundadırlar.
Kendilerine veya aracı hizmet sağlayıcılarına ait internet sitelerinde veya diğer her türlü elektronik ortamda mal ve hizmet satışını gerçekleştiren mükelleflerin aşağıdaki sınırlar çerçevesinde e-fatura uygulamasına geçmesi zorunludur. a) 2020 ve 2021 hesap dönemleri için, 1 milyon TL, b) 2022 veya müteakip hesap dönemleri için, 500 bin TL ve üzeri olan mükelleflerin e-fatura uygulamasına geçmeleri zorunludur.	Belirtilen şartların sağlandığı hesap dönemini izleyen yedinci ayın başına kadar mükellefler başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-fatura uygulamasına geçmek zorundadırlar.
Gayrimenkul ve/veya motorlu taşıt, inşa, imal, alım, satım veya kiralama işlemlerini yapanlar ile bu işlemlere aracılık faaliyetinde bulunan mükelleflerin aşağıdaki sınırlar çerçevesinde e-fatura uygulamasına geçmesi zorunludur. a) 2020 ve 2021 hesap dönemleri için, 1 milyon TL, b) 2022 veya müteakip hesap dönemleri için, 500 bin TL ve üzeri brüt satış hâsılatı (veya satışları ile gayrisafi iş hâsılatı) olan mükelleflerin e-fatura uygulamasına geçmeleri zorunludur.	Brüt satış hâsılatı (veya satışları ile gayrisafi iş hâsılatı) şartını 2022 veya müteakip hesap dönemlerinde sağlayan mükellefler, ilgili hesap dönemini izleyen yedinci ayın başına kadar başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-fatura uygulamasına geçmek zorundadırlar.
Kültür ve Turizm Bakanlığı ile belediyelerden yatırım ve/veya işletme belgesi almak suretiyle konaklama hizmeti veren otel işletmelerin e-fatura uygulamasına geçmeleri zorunludur.	Yıl ve ciro sınırlaması bulunmamaktadır. Öteden beri faaliyette bulunan mükellefler 01.07.2022 tarihinde, yeni işe başlayanlar ise, faaliyete başladıkları ayı izleyen dördüncü ayın başına kadar başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-fatura uygulamasına geçmek zorundadır.
Tebliğle belirlenen hadlerin altında kalan mükellefler de e-fatura uygulamasından yararlanabilirler.	İstediği tarihte e-fatura uygulamasına geçerler.
Başkanlık, yapılan analiz veya inceleme çalışmaları neticesinde riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükellefleri veya mükellef gruplarını, faaliyet, sektör ve ciro tutarına bağlı olmaksızın, yazılı bildirim yapmak ve geçiş hazırlıkları için, en az 3 ay süre vermek suretiyle e-fatura uygulamasına geçme zorunluluğu getirmeye yetkilidir.	Kendisine yazılı bildirim yapılan mükelleflerin, yazılı bildirimde belirtilen süreler içinde e-fatura uygulamasına dâhil olması gerekmektedir.

Kaynak: 509 sıra no.lu VUK genel tebliği (<https://www.gib.gov.tr/node/158332>, 02.06.2022).

Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere, 509 sıra no.lu VUK genel tebliğinde yapılan değişiklik ile e-fatura uygulamasına zorunlu olarak geçişte yıllık ciro limitleri kademeli olarak düşürülmüştür (<https://www.turmob.org.tr/>, 02.06.2022). Limitlerin düşürülmesiyle daha fazla mükellefin e-fatura uygulamasına katılması amaçlanmıştır.

Tablo 2’de 2010 yılında başlayan e-fatura uygulamasından yararlanan mükellef sayılarına ve düzenlenen e-fatura sayılarına yer verilmiştir.

Tablo 2. E-Fatura Kullanımına İlişkin İstatistikî Bilgiler

Yıl	Mükellef Sayısı (Adet)	E-Fatura Sayısı (Adet)	E-Fatura Tutarı (TL)
2010	114	8.275	146.108.422
2011	3.024	312.532	5.406.011.606
2012	3.182	874.710	15.218.034.821
2013	16.270	2.118.001	48.654.104.462
2014	19.375	72.463.951	1.127.236.091.091
2015	46.800	113.713.039	1.180.957.808.191
2016	61.013	163.456.644	1.974.549.748.742
2017	72.036	177.485.032	2.637.574.673.267
2018	88.837	220.286.825	3.651.595.777.463
2019	187.597	241.232.989	4.825.522.880.839
2020	332.400	366.655.334	9.936.847.336.196
2021	532.910	534.971.392	12.232.908.151.369

Kaynak: GİB’in 2014-2021 yıllarına ilişkin Faaliyet Raporları esas alınmak suretiyle düzenlenmiştir.

Görüldüğü üzere, e-fatura uygulamasına dâhil olan mükellef sayısı yıllar itibariyle artmıştır. Kapsama dâhil olan mükellef sayısının artması düzenlenen e-fatura sayısını da arttırmıştır. Faturaların elektronik ortamda düzenlenip kayıt altına alınması, vergi kayıp ve kaçak oranlarının azalmasında önemli rol oynamaktadır. Yıllar itibari ile e-fatura kullanıcılarındaki artış, kayıtlı ekonomi için, önemli adımlar atıldığının göstergesidir.

2021 yılı sonu itibarıyla e-fatura uygulamasını kullanan mükellef sayısı 532.910 olmuştur. 74.279 mükellef, uygulamayı entegrasyon yönteminden faydalananarak kullanmıştır (GİB Faaliyet Raporu, 2021: 115). Entegrasyon yöntemi ile mükellefler bilgilerini GİB’in sistemine kaydetmektedirler. Böylelikle, mükelleflere düzenledikleri e-faturaları yasal olarak elektronik ortamda oluşturup iletilebilme imkânı sağlanmıştır. Özel entegrasyon ise, faturalama ihtiyaçları farklılık gösteren veya çok sayıda fatura düzenleyen mükellefler için, geliştirilmiştir. Entegrasyon yönteminin yetersiz kaldığını düşünen mükellefler, GİB’in onayından geçmiş özel entegratör vasıtasıyla elektronik belge alıp gönderebilmektedir (<https://ebelge.gib.gov.tr/>, 17.01.2023). GİB’den özel

entegrasyon izni almış mükellefler bilgi işlem sistemlerini kullanarak da e-fatura uygulamasından yararlanabilmektedir. Bu kapsamda 92 firma, teknik kılavuzda belirtilen şartları başarılı bir şekilde tamamlayıp özel integratör izni almıştır. Ayrıca, 2022 yılı sonu itibarıyla 655.787 mükellef özel integratörler üzerinden e-fatura uygulamasına dâhil olmuştur (GİB Faaliyet Raporu, 2022: 105). Özel entegrasyon izni almak isteyen mükellefler, e-fatura uygulaması başvuru kılavuzunda belirtilen başvuru için, gerekli belgelerin yanında özel entegrasyon talebini içeren bir dilekçe ve ekinde özel entegrasyon bilgi işlem sistem raporu ile GİB’e başvuru yapmaktadırlar (GİB, E-Fatura Uygulaması Özel Entegrasyon Kılavuzu, 2022: 34). 47.201 mükellef de GİB Portal üzerinden e-fatura uygulamasına dâhil olmuştur (GİB Faaliyet Raporu, 2022: 105). E-fatura portal yöntemi GİB tarafından “www.efatura.gov.tr” internet adresinden ücretsiz olarak sunulan bir e-fatura uygulaması hizmetidir. E-fatura uygulamasını entegrasyon yolu ile kullanma konusunda yeterli altyapıya sahip olmayan kullanıcıların uygulamadan yararlanabilmelerini sağlamak amacıyla geliştirilmiştir. Mükellefler, hesabını aktive edip e-fatura portalına giriş yaparak e-fatura göndermeye ve/veya almaya başlamaktadırlar (<https://ebelge.gib.gov.tr/>, 17.01.2023).

509 sıra no.lu VUK genel tebliğince, GİB yapılan analiz veya inceleme çalışmaları sonucunda riskli ya da vergiye uyumunun düşük olduğunu tespit ettiği mükelleflere faaliyet, sektör ve ciro tutarına bağlı olmaksızın yazılı bildirim yapabilmektedir. GİB, tespit ettiği mükelleflere en az üç ay süre vererek e-fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu getirmeye yetkilidir. Kendisine yazılı bildirim yapılan mükelleflerin, yazılı bildirimde belirtilen süreler içinde e-fatura uygulamasına geçiş yapması gerekmektedir (<https://www.mysoft.com.tr/>, 10.04.2021). Mükelleflerin elektronik ortamda kayıt altına alınması ve e-fatura kullanıcılarının arttırılması ekonominin kayıt altına alınmasında önemli rol oynamaktadır.

7.1.2. E-Faturanın Düzenlenmesi ve İletimi

E-fatura kullanımı, 509 sıra no.lu VUK genel tebliğinde belirtilen koşulları sağlayan mükelleflerin “e-fatura canlı ortam başvuru formunu” doldurmasıyla başlamaktadır. Bu başvuruyla birlikte mükelleflerin mali mühür sertifika başvurusunu da yapması gerekmektedir. Mükellefler gerekli başvuruları yapıp GİB tarafından verilen

e-fatura kesebilme yetkisini aldıktan sonra e-fatura düzenleyebilirler (GİB, <https://ebelge.gib.gov.tr>, 14.05.2021).

E-fatura olarak düzenlenen belgelerde bulunması zorunlu bilgiler 509 sıra no.lu VUK genel tebliğinde aşağıdaki gibi belirtilmiştir.

- 1) E-faturanın düzenlenme tarihi ve belge numarası,
- 2) E-faturayı düzenleyenin adı/soyadı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,
- 3) Müşterinin adı/soyadı, ticaret unvanı, varsa vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,
- 4) Malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı, vergi türü, oranı ve tutarı,
- 5) Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası,
- 6) GİB sistemlerinden elektronik ortamda sorgulanması, doğrulanması ve görüntülenmesine imkân vermek üzere GİB tarafından bilgi içeriği belirlenen karekod veya barkod gibi bilgiler.

Bu şekilde düzenlenen e-fatura, e-arşiv sistemine otomatik olarak kaydedilir. Arşivleme yöntemiyle, muhafaza kolaylığının yanı sıra istenilen faturaya kolaylıkla erişebilme ve eksiksiz bir biçimde görüntüleyebilme imkânı da sağlanmıştır (GİB, E-Fatura Kullanım Kılavuzu, 2013: 41).

7.2. E-Arşiv Fatura Uygulaması

E-arşiv fatura uygulaması, mükelleflerin ihtiyaçları doğrultusunda ortaya çıkmıştır. E-fatura uygulaması, sadece uygulamaya kayıtlı olan mükellefler arasında elektronik ortamda kâğıt çıktı alınmadan düzenlenen ve iletilen bir belgedir. Bu durum, uygulamaya kayıtlı olmayanlara düzenlenen belgeler için, birtakım problemler ortaya çıkartmıştır. E-arşiv fatura uygulamasıyla, e-fatura kapsamında olan mükelleflere, e-faturaya kayıtlı olmayanlara karşı gerçekleştirdikleri mal teslimi ve hizmet ifaları için, elektronik ortam üzerinden veya kâğıt çıktısı olarak belge gönderme imkânı sağlanmıştır (Tektüfekçi, 2017: 82).

E-arşiv fatura uygulamasını kullanmak isteyen mükelleflerin e-fatura uygulamasına kayıt olmaları gerekmektedir. Mükellefler, e-arşiv uygulamasını kendi

bilgi işlem sistemi veya Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan izin almış özel entegratör üzerinden kullanabilirler (GİB Elektronik Arşiv Başvuru Kılavuzu, 2018: 7-8). Uygulamayı kendi bilgi işlem sistemi üzerinden kullanmak isteyen mükellefler, <http://www.efatura.gov.tr/> adresinde bulunan e-arşiv uygulaması başvuru kılavuzunda belirtilen şartlara uygun bir şekilde başvuru yaparlar.

E-arşiv uygulaması, Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan e-arşiv izni almış özel entegratörler üzerinden kullanılmaktadır. Uygulama, aynı zamanda doğrudan özel entegratöre başvurularak da kullanılmakta ve Gelir İdaresi Başkanlığı'na ayrıca başvuruda bulunulması gerekmemektedir. Ancak, özel entegratörler kendilerine başvuran mükellefler ile ilgili istenen bilgileri <http://www.efatura.gov.tr/> adresinde yayımlanan kılavuzlarda yer alan açıklamalara uygun olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'na elektronik ortamda bildirmek zorundadırlar.

E-arşiv fatura olarak düzenlenen belgelerde bulunması zorunlu bilgiler, 509 sıra no.lu VUK genel tebliğinde aşağıdaki gibi belirtilmiştir.

- 1) E-arşiv faturanın düzenlenme tarihi ve belge numarası,
- 2) E-arşiv faturayı düzenleyenin adı/soyadı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,
- 3) Müşterinin adı/soyadı, ticaret unvanı, varsa vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,
- 4) Malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı, vergi türü, oranı ve tutarı,
- 5) Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası,
- 6) GİB sistemlerinden elektronik ortamda sorgulanması, doğrulanması ve görüntülenmesine imkân vermek üzere GİB tarafından bilgi içeriği belirlenen karekod veya barkod gibi bilgiler.

Mükellefler e-arşiv fatura üzerindeki zorunlu bilgilere ilave olarak ihtiyaçları doğrultusunda farklı bilgilere de yer verebilir.

Tablo 3'de 509 sıra no.lu VUK genel tebliği ile belirlenen mükelleflerin, e-arşiv fatura uygulamasına geçiş tarihleri yer almaktadır.

Tablo 3. E- Arşiv Fatura Geçiş Koşulları

E-Arşiv Fatura Uygulaması	Uygulamaya Geçiş Tarihi
E-fatura uygulamasına zorunlu veya isteğe bağlı olarak dâhil olan/olacak mükellefler e-fatura mükellefi olmayanlara e-arşiv fatura düzenlerler.	Hali hazırda e-fatura uygulamasına dâhil olan mükellefler 1.1.2020’de, 1.1.2020’den sonra e-fatura uygulamasına dâhil olan mükellefler ise, e-fatura uygulamasına geçilen tarihte e-arşiv fatura düzenlemeye başlarlar.
Vergi mükellefi olmayan nihai tüketicilere yapılan satışlarda vergiler dâhil toplam tutarının 5 bin TL’yi aşan mükellefler, Vergi mükelleflerine düzenlenenler açısından ise, 2022 yılı için, 2.000 TL’yi aşan mükellefler e-arşiv fatura düzenlemek zorundadırlar.	E-arşiv fatura uygulamasına dâhil olmayan mükelleflerin 01.03.2022 tarihinden itibaren düzenlediği belgeleri e-arşiv fatura olarak düzenlemesi zorunluluğu getirilmiştir.
Aracı hizmet sağlayıcıları, internet üzerinden mal ve hizmet satışı yapan ve 2015 ve müteakip hesap dönemlerinde brüt satış hasılatları 5 milyon TL ve üzerinde olan mükellefler e-arşiv fatura düzenlemek zorundadırlar.	Mükelleflerin ilgili hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihi takip eden hesap döneminin başına kadar e-arşiv faturaya geçmeleri gerekmektedir. İnternet satış yapan ve 2018 yılında 5 milyon TL ve üzerinde hasılat elde edenlerin 1.1.2020 tarihinden itibaren e-arşiv fatura düzenlemeleri zorunludur.
Başkanlık, yapılan analiz veya inceleme çalışmaları neticesinde riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükellefleri veya mükellef gruplarını, faaliyet, sektör ve ciro tutarına bağlı olmaksızın, yazılı bildirim yapmak ve geçiş hazırlıkları için, en az 3 ay süre vermek suretiyle e-arşiv fatura uygulamasına geçme zorunluluğu getirmeye yetkilidir.	Kendisine yazılı bildirim yapılan mükelleflerin, yazılı bildirimde belirtilen süreler içinde e- arşiv fatura uygulamasına dâhil olması gerekmektedir.

Kaynak: 509 sıra no.lu VUK genel tebliği, <https://www.gib.gov.tr/>, (11.05.2022).

İnternet ortamında düzenlenen e-arşiv fatura, elektronik ve manyetik ortamlarda saklanabilmektedir. Böylelikle, kâğıt belgenin muhafaza ve kapladığı alan sorunu ortadan kalkacaktır. E-arşiv fatura sayesinde belgeler daha güvenilir bir şekilde ve daha küçük boyutlarda muhafaza edilmektedir (Ay, 2019: 453-454).

Mükelleflerin e-arşiv faturayı etkin bir şekilde kullanımı sağlanarak istenilen belgelerin ibrazı, muhafazası ve maliyetinde önemli kolaylıklar sunulmuştur. Aynı zamanda mükelleflere, e-arşiv fatura ile belgelere daha kolay bir şekilde ulaşım imkânı sağlanmıştır. Böylelikle, daha anlaşılır belgelerin düzenlenmesi ve hesaplama hatalarının en aza indirilmesi amaçlanmıştır (Ay, 2019: 453-454).

Mükellefler ve devlet tarafından yapılan işlemlerin elektronik uygulamalarla kayıt altına alınması, vergi ilişkilerinin daha sistemli ve güvenilir olmasını

sağlamaktadır. Böylelikle, mükellefin ödemesi gereken vergiden kaçması veya kaçınması en aza indirilecektir. Elektronik ortamda kayıt altına alınan işlemler sayesinde mükelleflerin zamanla vergiye uyumu artmaktadır. Böylelikle, vergi gelirleri de artmaktadır. Sistemli bir kayıt düzeni, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınıp azaltılmasında önemli rol oynamaktadır. Gelişen teknolojiler kullanılarak mükellefler için, iş yüklerinin hafifletilmesi ve vergiye uyumun sağlanması, devlet için, kayıt dışılığın kayıt altına alınarak vergi kayıp kaçığının en aza indirilmesi hedeflenmiştir (Karasioğlu ve Garip, 2019: 444).

7.3. E-İrsaliye Uygulaması

E-irsaliye uygulaması, mal hareketlerinin elektronik ortamda kayıt altına alınması ve düzenli bir şekilde izlenebilmesi amacıyla geliştirilmiştir. E-irsaliye, kâğıt ortamında düzenlenmekte olan sevk irsaliyesinin e-belge olarak elektronik ortama aktarılmış halidir (Kurtcebe ve Utku, 2020: 83). E-irsaliye uygulaması, mal hareketlerinin elektronik ortamda kayıt altına alınması ve düzenli bir şekilde incelenebilmesi amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından kurulmuş ve geliştirilmiştir. E-irsaliye, 17.12.2017 tarihli ve 30273 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 487 sıra no.lu VUK genel tebliği ile yürürlüğe girmiştir. E-irsaliye uygulamasına geçme şartları 509 sıra no.lu VUK genel tebliği ile belirli sektör ve mükellef gruplarına zorunlu hale getirilmiştir (GİB Faaliyet Raporu, 2019: 78).

509 sıra no.lu VUK genel tebliği düzenlemesi uyarınca, hâlihazırda e-irsaliye düzenlemek zorunda olan mükelleflerin aşağıdaki gibi olduğu görülmektedir.

- E-fatura uygulamasında kaydı bulunan ve brüt satış hasılatı 2021 veya müteakip hesap dönemlerinde 10 milyon TL ve üzeri olan mükellefler,
- Enerji Piyasası Denetleme Kurumu bünyesinde kaydı bulunan tüm işletmeler,
- Şeker ve benzeri ürünleri işleyen ya da imal eden işletmeler,
- Demir ve çelik imalatçıları ile ithalatçıları,
- Maden işletmeleri,
- Gübre takip sisteminde kaydı bulunan işletmeler,

- Sebze ve meyve ticareti yapan tüccarlar.

E-irsaliye uygulamasına kayıtlı olan mükelleflere, düzenlemek zorunda oldukları sevk irsaliyelerini elektronik ortamda oluşturma, alıcısına elektronik ortamda iletme ve elektronik ortamda muhafaza ve ibraz etme kolaylığı sağlanmıştır (Ulu ve Arı, “E-İrsaliye ile Hayatımızda Neler Değişecek?” makalesinden, Dünya Gazetesi 22.06.2020).

E-irsaliye uygulaması, tebliğde belirlenen mükellefler dışındaki mükellefler için, zorunlu bir uygulama değildir. E-irsaliye uygulamasını kullanma yöntemleri, e-fatura uygulamasını kullanma yöntemleriyle aynıdır.

E-fatura sistemine kayıtlı mükellefler üç farklı yöntemle e-irsaliye uygulamasına başvurabilirler. İlk olarak G B portalı üzerinden e-irsaliye uygulamasına geçiş başvurusu yapabilirler. İkinci olarak, kendi bilgi işlem sistemleri ile G B sistemlerine entegrasyon sağlayarak e-irsaliye düzenleyebilirler. Son olarak da G B’den özel izin alarak hizmet sunan özel entegratörler aracılığıyla e-irsaliye düzenleyebilirler. Zorunluluk getirildiği halde e-irsaliye uygulamasına geçmeyen mükelleflere VUK’un 353’üncü maddesinin 2’nci bendi gereğince özel usulsüzlük cezası kesilmektedir (G B, E-İrsaliye Uygulama Kılavuzu, 2020: 9).

E-irsaliye olarak düzenlenen belgelerde bulunması zorunlu bilgiler 509 sıra no.lu VUK genel tebliğinde aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

- 1) E-irsaliyenin düzenlenme tarihi ve belge numarası,
- 2) E-irsaliyeyi düzenleyenin adı/soyadı, ticaret unvanı, adresi, vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,
- 3) Müşterinin adı/soyadı, ticaret unvanı, varsa vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, işyeri adresi ve farklı ise, teslimat adresi,
- 4) Taşınan malın nevi, miktarı,
- 5) Fiili sevk tarihi ile saat ve dakika olarak fiili sevk zamanı,
- 6) G B sistemlerinden elektronik ortamda sorgulanması, doğrulanması ve görüntülenmesine imkân vermek üzere G B tarafından bilgi içeriği belirlenen karekod veya barkod gibi bilgiler.

Mükellefler e-irsaliye üzerindeki zorunlu bilgilere ilave olarak ihtiyaçları doğrultusunda farklı bilgilere de yer verebilirler.

Tablo 4'te 509 sıra no.lu VUK genel tebliği ile belirlenen mükelleflerin, e-irsaliye fatura uygulamasına geçiş tarihleri yer almaktadır. Şartları sağlayan mükelleflerin başvuru yaparak belirlenen tarihte uygulamaya geçmeleri gerekmektedir.

Tablo 4. E-İrsaliye Geçiş Koşulları

E-İrsaliye Uygulaması	Uygulamaya Geçiş Tarihi
1- E-fatura uygulamasına kayıtlı olan ve brüt satış hasılatı 2018, 2019 ve 2020 hesap dönemlerinde 25 milyon TL, 2021 veya müteakip hesap dönemlerinde 10 milyon TL ve üzeri olan mükellefler, 2- Enerji Piyasası Denetleme Kurumu bünyesinde kaydı bulunan tüm işletmeler, 3- Şeker ve benzeri ürünleri işleyen ya da imal eden işletmeler, 4- Demir ve çelik imalatçıları ile ithalatçıları, 5- Maden İşletmeleri, 6- Tarım ve Orman Bakanlığınca gübre üretim ve tüketiminin kayıt altına alınmasına yönelik oluşturulan Gübre Takip Sistemi'ne kayıtlı kullanıcılar, 7- Gübre takip sisteminde kaydı bulunan işletmeler e-irsaliye uygulamasına geçmek zorundadır.	1.7.2020
8- Sebze ve meyve ticareti yapan tüccarlar e-irsaliye uygulamasına geçmek zorundadır.	1.1.2020
9- Başkanlık, yapılan analiz veya inceleme çalışmaları neticesinde riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükellefleri veya mükellef gruplarını, faaliyet, sektör ve ciro tutarına bağlı olmaksızın, yazılı bildirim yapmak ve geçiş hazırlıkları için, en az 3 ay süre vermek suretiyle e-irsaliye uygulamasına geçme zorunluluğu getirmeye yetkilidir. Kendisine yazılı bildirim yapılan mükelleflerin, yazılı bildirimde belirtilen süreler içinde e-irsaliye uygulamasına dâhil olması gerekmektedir.	

Kaynak: 509 sıra no.lu VUK genel tebliği, (28.12.2021).

7.4. E-Gider Pusulası Uygulaması

Elektronik ortamda düzenlenen belgelerden biri olan e-gider pusulası, 509 sıra no.lu VUK genel tebliği ile uygulamaya girmiştir. E-gider pusulası, kâğıt ortamında hazırlanan gider pusulası ile aynı işleve sahip olmakla birlikte, bunun elektronik ortama aktarılmış halidir. Kısacası, e-gider pusulası, yeni bir belge türü olmayıp, kâğıt ortamında düzenlenen gider pusulasıyla aynı hukuki nitelikleri taşımaktadır (Gök, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2019: 61).

VUK'un 234'üncü maddesinin birinci fıkrasında değişiklik yapılmıştır. Bu kapsamda, 26.10.2021 tarihli ve 31640 sayılı VUK ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'a göre gider pusulası, *"birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabı ve çiftçiler, VUK kapsamındaki belgeleri düzenleme zorunluluğu bulunmayanlara*

yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları mallar (gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden satın aldıkları mallar hariç) için işi yapana veya malı satana imza ettirecekleri gider pusulası düzenlerler. Vergiden muaf esnaf için düzenlenen gider pusulası, bu kişiler tarafından verilmiş fatura hükmündedir.” şeklinde tanımlanmıştır. Gider pusulası, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen gider pusulası hiç düzenlenmemiş sayılır. E-gider pusulası uygulamasında, elektronik ortamda düzenlenen ve elektronik sertifika ile imzalanan e-gider pusulasının en az bir örnek kâğıt çıktısının sadece muhatabı tarafından ıslak imza ile imzalanması yeterli hale getirilmiş, düzenleyenin ayrıca kâğıt çıktı üzerinde ıslak imza atma şartı kaldırılmıştır (<https://www.turmob.org.tr/>, (07.07.2023)).

GİB riskli veya vergi uyum seviyesini yetersiz bulduğu mükelleflere yazılı bildirim yaparak e-gider pusulası düzenleme zorunluluğu getirir. Daha sonra, yazılı bildirim yapılan mükelleflerin, yazıda belirtilen süreler içinde e-gider pusulası uygulamasına dâhil olması gerekmektedir. Zorunluluk getirildiği halde e-gider pusulası uygulamasına geçmeyen mükelleflere VUK’un 353’üncü maddesinin 1’inci bendi gereğince özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

E-gider pusulası olarak düzenlenen belgelerde bulunması zorunlu bilgiler 509 sıra no.lu VUK genel tebliğinde aşağıdaki gibi belirtilmiştir.

- 1) Alıcının (iş yaptıran, emtiayı satın alan, belgeyi düzenleyen) adı, soyadı veya unvanı, vergi dairesi, TCKN/VKN’si ve adresi,
- 2) Belgenin tarihi, saat ve dakika olarak düzenlenme zamanı ve belge numarası,
- 3) Satıcının (iş yapan, emtiayı satan, belgenin düzenlendiği muhatap) adı, soyadı, TCKN/VKN’si ve ikametgâh adresi,
- 4) İşin mahiyeti, iş ücreti, emtianın cins ve nev’i, miktarı, bedeli, vergi ve varsa diğer kesintiler tutarı,
- 5) GİB sistemlerinden elektronik ortamda sorgulanması, doğrulanması ve görüntülenmesine imkân vermek üzere GİB tarafından bilgi içeriği belirlenen karekod veya barkod gibi bilgiler.

Tablo 5’te 509 sıra no.lu VUK genel tebliği ile belirlenen mükelleflerin, e-gider pusulası uygulamasına geçiş tarihleri yer almaktadır. Şartları sağlayan mükelleflerin başvuru yaparak belirlenen tarihte uygulamaya geçmeleri gerekmektedir.

Tablo 5. E-Gider Pusulası Geçiş Koşulları

E-Gider Pusulası Uygulaması	Uygulamaya Geçiş Tarihi
Başkanlık, yapılan analiz veya inceleme çalışmaları neticesinde riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükellefler veya mükellef gruplarının e-gider pusulası uygulamasına geçmesi zorunludur.	Kendisine yazılı bildirim yapılan mükelleflerin, yazılı bildirimde belirtilen süreler içinde e-gider pusulası uygulamasına dâhil olması gerekmektedir.

Kaynak: 509 sıra no.lu VUK genel tebliği, <https://www.gib.gov.tr/> (27.06.2021).

7.5. E-Serbest Meslek Makbuz (E-SMM) Uygulaması

GİB tarafından geliştirilen uygulamalarla serbest meslek makbuzunun da elektronik ortamda düzenlenmesi imkânı sağlanmıştır. E-serbest meslek makbuzu (e-smm), yeni bir belge türü olmayıp kâğıt ortamında düzenlenen serbest meslek makbuzuyla aynı hukuki niteliklere sahiptir. Böylece, serbest meslek erbabları e-smm uygulaması ile elektronik ortamda belge düzenleme kolaylığına kavuşmuşlardır (Gök, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2019:65).

E-serbest meslek makbuzu uygulamasına geçmek için, mali mühür veya e-imzaya sahip olmak gerekmektedir. Mali mühür veya e-imza özel entegratör sistemine aktivasyon edilir. Ayrıca, GİB sisteminden de aktivasyon gerçekleştirilebilir. Düzenlenen ve elektronik sertifika ile imzalanan e-smm’nin elektronik ortamda teslim edilmesi gerekmektedir. E-smm, muhatabının isteği doğrultusunda ıslak imzalı kâğıt çıktı şeklinde de düzenlenebilir. E-smm düzenleyen mükelleflerin, söz konusu makbuzlarını dijital ortamda muhafaza ve ibraz etmeleri gerekmektedir. Ayrıca, kendisine e-smm düzenlenen mükellefler de e-smm’nin kâğıt çıktısını veya e-belge formatını muhafaza ve ibraz etmekle yükümlüdürler (<https://www.mysoft.com.tr/>, 03.07.2023).

E-smm uygulamasının amacı, serbest meslek hizmeti niteliğindeki işlemleri elektronik ortamda kolaylıkla takip etmek ve kâğıt ortamında düzenlenen makbuzları elektronik ortama taşıyarak gereksiz kaynak kullanımını en aza indirmektir. Böylelikle, maliyet tasarrufu sağlanmış, işlemler hızlı ve güvenilir bir şekilde gerçekleştirilmiştir.

Aynı zamanda, veriler elektronik ortamda kayıt altına alınarak erişim ve denetim kolaylığı sağlanmıştır.

E-smm olarak düzenlenen belgelerde bulunması zorunlu bilgiler 509 sıra no.lu VUK genel tebliğinde aşağıdaki gibi belirtilmiştir.

- 1) Serbest meslek erbabının adı, soyadı, vergi dairesi, VKN veya TCKN'si, adresi,
- 2) Müşterinin adı, soyadı veya unvanı, adresi, vergi mükellefi ise, vergi dairesi, VKN veya TCKN'si,
- 3) Belgenin düzenlenme tarihi ile saat ve dakika olarak düzenlenme zamanı ve belge numarası,
- 4) Alınan paranın miktarı (varsa vergi tevkifatı tutarları ve katma değer vergisi tutarları ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde),
- 5) GİB sistemlerinden elektronik ortamda sorgulanması, doğrulanması ve görüntülenmesine imkân vermek üzere GİB tarafından bilgi içeriği belirlenen karekod veya barkod gibi bilgiler.

Tablo 6'da 509 sıra no.lu VUK genel tebliği ile belirlenen mükelleflerin e-smm uygulamasına geçiş tarihleri yer almaktadır. Vergiden muaf olmayan serbest meslek erbaplarının bu tebliğde belirtilen sürelerde e-smm uygulamasına dâhil olması ve belirtilen tarihlerden itibaren serbest meslek makbuzlarını e-smm olarak düzenlemeleri zorunludur. Zorunluluk getirildiği halde e-smm düzenlemeyen mükellefler ile e-smm uygulamasına süresi içinde geçmeyen mükellefler hakkında VUK'un 353'üncü maddesinin 1'inci bendi gereğince özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

Tablo 6. E-SMM Geçiş Koşulları

E-SMM Uygulaması	Uygulamaya Geçiş Tarihi
Vergiden muaf olmayan serbest meslek erbaplarından;	
1.2.2020 tarihi itibarıyla faaliyetine devam etmekte olan mükellefler	1.6.2020'ye kadar e-smm uygulamasına geçmek zorundadır
1.2.2020 tarihinden (bu tarih dâhil) itibaren faaliyetine başlayacak olan mükellefler	İşe başladıkları ayı izleyen 3'üncü ayın sonuna kadar e-smm uygulamasına geçmek zorundadır.

Kaynak: 509 sıra no.lu VUK genel tebliği, <https://www.gib.gov.tr/>, (30.06.2021).

7.6. E-Müstahsil Makbuzu (E-MM) Uygulaması

509 sıra no.lu VUK genel tebliği uyarınca elektronik müstahsil makbuzu (e-mm), gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden mal satın alınırken fatura yerine geçen ticari bir vesika olarak kullanılmaktadır. Bu tebliğde düzenlenen e-mm, yeni bir belge türü olmayıp kâğıt ortamındaki “müstahsil makbuzu” ile aynı hukuki niteliklere sahiptir. Kâğıt ortamında düzenlenen müstahsil makbuzlarının elektronik ortamda düzenlenip kayıt altına alınması amacıyla e-mm uygulaması geliştirilmiştir. Böylelikle, e-mm’nin muhafaza ve ibraz edilmesi elektronik ortamda kolaylıkla sağlanmıştır.

E-mm düzenleyen mükelleflerin, e-fatura uygulamasına dâhil olması gerekmektedir. Mükellefin e-mm düzenleyebilme ve iletebilme konusunda gerekli hazırlıklarını tamamlamış olması gerekmektedir. Aynı zamanda mükellefin e-mm uygulamasına dâhil olmak için, gerekli başvuruyu yapması gerekmektedir (Kurtcebe ve Utku, 2020: 81).

E-mm olarak düzenlenen belgelerde bulunması zorunlu bilgiler 509 sıra no.lu VUK genel tebliğinde aşağıdaki gibi belirtilmiştir.

- 1) Malı satın alan tüccar veya çiftçinin adı, soyadı veya unvanı, vergi dairesi, VKN/TCKN’si ve adresi,
- 2) Belgenin tarihi, saat ve dakika olarak düzenlenme zamanı ve belge numarası,
- 3) Malı satan çiftçinin adı, soyadı, VKN/TCKN’si ve ikametgâh adresi,
- 4) Satın alınan malın cinsi, miktarı, bedeli, vergi ve varsa diğer kesintiler tutarı,
- 5) GİB sistemlerinden elektronik ortamda sorgulanması, doğrulanması ve görüntülenmesine imkân vermek üzere GİB tarafından bilgi içeriği belirlenen karekod veya barkod gibi bilgiler.

Mükellefler e-mm üzerindeki zorunlu bilgilere ilave olarak ihtiyaçları doğrultusunda farklı bilgilere de yer verebileceklerdir.

Zorunluluk getirildiği halde e-mm uygulamasına süresi içinde geçmeyen mükellefler ile e-mm düzenlemeyen mükellefler hakkında VUK'un 353'üncü maddesinin 1'inci bendi gereğince özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

Tablo 7'de e-mm uygulamasına geçiş şartları ve tarihleri yer almaktadır.

Tablo 7. E-MM Geçiş Koşulları

E-Müstahsil Makbuzu Uygulaması	Uygulamaya Geçiş Tarihi
Müstahsil makbuzu düzenleyen mükelleflerin e-mm uygulamasına geçmesi zorunludur.	1.7.2020
Komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle uğraşan mükellefler e-mm uygulamasına geçmek zorundadırlar.	1.1.2020
Başkanlık, yapılan analiz veya inceleme çalışmaları neticesinde riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükellefleri veya mükellef gruplarını, faaliyet, sektör ve ciro tutarına bağlı olmaksızın, yazılı bildirim yapmak ve geçiş hazırlıkları için, en az 3 ay süre vermek suretiyle e-müstahsil makbuzu uygulamasına geçme zorunluluğu getirmeye yetkilidir.	Kendisine yazılı bildirim yapılan mükelleflerin, yazılı bildirimde belirtilen süreler içinde e-mm uygulamasına dâhil olmaları gerekmektedir.

Kaynak: 509 sıra no.lu VUK genel tebliği, <https://www.gib.gov.tr/> (30.06.2021).

7.7. E-Bilet Uygulaması

Kâğıt ortamında düzenlenmekte olan biletler ve yolcu listelerinin elektronik ortamda düzenlenebilmesi, elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilebilmesi elektronik bilet (e-bilet) uygulaması ile mümkün olmuştur. E-bilet, yeni bir belge türü olmayıp, kâğıt ortamında düzenlenen bilet belgesiyle aynı hukuki nitelikleri taşımakta ve elektronik veya kâğıt olarak düzenlenmektedir (GİB, <https://ebelge.gib.gov.tr/ebilethakkında/>, 01.07.2021).

E-bilet olarak düzenlenen belgelerde bulunması zorunlu bilgiler, 509 sıra no.lu VUK genel tebliğinde aşağıdaki gibi belirtilmiştir.

- 1) Düzenleyenin adı-soyadı/unvanı, adresi, bağlı olduğu vergi dairesi, VKN/TCKN'si,
- 2) Yolcunun adı-soyadı, VKN/TCKN'si,
- 3) e-bilet numarası,
- 4) Düzenlenme tarihi,
- 5) Seyahat tarihi,

- 6) Ödeme tarihi,
- 7) Ödeme türü (nakit/kredi kartı/banka kartı/havale gibi),
- 8) Tutar,
- 9) Katma değer vergisi,
- 10) Varsa bilet bedelini gider gösterecek veya indirim konusu yapacak olan mükellefin adı- soyadı/unvanı, VKN/TCKN'si,
- 11) GİB sistemlerinden elektronik ortamda sorgulanması, doğrulanması ve görüntülenmesine imkân vermek üzere GİB tarafından bilgi içeriği belirlenen karekod veya barkod gibi bilgiler.

Tablo 8’de e-bilet düzenleyecek mükelleflerin şartları ve e-bilet uygulamasına geçiş tarihleri yer almaktadır.

Tablo 8. E-Bilet Geçiş Koşulları

E-Bilet Uygulaması	Uygulamaya Geçiş Tarihi
Karayolu Taşıma Yönetmeliği’nde belirtilen şehirlerarası tarifeli yolcu taşımacılığı faaliyetiyle iştigal eden D1 yetki belgeli işletmeler e-bilet uygulamasına geçmek zorundadırlar.	1.1.2021 tarihine kadar (2021 veya müteakip yıllarda faaliyetlerine başlayanlar, faaliyete başladığı ayı izleyen dördüncü ayın başından itibaren) e-bilet uygulamasına geçmek zorundadırlar.
Yerli ve yabancı film gösteriminde bulunan sinema işletmeleri e-bilet uygulamasına geçmek zorundadırlar.	1.7.2020 tarihinden sonra faaliyetlerine başlayanlar, faaliyetlerine başladıkları ayı izleyen dördüncü ayın başına kadar e-bilet uygulamasına geçmek zorundadırlar.

Kaynak: 509 sıra no.lu VUK genel tebliği, <https://www.gib.gov.tr/>, (30.06.2021).

8. E-BELGEDE USULSÜZLÜK

Usulsüzlük cezaları, devletin herhangi bir gelir kaybına uğrayıp uğramadığına bakılmaksızın kayıt ve belge düzeninin sistemli bir şekilde oluşturulması amacıyla belirlenen usul hükümlerinin yerine getirilmemesi sonucunda kesilmektedir (Ay ve Çakıcı, <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/Mali-Cozum-Dergisi/sayi-59/--2076>, 25.12.2022).

VUK’un 353’üncü maddesinin 1 ve 2’nci bentlerinde yapılan değişikliklerle e-belgelerin alınmaması, verilmemesi veya düzenlenen e-belgenin gerçek meblağ yansıtmaması durumlarında özel usulsüzlük cezası kesilmesi öngörülmüştür. Ayrıca, e-belgenin yedi gün içinde düzenlenmemesi ya da e-belge olarak düzenlenmesi gereken

belgenin kâğıt belge olarak düzenlenmesi durumunda da yine VUK'un 353'üncü maddesi kapsamında özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir (Bıyan, "Yeni Bir Özel Usulsüzlük Kabahati: Belgenin Hiç Düzenlenmemiş Sayılması Hali" makalesinden, Dünya Gazetesi, 25.12.2022).

9. E-BELGE UYGULAMASINDA PERSONEL EĞİTİMİ

E-belge uygulamasını güçlendirmek için, bazı destekleyici unsurlar hayata geçirilmiştir. Bunlardan biri olan personel eğitimi, e-belge uygulamasının iskeletini oluşturmaktadır.

E-belge, geleneksel belgelerin aksine teknolojik altyapı ile düzenlenmektedir. E-belge yönetiminde çok iyi bir teknolojik altyapının yanı sıra kullanıcılarının eğitimi de önem arz etmektedir (Tahtalıoğlu, 2018: 142). E-belge uygulamalarının başarıyla yürütülebilmesi için, bütün kullanıcıların sisteme dair yeterli bilgi ve beceriye sahip olması ve bu doğrultuda eksik olduğu alanlarda kendini geliştirmesi gerekmektedir (Saydam, 2015: 30). Bunu sağlamanın en iyi yolu da sistemle ilgili farkındalığı artıracak eğitimler verilmesidir. Bilinçli olarak düzenlenen e-belgelerin güvenli bir şekilde kayıt altına alınıp arşivlenmesi, vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede önem arz etmektedir.

10. E-BELGE UYGULAMASINDA E-İMZA

E-belge uygulamasını destekleyici unsurlardan bir diğeri de elektronik imza (e-imza) uygulamasıdır. Her türlü resmî veya özel belgenin hukuki açıdan geçerlilik kazanabilmesinin en önemli unsurlarından birisi imzadır. Elektronik ortamda düzenlenen belgelerde güvenliği sağlamak adına e-imza uygulaması geliştirilmiştir. E-imza, elle atılan imza ile aynı hukuki değere sahiptir (Bensghir ve Topcan, 2008: 96). Türkiye'de E-İmza Kanunu 23.01.2004 tarihli ve 25355 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanıp yürürlüğe girmiştir. Bu kanunla, belgelerdeki e-imza sahibinin tespiti sağlanmış ve düzenlenen belgeler elektronik ortamda resmîyet kazanmıştır. E-imzanın üçüncü kişilerce elde edilememesi ve kullanılamaması, e-belgede sahteciliğin önüne geçilmesinde önemli bir adımdır.

E-imza ve e-belge uygulamaları birbirini tamamlayan iki unsurdur (Altın, 2008: 287). E-imza ile imzalanan belgelerde ispat edici ve kanıtlayıcı özelliğın bulunması, belgelerin güvenilirliğini arttırmaktadır.

11. E-BELGENİN MUHAFAZASI VE İBRAZI

VUK'un ilgili hükümlerine göre muhafaza yükümlülüğü olanlar, gerek düzenledikleri gerekse adlarına düzenlenen 509 sıra no.lu VUK genel tebliğine konu e-belgeleri kendilerine iletim/teslim şekline uygun olarak yasal süreler dâhilinde muhafaza ve istendiğinde ibraz etmekle yükümlüdürler. E-belgelerin veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkâr edilemezliği mali mühürle ve nitelikli elektronik sertifika ile garanti altına alınmaktadır. Elektronik imzanın ve mali mührün doğruluk ve geçerlilik kontrolünün ancak elektronik ortamda yapılabilmesi nedeniyle e-belgenin düzenleyicisi tarafından kâğıda basılarak saklanması söz konusu değildir. Bu nedenle mükellefler, düzenledikleri e-belgeleri, üzerindeki mali mühür veya elektronik imzayı da içerecek şekilde kanuni süreler dâhilinde kendi bünyelerindeki elektronik, manyetik veya optik ortamlarda muhafaza ve istendiğinde elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla ibraz edeceklerdir. Söz konusu e-belgelerin alıcıları ise, kendilerine iletim şekline uygun olarak, elektronik ortamda iletilmiş olması halinde üzerindeki mali mühür veya elektronik imzayı da içerecek şekilde kanuni süreler dâhilinde kendi bünyelerindeki elektronik, manyetik veya optik ortamlarda, kâğıt ortamda teslim edilmiş ise, kâğıt ortamda muhafaza ve ibraz edeceklerdir (509 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğı).

Geliştirilen e-belge uygulamalarında veri bütünlüğü sağlanarak e-belgelerin doğruluğı ve geçerliliğı mali mühürle garanti altına alınmıştır. Mührün doğruluk ve geçerlilik kontrolünün ancak elektronik ortamda yapılabilmesi nedeniyle e-belgenin kâğıda basılarak saklanması söz konusu değildir (Akarca ve Şafak, “VUK’a göre Defter ve Belgelerin Saklanması ve Yeni Düzenlemeler” makalesinden, Dünya Gazetesi, 17.01.2023). Mükellefler, düzenledikleri ve aldıkları e-belgeleri üzerindeki mali mühürle birlikte elektronik ortamlarda muhafaza etmek ve istendiğinde elektronik araçlar vasıtasıyla ibraz etmek zorundadırlar (İnanç, 2010: 187).

VUK'un mükerrer 242'nci maddesinde yapılan değişiklik ile Hazine ve Maliye Bakanlığı, defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması, düzenlenmesi ve ibraz edilmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin, 28.06.2022 tarihli ve 31880 sayılı Resmî Gazete ile değişen 12'nci maddesinin dördüncü fıkrası ile Bakanlığın elektronik ortamda tutulmasına izin verdiği elektronik defter ve belgelerin Bakanlık tarafından oluşturulan sistemin kullanılması suretiyle ibraz edilmesi imkânı getirilmiştir. Yapılan mevzuat değişiklikleri neticesinde; elektronik verilerin elektronik ortamda ibrazını sağlayan "Elektronik Veri İbraz Sistemi" geliştirilmiştir. E-viz sistemi ile;

- Bakanlığın elektronik ortamda tutulmasına izin verdiği elektronik defter ve belgeler ile elektronik ortamda oluşturulan diğer tüm dosyaları ibraz imkânı,
- Elektronik defter ve belgelerin, çalışma hayatını aksatmaksızın elektronik ortamda yasal süreler dâhilinde 7/24 ibraz imkânı,
- İbraz yetkilisi olunan tüm vergi incelemeleri için, tek bir sistem üzerinden ibraz işlemlerini yönetme imkânı,
- İbraz sürecinin hangi aşamada olduğunu takip imkânı,
- Büyük boyutlu dosyaları ibraz imkânı,
- Sisteme yüklenen her bir dosya için, dosya değişmezlik bilgisi(SHA256) oluşturularak ibraz imkânı,
- Güvenli elektronik imza kullanılarak üretilen belge ile ibraz işlemini yasal olarak belgelendirme imkânı,

sağlanmaktadır (E-Viz Sistemi, Mükellef Kullanım Kılavuzu, 2023: 4).

Belgeler sisteme yüklendikten sonra ibraz edilecek belgeler için, bir e-ibraz belgesi oluşturulmaktadır. Bu belge, firma yetkilisi tarafından elektronik imzayla imzalanıp müfettişe iletilmektedir. Gelen alındı belgesiyle, denetim için belge aktarım süreci tamamlanmış olmaktadır. Denetim süreciyle ilgili aşamalar yine portal üzerinden takip edilebilmektedir. Özetleyecek olursak, uzaktan denetimle diğital dönüşümün önemli bir basamağı da tamamlanmıştır. Veri ibraz sistemiyle, e-belgeler tek bir uygulamaya yüklenip yüklenen dosyalar için, e-ibraz belgesi oluşturulabilmektedir.

Güvenli elektronik imza kullanılarak üretilen belge vergi denetim elemanına sistem üzerinden kolayca iletilebilmektedir. Böylece, tüm süreç tek bir portaldan takip edilebilmektedir (<https://vergiteknolojileri.com.tr/>, 03.07.2023).



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

E-BELGENİN VERGİ KAYIP VE KAÇAĞINI ÖNLEMEDEKİ YERİ

Çalışmanın bu bölümünde, e-belgenin taraflara sağladığı kolaylığa ve yaşanan bazı sorunlara değinilmiştir. E-belge uygulamalarının denetim üzerindeki etkisi ile vergi kayıp ve kaçaklarına etkisi toplanan vergi gelirleri ekseninde incelenmiştir. Ayrıca, yargıya intikal eden e-belge konulu uyuşmazlıklara değinilmiştir. Son olarak, e-belgenin vergi kayıp ve kaçığını önlemedeki yeri bağlamında önerilerde bulunulmaya çalışılmıştır.

1. E-BELGE UYGULAMALARININ FAYDALARI

Klasik arşivleme, belgelerin kâğıt ortamında dosyalanarak muhafaza edilmesiyle gerçekleşmektedir. Bu yöntem, mükelleflere birtakım zorluklar yaşatmakta ve sorumluluklar yüklemektedir. Bu kapsamda, arşivlemeyi kolaylaştırmak ve maliyetinden kurtulmak için, günümüz teknolojilerinden yararlanılmış ve elektronik ortamda arşivleme sistemi geliştirilmiştir (Kurtcebe ve Utku, 2020: 83). Böylece, kanun gereği yapılan tüm muhasebe işlemlerinin belgelendirilmesi ve bu belgelerin kanuni süreleri içerisinde muhafaza edilmesi elektronik ortama taşınmıştır. Düzenlenen belgelerin elektronik ortamda kayıt altına alınması, belgelerin muhafazasını ve gelecek nesillere aktarılmasını kolaylaştırmaktadır.

Geleneksel kâğıt ortamında düzenlenen belgelerin elektronik ortama geçmesi, düzenlenen belgelerin daha güvenilir olmasını sağlamıştır. Ayrıca, düzenlenen belgelere hızlı ve kolay bir şekilde ulaşılabilmesi e-belge uygulamasının gelişimini sağlamış ve kullanımını arttırmıştır.

Belge düzenleme süreçlerinin tamamen dijital ortamda yapılmasını sağlayan e-belge uygulamalarıyla maliyetler azalmıştır. Personel giderleri, kırtasiye giderleri, arşivleme giderleri gibi unsurlarda maliyet önemli ölçüde azalmıştır. Ayrıca, mükellefler vergilemeyle ilgili işlemlerini yakından takip edebilme ve sistem üzerinden öğrenme olanağına sahip olmuşlardır (Çetin, 2010: 85).

Bilişim teknolojilerinin e-belge uygulamalarında kullanılması, mükelleflerde vergi bilincinin oluşmasına ve vergisel sorunların en aza indirilmesinde zaman içinde katkı sağlayacaktır (Egeli ve Diril, 2014: 5). E-belge uygulamaları, geleneksel belge

uygulamasına nazaran daha fazla avantaj sağlamaktadır. Bu avantajlardan biri yapılan işlemlerin gerek mükellefler gerekse vergi idaresi tarafından online olarak kolay bir şekilde kontrol edilmesidir. Ayrıca, avantajlar arasında elektronik ortamın bürokrasiyi azaltarak maliyetleri düşürmesi sebebiyle mükellefler tarafından daha çok tercih edilmesi de gösterilebilir. Elektronik ortamda sistemli bir şekilde belge düzenlenmesi, mükelleflerin vergiye uyumunu zamanla arttırıp, vergi kaçırma eğilimlerini de azaltacaktır (Akdemir ve Öz, 2004: 112).

2. E-BELGE UYGULAMASINDA YAŞANAN SORUNLAR

Klasik düzen olarak bilinen ve kâğıt ortamında hazırlanan belgelerin tümüyle elektronik ortama taşınması birtakım yeniliklerin yanı sıra bazı sorunları da beraberinde getirmiştir (Elçin vd., 2018: 27). Muhasebe işlemlerinin dijital dönüşümünde başlangıçta sıkıntılar yaşanmıştır. Muhasebe alanındaki yenilikler taraflara artı sorumluluklar yüklemiştir. Bu sorumluluklar sebebiyle, uygulamaya geçişte direnç gösterilmesi ve uyum sorunu yaşanması doğal karşılanmaktadır (Demirkaya, 2019: 102). E-belge uygulamasında yaşanan sorunlar arasında sistemsel eksiklikler ve altyapı sorunu, eleman ve eğitim eksikliği gibi sorunlar da yer almaktadır.

2.1. İş Yüğü Sorunu

Muhasebe uygulamalarında bilgi teknolojilerinin etkin bir şekilde kullanılması e-dönüşüm sürecini başlatmıştır. Teknolojik gelişmeler sonucu muhasebe meslek mensuplarının çalışma süre ve şekillerinde değişiklikler meydana gelmiştir. Dijital dönüşüm, muhasebe mesleğinde de değişimi ve dijital teknolojiye uyumu zorunlu hale getirmiştir (Uzun, 2022: 591). Artık günümüzde meslek mensuplarından genel muhasebe meslek bilgisinin yansısı teknolojik becerilere de sahip olması beklenmektedir. Muhasebe meslek mensupları geliştirilen uygulamaları kullanabilmek için, iyi bir bilgisayar kullanıcısı olmak zorunda kalmışlardır (Allahverdi ve Karaer, 2018: 246).

E-fatura ve e-arşiv fatura gibi belgelerin elektronik ortamda kayıt altına alınması tek tek sisteme kayıt şeklinde gerçekleşmektedir. Bu durum, muhasebe meslek mensuplarının iş yükünü ve muhasebe kayıtlarına ayrılan zaman dilimini arttırmıştır. Değişen uygulamayla, muhasebe meslek mensupları her e-belgeyi sistemsel özelliklere

uygun bir şekilde düzenlemek ve tek tek kayıt altına almak zorunda kalmışlardır (Elçin vd., 2018: 29-30).

2.2. Sistemsel Eksiklikler ve Altyapı Sorunu

Kullanılan muhasebe programlarının e-dönüşüm için, yeterli olmaması ve mevzuat değişikliklerinin bilişim sistemine zamanında uyarlanamaması, GİB portalına erişimde aksaklıkların yaşanması, sistemsel eksikliklere ve altyapı sorununa örnek olarak gösterilmektedir (Karasioğlu ve Garip, 2019: 444).

Belgelerin düzenlenmesi, depolanması ve transferinin sağlıklı bir şekilde yapılması için, güvenliğe ilişkin sistemsel tedbirler alınmalı ve güçlü teknolojik altyapı oluşturulmalıdır (Önaçan vd., 2012: 21). Böylelikle, düzenlenen belgeler güvenli bir şekilde kayıt altına alınacak ve vergi kayıp kaçağının tespitinde kolaylıklar sağlanmış olacaktır.

2.3. Eleman ve Eğitim Eksikliği Sorunu

Elektronik Türkiye girişimi ile elektronik dönüşüm süreci başlatılmış ve muhasebe uygulamaları bambaşka bir noktaya getirilmiştir. Yaşanan değişim neticesinde belge düzenlemede yeni düzene geçilmiştir (Arslan, 2022: 2). Türkiye’de e-belge uygulamalarına geçiş GİB tarafından sağlanmıştır (Tektüfekçi, 2017: 79). Bu yeni düzenin başlangıcında muhasebe meslek mensupları uygulamaya geçişte yetersiz kalmış ve eğitim almaları gerekmiştir.

Günümüzde muhasebe bilgi birikiminin yanında teknolojik bilgi ve yetenek de gerekmektedir. E-fatura ve e-arşiv fatura gibi e-belgeleri düzenlemek hem teknik muhasebe bilgisi gerektirmiş hem de teknolojik gelişmeleri takip etmeyi zorunlu kılmıştır (Elçin vd., 2018: 30). Meslek mensuplarının yanı sıra mükellefler için, de eğitimlerin düzenlenmesi oldukça önemlidir. Kısacası, e-belgelerin sağlıklı bir şekilde düzenlenmesi ve kayıt altına alınması için, tarafların eğitimi şarttır.

3. E-BELGE UYGULAMASININ VERGİ DENETİMİNE YANSIMALARI

Vergi denetiminde teknolojinin etkin şekilde kullanılması, sağlıklı bir denetim için, oldukça önemlidir. Özellikle, kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılan verginin denetimi zamanında ve doğru bir şekilde yapılmalıdır. Vergi idaresinin en önemli sorumluluğu, mükelleflerin vergi mevzuatına uygun hareket edip etmediklerini ve doğru beyanda bulunup bulunmadıklarını tespit etmektir. Vergi gelirlerinin zamanında ve doğru bir şekilde tahsil edilmesi kamu yararı için, öncelikli ve gereklidir. Kamu yararının korunması için, mükelleflerin mümkünse tamamının denetlenmesi gerekmektedir. Tüm mükelleflerin denetlenmesinde zaman ve personel unsurları çok önemlidir. Bu noktada denetim kolaylığı sağlayan elektronik denetim (e-denetim) uygulaması devreye girmektedir (Calayoğlu, 2019: 157).

Teknolojinin gelişmesiyle birlikte geleneksel vergi denetimi yerini elektronik vergi denetimine (e-denetime) bırakmaya başlamıştır. VUK 140'ıncı maddesinde “Vergi incelemesine ilişkin işlemlerin elektronik ortamda yürütülmesi, yazı, bildirim ve tutanakların elektronik ortamda düzenlenmesi ile vergi incelemelerinde uyulacak diğer usul ve esaslar, komisyonların teşekkülü ile çalışma usul ve esasları ve Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından doğrudan değerlendirmeye tabi tutulacak vergi inceleme raporlarının tutarları, Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir” hükmüne yer verilmiştir. Görüldüğü üzere, elektronik ortamda kayıt altına alınan belgelerin denetiminin elektronik ortamda gerçekleştirilmesine yasal imkân tanınmıştır. Böylece, e-belgelerin kanuna aykırı durumunun tespit edilmesi daha da kolaylaşacaktır (Gülten, <http://www.esmmmo.org>, 12.01.2023).

Kayıt dışı ekonominin ve vergi kaçığının yoğun olduğu sektörlerle göre riskli mükelleflerin belirlenmesi, gerekli hallerde incelemeye sevk edilmesi gibi işlemleri Vergi Denetim Kurulu (VDK) gerçekleştirir (VDK Faaliyet Raporu, 2021: 14-15). E-belge kullanımının denetim kapasitesini güçlendirdiği ve denetimde önemli yol kat edildiği ifade edilmektedir. Ayrıca, geliştirilen elektronik uygulamalarla e-denetime verilen önemin arttırılarak incelemelerin nicelik ve niteliklerinin geliştirildiğine vurgu yapılmaktadır (VDK Faaliyet Raporu, 2021: 26).

VDK teftiş, inceleme, soruşturma, denetim ve diğer görevlendirmelerdeki iş ve işlem süreçlerinin tamamen bilgisayar destekli yürütülmesini sağlamak amacıyla elektronik denetim uygulama ve yazılımlarına ağırlık vermiştir. Bu kapsamda, vergi inceleme görevlerini baştan sona bir bütün olarak elektronik ortama taşımayı ve inceleme aşamalarını emek yoğun süreçlerden teknoloji yoğun süreçlere dönüştürmeyi amaçlayan “Dijital Denetim Projesi”ni geliştirme çalışmalarını sürdürmektedir (VDK 2021 Faaliyet Raporu, 2021: 1). VDK sadece incelemeye tabi mükelleflerin belirlenmesinde değil, denetim sürecinin baştan sona elektronik ortama taşınmasıyla ilgili çalışmalar da yapmaktadır. VDK’nın bu amaçla kullandığı yazılımlardan bazıları aşağıdaki gibidir (<https://vergiteknolojileri.com.tr/>, 05.01.2023).

- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bilgi İşlem Sistemi (VDK-BİS): Vergi incelemesine ilişkin tüm süreçlerin izlendiği ve üretilen bilgiler ile istatistiklerin oluşturulduğu uygulamadır.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS): Mükelleflerin risk durumlarını tespit eden ve risk analizleri sonucunda incelemeye tabi tutulması muhtemel mükellefleri, vergi denetim elemanlarına sunan bir yazılımdır.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Vergi Denetim Analiz Sistemi (VDK-VEDAS): Mükellefler tarafından düzenlenen belgeler, elektronik veriler kullanılarak elektronik ortamda otomatik olarak denetlenmektedir. Yazılımda otomatik olarak yapılan kontrollere örnek olarak ters bakiye kontrolü, alıcılar satıcılar raporu, gelir ve maliyet hesapları, hasılat analizi, adat, benford analizi, mükerrer fatura kontrolü, atlayan numara kontrolü örnek olarak verilebilir.
- Elektronik Veri İbraz Sistemi (E-VİZ): E-belge ve diğer belgeleri ibraza yetkili şahısların tanımlandığı ve bu şahıslara ait yetki belgelerinin yüklendiği sistemdir. Sistem, yetkili tanımlama ve veri ibrazı olmak üzere iki ayrı sistemi barındırmaktadır. Birincisi, yetkili tanımlama sistemidir. E-belge ibrazına yetkili şahıs belirlenir ve yetki kişiler tanımlamak, azletmek ve vergi denetim elemanına iletmek üzere <https://eviz-yts.hmb.gov.tr> üzerinden sisteme erişim sağlanır. İkincisi ise, veri ibraz sistemidir ve e-belgenin ibrazını sağlayan ve nihayetinde ibraz belgesi üreten sistemdir. Bu

sistem uygulamalar ortak girişi olan kimlik yönetim sistemini kullanır. E-belgeleri yüklemek, e-imza kullanmak, vergi denetim elemanına iletmek ve takibini yapmak üzere <https://eviz.hmb.gov.tr> üzerinden ortak giriş uygulamasına yönlendirilerek sisteme erişim sağlanır. Bu sistemlerle yapılan tüm bu işlemler vergi denetim elemanına iletilmektedir (VDK, E-Viz Sistemi Mükellef Kullanım Kılavuzu, 2022: 7).

Vergi müfettişleri tarafından 2012-2022 yılları arasında gerçekleştirilen vergi incelemelerine ilişkin sonuçlar Tablo 9 ve Tablo 10’da yer almaktadır.

Tablo 9. 2012-2016 Yıllarına İlişkin Vergi İnceleme Sonuçları

Yıllar	Düzenlenen Rapor Sayısı	İncelemesi Tamamlanan Mükellef Sayısı	Vergi ve Ceza Tutarı (TL)
2012	134.049	46.845	13.311.618.506
2013	197.457	71.352	27.648.197.727
2014	179.042	55.284	24.522.023.391
2015	194.392	58.676	28.647.082.610
2016	175.801	49.817	23.139.365.866

Kaynak: VDK Başkanlığı’nın 2012-2016 Yıllarına İlişkin Faaliyet Raporları esas alınmak suretiyle düzenlenmiştir.

Tablo 10. 2017-2022 Yıllarına İlişkin Vergi İnceleme Sonuçları

Yıllar	Düzenlenen Rapor Sayısı	İncelemesi Tamamlanan Mükellef Sayısı	Vergi ve Ceza Tutarı (TL)
2017	139.631	44.182	20.249.094.321
2018	142.734	44.376	28.585.415.764
2019	147.435	40.763	33.929.865.817
2020	191.027	47.597	65.180.576.974
2021	189.824	54.065	74.981.679.443
2022	232.424	77.610	76.668.161.834

Kaynak: VDK Başkanlığı’nın 2017-2022 Yıllarına İlişkin Faaliyet Raporları ve Abdülkadir Koca’nın “<https://www.linkedin.com/in/abdulkadir-koca-aa43a0159/recent-activity/>” web adresinde mevcut bulunan çalışması esas alınmak suretiyle düzenlenmiştir.

2012-2021 yılları arasında vergi müfettişleri tarafından incelenen mükellef ve düzenlenen rapor sayılarının belirli bir bant aralığında seyrettiğı, bir başka anlatımla yaklaşık olarak benzer değerde seyrettiğı görölmektedir. Bununla birlikte, 2022 yılında vergi müfettişleri tarafından incelenen mükellef ve düzenlenen rapor sayılarında önceki yıllara nazaran ciddi bir artış gerçekleşmiştir. Öte yandan, 2012-2022 yılları arasında vergi müfettişleri tarafından gerçekleştirilen vergi incelemeleri neticesinde tarhı önerilen vergi tutarları ile kesilmesi önerilen ceza tutarlarının ise, bilhassa 2018

yılından itibaren (nominal bazda) arttığı görülmektedir. Ancak, söz konusu nominal değerler Aralık/2017'den itibaren enflasyondan arındırıldığında, artış oranının reel bazda %10 civarında olduğu sonucuna varılmaktadır. Oysaki, bu yıllar arasında vergi müfettişleri tarafından incelenen mükellef ve düzenlenen rapor sayıları yaklaşık olarak %60 oranında artmıştır. Dolayısıyla, inceleme başına önerilen vergi ve ceza tutarları reel bazda düşmüştür. Bu sonuç birçok farklı faktörle açıklanabilir olmakla birlikte, genel olarak inceleme oranlarının yükselmesi ve buna karşın inceleme başına önerilen vergi ve ceza miktarlarının düşmesi istenen bir durum olmalıdır. Kamu dış denetiminin başarısı gelir kalemi olarak değil, kayıp kaçağın önlenmesi, etkin denetimin sağlanması, gönüllü uyuma katkıda bulunma ve rehberlik kriterleriyle değerlendirilmelidir (Abdülkadir Koca, <https://www.linkedin.com/in/abdulkadir-koca-aa43a0159/recent-activity/>, 28.01.2023). Denetim mekanizmasının çalışma prensibinin doğru olması ve yeterli şekilde yapılması, mükellefleri caydırıcılık bağlamında, oldukça önemlidir (Tabakan ve Avcı, 2021: 557). Bunun yanı sıra, geliştirilen elektronik uygulamaların mükellefler tarafından anlaşılır olmasına özen gösterilmelidir (Külekcı, 2011: 183). E-belgelerin denetiminin elektronik ortamda kolay bir şekilde yapılması, mükelleflerin vergi kaçırma eylemlerinden caymasına ve vergiye gönüllü uyumunu arttırmasına önemli katkılar sağladığı düşünülmektedir.

4. E-BELGE ÜZERİNE KESİLEN CEZALAR

Kâğıt belgeden e-belgeye geçiş yapılması yeni ihtilafların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Temelinde Anayasa'nın 38'inci maddesinde hüküm altına alınan "cezaların yasallığı" prensibine aykırılık iddiaları yatan söz konusu ihtilafları yargı kararları ışığında aşağıdaki gibi gruplandırmak mümkündür.

-E-belge yerine kâğıt belge düzenlenmesi: VUK'un verdiği yetki çerçevesinde çıkarılan genel tebliğler marifetiyle e-belge uygulaması hayata geçirilirken VUK'un ceza normlarında e-belgeye yönelik herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu durum, e-belge yerine kâğıt belge düzenlenmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilip kesilemeyeceği ihtilaflarını beraberinde getirmiştir. Bu dönemde vergi idaresi genel tebliğ düzenlemesine (idari düzenlemeye) dayalı olarak özel usulsüzlük cezası kesme eğilimi içinde olmuştur. Ancak, bu dönemde vergi yargısı VUK'da ceza normu olmadan (genel tebliğe dayalı olarak) ceza kesilemeyeceği yönünde içtihatla bulunmuştur. Bu

bağlamda, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi 28.12.2017 tarihli ve E.2017/4686 ve K.2017/5711 sayılı kararında “e-fatura yerine kâğıt fatura düzenlenmesi fiiline ilişkin olarak, cezaların yasallığı prensibi uyarınca, VUK’un 353/1’inci maddesi kapsamında ceza kesilmesinin mümkün olmadığı” yönünde içtihatla bulunmuştur (<https://www.lexpera.com.tr/>, <https://legal.com.tr/legalbank>, 28.05.2022). Aynı şekilde, Danıştay 9. Vergi Dava Dairesi 24.12.2019 tarihli ve E.2017/3886 ve K.2019/7414 sayılı kararında “vergi ve cezaların kanuniliğine ilişkin anayasal ilkeler bazında kıyas veya varsayıma dayalı olarak VUK’un 353/1’inci maddesi kapsamında ceza kesilmesinin mümkün olmadığı, elektronik ortamda düzenlenmemiş olmakla birlikte kâğıt ortamında fiilen mevcut olan faturaların hiç düzenlenmediği varsayılarak kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uyarlık bulunmadığı” yönünde içtihatla bulunmuştur (<https://www.lexpera.com.tr/>, <https://legal.com.tr/legalbank>, 28.05.2022).

Vergi yargısının bu yöndeki kararlarının istikrar kazanmaya başlaması üzerine kanun koyucu VUK’un 353/1’inci maddesinde değişiklik yapmak zorunda kalmıştır. 27.03.2018 tarihli ve 7103 sayılı Kanun ile VUK’un 353/1’inci maddesine “e-belgelerin kâğıt olarak düzenlenmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesileceği hükmü” başta olmak üzere e-belgeye yönelik çeşitli ceza hükümleri ilave edilmiştir. Böylece, e-belgenin verilmemesi ve alınmaması, e-belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, belgelerin e-belge olarak düzenlenmesi gerekirken kâğıt olarak düzenlenmesi ya da e-belgenin VUK’un 227’nci maddesine göre hiç düzenlenmemiş sayılması durumlarında e-belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine VUK’un 353/1’inci maddesi kapsamında özel usulsüzlük cezası kesilebilmesinin yasal dayanağı oluşturulmuştur. Söz konusu düzenlemeler ile belirsizliklerin giderilmesi ve mükelleflerin vergiye uyumunun arttırılması amaçlanmıştır.

Öte yandan, 27.03.2018 tarihli ve 7103 sayılı Kanun’la VUK’un 353/1’inci maddesine ilave edilen “*bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığı’nca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi*” hükmünün Anayasa’ya aykırı olduğu gerekçesiyle (vergi mahkemesi tarafından) Anayasa Mahkemesi’ne başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesi 10.12.2020 tarihli ve E.2020/51 ve K.2020/73 sayılı kararında “söz konusu ceza normunun anayasaya aykırı olmadığı” yönünde hüküm vermiştir (<https://www.lexpera.com.tr/>, <https://legal.com.tr/legalbank>, 28.05.2022).

-E-fatura yerine e-arşiv fatura düzenlenmesi: E-fatura uygulamasına dâhil olan satıcıların fatura düzenleme işlemlerinden önce özel entegratör, doğrudan entegrasyon yöntemi veya GİB Portal aracılığıyla ya da “ebelge.gib.gov.tr” adresinden alıcıların e-fatura uygulaması kapsamına girip girmediklerini sorgulamalarında fayda bulunmaktadır. Eğer alıcı e-fatura kapsamında ise, muhakkak e-fatura sistem modülünden e-fatura düzenlenmelidir. Alıcı e-fatura kapsamında değilse, o zaman e-arşiv fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Usulüne uygun düzenlenmeyen belgeler için, alıcı ve satıcıya ayrı ayrı özel usulsüzlük cezaları kesilmektedir (<https://vergialgi.com/>, 28.05.2022). Ancak, aşağıda yer verilen yargı kararlarından da görüleceği üzere söz konusu cezalar (yasal dayanaktan yoksun olduğu gerekçesiyle) iptal edilmektedir.

Adana 2. Vergi Mahkemesi 29.04.2022 tarihli ve E.2022/142 ve K.2022/570 sayılı kararında “VUK’un 353/1’inci maddesinin e-faturanın e-arşiv fatura olarak düzenlenmesi halinde ceza verilebileceğine ilişkin bir kural içermediği, bu nedenle e-faturanın e-arşiv fatura olarak düzenlenmesi nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uygunluk bulunmadığı” yönünde karar vermiştir (<https://www.lexpera.com.tr/>, <https://legal.com.tr/legalbank>, 28.05.2022). İstanbul 10. Vergi Mahkemesi 26.10.2021 tarihli ve E.2021/949 ve K.2021/2546 sayılı kararında da aynı yönde içtihatla bulunmuştur (<https://www.lexpera.com.tr/>, <https://legal.com.tr/legalbank>, 28.05.2022).

Açıkça görüldüğü üzere, e-belge uygulamalarına ilişkin olarak vergi idaresi tarafından tatbik edilen cezaların kanuni dayanağının net olmaması ihtilaflara sebep olmaktadır. Yasal dayanaktan yoksun bu tür cezai uygulamalar mükelleflerin vergisel uyumunu olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Vergi ceza normlarında e-belge uygulamalarına ilişkin olarak var olan bu belirsizliklerin giderilmesi amacıyla 27.03.2018 tarihli ve 7103 sayılı Kanun’la VUK’un 353/1’inci maddesinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Ancak, e-faturanın e-arşiv fatura olarak düzenlenmesi durumuna ilişkin olarak VUK’un 353/1’inci maddesinde herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Bu nedenle, vergi idaresinin e-fatura yerine e-arşiv fatura düzenlendiği gerekçesiyle özel usulsüzlük cezası kesilmesi uygulamasından vazgeçmesi gerekmektedir. Çünkü, söz konusu ceza uygulamasının yasal dayanağı bulunmamaktadır.

5. VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI İLE MÜCADELEDE E-BELGENİN YERİ

Düzenlenen belgelerin erişilebilir olması ve tek bir altyapıda toplanması e-belge uygulamasının amaçları arasındadır (Odabaş, 2009: 210). Düzenlenen e-belgelerin sistemli bir şekilde kayıt altına alınarak elektronik ortamda denetlenebilmesinin vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede önemli bir katkı sağlayacağı şüphesizdir. Denetimin ve tespitin elektronik ortamda hızlı bir şekilde gerçekleştirilmesi zaman kazandırmakta ve maddi tasarruf sağlamaktadır.

Vergi denetiminin yetersizliği ve etkinsizliği ile mükelleflerdeki vergi ahlâkı ve bilincinin istenilen seviyede olmaması kayıt dışı ekonomide artışa sebep olmaktadır (Tecim, 2008: 126-127). Kayıt dışı ekonominin kayıt içine alınabilmesi için, devletin vergiyi doğuran olaya sebebiyet veren faaliyet ve işlemleri sistemli bir şekilde kayıt altına alması gerekmektedir.

Türkiye’de kayıt dışı ekonomiyle mücadele kapsamında başarılı adımlar atılmış, sorunun ortadan kaldırılmasına yönelik hedefler belirlenmiştir. Hükümet programları, kalkınma planları, orta vadeli planlar, yıllık programlar ve malî planlarda yer alan öncelikli konulardan biri olmuş, mücadele stratejisi eylem planları hazırlanmıştır. Bu kapsamda hazırlanan Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı uygulamaya konulmuştur. Atılan adımların bir tanesi de mali kayıtları esas alan veri ambarı uygulamasıdır. E-fatura, e-imza gibi elektronik ortamda veri akışıyla beslenen söz konusu otokontrol mekanizmasıyla kayıt dışı ekonominin önlenmesi amaçlanmıştır (Sağlam, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2015: 75).

Mükelleflerce düzenlenen e-belgelere ilişkin raporlamaların GİB’e aktarılmasının zorunlu olması, e-belgelerin GİB’in kontrolü ve denetimi altında olmasını sağlamıştır. Böylece, e-belgenin gizlenmesi, yani ibraz edilmemesi durumunun söz konusu olması ihtimali de azalmıştır. Matrahın doğruluğunun tespitine yönelik yürütülen çalışmalarda e-belgeler önemli bir ispat vesikası olmaktadırlar. Kısacası, e-belge uygulamaları, genel anlamda mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerinin azalmasına ve nihayetinde vergiye uyum göstermesine katkı sağlayacaktır (Özdemir, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2020: 379). Böylelikle, vergi kayıp ve kaçak oranlarında düşüş gerçekleşecektir.

Tablo 11’de 2005-2022 yıllarına ilişkin incelenen matrah tutarlarına ve incelemeler sonucu bulunan matrah farklarına yer verilmiştir. Bulunan matrah farkı ve incelenen matrah tutarlarına ilişkin veriler GİB faaliyet raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 11. 2005-2022 Yılları İtibariyle İncelenen Matrah ve Bulunan Matrah Farkı

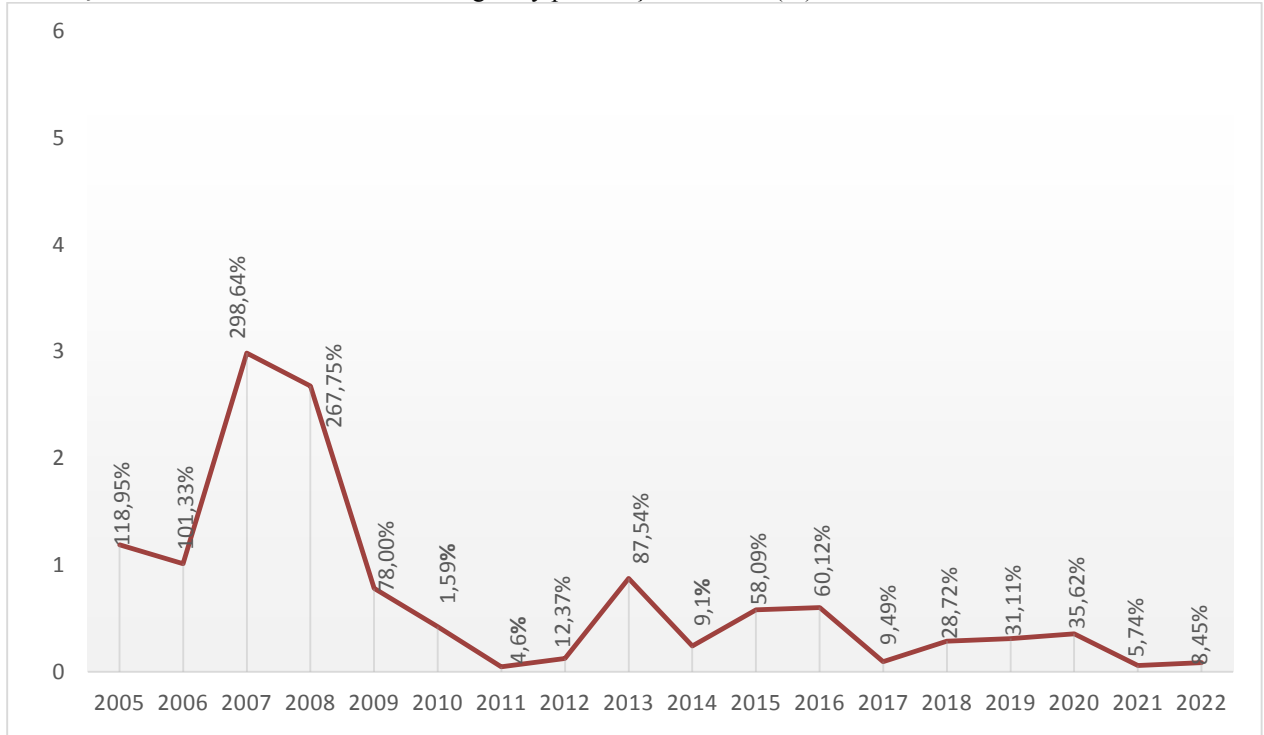
Yıllar	Bulunan Matrah Farkı (1) (TL)	İncelenen Matrah (2) (TL)	Oran (1/2) (%)
2005	38.715.354.158	32.548.467.217	118,95
2006	47.419.483.413	46.796.638.680	101,33
2007	12.463.608.968	4.173.400.828	298,64
2008	211.092.889.340	78.838.889.518	267,75
2009	97.972.236.206	125.603.952.419	78,00
2010*	822.586.211	1.950.514.076	42,17
2011	755.055.542	16.422.146.359	4,60
2012	541.132.281	4.374.024.432	12,37
2013	1.080.420.972	1.234.224.622	87,54
2014	712.101.457	2.959.296.235	24,06
2015	892.151.922	1.535.689.146	58,09
2016	1.273.504.628	2.118.233.018	60,12
2017	501.752.858	5.285.694.008	9,49
2018	1.139.396.507	3.967.057.728	28,72
2019	1.206.848.744	3.879.640.217	31,11
2020	3.259.240.971	9.149.818.516	35,62
2021	503.480.633	8.764.539.433	5,74
2022	390.084.748	4.613.767.969	8,45

*2010 yılı vergi denetim birimlerinde yürütülen yeniden yapılanma çalışmaları nedeniyle merak modeli kapsamında sadece riskli mükellefler incelenerek hesaplama yapılmıştır.

Kaynak: GİB, 2005-2022 Yıllarına İlişkin Faaliyet Raporları esas alınmak suretiyle düzenlenmiştir.

Şekil 2’de 2005-2022 dönemi itibariyle vergi türleri bazında incelenen matrah tutarlarına, bulunan matrah farklarına ve bu tutarlar esas alınarak hesaplanan vergi kayıp ve kaçak oranlarına toplam bazında yer verilmiştir.

Şekil 2. 2005-2021 Yılları Genel Vergi Kayıp ve Kaçak Oranları (%)



Kaynak: Tarafimca hazırlanmıştır.

Yukarıdaki grafiğin dikey yönündeki veriler TL bazında aralıkları göstermektedir. Yatay yöndeki veriler ise, yılları göstermektedir. Grafik üzerindeki rakamlar da yıllar itibariyle vergi kayıp ve kaçak oranlarını ifade etmektedir.

Şekil 2'deki söz konusu oranlar ise, GİB tarafından yapılan vergi denetimleri sonucunda bulunan matrah farkının incelenen matraha bölünmesi ile elde edilmiştir. Vergi kayıp ve kaçak oranları yıllar itibariyle belirgin değişiklikler göstermiştir. Bu verilere bakıldığında bulunan matrah farkının incelenen matraha oranının en yüksek olduğu yıl %298,64 ile 2007 yılıdır. Oranın en düşük olduğu yıl ise %4,6 oran ile 2011 yılı olmuştur.

Matrah farkının incelenen matraha oranının yüksek olmasının denetimde etkinliği gösterdiği belirtilebilir. Bu ölçüm yöntemi sonucunda yüksek matrah farkı bulunması isabetli seçim yapılarak inceleme yapıldığını, düşük matrah farkı bulunmasının ise incelemelerin mükellefler üzerinde ne derece caydırıcı olduğunu gösterdiği söylenebilir. Ayrıca, oranlardaki değişim vergi kayıp ve kaçaklarındaki değişimden kaynaklanabileceği gibi denetimlerin etkinliğinden de kaynaklanabilir (Beşel, 2017: 89-90).

E-defter, e-belge ve e-denetim uygulamalarının etkin bir şekilde kullanılmasının vergi kayıp ve kaçaklarının tespitinde ve önlenmesinde etkili olduğunu söylemek mümkündür. E-belgeye geçişle birlikte vergi denetiminde elektronikleşmenin önü açılmıştır. E-belgelerin elektronik ortamda daha hızlı ve güvenilir bir şekilde denetlenmesini sağlayacak uygulamalar geliştirilmiştir. E-belge ve e-denetim uygulamaları sonucunda denetimin etkin ve verimli bir şekilde yapılması sağlanmıştır. Böylece, mükelleflerde vergi kaçırma eğilimi azalmış ve vergiye gönüllü uyum artmıştır.

2019-2021 Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı'nda denetim kapasitesinin daha güçlü hale getirilmesi hedeflenmiştir. Bu kapsamda, e-belge eylemlerini aşağıdaki gibi sıralanmıştır (GİB, 2019-2021 Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı).

- Kayıt dışılığın yoğun olduğu değerlendirilen sektörlerde ödeme ile mali belgenin uyumunun sağlanmasına yönelik elektronik uygulamaların (e-fatura, e-arşiv fatura, e-irsaliye) yaygınlaştırılması sağlanacaktır (BDDK ve GİB sorumluluğunda).
- Hal kayıt sisteminde mevcut olan verilerin e-fatura, e-arşiv fatura ve e-müstahsil gibi uygulamalar ile entegrasyonu sağlanacaktır (Ticaret Bakanlığı ve GİB sorumluluğunda).
- Gübre takip sistemi bünyesinde yer alan verilerin GİB ile paylaşımı sağlanarak söz konusu verilerin e-fatura sistemi ile entegrasyonu sağlanacaktır (Tarım ve Orman Bakanlığı ve GİB sorumluluğunda).
- SGK veri tabanı ile GİB veri tabanından yararlanılarak yapılan risk analizi sonuçlarına göre belirlenen riskli işyerleri nezdinde fiilî ve e-denetim yapılacaktır (SGK ve GİB sorumluluğunda).

GİB, 2019-2023 Stratejik Planı'nda hedefini *“ekonomik aktiviteleri kavrayarak vergi ve diğer gelirleri tam ve zamanında toplayan, kayıtlı ekonomiyi teşvik eden, sermayesiyle kaliteli hizmet sunan, mükellef odaklı, yenilikçi ve katılımcı bir idareye sahip olmak”* şeklinde belirlemiştir (GİB, 2019-2023 Stratejik Planı, 2019: 9).

Tablo 12’de elektronik uygulamaları kullanan mükellef grupları ve sayıları gösterilmiştir.

Tablo 12. Elektronik Uygulamalardan Yararlanan Mükellef Sayısı

Mükellef Grupları	2019 Hedefi (Adet)	Yıl Sonu Gerçekleşen (Adet)	Gerçekleşme Oranı (%)	2020 Hedefi (Adet)	Yıl Sonu Gerçekleşen (Adet)	Gerçekleşme Oranı (%)	2021 Hedefi (Adet)	Yıl Sonu Gerçekleşen (Adet)	Gerçekleşme Oranı (%)
E-Fatura	150.000	187.579	125,06	180.000	332.400	184,7	330.000	532.910	161,5
E-Arşiv Fatura	150.000	155.050	103,37	180.000	321.700	178,7	330.000	478.384	145,0
E-İrsaliye	10.000	10.419	104,19	25.000	93.453	373,8	100.000	116.725	116,7
E-Serbest Meslek Makbuzu	5.000	9.618	192,36	25.000	196.194	784,8	200.000	226.098	113,0

Kaynak: GİB’in 2019, 2020 ve 2021 yıllarına ilişkin Faaliyet Raporları esas alınmak suretiyle düzenlenmiştir.

Yıllar itibarıyla e-belge kullanıcılarının sayısında artış yaşandığı görülmektedir. GİB, artan e-belge kullanıcılarıyla vergi tahsilatında artış hedeflemiştir. GİB kayıt dışılığı azaltıp vergi tahsilatında etkinliği sağlamak adına e-belge kullanıcı sayısını arttırmayı amaçları arasına almıştır. Elektronik uygulamaların yaygınlaştırılması kayıt dışı ekonomi ile mücadelede önemli bir adımdır.

GİB, vergiye gönüllü uyumu artırmak ve mükelleflerin vergisel işlemlerini daha hızlı ve kolay yapabilmelerini sağlamak amacıyla, hizmetlerin tamamına yakını otomasyon altyapısını kullanarak sunmakta, teknolojik gelişmelere paralel olarak bilişim kapasitesini artırarak yeni hizmet seçenekleri üretmektedir. GİB’in hedeflerini gerçekleştirmede karşılaşılabileceği en önemli risk, mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmede başarısız olmaları ya da bu yükümlülükleri yerine getirirken problemler yaşamalarıdır (Benk ve Kartalcı, 2015: 44). GİB’in, vergilendirme ve mükellefiyete ilişkin iş ve işlemleri kolaylaştırmak, maliyet tasarrufu sağlamak, haksız rekabeti önlemek, vergiye uyum maliyetlerini azaltarak gönüllü uyumu artırmak ve vergi kayıp kaçağı ile mücadele etmek gibi birçok amacı vardır. GİB, bu amaçları gerçekleştirmek için, uygulama ve vergisel süreçlerde dijital dönüşüm çalışmalarını yoğun bir şekilde sürdürmektedir. Bu kapsamda, GİB interaktif vergi dairesi ve e-belge (e-fatura, e-arşiv fatura, e-irsaliye, e-smm, e-mm, e-gider pusulası) gibi yeni uygulamaların kullanımını başlatmıştır. GİB vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi ve kayıt dışı ile mücadelede çok büyük öneme sahip dijital dönüşüm projesini geliştirme çalışmalarına devam etmektedir (GİB, 2019-2023 Stratejik Planı, 2019: 51).

Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, On Birinci Kalkınma Planı hedefleri arasında elektronik belgelerin geliştirilip güçlendirilmesini de almıştır. Bu kapsamda, mükellef hizmetleri merkezinin etkinleştirilmesi, uygulamaya geçirilen interaktif vergi dairesi projesi ile tüm hizmetlerin elektronik ortamda sunulması öngörülmüştür. Mükelleflerin vergi kayıtlarını elektronik ortamda tutmasını sağlamak amaçlanmıştır. Ayrıca, elektronik uygulamaların sistemsal olarak geliştirip sahte belgeyle daha etkin bir şekilde mücadele edilmesi amaçlanmıştır. Böylece, kayıt dışı ekonomi oranlarının azaltması hedeflenmiştir (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2019-2023 On Birinci Kalkınma Planı, 2019-2023:49).

Bilgi teknolojilerinin gelişmesiyle, vergi uygulamalarında dijital dönüşüm başlamıştır. Söz konusu dönüşümlerle, ticari işlemler ve bunun sonucu olan vergi mükellefiyetini gerektiren bütün işlemler, zamanla elektronik uygulamalar üzerinden gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Dijital dönüşüm aynı zamanda, vergi denetimi alanında da gelişmeler göstermiş ve kolaylıklar sağlamıştır. Vergi denetim birimleri tarafından hangi mükelleflerin riskli olduğu tespit edilebilmiş ve doğruluğu teyit edilmiş bilgilerle gerçek zamanlı vergi incelemesi yapılabilmektedir (Ölçer, 2019: 287-292).

Vergi uygulamalarında dijital dönüşümle (Şalcı, 2021: 93);

- Kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek ve vergi tahsilatlarını arttırabilmek,
- Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu arttırabilmek,
- Vergi hatalarını ve kaçaklarını en aza indirebilmek,
- Elektronik ortamda yapılan işlemlerin kolay tespitini sağlamak,
- Elektronik ortamda düzenlenen belgelere kolayca ulaşabilmek ve denetlenmek,
- Vergi idareleri arasındaki işbirliklerini artırarak, sistematik olarak iletişim sağlamak amaçlanmıştır.

Türk vergi sisteminde dijital dönüşüm konusunda mevzuat bütünlüğü sağlanıp teknolojik altyapı tamamlanmalıdır. Böylece, dijitalleştirilen belge ve kayıt düzeninin yaygın biçimde kullanılması amaçlara ulaşmayı kolaylaştırabilecektir (Eyüpgiller, 2023: 98).

Günümüzde internet üzerinden yapılan işlemlerin kayıt altına alınmasıyla dijital ayak izi oluşmaktadır. Elektronik uygulamalar sayesinde verilerin bir bütün olarak

görülmesi sağlanmakta ve kullanıcıların dijital bir vergi profili oluşmaktadır (Onursal, 2019: 217). Dijital dönüşümle, yapılan işlemler sistem üzerinden bir bütün olarak görülmekte ve denetimi kolay bir şekilde gerçekleşmektedir. Gelişen teknolojilerin muhasebe uygulamalarında etkin kullanılması, vergi kayıp ve kaçak oranlarının azalmasında önemli rol oynamaktadır. Dijital dönüşümün vergisel işlemlerde caydırıcı bir kanun vazifesi üstlenebileceğini söylemek mümkündür (Ölçer, 2019: 287). E-belge uygulamalarının kullanıcı sayısının artıp, tüm muhasebe işlemlerinin elektronik ortamda gerçekleşmesi, zaman içinde vergiye uyumu arttıracaktır. Dijitalleşmenin vergi güvenliğini sağlamada etkili bir yöntem olduğu düşünülmektedir (Tolkun, 2021: 111).

Teknoloji alanında yaşanan gelişmeler sonucunda vergilendirme alanında e-belge uygulaması geliştirilmiştir. E-belge uygulamasıyla istenilen bilgilere doğru ve hızlı bir şekilde ulaşılmış ve uygulama kullanıcılarına büyük kolaylıklar sağlanmıştır. Vergi toplama gücünün artması, kayıt dışı ekonomi ile mücadele olumlu kazanımlar sağlayacaktır (Calayoğlu, 2019: 158). E-belge uygulama alanının genişletilerek vergi kayıp ve kaçaklarını engellemesi amaçlanmıştır. Ayrıca, düzenlenen belgelerin sistemli bir şekilde kayıt altına alınıp denetim kolaylığının sağlanması amaçlanmıştır. Bu kapsamda;

- Gelişmiş teknolojilerden yararlanılarak e-belgenin gelişmesine yönelik çalışmalar yapılmalı ve altyapı güçlendirilmelidir (Karasoy ve Babaoğlu, 2020: 130).
- Dönüşüm tek taraflı bir olgu olmadığı için, tüm tarafların içinde olduğu bir süreçtir. Etkin bir dönüşüm için, mükellef, meslek mensubu ve vergi idaresinin tüm tarafları dönüşüm sürecine dâhil olmalıdır (Doğan, 2022: 2).
- Vergi denetiminde teknik donanım güçlendirilerek e-denetim yaygınlaştırılmalıdır (Meriç ve Günay, 2017: 298). E-belgeler üzerinde denetim etkinliği arttırılmalıdır.
- Vergi kaçağı tespitinde uygulanacak cezai yaptırımların ağırlaştırılması ve daha caydırıcı olması gerekmektedir (Bülbül ve Özay, 2016: 62).
- E-belge kullanıcı sayısı arttırılmalıdır.
- Vergi idaresi personeline ve mükelleflere elektronik uygulamalara ilişkin çeşitli eğitimler verilmelidir (Biniş, 2012: 505).

- Yaşanan sistemsel aksaklıklar giderilmeli ve sorunlara yönelik teknik destek sağlanmalıdır.
- E-belge olarak oluşturulan belgelerin GİB bünyesindeki bütün birimler tarafından verimli ve etkin bir biçimde kullanılmasına yönelik faaliyetler artırılmalıdır (Umut ve Külcü, 2014: 122).
- Mükelleflerin gönüllü olarak sisteme katılımının arttırılabilmesi için, e-belge kullanıcılarına ekonomik teşvikler sağlanmalıdır (Karasioğlu ve Garip, 2019: 444).
- E-belge uygulamasının güvenliği ve güvenilirliği sağlanmalıdır (Yalçinkaya, 2015: 35).

Geliştirilen uygulamalardan verim alınabilmesi için, e-belge kullanıcılarının sisteme uyum sağlaması önemli unsurlardan biridir. Bu kapsamda, düzenli aralıklarla verilecek eğitimler, mükelleflerin bilinçlendirilmesi, sistemlerin kullanımının teşvik edilmesi oldukça önemlidir. Ayrıca, kullanıcılardan gelecek geribildirimler ile yaşanan sorunların çözülmesi ve iyileştirilmesi e-belgenin sürdürülebilirliği açısından önemlidir.

SONUÇ

Devletin finansman araçlarından birisi olan vergi, devletin devamlılığını sağlamak, kamu harcamalarını karşılamak için, büyük önem arz etmektedir. Vergi, gelirden azalmaya sebep olduğu için, devlet vergiyi toplarken kişilerin vergi kaçırma veya vergiden kaçınma gibi tutumlarıyla karşılaşabilmektedir. Kişiler, vergi ödememek için, ekonomik faaliyetlerini kayıt altına almayarak ve gerçek tutarı beyan etmeyerek vergi ödemekten kaçınmaktadırlar. Bu tutumlar sonucunda, devletin vergi gelirlerinde azalma meydana gelmektedir. Kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması ve vergi gelirlerinin sağlıklı bir şekilde toplanması için, düzenli kayıt ve belgeleme sistemi kullanılması gerekmektedir. Ayrıca, vergi kayıp ve kaçığına yönelik ihbar ve şikâyet mekanizması yasal düzenlemelerle daha verimli hale getirilmeli ve geri dönüşler sağlanmalıdır. Yasal düzenlemelerin yanı sıra vergi ödeyen taraflarda vergi bilinci, vergi ahlâkı gibi unsurların da güçlü olması şarttır.

Teknolojinin gelişmesi kurumların dış dünya ile entegre olmasını sağlamış ve bununla beraber muhasebedeki işlemlerin büyüklüğü, türleri ve hızlarında genişlemeler yaşanmıştır. Gelişen teknoloji hayatın her alanında etkili olduğu gibi muhasebe alanında da kendini göstermiş ve rasyonel değişimlere neden olmuştur. Bilgi ve iletişim teknolojileri alanında yaşanan gelişmeler “e-belge” kavramını literatüre kazandırmıştır. Klasik yöntemlerden olan kâğıt ortamında belge düzenlemenin yerine, dijital ortamda belge düzenleme ve muhafaza etme uygulaması olan e-belge hayatımıza girmiştir. Muhasebe işlemlerinde bilgisayar ve internetin kullanımı kayıt, takip, analiz ve bildirim aşamalarını daha pratik hale getirmiştir. Ayrıca, e-belgelerin kullanımı kâğıt ortamında oluşturulan belgelere göre muhafaza kolaylığı sağlamıştır.

Belli şartları taşıyan mükellefler için, e-fatura kullanımı zorunlu hale getirilerek e-dönüşüm sürecini başlatılmıştır. Daha sonra, e-fatura uygulamasının kapsamı genişletilmiş ve diğer e-uygulamalardan olan e-arşiv fatura, e-irsaliye, e-gider pusulası, e-smm, e-mm ve e-bilet kullanılmaya başlatılmıştır. Elektronik belge uygulamalarının geliştirilip, kullanım alanının genişletilmesi için, birtakım önlemlerin alınması gerekmektedir.

1. Mükelleflerin e-belge uygulamaları üzerinden düzenledikleri belgelerin uzun süreli muhafaza edileceği güvenmesi verilmelidir. Bu kapsamda,

mükelleflere çeşitli muhafaza koşulları sunulmalıdır. Örneğin, büyük boyutlu belgelerin arşivlenmesi ve gerektiğinde belgelerin e-mail yoluyla kolayca paylaşımını sağlayan “DocuWare” gibi sanal arşivleme yazılımını mükelleflerin kullanımına sunması gerekmektedir.

2. E-belgenin kullanım alanının genişletilmesine yönelik çalışmalar yapılmalı ve altyapısının güçlendirilmesi gerekmektedir. E-belge uygulamalarının kullanımını daha çok mükellefe zorunlu hale getirerek düzenlenen her belgenin elektronik ortama kaydı sağlanmalıdır.
3. Mükelleflerin elektronik uygulamayı rahatlıkla kullanabilmesi için, e-belgenin kullanımının anlaşılır olması gerekmektedir. Elektronik ortamda hatasız belge düzenlenebilmesi için, isteyen mükelleflere eğitimler verilmelidir. Karmaşık ve anlaşılması zor elektronik uygulamalar, sistemin etkin ve verimli çalışmasının önündeki en önemli engeldir.
4. Teknolojinin çok hızlı geliştiği bu dönemde, kurumlarının bilgi deposundan etkin bir şekilde yararlanılmalıdır. Vergi denetimi ile ilgili programlar yapıp, vergi denetim elemanlarının belli dönemlerde eğitimlerden geçirilmesiyle donanımlı olmaları sağlanmalıdır.
5. E-belge kullanımını yaygınlaştırmak amacıyla elektronik uygulamalara geçen mükellefler için ekonomik teşvikler sağlanmalıdır. Mükelleflere yapılandırma veya af çıkacağı beklentisi olamadan vergisel ödevlerini yerine getireceği sistemli bir düzen oluşturulmalıdır. Böylelikle, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde önemli bir adım atılmış olacaktır.
6. E-belge kullanımının kesintiye uğramadan sürekliliğinin sağlanması için oluşabilecek risklerin tespit edilip önlemler alınması gerekmektedir. Elektronik uygulamalara yönelik oluşabilecek tehditlere karşı güçlü virüs koruma yazılımları geliştirilmelidir. Böylelikle, sistem çökmeden sürekli kullanım sağlanmalıdır.
7. Vergi mevzuatındaki değişikliklerin e-belge uygulamalarına hızlı bir şekilde entegre edilip oluşabilecek karışıklıkların önüne geçilmesi gerekmektedir. Mükelleflerin ve vergi denetim elemanlarının değişen mevzuatlara hâkim olabilmesi için, e-belge ve e-denetim mevzuat programlarının geliştirilip teknolojik bilgilerle donatılması gerekmektedir. Böylelikle, taraflar vergi

mevzuatlarına daha hâkim olacaklar ve vergi kayıp ve kaçağı önlenmiş olacaktır.

8. E-belgenin denetim yollarından olan VDK-BİS, VDK-RAS, VDK-VEDAS ve E-VİZ gibi yazılımlar daha çok mükellef üzerinde kullanılarak denetimin geniş alana yayılması sağlanmalıdır.
9. Düzenlenen e-belgelerin izinsiz veya yetkisiz bir biçimde erişimi, kullanımı, değiştirilmesi, virüs saldırısına uğraması, hacklenmesi, ifşa edilmesi, ortadan kaldırılması ve hasar verilmesi önleyerek bilgi güvenliğinin sağlanması gerekmektedir.
10. Vergi kayıp ve kaçağı tespitinin elektronik ortamda hızlı bir şekilde yapılarak caydırıcı cezai işlemlerin uygulanması gerekmektedir. Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar ve gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasının ağırlaştırılması gerekmektedir. Ayrıca, defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler, gizleyenler, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezasının ağırlaştırılması gerekmektedir. Bunların yanı sıra, hapis cezasının paraya çevrilmesi, hükmün açıklanmasının geri bırakılması ve cezanın ertelenmesi gibi kararların verilmemesi gerekmektedir. Kısacası, vergi kaybına sebebiyet veren mükelleflere ciddi cezalar verilerek vergi kaybının önüne geçilmesi gerekmektedir.

Muhasebe uygulamalarının bulut sisteme taşınmasıyla birlikte istenilen belgelere zaman ve mekândan bağımsız bir şekilde ulaşılması olanağı sağlanmıştır. Belgelerin internet ortamına taşınıp elektronik ortamda düzenlenmesiyle beraber belgelerin okunabilmesi, anlaşılabilmesi ve analiz edilebilmesi kolaylaşmıştır. Belgenin düzenlenmesi aşamasında insan faktörünün etkisinin azalmasıyla hata oranlarının düşmesi sağlanmıştır. Ayrıca, belgeleme maliyetinin azalması, işlem süresinin kısalması, ticari bilgiye kolay ulaşılabilirlik ve kolay denetim yapılması sağlanmıştır. Denetimin kısa sürede kolay bir şekilde yapılması, vergi gelirlerinin sistemli bir şekilde hazineye aktarılmasını sağlamakta ve kamu hizmetlerinin karşılanmasında verimi arttırmaktadır. Ayrıca, elektronik uygulamalarla getirilen zorunluluklar sahteciliğin

önlenmesini, bilgiye rahat ve doğru bir şekilde uzaktan erişimini sağlamaktadır. Ekonomide kayıtlı faaliyetlerin arttırılması vergi gelirlerini olumlu yönde etkilemektedir. Kayıt dışı ekonomiyi doğru bir şekilde ve zamanında tespit edebilmek, vergi denetiminin hızlı ve kaliteli bir şekilde yapılabilmesini sağlayabilmek, vergi kaçacağını önleyerek vergi gelirlerinin arttırılmasını sağlayabilmek vergilendirmede e-dönüşüm süreci bakımından oldukça önemlidir. Vergilendirmenin dijital dönüşümü mükelleflerin e-belge uygulamaları benimsemelerine ve adaptasyonlarına bağlıdır. Dijitalleşme süreci idare, mükellef ve aracı kurumların entegrasyonu ile gerçekleşmektedir. Dijitalleşmenin vergi idaresine sağladığı üç temel faydası bulunmaktadır. Bunların birincisi, dijitalleşmeyle birlikte ekonomik faaliyetlerin tümünün elektronik ortamda kayıt altına alınarak kayıt dışı ekonomiyle mücadele edilebilmesidir. İkinci faydası, dijitalleşme ile düzenlenen e-belgelere uzaktan denetim yapılabilmesidir. Üçüncü faydası ise, dijitalleşmenin mükelleflerin vergiye uyumunu arttırıp vergiye karşı dirençlerini düşürmesidir. GİB, dijitalleşme sürecinde teknolojik donanımları ve elektronik uygulamaların altyapısını geliştirmeye yönelik stratejiler oluşturulmuştur. Bu kapsamda GİB, mükelleflere dijital olarak sunulan hizmetlerde kapsamı, çeşitliliği ve erişebilirliği geliştirmeyi, idarece yapılan işleri kolaylaştırmayı amaçlamıştır. E-dönüşümünün sürekli geliştirilip yenilenmesiyle güçlü bir teknik altyapısı olacaktır. Mükellefler de bu güçlü altyapıya uyum sağlayarak vergilemenin sağlıklı bir şekilde yapılmasına katkı sağlayacaklardır. E-belge uygulamalarının yaygınlaştırılıp kullanılması, vergi kayıp ve kaçakıyla mücadelede etkin bir rol oynamaktadır.

Teknolojik uygulamaların geliştirilip kullanılması Türkiye için, zaruri bir ihtiyaçtır. Elektronik uygulamalar ile vergi denetiminin bilgisayar üzerinden kısa sürede yapılması imkânı gerçekleşmiştir. Bu kapsamda, VDK-BİS, VDK-RAS, VDK-VEDAS ve E-VİZ gibi yazılımlar kullanılmıştır. Bu yazılımlar hem mükelleflerin hem de vergi denetim elemanlarının iş ve işlemlerini önemli ölçüde kolaylaştırmıştır. Vergi kayıp ve kaçaklarının zamanında belirlenmesi ve tahsil edilmesi vergi gelirlerinde artış sağlamaktadır. Bunların yanı sıra, en iyi belge uygulamalarıyla birlikte toplumda vergi bilinci ve ahlâkının olması da gerekmektedir. Güçlü teknik altyapıya sahip e-belge uygulamalarının kullanılması ve bilinçli mükellefler vergilerin zamanında ve doğru bir şekilde toplanmasına yardımcı olmaktadır.

KAYNAKÇA

- Akarca, Akif, ve Şafak, Mehmet, “VUK’a göre Defter ve Belgelerin Saklanması ve Yeni Düzenlemeler” makalesinden, *Dünya Gazetesi*, 17.01.2023
- Akdemir, T., E., Öz, “Elektronik Devlet ve Vergi Yönetimini II”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2004, (188), ss.112.
- Akın, G., “Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusu Olarak Elektronik/Dijital Belge”, *Bilişim Hukuku Dergisi*, 1/2021, ss.76-138.
- Allahverdi, M., M., Karaer, “E-Dönüşümün Muhasebe Mesleği Yeterlilikleri Üzerindeki Etkileri ve Türkiye’de Lisans Düzeyi Muhasebe Eğitiminin Mesleki Yeterlilikler Açısından Analizi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21/2018, (1), ss.246-273.
- Altın, E., “Türkiye’de Elektronik İmza ve Elektronik Devlet Uygulamaları: Elektronik Belge Yönetimi Açısından Bir Değerlendirme Denemesi”, *Türk Kütüphaneciliği Dergisi*, 22/2008, (3), ss.279-295.
- Altıntaş, Ş., (2019), *Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Mali Etkinliği*, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Isparta (Türkiye).
- Arıkan, Z., Z., Bakmaz, “Sahte Fatura Olgusunun Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, 30/2020, (162), ss.33-50.
- Arslan, İ., “Muhasebe Mesleğinin Temel Sorunları ve Çözüm Önerileri”, *Erciyes Akademi Dergisi*, 36/2022, (1), ss.1-18.
- Artar, Y., “Vergi Kaçakçılığı ile Vergiden Kaçınmaya İlişkin Düzenlemeler, Görüş ve Öneriler”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 9/2013, (103), ss.111-118.
- Ay, D., “Kurumsal Elektronik Belge Yönetim Sistemi’nin Etkinliği ve Vergi Maliyetleri Üzerindeki Faydaları”, *Akademi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6/2019, (18), ss.452-462.
- Aydın, C., “Bilgi Teknolojilerinin Belge Yönetimine Etkisi ve Elektronik Belge Yönetimi”, *Bilgi Dünyası Dergisi*, 6/2005, (1), ss.89-97.

- Aydın, S., “Vergi Kaybı, Nedenleri ve Yöntemleri”, *Vergi Sorunları*, Temmuz 2003, (178), ss.19-26.
- Bay, H., (2017), *Türk Vergi Sisteminde Vergi Erozyonuna Yol Açan Uygulamalar ve Vergilendirme İlkeleri Bakımından Değerlendirilmesi*, (Yayınlanmış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, İzmir (Türkiye).
- Benk, S., K., Kartalcı, “Gelir İdarelerinde Risk Yönetimi OECD Risk Yönetim Modeline Yönelik Bir Değerlendirme”, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11/2015, (1), ss.43-59.
- Bensghir, T. K., F. Topcan, “Türkiye’de E-İmza Altyapısı ve Kamu Kurumlarında Uygulamalar”, *Amme İdaresi Dergisi*, 41/2008, (1), ss.95-111.
- Beşel, F., “Türkiye’de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler ile Analizi”, *Sayıştay Dergisi*, 107/2017, ss.65-98.
- Biniş, M., “Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisat ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17/2012, (2), ss.485-508.
- Bülbül, D., N., Özay, “Vergi Kaçakçılığı ve Boyutunun Türkiye ve AB Ekseninde Değerlendirilmesi”, *Gümrük & Ticaret Dergisi*, 2016, (2), ss.52-62.
- Calayoğlu, İ., “Elektronik Vergi Denetimindeki Teknolojik Gelişmeler ve Tam Denetime Geçiş Adımları”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2019, (81), ss.143-162.
- Çavdar, A., “Türk Vergi Hukukunda Gecikme Faizi ve Gecikme Zammı-Hukuki Nitelikleri, Farklılıkları ve Ölçülülük İlkesi Açısından Değerlendirilmesi”, *Sosyal Araştırmalar ve Davranış Bilimleri Dergisi*, 1/2015, (1), ss.1-11.
- Çetin, G., “Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmenin Vergilemede Kayıt Düzenini ve Denetim Uygulamalarına Etkisi”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 2/2010, (1), ss.79-86.
- Çiçek, N., (2018), *Kurumsal Bilgi ve Belge Yönetimi*, Marmara Belediyeler Birliği Kültür Yayınları, İstanbul.

- Çiçek, U., F., Bitlisli, “Vergi Eğitiminin Üniversite Öğrencilerinin Vergi Bilinci ve Farkındalığı Üzerindeki Etkisi: Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10/2017, (2), ss.261-268.
- Dağdaş, Y., (2005), *Elektronik Belge Tanımlaması ve Uluslararası Elektronik Belge Tanımlama Standartları*, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, Bilgi ve Belge Yönetimi Anabilim Dalı, İstanbul (Türkiye).
- Demirkaya, G., (2019), *Türkiye’de E-Fatura Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Eskişehir (Türkiye).
- Demirkaya, G., Çelikkaya, A., “Türkiye’de E-Fatura Uygulamasının Mükellefler Açısından Değerlendirilmesi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 15/2022 (1), ss.1-19.
- Doğan, U., (2013), 550 Soruda e-Fatura, e-Defter, (3.Baskı), Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Doğan, U., “100 Soruda E-Defter”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 280 Sayısının Eki, Ocak-2012.
- Edizdoğan N., E., Gümüş, “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2013, (164), ss.99-119.
- Egeli, H., F., Diril, “Vergi Bilincinin Oluşumunda Bilişim Teknolojilerinin Rolü: İzmir İli için Bir Uygulama”, *Sosyo Ekonomi Dergisi*, 2/2014, ss.33-56.
- Ela, H., (2010), *Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge*, (Yayınlanmış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, İstanbul (Türkiye).
- Elçin, R., B., Gerekan, M., Usta, “E-Fatura, E-Defter ve E-Arşiv Uygulamalarına Geçiş Sürecinde Yaşanan Sorunlar: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2018, ss.13-42.
- Erçoban, N., (2013), *Türk Vergi Sistemi’nde Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Azaltıcı Etkileri Bakımından Vergi Denetiminin Etkinliği*, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Isparta (Türkiye).

- Erdal, Ö., (2011), *Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni*, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, İstanbul (Türkiye).
- Erturgut, M., “Elektronik İmza Kanunu Bakımından E-belge ve E-imza”, *Bankacılar Dergisi*, 2003, (48), ss.66-79.
- Eyüpgiller, S., “Türk Vergi Sisteminde Dijital Dönüşümde Önemli Bir Dönem: 2017-2021”, *Social Review of Technology and Change Dergisi*, 1/2023, (1), ss.68-100).
- Gelir İdaresi Başkanlığı Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı, “e-Fatura Görüntüleyici Kullanım Kılavuzu V-1.0”, 2015 Ankara.
- Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, “2019-2023 Stratejik Planı”, Aralık 2019.
- Gelir İdaresi Başkanlığı Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı, “Elektronik Arşiv Kılavuzu V-1.10”, 2020 Ankara.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, “Defter-Beyan Sistemi Kılavuzu V-1.8”, 2019 Ankara.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, “e-Fatura Uygulaması (Entegrasyon Kılavuzu) V-1.9”, 2018 Ankara.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı (III), “e-Fatura Uygulaması İptal, İhtar/İtiraz Bildirim Kılavuzu”, 2021 Ankara.
- Gencel, U., (2015), *Türkiye’de Vergiye Bakış Metaforik Bir Analiz*, (1.Baskı), Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Gerçek, A., E., Uygun, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakların Vergi Türlerine Göre Hesaplanması ve Değerlendirilmesi (2005-2020 Yılları)”, *Vergi Raporu Dergisi*, 2022, ss.163-177.
- Gezgin, H., (2019), *Türkiye’de Vergi İncelemelerinin Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerine Etkisi* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Pamukkale Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Denizli (Türkiye).
- Gök, O., (2019), *Türk Vergi Sistemi’nde Fatura Uygulaması*, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, İzmir (Türkiye).

- Gökcan, H. T., “Özel Belgede Sahtecilik Suçu TCK M.207”, *Ankara Barosu Dergisi*, 1/1968, (2010), ss.209-236.
- Heper, F., (2003), *Kamu Maliyesi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- İnanç, M., “Elektronik Fatura (E-Fatura) Düzenlenmesi, İletilmesi, Muhafaza ve İbrası Usul ve Esasları”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2010, (101), ss.181-192.
- Kandur, H., “Türkiye’de Kamu Kurumlarında Elektronik Belge Yönetimi: Mevcut Durum Analizi ve Farkındalığın Artırılması Çalışmaları”, *Bilgi Dünyası Dergisi*, 12/2011, (1), ss.2-12.
- Kara, M., A. B., Yılmaz, “Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerde E-Belge Kullanımı ve Uygulamaları”, *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2017, (35), ss. 253-269.
- Karaboyacı, A., “Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2014, (115), ss.211-242.
- Karakoç, Y., “Hukukî Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2017, ss.100-126.
- Karasioğlu, F., O., Garip, “E-Muhasebe Uygulamaları Kapsamında Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Karaman’da Bir Araştırma”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 22/2019, (2), ss.433-446.
- Karasoy, H. A., Babaoğlu P., “Türkiye’de Elektronik Devletten Dijital Devlete Doğru”, *Karadeniz Sosyal Bilimler Dergisi*, 12/2020, (23), ss.115-134.
- Karayalçın, Y., (1988), *Muhasebe Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayın No:216*, Ankara.
- Kaylan, K., “Türk Ceza Kanunu Reformu II, Belgelerde Sahtecilik Suçları”, *Türkiye Barolar Birliği Yayınları*, 71/2004, ss.163-184.
- Kefe, İ., Z., Kanarığ, “Türkiye’de E-Fatura Başvuru Süreci ve Kullanımı”, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 2019, (25), ss.165-178.
- Kıldış, Y., “Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal ve Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri”, 2/2000, (2), ss.1-27.

- Kırkulak, B., “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Vergilendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 1999, (132), ss.153-165.
- Kızılot, Ş., ve Kızılot, Z., (2011), Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, (Genişletilmiş 4. Baskı), Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Koç, Ö. E., “Vergilemenin Mükellefler Üzerindeki Psikolojik Etkileri: Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma Üzerine Bir Alan Araştırması”, *Business and Economics Research Journal*, 10/2019, (4), ss.1015-1027.
- Koçyiğit, H., ve Akbey K. C., “Serbest Meslek Kazançlarında Katma Değer Vergisi Sorunu”, *İşletme Akademisi Dergisi*, 2/2021, (2), ss.176-185.
- Kumkale, Rüknettin, “Müstahsil Makbuzu ve Kayıt Dışı Ekonomi” makalesinden *Dünya Gazetesi*, 02.17.2020.
- Kurtcebe, E., M. Utku, “Muhasebe ve Vergi Uygulamalarında E-Dönüşüm: 509 No’lu V.U.K. Genel Tebliğinin Ticari Hayata Etkileri”, *Ekonomi Maliye İşletme Dergisi*, 3/2020, (1), ss.75-84.
- Küçük, L., (1997), *Türk Vergi Sisteminde Vergi Tarh Yöntemleri* (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), Anadolu Üniversitesi, Eskişehir (Türkiye).
- Küçükoğlu, M., “Kalkınma Planlarında Vergi Politikaları (Hedefler- Gerçekleşmeler,1963-2016)”, *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 6/2016, (12), ss.184-210.
- Külekcı, C., (2011), *Türkiye’de Vergi Mükelleflerinin Vergiye Gönüllü Uyumunu Belirleyen Faktörler* (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), Celal Bayar Üniversitesi, Manisa (Türkiye).
- Memiş, M. Ü., T. Çürük, Y., Ünal, “Elektronik Uygulamaların Vergi Denetimi Üzerine Etkisi: Denetimin Tarafları Üzerine Bir Araştırma”, *Maliye Dergisi*, 2019, (176), ss.474-504.
- Meriç, M., A. Günay, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Bütçe Gelirleri Üzerindeki Etkisi”, *Maliye Sempozyumu*, 2017, ss.908-930.
- Nas, A., “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 61/2012, (4), ss.1307-1336.

- Odabaş, H., (2007), *Elektronik Belge Yönetimi ve Kamu Kurum ve Kuruluşları* (Yayınlanmış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi, Bilgi ve Belge Yönetimi Anabilim Dalı, Ankara (Türkiye).
- Odabaş, H., (2009), e-Devlet sürecinde Elektronik Belge Yönetimi, (1. Baskı), Türk Kütüphaneciler Derneği İstanbul Şubesi Yayınları, İstanbul.
- Odabaş, H., “Elektronik Belge Düzenleme Yaklaşımları ve Türkiye’de E-Devlet Uygulamalarında Elektronik Belge Yönetimi”, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12/2008, (2), ss.121-142.
- Odabaş, H., “Elektronik Belgeler ve Arşivler”, *Bilginin Serüveni: Dünyü, Bugünü ve Yarını... Türk Kütüphaneciler Derneği'nin Kuruluşunun 50. Yılı Uluslararası Sempozyum Bildirileri*, 1999 Ankara.
- Odabaş, H., C., Polat, “E-Devlet Bilişim Sistemlerinde Kurumsal Bilgi ve Belge Yönetimi”, *Balkan Ülkeleri Kütüphaneler Arası Bilgi-Belge Yönetimi ve İşbirliği Sempozyumu*, 2008 Edirne, ss.236-246.
- Onursal, M., (2019), *Elektronik Maliye Uygulamalarının Vergi Uyumuna Etkisi:Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma*, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Sakarya Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Sakarya (Türkiye).
- Orkunoğlu Şahin, I. Ş., “Türk Vergi Sisteminde Gider Pusulası Düzenlemesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, 30/2020, (159), ss.13-27.
- Ölçer, S., “Vergisel İşlemlerin Dijital Dönüşümü Sürecinde Blok Zincir (Blockchain) Teknolojisinin Rolü”, *Vergi Raporu*, 2019, ss.284-301.
- Önaçan, M. B. K., T. D., Medeni, Ö., Özkanlı, “Elektronik Belge Yönetim Sistemi (EBYS)’nin Faydaları ve Kurum Bünyesinde EBYS Yapılandırmaya Yönelik Bir Yol Haritası”, *Sayıştay Dergisi*, 2012, (85), ss.1-26.
- Özbek, M., (2007), *E-devlet ve Türkiye Uygulamaları Kapsamında “VEDOP” Projesi*, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi, İktisat Anabilim Dalı, Tokat (Türkiye).

- Özdemir, S., (2020), *Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni ve Uygulama Sonuçları*, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, İzmir (Türkiye).
- Özdemirci, F., *Kurum ve Kuruluşlarda Belge Üretiminin Denetlenmesi ve Belge Yönetimi*, 1996, İstanbul: Türk Kütüphaneciler Derneği İstanbul Şubesi.
- Pehlivan, O., (2016), *Kamu Maliyesi, Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım*, (1. Baskı) Trabzon.
- Sağlam, İ., (2015), *Türkiye’de Vergi İncelemelerinin Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi*, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, İzmir (Türkiye).
- Sandalcı, U., “Vergiden Kaçınmayı Etkileyen Faktörlerin Yapısal Eşitlik Modeli ile Analizi”, *Alanya Akademik Bakış Dergisi*, 4/2020, (3), ss.1033-1056.
- Saydam, V., “Elektronik Belge Yönetimi Uygulamalarında Personel Farkındalığının Artırılması: Değişim Yönetimi Açısından Bir İnceleme”, *Bilgi ve Belge Araştırmaları Dergisi*, 2015, (3), ss.23-32.
- Seviğ, Veysi, “Vergi Hukuku’nda Belge” makalesinden *Dünya Gazetesi*, 10.19.2020.
- Seviğ, Veysi, “Vergi Yasaları ve Uygulanmasındaki Sorunlar”, makalesinden *Dünya Gazetesi*, 10.26.2020.
- Şalcı, İ., (2021), *Dijital Dönüşüm (E-Uygulamalar) ve Muhasebe Mesleğine Getirdiği Yenilikler*, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Işık Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, İstanbul (Türkiye).
- Şen, H. ve Sağbaş, İ., (2017), *Vergi Teorisi ve Politikası*, (Gözden Geçirilmiş ve Kısmen Genişletilmiş 3. Baskı), Barış Arıkan Yayınları, Ankara.
- Şenyüz, D., vd., (2013), *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, (7. Baskı), Ekin Kitapevi, Bursa.
- T.C. Millî Eğitim Bakanlığı, Meslekî Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi, “Muhasebe ve Finansman Perakende Satış Belgeleri”, Ankara 2007.

- Tabakan, G., O., Avcı, “Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörlerin Lojistik Regresyon Analizi ile Belirlenmesi”, *Sosyoekonomi Dergisi*, 29/2021, (48), ss.541-561.
- Tahtalıoğlu, H., “Türkiye’de Elektronik Belge Yönetim Sisteminin Kamu Personeli Tarafından Benimsenmesinde Eğitim Faktörü”, *Yasama Dergisi*, 2018, (37), ss.124-147.
- Tecim, B. A. H., (2008), *Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi*, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisat Anabilim Dalı, İzmir (Türkiye).
- Tektüfekçi, F., “E-Dönüşüm Sürecinde E-Muhasebe Uygulamaları: Türkiye Örneği”, *Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi*, XII /2017, (1), ss.79-88.
- Tektüfekçi, F., “Türkiye’de E- Dönüşüm Sürecinde Elektronik Belge ve Defter Kontrolü ile Denetimi Üzerine Bir İnceleme”, *İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1/2018, (1), ss.101-119.
- Tolkun, S., (2021), *Türk Vergi Sisteminde Dijital Dönüşüm ve Vergi Güvenliğinin Etkinliği Üzerindeki Rolü: Ampirik Bir Araştırma*, (Yayınlanmış Doktora Tezi), Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Eskişehir (Türkiye).
- Torunoğlu, T., “Vergi Ziyai Kabahati”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12/2012, ss.477-544.
- Tosuner, M. ve Z. Arıkan, (2019), *Vergi Usul Hukuku*, (Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Baskı), Kanyılmaz Matbaası, İzmir.
- Turhan, Ç. N., (2016), *Resmî Belgede Sahtecilik Suçu* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Kültür Üniversitesi, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, İstanbul (Türkiye).
- Turhan, S., (1982), *Vergi Teorisi*, (3. Baskı), İstanbul Üniversitesi Yayınları No:2913, İstanbul.
- Ulu, Cenk., Arı, Seray, “E-İrsaliye ile Hayatımızda Neler Değişecek?”, makalesinden *Dünya Gazetesi*, 08.23.2019.

- Umut, G., Ö., Külcü, “Elektronik Belge Yönetimi Uygulamalarında Karşılaşılan Sorunların Analizi ve Çözüm Önerileri: Kalkınma Bakanlığı Örneği”, *Bilgi Dünyası Dergisi*, 15/2014, (1), ss.102-124.
- Uslu, H., “Türkiye’de Kayıt Dışı İstihdamın Vergi Geliri ve Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Ampirik Bir Analiz”, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14/2021, (4), ss.1222-1250.
- Uzun, E., “Muhasebe Biliminde Bilgi Teknolojilerinin Etkinliği: Avantaj ve Dezavantajlar”, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 7/2022, (4), ss.588-599.
- Yalçınkaya, B., “Elektronik Belge Yönetimi (EBY) Uygulamalarında Başarıyı Olumsuz Etkileyen Risk Unsurları”, *Bilgi ve Belge Araştırmaları Dergisi*, 2015, (2), ss.20-40.
- Yazıcı, S., (2019), *Elektronik Belge Yönetim Sistemlerinde Birlikte Çalışabilirlik ve Olgunluk Modeli Önerisi*, (Yayınlanmış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi, Bilgi ve Belge Yönetimi Anabilim Dalı, Ankara (Türkiye).
- Yılmaz, M., (2019), “*Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Azaltılmasında Vergi Denetiminin Etkinliği, Sorunlar ve Çözüm Önerileri*”, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Işık Üniversitesi, Muhasebe Denetim Yüksek Lisans Programı, İstanbul (Türkiye).
- Yokuş Sevük, H., “Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK m.207)”, *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 24/2019, (41), ss.229-255.
- Yoruldu, M., (2019), “*Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Meslek Mensupları ve Bağımsız Denetçilerin Etkinliği: İzmir İli Örneği*”, (Yayınlanmış Doktora Tezi), Aydın Adnan Menderes Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Aydın (Türkiye).
- Yoruldu, M., ve N., Zeybek Yoruldu, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme”, *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*, 1/2016, (1), ss.51-70.

Yüksel, A., (2005), “*Türk Vergi Hukuku’nda Vergi Ziyai Suçu*”, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Bursa (Türkiye).

İnternet Sayfası Kaynakları

Altaş, M.B., “VUK 353/1 Kapsamında E-Fatura Yerine E-Arşiv Fatura Düzenleyenlere Kesilen Özel Usulsüzlük Cezası Üzerine Değerlendirme”, <<https://www.alomaliye.com/2022/04/19/e-fatura-yerine-e-arsiv-fatura-ozel-usulsuzluk-cezasi/>>, (26.05.2022).

Ay, H., ve Ö., Çakıcı, “Genel Usulsüzlük Cezası”, <<https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/Mali-Cozum-Dergisi/sayi-59/--2076>>, (25.12.2022).

Aygül, E., “E-Fatura Yerine Kağıt Fatura Düzenlenirse Özel Usulsüzlük Cezası”, <<https://www.alomaliye.com/2020/05/19/e-fatura-yerine-kagit-fatura-ozel-usulsuzluk-cezasi/>>, (04.04.2022).

Deliktaş, E., “E-Fatura Yerine E-Arşiv Fatura Düzenleyenlere Özel Usulsüzlük Cezası Kesilmesi Hukuki mi?”, <<https://vergialgi.com/e-fatura-yerine-e-arsiv-fatura-duzenleyenlere-ozel-usulsuzluk-cezasi-kesilmesi-hukuki-mi>>, (28.05.2022).

Ergin, A., “Gider Pusulasının Kullanım Alanlarının Genişletilerek Bazı Belgelerin Gider Pusulası Yerine Kullanılması”, Duyuru No:2022/07, <<https://www.rsm.global/turkey/tr>>, (21.12.2020).

Gelir İdaresi Bakanlığı, <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls.htm>, (20.02.2021).

Gelir İdaresi Başkanlığı 2019 Yılı Faaliyet Raporu, <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2019/2019_faaliyet_raporu.pdf> (15.03.2021).

Gelir İdaresi Başkanlığı 2021 Yılı Faaliyet Raporu, <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2021/2021_faaliyet_raporu_4.pdf>, (29.11.2022).

- Gelir İdaresi Başkanlığı 2022 Yılı Faaliyet Raporu,
<https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2022/2022_faaliyet_raporu.pdf?id=1>, (06.07.2023).
- Gelir İdaresi Başkanlığı, “e-Bilet Hakkında”,
<<https://ebelge.gib.gov.tr/ebilethakkinda.html>>, (01.07.2021).
- Gelir İdaresi Başkanlığı, “e-Fatura Hakkında”,
<<https://ebelge.gib.gov.tr/efaturahakkinda.html>>, (14.05.2020).
- Gelir İdaresi Başkanlığı, “Elektronik Arşiv Başvuru Kılavuzu”, Ocak 2018 Ankara,
<<https://ebelge.gib.gov.tr/dosyalar/kilavuzlar/e-ArsivBasvuruKilavuzu.v1.4.08.01.2018.pdf>>, (22.06.2021).
- Gelir İdaresi Başkanlığı, “Yıllar İtibariyle Türkiye’de Uygulanan Vergi Türleri ve Oranları”,
<<https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler>>, (12.02.2021).
- Gelir İdaresi Başkanlığı, “E-Fatura Uygulaması İptal, İhtar/İtiraz Bildirim Kılavuzu”,
<https://ebelge.gib.gov.tr/dosyalar/kilavuzlar/e-Fatura_Iptal_Ihtar_Itiraz_Bildirim_Kilavuzu_V_1_1.pdf>, (04.04.2022).
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 345),
<<https://www.gib.gov.tr/node/87892>>, (06.04.2021).
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 211),
<<https://www.gib.gov.tr/node/89136>>, (06.04.2021).
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 522),
<<https://www.gib.gov.tr/node/150373>>, (07.04.2021).
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 397),
<<https://www.gib.gov.tr/node/88067>>, (09.04.2021).
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 509),
<<https://www.gib.gov.tr/509-sira-nolu-vergi-usul-kanunu-genel-tebliginde-degisiklik-ongoren-teblig-taslagi-yayimlanmistir>>, (28.12.2021).
- Gelir İdaresi Başkanlığı, “e-Fatura Yararlanma Yöntemleri”,
<<https://ebelge.gib.gov.tr/efaturaozelentegratorluk.html>>, (17.01.2023).

- Gelir İdaresi Başkanlığı, “e-Fatura Yararlanma Yöntemleri”, <<https://ebelge.gib.gov.tr/efaturaportali.html>>, (17.01.2023).
- Gelir İdaresi Başkanlığı, “e-Fatura Yararlanma Yöntemleri”, <<https://ebelge.gib.gov.tr/efaturaentegratorluk.html>>, (17.01.2023).
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 340), <<https://www.gib.gov.tr/node/88318>>, (07.07.2021).
- Gülten, S., 2018, “Güncel Elektronik Muhasebe/Maliye Uygulamaları”, <<http://www.esmmmo.org/storage/file/4a050d7f42d34418b4851ac006872115.pdf>>, (12.01.2023).
- Kankılıç, N., “Kayıt Dışı Ekonomi (Sebepleri, Ölçüm Metotları, Boyutu ve Sonuçları)”, <<http://dguder.org/nazim-kankilic-kayit-disi-ekonomi-sebepleri-olcum-metotlari-boyutu-ve-sonuclari>>, (22.12.2022)
- Karaca, O., “Yargıda Bir Çıkmaz: Özel Usulsüzlük Cezaları”, <<https://blog.lexpera.com.tr/yargida-bir-cikmaz-ozel-usulsuzluk-cezalari/#:~:text=213%20say%C4%B1l%C4%B1%20VUK'un%20353,usuls%C3%BCzl%C3%BCk%20cezas%C4%B1n%C4%B1n%20bilinen%20temel%20formudur.>>>, (26.07.2022).
- Karalar, R., ve A., Aydın, “Vergi İşlemlerinde Elektronik Uygulamalar”, <<https://www.ramazankaralar.com/vergi-islemlerinde-elektronik-uygulamalar/>>, (01.04.2021).
- Kıldış, Y., “Kayıt Dışı Ekonomi”, <<https://docplayer.biz.tr/612865-Kayit-disi-ekonomi-yazan-yusuf-kildis-i-giris.html>> (12.02.2021).
- Koca, A., “2017-2022 Yılları Mükellef, Rapor Sayıları, Vergi Tarhiyatı ve Ceza Tutarları”, <<https://www.linkedin.com/in/abdulkadir-koca-aa43a0159/recent-activity/>>, (28.01.2023).
- Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, “1 No’lu Elektronik Defter Genel Tebliği”, <<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/12/20111213-10.htm>>, (05.07.2021).

- Resmî Gazete, “5070 Elektronik İmza Kanunu, Sayı: 25355, Kabul Tarihi: 15.1.2004”,
<<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2004/01/20040123.htm>>, (20.08.2021).
- Sekizinci Kalkınma Planı, “Kayıt Dışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu”,
<https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/08_KayitdisiEkonomioik614.pdf>, (13.05.2021).
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, “Devlet Arşiv Hizmetleri Hakkında Yönetmelik”, Resmî Gazete Tarihi: 18.10.2019, Resmî Gazete Sayısı: 30922
<<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=33899&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5>>, (22.03.2021).
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, “2019-2023 On Birinci Kalkınma Planı”,
<<https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2019/07/OnbirinciKalkinmaPlani.pdf>>, (15.04.2021).
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)’ndan: Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:509),
<https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/vukteb509_1.pdf?id=100>, (07.04.2021).
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, “2010-2020 Faaliyet Raporları”,
<<https://www.hmb.gov.tr/faaliyet-raporu>>, (09.04.2021).
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, “2023-2025 Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planı”,
<<https://www.hmb.gov.tr/kayit-disi-ekonomi-ile-mucadele-eylem-plani>>, (31.12.2022).
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, “2019-2021 Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı”, <https://sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/10/9Kayitdisi_Ekonominin_Azaltilmasi_Programi.pdf>, (09.04.2021).
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı 2019-2021”,
<https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Kayit_Disi_Ekonomiyle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Plani_2019_2021.pdf>, (24.07.2021).

- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, “E-Viz Sistemi Mükellef Kullanım Kılavuzu”, <<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2022/12/e-Viz-Sistemi-Mukellef-Kullanim-Kilavuzu-v.1.0.pdf>>, (03.07.2023).
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, “Kurumsal Raporlar”, <<https://www.hmb.gov.tr/>>, (20.02.2021).
- T.C. Kalkınma Bakanlığı, “Onuncu Kalkınma Planı, Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı (2014-2018)”, <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/10/9Kayitdisi_Ekonominin_Azaltilmasi_Programi.pdf>, (08.11.2022).
- Özgün Ekonomi ve Makale Arşivi, “Verginin Fonksiyonları”, <https://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/verginin_fonksiyonlari.html>, (17.12.2020).
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, “2021 Faaliyet Raporu”, <<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/04/VDK-2021-Birim-Faaliyet-Raporu.pdf>>, (30.11.2022).
- <<https://turmob.org.tr/e-donusum/esmm/e-SMM-nin-duzenlenmesi-ve-teslimi>>, “e-Serbest Meslek Makbuzu Düzenlenmesi ve Teslimi”, (29.06.2021).
- <<https://vergiteknolojileri.com.tr/uzaktan-denetim-sureci-eviz-elektronik-veri-ibraz-sistemi-ile-hizlaniyor>>, “Uzaktan Denetim Süreci Eviz Elektronik Veri İbraz Sistemi ile Hızlanıyor”, (03.07.2023).
- <<https://vergiteknolojileri.com.tr/vergi-incelemelerinin-yuzde-30unu-yazilimlar-belirleyecek>>, (05.01.2023)
- <<https://www.mysoft.com.tr/e-fatura-gecis-zorunlulugu-nedir-2021-e-fatura-basvuru-nasil-yapilir>>, “E-Fatura Geçiş Zorunluluğu Nedir? 2021 e-Fatura Başvuru Nasıl Yapılır?”, (10.04.2021).
- <<https://www.mysoft.com.tr/e-serbest-meslek-makbuzu-duzenleme-smm>>, “E-smm Düzenleme”, (03.07.2023).

<<https://www.turmob.org.tr/ekutuphane/Read/5416277e-3037-4cf4-915d-5b5acbbc1c6e>>, “E-Belge Uygulamalarına Dahil Edilen Yeni Mükellef Grupları”, TÜRMOB Mevzuat Sirkileri 22.01.2022/32-1, (02.06.2022).

Yargı Kararları, <<https://legal.com.tr/legalbank>>, (28.05.2022).

Yargı Kararları, <<https://www.lexpera.com.tr/>>, (28.05.2022).

