

See discussions, stats, and author profiles for this publication at: <https://www.researchgate.net/publication/344432868>

Dijital Vergilendirme ve Dijital Vergilendirme Araçlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi

Chapter · September 2020

CITATIONS

0

READS

806

1 author:



Mutlu Yoruldu

Balıkesir University

57 PUBLICATIONS 73 CITATIONS

SEE PROFILE

**VERGİ ANLAYIŞI VE
UYGULAMALARININ
BİÇİMSEL VE YAPISAL
KARAKTERLERİ:
*MAGNA CARTA'DAN
GÜNÜMÜZE YAŞANAN
GELİŞMELER***

Editör

Dr. Şahin KARABULUT



**VERGİ ANLAYIŞI VE UYGULAMALARININ BİÇİMSEL VE YAPISAL
KARAKTERLERİ: MAGNA CARTA'DAN GÜNÜMÜZE YAŞANAN GELİŞMELER**
Editör: Dr. Şahin KARABULUT

Birinci Baskı	: Eylül 2020
Basılı ISBN	: 978-605-315-855-4
Online ISBN	: 978-605-315-856-1
Yayıncı	: Legal Yayıncılık A.Ş. (Sertifika No: 27563)
Genel Yayın Yönetmeni	: Lütfü Başöz
Kapak Tasarım	: Birce Olgaç
Mizanpaj	: Özge Yıldırım
Basım ve Cilt	: Net Kırtasiye Tanıtım ve Matbaa San. Tic. Ltd. Şti (Net Copy Center) (Sertifika No: 47334)
Basıldığı Yer	: İnönü Cad. Beyülmalcı Sk. No: 23/A Gümüşsuyu/ Beyoğlu-İstanbul Tel: 0212 249 40 60
Yönetim Yeri	: Caferağa Mah. General Asım Gündüz Cad. Sekizler Apt.No:59/6 Kadıköy/İstanbul
Yayın Türü	: Bilimsel Kitap
Yazar ORCID Kodu	: 0000-0001-7955-6404

Copyright © 2020

Bu kitabın tüm yayın hakları LEGAL YAYINCILIK A.Ş. 'ye aittir. Yayınevinin izni alınmadan eğitim ve tanıtım amaçlı kısmi alıntılar hariç olmak üzere hiçbir şekilde kopya edilemez, çoğaltılamaz ve yayınlanamaz.

Bu kitapta yer alan bölümlerde kullanılan kaynakların, görüşlerin, bulguların, sonuçların, tablo, şekil, resim ve her türlü içeriğin sorumluluğu yazar veya yazarlarına ait olup ulusal ve uluslararası telif haklarına konu olabilecek mali ve hukuki sorumluluk da yazarlara aittir.

**FORMAL AND STRUCTURAL CHARACTERISTICS OF TAX UNDERSTANDING
AND APPLICATIONS: DEVELOPMENTS FROM MAGNA CARTA TO TODAY**

Names	: Karabulut, Şahin, editor.
Title	: Vergi Anlayışı ve Uygulamalarının Biçimsel ve Yapısal Karakterleri Magna Carta'dan Günümüze Yaşanan Gelişmeler
Description	: İstanbul : Legal Yayıncılık, 2020.
Identifiers	: ISBN: 9786053158554 (Basılı) ISBN: 9786053158561 (Online)

LEGAL YAYINCILIK A.Ş.

Caferağa Mah. General Asım Gündüz Cad. Sekizler Apt. No: 59 D: 6 Kadıköy/İstanbul

Tel: (216) 449 04 85 –86 Faks: (216) 449 04 87

İnternet adresi: www.legal.com.tr

E-mail: legal@legal.com.tr

DİJİTAL VERGİLENDİRME VE DİJİTAL VERGİLENDİRME ARAÇLARININ TÜRKİYE AÇISINDAN İNCELENMESİ

Mutlu YORULDU⁸²

1. GİRİŞ

1980'li yılların başı ile birlikte küreselleşme tüm dünyada her alanda kendisini göstermeye başlamıştır. İlk ve yaygın etkilerini ulusal ekonomilerin küreselleşme eğilimi içine girmesiyle gösteren küreselleşme, kültürel, sosyolojik ve teknolojik-teknik alanları etkisi altına almış ve ülkelerin her alanda birbirine yakınlaşmasını ve benzeşmesini kaçınılmaz hale getirmiştir. Her alanda değişim ve dönüşümün yaşanmaya başlamasıyla ekonomiler ve ekonominin bir sonucu sayılabilecek vergilendirme de söz konusu değişim ve dönüşümden etkilenmiştir. Ekonomik anlamda üretim ve tüketim kalıpları dijitalleşmeye başlayarak özellikle elektronik ticaret (e-ticaret) doğmuş ve her geçen gün e-ticarete ihtiyaç ve kullanımı yaygınlaşmıştır. Küreselleşmenin ekonomik olarak hâkimiyeti ile ülkeler arasındaki ihracat ve ithalat artmış ve e-ticaret de bu amaçla sıklıkla kullanılabilen bir dijital araç haline bürünmüştür. Diğer taraftan bu ekonomik dijitalleşme adımıyla üretime ve tüketime bağlı olarak ortaya çıkan vergiyi doğuran olayın nasıl vergilendirileceği tartışma konusu haline gelmiştir. Mal veya hizmet alıcı ve satıcısının aynı ülkede bulunması vergilendirme anlamında bir soruna neden olmamakta ve ilgili ülkenin vergi mevzuatına göre vergilendirme işlemleri uygulanabilmektedir. Fakat mal veya hizmetin alıcı veya satıcısının farklı ülkelerde bulunması, ihracat ve ithalat dolayısıyla vukuu bulan vergiyi doğuran olayın hangi ülke tarafından nasıl vergilendirileceği sorununun yaşanmasına neden olabilmektedir.

Küreselleşme ile artan küresel rekabetin bir gereği olarak ulusal teknolojinin geliştirilmesi ihtiyacı devletleri bu alana yatırım yapmaya teşvik etmiştir. Gerçekleştirilen mal veya hizmet üretim işlemlerinde geliştirilen teknolojinin olumlu taraflarından yararlanılması üretim kesiminin zaman, mekân ve girdi maliyetlerinden tasarruf edebilmesine zemin hazırlamıştır. Bu anlamda üretim kesiminin dijitalleşmeyi kullanma ihtiyacının doğması, mal ve hizmet üreticisi yönüyle kamu kesiminin tek taraflı işlemlerinden olan vergilendirme işlemlerinde her türlü maliyet tasarrufu sağlayarak kamusal hizmet sunumunda etkinliği arttıran dijitalleşmeye ilgisini arttırmıştır. Vergi idaresi ile vergi mükel-

⁸² Dr.Öğr.Üyesi, Balıkesir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, mutluyoruldu@gmail.com, ORCID: 0000-0002-1010-2938.

lefleri arasındaki vergilendirmeye dayalı ilişkide dijital araçların geliştirilmesi ve kullanılması başta zaman kaybı olmak üzere personel ihtiyacının ve kırtasiyeciliğin azalması gibi etkinliğe yönelik sonuçları alınmasına katkı sağlamaktadır.

Bu çalışmada mali hayatta gitgide daha fazla alan bulan dijital vergilendirme kavramı ve kronolojik olarak Türkiye’de uygulamaya alınan dijital vergilendirme araçlarından bahsedilmekte ve çeşitli yönlerine ilişkin olarak değerlendirilmelerde bulunmaktadır.

2. DİJİTAL VERGİLENDİRME KAVRAMI VE ÖZELLİKLERİ

Dijitalleşme sanayi devriminden günümüze kadar yükselen bir görüngü haline dönüşmüştür (Olbert, 2015: 1). Kökeni Fransızca’da “dijital” kelimesine dayanan ve Türkçe’ye dijital kelimesi ile uyarlanan “dijital” kelimesi birkaç farklı anlamda kullanılabilir. “Sayısal” anlamında kullanılabilirdiği gibi sıklıkla her alanda kullanıldığı anlamı ise “verilerin bir ekran üzerinde elektronik olarak gösterilmesi” şeklindedir (TDK, 2020). Dijitalin ikinci anlamda kullanımı daha geniş bir tanımlama olup ekonomi, maliye, idare, kültür, sağlık, bankacılık ve iletişim gibi pek çok alanda ve çeşitli uygulamalarla kullanılabilir. Dijital kavramının geniş anlamda kullanım şekli sadece sayısal verilerin elektronik ortama taşınmasını kapsamamakta aynı zamanda nitel verilerin elektronik ortama işlenebilmesi ve elektronik ortamda sunulabilmesi olanağını da sağlayabilmektedir. E-ticaret, e-kitap, e-mail, EFT, e-Devlet, e-randevu, e-para, e-imza sık kullanılan dijital uygulamalara örnek olarak verilebilir.

Dijitalleşmeye duyulan ihtiyaç toplum nüfusunun ve ihtiyaçlarının artmış olması ve küresel ölçekte daha nitelikli ve kaliteli mal ve hizmet sunumunun gerçekleştirilebilmesi amacıyla doğrudan ilişkilidir. Gerek özel kesim gerekse de kamu kesimini çeşitli dijital uygulamalar geliştirerek insan hayatını kolaylaştırma ve daha fazla insana daha nitelikli ürün sunabilme çabası sarf etmektedirler.

Devletler de küresel dünyada daha hızlı, kapasiteli ve nitelikli hizmet sunumu gerçekleştirebilmek, çeşitli hizmet üretim ve sunum maliyetlerinden tasarruf sağlayarak bütçe yükünü hafifletebilmek ve değişen çağa ayak uydurabilmek için dijitalleşme eğilimindedirler. Türkiye’de e-Devlet dijital platformu ile kamu kurum ve kuruluşları pek çok toplumsal hizmet sunumunu dijital uygulamalarla gerçekleştirme ve bu uygulamaların sayısı her geçen gün artış göstermektedir.

Dijitalleşmenin yaygınlaşması, vergi idaresinin ve vergi politikalarının şekillenmesinde dijital vergi araçlarının kullanımını zorunlu hale getirmiştir (OECD, 2019: 3). Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) dijital çağa ayak uydurarak vergilendirmeye ilişkin pek çok e-vergilendirme uygulaması geliştirmiş ve geliştirmeye de devam etmektedir. Dijitalleşmenin sunmuş olduğu imkânlardan yararlanmak istemektedir. Böylelikle vergilendirmenin etkinliğinin artırılması ve nitelikli kamusal hizmet sunumu hedef edinilmiştir.

2.1. Dijital Vergilendirme Kavramı

Devletin gerçek ve tüzel kişilerden egemenlik gücüne dayanarak tahsil ettiği zorunlu ve karşılıksız niteliğe sahip parasal iktisadi değerlere vergi denilmektedir (Sağbaş ve Saruç; 6). Devlet ve yetkili organları tahsil ettikleri vergi gelirleri ile kamusal mal ve hizmet üretimi ve sunumunu gerçekleştirmektedir. Vergiler bu yönleriyle kamu harcamalarının genel finansman kaynağı olarak görülmektedir.

Vergi alacaklısı sıfatını taşıyan devlet vergi borçlusu sıfatına haiz olan kişiler nezdinde vergilendirme işlemlerini tek taraflı olarak yürütmektedir. Diğer bir ifadeyle devletin mükellef nezdinde gerçekleştirdiği tüm iş ve işlemlere vergilendirme denilmekte ve devlet vergilendirme yetkisini tek taraflı olarak kullanmakta ve yürütmektedir. Vergilendirme yetkisi 1215 yılında İngiltere’de bir vergi direnişinin sonucunda yayımlanan Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlük Fermanı) ile birlikte devletin en önemli erklerinden olan yasama organlarına geçmiştir ve bu yetki yasama organları yani meclisler marifetiyle kullanılmaktadır.

Vergilendirme işlemleri dar anlamıyla tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerinden oluşmaktadır. Geniş anlamda ise vergiyi doğuran olayın ve vergiye esas unsur olan matrahın vesikalarla tespiti, vergi tarihyatı, verginin tebliği, verginin tahakkuku, verginin tahsili ve tahsil edilen verginin kontrolünü sağlayan verginin denetlenmesi aşamalarından oluşmaktadır. Dolayısıyla vergi mükellefi olan kişilerin vergiye esas gelirlerini ve kanunlarca kabul edilen giderlerini belgelendirmeleri ve bunlara dayanarak vergi matrahlarını belirleyerek vergi idaresine beyan etmeleri tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil ve denetim aşamalarının gerçekleşebilmesi açısından önem arz etmektedir.

Fatura, irsaliye, makbuz gibi vesikaların usulüne uygun ve gerçek olarak düzenlenmesi, muhasebe defter ve kayıtlarının tutulması, vergi beyanamesinin mükellef tarafından vergi dairesine verilmesi, verginin tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarının aynı anda gerçekleşmesi ve tahakkuk ettirilen verginin tahsili ile süreç sona ermektedir. Tahsil edilen verginin tam ve doğruluğunun vergi idaresince araştırılması için vergi denetim yollarının işletilmesi vergilendirme işlemlerinin devamı ve kontrolü mahiyetindedir.

Dijital vergilendirme ise; teknolojinin ilerlemesi ve çağın gereklerine uygun olarak vergilendirme maliyetlerinin aşağı çekilerek daha etkin bir vergilendirme sürecinin yürütülebilmesi adına yukarıda ifade edilen vergilendirme işlemlerinin elektronik ortamda gerçekleştirilmesini tanımlamaktadır. Dijital vergilendirme süreci, vergi idaresi tarafından geliştirilen elektronik araçlarla yürütülmektedir. E-beyanname, e-tahakkuk, e-defter, e-berat e-fatura, e-tebliğ, e-yoklama, e-gider pusulası, e- müstahsil makbuzu ve dijital vergilendirme sürecine son olarak dâhil edilen e-serbest meslek makbuzu ve e-irsaliye uygulamaları Türkiye’de mevcut dijital vergilendirme araçlarını oluşturmaktadır.

2.2. Dijital Vergilendirmenin Özellikleri

Dijital vergilendirmenin amacı; vergi idaresinin vergilendirme maliyetlerini en aza indirerek, etkin bir vergilendirme süreci tayin ve tahsis etmek olarak belirtilebilir. Aynı zamanda vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasında iletişimi güçlendirerek vergi

uyumunu arttırmaya çalışmak bir diğer amaç şeklinde görülebilir. Kısacası dijitalleşmenin sonucu olarak ortaya çıkan ekonomik, idari ve sosyal faydalar aynı zamanda dijital vergilendirmenin de birer özelliğini oluşturmaktadır. Dijital vergilendirmenin özelliklerini aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- ✓ Vergi mükellefleriyle kolay iletişim imkânı
- ✓ Vergi mükelleflerine etkin hizmet sunumu imkânı
- ✓ Vergilendirme işlemlerinin uzamasını önleme (zaman tasarrufu) imkânı
- ✓ Postalama ve yol masrafı gibi giderlerinden tasarruf (para tasarrufu) imkânı
- ✓ Kâğıt tüketiminin olmaması nedeniyle çevreci bir yaklaşım
- ✓ İstihdam edilen personelden tasarruf imkânı
- ✓ Kırtasiye giderlerinden tasarruf imkânı
- ✓ Vergi tahsilatının geciktirilmeksizin yapılabilmesi imkânı

Dijital vergilendirmenin özellikleri sayılanlarla sınırlı olmamakla birlikte ana hatlarıyla bu şekildedir. Söz konusu özellikler hem vergi idaresi açısından hem de vergi mükellefleri tarafından ortaya çıkabilen faydalarını yansıtmaktadır.

2.2.1. Kolay İletişim İmkânı

Dijital vergilendirme ile vergi idaresi vergi mükellefleriyle e-posta ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB) web sitesi aracılığıyla herhangi bir bürokratik işleme takılmadan ve zaman kaybı yaşamadan kolay bir şekilde iletişime geçebilmektedir. Yine benzer biçimde vergi mükellefleri de vergi beyannamelerini ve bildirimlerini GİB'e e-beyanname ve e-bildirim araçları ile elektronik ortamda gönderebilmektedirler. Dolayısıyla bürokratik ve uzun aşamalı süreçlere muhatap olmadan taraflar kısa sürede birbirleriyle irtibat kurabilmektedirler. E-beyanname, e-tebliğ, e-defter, e-berat, e-yoklama ve diğer elektronik uygulamaların tamamı vergi idaresi ile vergi mükelleflerine karşılıklı ve zamanında iletişim imkânı sunmaktadır.

2.2.2. Etkin Hizmet Sunumu İmkânı

Vergilendirmede işlemlerin uzaması ve işlem maliyetlerinin artması etkin kamusal hizmet sunumunu engelleyebilmektedir. Kamusal hizmet sunumunda hizmetin sunulan hizmetin niteliği kadar kamusal ihtiyacı zamanında karşılayabilmesi de oldukça önemlidir. Dijital vergilendirme uygulamalarıyla gecikme olmaksızın işlemlerin yapılabilmesi imkânı kamusal hizmet sunumunda etkinliği arttırabilmekte ve özellikle vergi mükelleflerinin vergilendirme hizmetlerinden memnuniyet seviyesini yükseltebilmektedir.

2.2.3. Zaman Tasarrufu İmkânı

Vergilendirme işlemlerinde zaman mefhumu oldukça önemlidir. Gerek vergi idaresi açısından gerekse de vergi mükellef ve sorumluları açısından vergilendirmeye ilişkin her bir işlemin belirli bir kanuni süresi bulunmaktadır. Vergi mükellef ve sorumlularından vergi yükümlülüklerini kanunlarla öngörülen sürelerde yerine getirmeleri beklenmektedir. Sürelere uyulmamasının ise yine vergi kanunları ile tayin edilen birtakım müeyyideleri bulunmaktadır. Dolayısıyla vergilendirmede dijital vergilendirme araçlarının kullanılması gecikmelerin ve her iki taraf açısından da olası hak kayıplarının ve yaşanabilecek mağduriyetlerin önüne geçebilmektedir.

2.2.4. Para Tasarrufu İmkânı

Vergilendirme sürecinde işlemler vergi idaresi tarafından gerçekleştirilirken vergi maliyetinin en aza indirgenmesi temel ilkelerden birini oluşturur. Vergi elemanından, kırtasiye malzemelerinden, posta masraflarından vd. masraf kalemlerinden tasarruf edilmesi ile vergilendirmenin devlet bütçesine maliyeti düşürülebilmektedir. Vergi mükellefleri açısından da benzer masraflar söz konusu olabilmektedir. Dijital vergilendirme ve dijital vergilendirme araçlarının olmaması durumunda mükellefler vergi bildirim ve beyannamelerini posta yoluyla göndermek zorunda kalabileceklerdir. Bu da birtakım parasal maliyet unsurlarının ortaya çıkmasına sebep olabilecektir. Dijital vergilendirme ile yukarıda ifade edilen türden masraflar ya hiç yapılmamakta ya da bu maliyetler en az tutarda gerçekleşebilmektedir.

2.2.5. Çevreci Yaklaşım

Vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasında vergisel iletişimi sağlayan vergilendirme ile ilgili işlemlerin kâğıt formatı yerine dijital ortamda elektronik araçlarla sağlanması, kâğıt tasarrufunun sağlanmasına dolayısıyla kâğıt üretimi için daha az ağacın kesilmesi ihtiyacının doğmasına neden olmaktadır. Aynı zamanda vergilendirme işlemlerinde nispeten kâğıt tüketiminin azalmasıyla kâğıtların çevreye atılabilmesi riskinin önüne geçilebilmektedir. Bu nedenlerle vergilendirme işlemlerinde dijital ortamın kullanılmasının çevreci bir yaklaşım olduğu ve çevreyi korumayı amaçladığı bir diğer özelliği olarak belirtilebilir.

2.2.6. Personel Tasarrufu İmkânı

Dijital vergilendirmede idare tarafından kullanılan e-tebligat, e-yoklama vd. vergi otomasyonu uygulamaları ile vergi idaresi personel tasarrufu sağlayabilmektedir. Bu gibi işlemler en azından bir kısım mükellefler için dijital olarak elektronik ortamda gerçekleştirilebildiğinden bu işlemler için ayrıca bir personel ihtiyacı gerekmeyecektir. Bu durumda vergi idaresi ilave personel maliyetinden kurtulmuş olabilmektedir. Vergi mükellefleri açısından ise vergi dairesine bildirim ve beyannamelerin gönderilmesi ve tarh ve tahakkuk ettirilen vergi borcunun ödenmesi gibi işlemler elektronik ortamda gerçekleştirilebildiğinden bu işlemleri yapmak üzere bir personel ihtiyacı doğmamış olabilecektir. Sonuç olarak vergilendirmenin her iki tarafı olası personel maliyetine katlanmak durumunda kalmayabilmektedir.

2.2.7. Kırtasiye Giderlerinden Tasarruf İmkânı

Vergilendirmede işlemleri hem idare bakımından hem de vergi mükellefleri tarafından kırtasiye giderlerinin fazla olabildiği süreçlerdir. Vergi idaresinin vergi mükelleflerine yapacağı tebligatlarda ya da vergi dairelerinde vergi mükelleflerine sunulan hizmetlerde A4 kâğıdı, zımba teli ve dosyalamalarda kullanılan dosyalar gibi pek çok kırtasiye kalemi bulunmakta ve bunlar için bütçeden her dönem belirli bir ödenek tahsis edilmektedir. Dijital vergilendirmenin yaygınlaşması ile işlemlerin pek çoğu elektronik ortamda yapılabildiğinden kırtasiye giderlerinden tasarruf edilebilmektedir.

Vergilendirme sürecinde vergi mükellefleri tarafından da pek çok kırtasiye gideri söz konusu olabilmektedir. Özellikle vergilendirme sürecinin mükellefler açısından muhasebe işlemleri ile mündemiç olması kâğıt, dosya, tel, ataç, mürekkep gibi kırtasiye malzemelerinin yoğun biçimde kullanılabilmesi ile kırtasiye masraflarının fazlalaşmasına yol açabilmektedir. Dijital vergilendirme ile vergi mükellefleri ilgili kırtasiye masraflarının belirli bir düzeyinden kurtulabilmekte ve bunların maliyetlerini düşürebilmektedir.

2.2.8. Vergi Tahsilatının Geciktirilmemesi İmkânı

Hazine işlemlerinin zaman bakımından denkleğinin sağlanabilmesi ve kamusal hizmet üretim ve sunumunda aksamamanın yaşanmaması için vergi idaresinin vergi tahsilatını kanunen belirlenen sürelerde yapabiliyor olması gerekmektedir. Ayrıca enflasyonun olduğu ekonomilerde paranın reel değeri azalabildiğinden vergi tahsilatında yaşanan gecikmeler vergi gelirlerinin aşınmasına ve değerini yitirmesine sebebiyet verebilmektedir. Bu görüş literatürde ilk olarak 1967 yılında iktisatçı Julio Olivera tarafından ortaya atılmış, sonrasında 1977 ve 1978 yıllarında iktisatçı Vito Tanzi yaptığı bilimsel çalışmalar neticesinde Olivera'nın tezini destekleyici sonuçlara ulaşmıştır (Şen, 2003: 3). Bu sebeple “enflasyonun vergilerin reel değerini düşüreceği” tezi Olivera-Tanzi etkisi olarak anılmakta ve bilinmektedir.

Beyana dayanan vergilerde verginin tarh ve tahakkuku beyannamenin vergi idaresine e-beyanname ile gönderildiği zaman diliminde aynı anda gerçekleştirilmektedir. Diğer bir ifadeyle verginin tarh edilmesi ve tahakkuk ettirilmesi için uygulamada ayrı zaman kaybı yaşanmadığından, vergi otomasyon sistemi üzerinden tahakkuk fişini alan mükellefler vergi borçlarını aynı gün içinde ödeyebilme imkânına kavuşabilmektedir. Dolayısıyla zamansal sarkma yaşanmadan devlet hazinesine tarh edilen vergi miktarı intikal ettirebilmektedir.

3. DİJİTAL VERGİLENDİRME ARAÇLARI

Dijitalleşme ile geleneksel vergi politikalarının ve vergilendirme araçlarının değişime uğraması ve vergilendirmede bürokratik süreçlerin azaltılarak maliyetlerin indirgenmesi kaçınılmazdır (Cockfield, 2003: 3). Dijital vergilendirme araçları klasik vergilendirme uygulamaları ile aynı mahiyette olmakla birlikte elektronik ortamda kullanılması söz konusu araçları farklılaştırmaktadır. Bu araçlar hem vergi idaresi tarafından hem de vergi mükellefleri tarafından kullanılmaktadır.

3.1. E-Beyanname

30.09.2004 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren dijital vergi araçlarının başında gelen elektronik beyanname (e-beyanname) uygulaması 340 No.lu Vergi Usul Kanunu (VUK) Genel Tebliğ'i ile düzenlenmiştir.

İfade edilen Genel Tebliğ'de e-beyannamenin vergi otomasyonu sistemine dijital bir uygulama olarak dâhil edilmesinin amacından ve gerekliliğinden bahsedilmiştir. Buna göre; “mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmede, gelişen

bilgi işlem teknolojilerinden yararlanmak, vergi beyannameleri ile bildirim ve eklerinin kolay, hızlı, ekonomik ve güvenilir bir şekilde idareye intikalini sağlamak” temel amaç olarak belirtilmiştir.

E-beyanname uygulamasının ilk adımını beyanname düzenleme programının Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB) internet sitesinden indirilmesi ile atılmaktadır. Vergi beyannamelerini elektronik ortamda vergi idaresine göndermek isteyen mükellefler vergi idaresine müracaatta bulunarak kapalı zarf içinde kendilerine tevdi edilen kullanıcı adı ve şifre ile e-beyannamelerini gönderebilmektedirler. Vergi mükellefleri veya vergi mükellefleri ile e-beyanname gönderme aracılık sözleşmesi bulunan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na tabi olarak faaliyette bulunan meslek mensupları ilgili döneme ait ilgili vergi beyannamelerinin program yardımı ile düzenleyerek GİB'e dijital ortamda göndermektedirler.

3.2. E-Tahakkuk

Tahakkuk kelime anlamı olarak gerçekleşme ve yerine getirme anlamına gelmektedir (TDK, 2020). Verginin tahakkuku, tarh edilen verginin ödenecek aşamaya gelmesini ifade eden bir durumdur. VUK 22'nci maddesine göre "*verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir*" şeklinde tanımlanmıştır. Beyana dayanan vergilerde vergi mükelleflerinin vergi beyannamelerini vergi idaresine göndermeleri üzerinde verginin tarhı ve tahakkuku aynı anda gerçekleştirilir. Ve vergilendirme sürecinin bu iki işleminin aynı anda gerçekleşmesiyle birlikte "tahakkuk fişi" tanzim edilerek beyan sahibi vergi mükellefine tevdi edilir. Nitekim VUK 25'inci maddesinde "Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler 'tahakkuk fişi' ile tarh ve tahakkuk ettirilir" denilerek tahakkuk fişinin muhteviyatı açıklanmıştır.

Tahakkuk fişi tebligat yerine geçer ve mükellefe ayrıca vergi tebligatı yapılmaz. Dolayısıyla bir vergi tebligatında VUK hükümleri gereği yer alması zorunlu olan unsurlar tahakkuk fişi için de geçerlidir.

Verginin tahakkuk etmesi ile verginin kesinleşmesi kavramları aynı değildir. Verginin vergi idaresi tarafından tahakkuk ettirilmesi, verginin ödenecek/ödenebilecek aşamada olması anlamı gelmektedir. Diğer bir ifadeyle vergi idaresinin nezdinde tahakkuk fişi düzenlenen vergi mükellefinden beklentisi, mükellefin tahakkuk fişinde yer alan tahakkuk eden vergi miktarını ödeme zamanı içinde vergi idaresine ödemesidir. Verginin kesinleşebilmesi için ise; mükellefin tahakkuk ettirilen vergi borcuna veya vergi cezası karşı kanuni süresi içinde idari ve adli kanallara itiraz etmemiş olması veya itiraz etmiş olmakla birlikte itiraz sonucunun aleyhine sonuçlanmış olması gerekmektedir.

Vergilendirmede dijitalleşme arayışlarının ve etkin bir vergilendirme sürecinin vergi idaresince istenilmesinin sonucu olarak vergi otomasyonunda ilk dijital uygulamaların başında gelen elektronik beyannamenin (e-beyanname) uygulamaya girmesi ile e-tahakkuk uygulaması da başlamıştır. Vergi mükelleflerinin vergi beyannamelerini dijital ortamda vergi idaresine ilettiklerinde beyan edilen vergi matrahı otomasyon sisteminde tarh edilmekte ve aynı anda bilgisayar ekranında tahakkuk fişi görüntülenerek verginin

tahakkuku da gerçekleşmiş olmaktadır. Bilgisayar ekranında tahakkuk fişinin mükellef tarafından görüntülenmesi ile vergi mükellefine tebliğ edilmiş olmaktadır.

3.3. E-Defter

VUK'un mükerrer 242'nci maddesinin ikinci fıkrası ile Hazine ve Maliye Bakanlığı; *“elektronik defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır”*.

13.12.2011 tarihinde yayımlanan 1 No.lu Elektronik Defter Genel Tebliğ'i dijital vergi sistemindeki yerini alan elektronik defter (e-defter) uygulaması VUK'un şekil hükümlerinden bağımsızdır. Vergi Usul Kanununa göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri içeren elektronik kayıtların bulunduğu dijital defterleri ifade etmektedir. Yevmiye defter kayıtları ve defter-i kebir kayıtları e-defter olarak tutulabilmektedir. E-defteri belirtilen Genel Tebliğ'de sunulan şartlara haiz olan gerçek ve tüzel kişiler tutabilir. 421 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğine göre e-defter zorunluluğu kapsamında bulunan mükellefler;

- ✓ *“5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olanlar ile bunlardan bir önceki yılda mal alan mükelleflerden bir önceki yıl itibariyle asgari 25 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar.”*
- ✓ *“4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenler ile bunlardan bir önceki takvim yılında mal alan mükelleflerden bir önceki yıl itibariyle asgari 10 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar”* şeklindedir.

Vergi mükellefleri gönüllü kullanım tercihi ile e-defter uygulamasına başvurarak e-defter uygulamasına geçebilmektedirler. Gönüllü olarak e-deftere geçmek isteyen mükellefler <https://uyg.edefer.gov.tr/edeferbasvuru/> linkinden vergi idaresine başvurularını iletebilmektedirler.

E-defter uygulamasına yukarıda sayıldığı gibi geçmek zorunda olanlar ile gönüllü olarak e-defter kullanmak isteyen vergi mükellefleri, e-defter başvurularını <https://uyg.edefer.gov.tr/edeferbasvuru/> linkinden tüzel kişiler kendilerine ait mali mühür, gerçek kişiler ise kendilerine ait mali mühür veya elektronik imza ile başvurusunu internet üzerinden yapabilmektedirler.

Zorunluluk kapsamında olan mükellefler e-defter uygulamasını kullanarak muhasebe kayıtlarını yapmak zorunda olduklarından bu uygulamadan vazgeçmeleri ve uygulamadan çıkmaları mümkün değildir. Gönüllü olarak e-defter uygulamasına geçen mükellefler ise iptal için GİB'e iptal gerekçelerini bir dilekçe ile göndererek e-defter uygulamasından vazgeçebilmektedirler.

E-defter uygulamasına geçişlerde defter tasdikleri ise geçişin takvim yılı başında veya takvim yılı içinde olmasına göre değişiklik gösterebilmektedir. Eğer hesap dönemi başlangıcında e-defter uygulamasına geçildiyse ve kullanımına başlandıysa, önceki hesap dönemine ait kâğıt defterlerin kapanış tasdiki, Türk Ticaret Kanununa (TTK) göre

belirtilen kanuni süre olan “izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar” yapılması gerekmektedir. Eğer hesap dönemi devam ederken e-defter uygulamasına geçilerek kullanımına başlanıldıysa, e-defter uygulamasına geçilmeden önceki tarihlere ait kâğıt defterlerin kapanış tasdikinin hangi süreler içerisinde yapılacağı 2 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği’nde düzenlenmiştir. Buna göre takvim yılı içinde elektronik defter tutmaya başlayanlar, başladıkları tarihi takip eden bir aylık sürede eski defterlerine ait kapanış tasdikini yaptırmaları gerekmektedir.

3.4. E-Fatura

397 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği 5 Mart 2010 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Elektronik fatura (e-fatura) ile ilgili düzenlemeler ifade edilen tebliğ ile mevzuata dâhil edilmiştir. E-fatura kâğıt faturanın tüm hukuki sonuçlarını doğuran ve bir vesika niteliğine sahip olan dijital bir evrak olarak ifade edilebilir. Elektronik ortamda hazırlanarak yine elektronik araçlarla imzalanan mükelleflerin mal alış ve mal satışlarına ilişkin tutarları tevsik edici bir belgedir. VUK’un 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 vesika” şeklinde belirtilmiştir. VUK’un 230’uncu maddesinde ise faturanın hukuki bir vesika olarak ihtiva etmesi gereken temel özelliklerden bahsedilmiştir. 231’inci maddede fatura düzenlenmesinde uyulması gereken kurallara, 232’nci maddesinde ise fatura kullanma mecburiyetine ilişkin ilkeler yer almıştır.

397 No.lu VUK Genel Tebliği ile “düzenlenmesi, müşteriye verilmesi, müşteri tarafından da istenmesi ve alınması zorunlu olan faturanın, elektronik belge olarak düzenlenmesi, müşteriye elektronik ortamda iletilmesi ve elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin yapılan düzenlemeler” hüküm altına alınmıştır. Söz konusu tebliğde düzenlenen e-fatura, kâğıt faturanın dijital ortamda düzenlenerek yine dijital ortamda imzalanan ve muhafaza edilen bir türü olup kâğıt fatura ile aynı hukuki nitelikleri taşımaktadır.

3.5. E-Berat

13.12.2011 tarihinde yayımlanan 1 No.lu Elektronik Defter Genel Tebliğde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde, elektronik ortamda oluşturulan defterlere ilişkin olarak, GİB tarafından belirlenen standartlara uygun bilgileri içeren ve GİB Mali Mührü ile onaylanmış elektronik dosyalara e-berat denilmektedir. Diğer bir ifadeyle e-berat, e-defter kayıtlarına ait özetlerin GİB tarafından önceden ilan edilen belirli sürelerde vergi idaresine gönderildiği dijital çizelgelerdir. E-beratların belirlenen sürelerde e-defter uygulamasına yüklenememesi durumunda vergi mükellefinin mali mührünün yanı sıra zaman damgasının da eklenmesi gerekmektedir.

3.6. E-Yoklama

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 127'nci maddesinde yoklamanın amacı, "mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek" olarak hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda kanun koyucunun vermiş ol-

duğu yetki kapsamında yoklama işiyle uğraşan vergi elemanlarının görevi, vergi mükelleflerinin vergi mükellefiyetlerini etkileyebilecek maddi ve şekli değişikliklerin tespit edilerek bir fiş aracılığıyla tutanak altına alınmasından ibarettir.

Klasik vergi denetim aracı olarak yıllardan beri uygulanagelen yoklama işi, vergi mükellefi sayısının her geçen gün artma eğiliminde olması ve vergi idaresinin yoklama faaliyetlerinin maliyetinden tasarruf etme ihtiyacı ile birlikte elektronik yoklama (e-yoklama) kurumunun vergi otomasyon sisteminde ihdas edilmesi sonucunu doğurmuştur. Yoklama faaliyetlerinin dijital ortamda yapılabilmesi ve sonuçlarının etkinlik açısından değerlendirilebilmesi için 6637 sayılı Kanun'la 07.04.2015 tarihinde VUK'a 132/A maddesi eklenmiştir.

VUK 132/A maddesinde dijital yoklama kurumu olan e-yoklama uygulamasının muhteviyatı şu şekilde belirtilmiştir. *"Yoklama neticeleri, yoklama yerinde bu kanunun 131'inci maddesinde yer alan yoklama fişi ile aynı mahiyette olan, elektronik ortamda tanzim olunan "yoklama fişi" ile de kayıt altına alınabilir. Bu fiş, nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi tarafından elektronik imza araçlarıyla imzalanır. Yoklama fişinin elektronik imza araçlarıyla imzalanmaması durumunda yoklama fişini temsil eden ve yoklama fiş muhteviyatının değiştirilemeyeceğini güvence altına alan benzersiz bir kodun üzerine yazıldığı bir form imzalanır"*. Kanun maddesi kapsamında yoklama memurunun nezdinde yoklama yapılan vergi mükellefinin işletmesine gittiğinde gerçekleştirdiği tespitleri tutanak altına aldığı yoklama fişi ile 132/A maddesinde hüküm altına alınan e-yoklama fişinin muhteviyatının aynı olduğunu ve aynı hukuki sonuçlarına sahip bulunduğunu ifade etmiştir. Vergi mükellefleri yoklama sonuçlarının yer aldığı e-yoklama fişlerini e-izmaları ile imzalamak durumundadırlar. Hazine ve Maliye Bakanlığı yoklama fişlerinin ve yoklama fişi yerine geçen karekodlu formların muhteviyatını ve bu belgelerin e-imza gibi dijital onaylama araçlarını tayin etmeye yetkili kılınmıştır. Dolayısıyla belirlenen dijital yöntemlerle onaylanmayan e-yoklama fişlerinin yok hükmünde olacağı ve vergi mükellefi nezdinde vergi müeyyidesi uygulanmasını gerektireceği açıktır.

453 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile e-yoklama sisteminin işleyişinden bahsedilmiştir. 01.09.2015 tarihi itibarıyla uygulanmasına başlanılan bu dijital vergi denetim yöntemi ile *"yoklama talebinin oluşturulması, oluşturulan talebin yoklamaya yetkililere iletilmesi, yoklama fişinin oluşturulması, kayıt altına alınması ve onaylanması ile yoklama fişinin ilgisine iletilmesi"* işlemleri dijital olarak elektronik ortamda yapılmaktadır. Örneğin yeni bir işletme açan vergi mükellefi yoklama işlemleri ile vergi mükellefiyetinin tesisi işlemlerinin gerçekleştirilebilmesi için öncelikle Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı vergi otomasyon sistemi olan internet vergi dairesi üzerinden giriş yaparak e-yoklama talebi oluşturmakta ve sistem üzerinden dijital ortamda bu talebini vergi idaresine bildirmektedir. Akabinde yine aynı sistem üzerinden yoklama fişi oluşturulmakta ve vergi mükellefi tarafından e-imza gibi dijital araçlarla imza edilmekte ve vergi idaresine gönderilmektedir. Vergi mükellefinin beyanına güvenerek vergi idaresi vergi mükellefiyetini tahsis etmektedir. Dolayısıyla yanlış, yanıltıcı veya eksik beyanının tüm sorumluluğu beyanda bulunan mükellefe ait olmaktadır.

3.7. E-Tebligat

213 sayılı VUK'un 21'nci maddesine göre tebliğ; “*vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi*” işlemidir. Vergilendirme sürecinin 4T'sinden 3'üncüsü olan tebliğ işlemi tek taraflı idari bir işlemdir. Vergi idaresi tarafından VUK hükümleri çerçevesinde tebliğ konusuna muhatap olan vergi mükelleflerine kâğıt ortamında yazılı olarak yapılmaktadır.

456 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği hükümlerine göre vergi mükellefine tebliği gereken belgelerin, elektronik tebligat sistemi ile dijital ortamda ilgili mükelleflerin elektronik adreslerine gönderilmesine elektronik tebligat (e-tebliğ) denilmektedir. Söz konusu tebligat, vergilendirme sürecinin önemli bir parçası olan mükellefin vergi borcu veya vergi cezasından bilgilendirilmesini amaçlayan yazılı olarak posta yolu ile gönderilen klasik tebligat yöntemiyle aynı mahiyette ve aynı hukuki sonuçlara tabidir.

E-tebligat uygulaması 467 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile belirlenen 01.04.2016 tarihinde dijital vergi sistemine entegre edilmiş ve uygulanmaya alınmıştır. Fakat dileyen vergi mükelleflerine bu tarihten önce e-tebligat uygulamasına geçebilme hakkı tanınmıştır. Vergi idaresine bu yöndeki taleplerini yazılı olarak ileten vergi mükellefleri 01.10.2015 tarihi itibarıyla e-tebligat yapılmaya başlanılmıştır.

3.8. E-Gider Pusulası

VUK 234'üncü maddesine göre; 1'inci ve 2'nci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ile defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabı ve çiftçiler tarafından vergiden muaf esnafa; yaptırılan işler veya onlardan satın alınan emtia için tanzim edilerek işi yapana veya emtiayı satana imza ettirilen belgeye gider pusulası denilmektedir. Gider pusulası fatura hükmündedir. Diğer bir ifadeyle fatura yerine geçmektedir.

509 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği uyarınca, kâğıt ortamda düzenlenen gider pusulasının dijital ortamda elektronik belge olarak düzenlenmesi, muhatabının talebi doğrultusunda elektronik ortamda veya kâğıt olarak iletilebilmesi, elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilebilmesi ve GİB'e elektronik ortamda iletilmesine veya raporlanabilmesine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Tebliğde düzenlenen e-gider pusulası, kâğıt ortamdaki “Gider Pusulası” ile aynı mahiyet, hüküm ve sonuçlara tabidir.

E-gider pusulası uygulaması, GİB tarafında kendisine yazılı bildirimde bulunan mükellefler dışında zorunlu bir uygulama değildir. İhtiyari olarak uygulamaya tabi olmak isteyen mükelleflerin GİB'e yazılı bildirimde bulunmaları gerekmektedir. GİB e-gider pusulasına tabi olacak mükellefleri belirlerken, bu mükelleflere yazılı bildirimde bulunmak ve söz konusu mükelleflere en az 3 aylık bir geçiş süresi tanımak zorundadır.

3.9. E-Serbest Meslek Makbuzu

VUK'un 236'ncı maddesine göre düzenlenen ve kâğıt Serbest Meslek Makbuzu ile aynı mahiyet, hüküm ve sonuçlara sahip farkı ise dijital ortamda elektronik olarak

düzenlenmesi olan ve serbest meslek erbapları tarafından hasılatlarını tevsiik etmek amacıyla düzenlenen makbuz elektronik serbest meslek makbuzu (e-SMM) denilmektedir. Serbest Meslek Makbuzu, dijital ortamda muhafaza ve ibraz edilebilmektedir. E-SMM GİB'e elektronik ortamda raporlanabilen bir belge niteliğindedir. E-SMM'nin dijital ortamda elektronik sertifikayla imzalanarak düzenlenmektedir.

509 No.lu VUK Genel Tebliği ile e-SMM'nin dijital olarak oluşturulması, serbest meslek erbabından hizmet satın alan kişinin talebi doğrultusunda kâğıt veya elektronik ortamda gönderilmesi, elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilebilmesi ve GİB'e elektronik ortamda iletilebilmesi veya raporlanabilmesine ilişkin usul ve esaslar güncellenmiştir.

Söz konusu tebliğ ile e-SMM uygulamasına geçiş sürecine ilişkin olarak serbest meslek erbaplarından;

- ✓ 01/02/2020 tarih itibariyle faaliyetine devam etmekte olanların, 01/06/2020 tarihine kadar,
- ✓ 01/02/2020 tarihinden itibaren faaliyetine başlayanların, işe başladıkları ayı izleyen 3'üncü ayın sonuna kadar e-SMM uygulamasına dâhil olmaları ve bu tarihlerden itibaren e-SMM düzenlemeleri mecburidir.

3.10. E-İrsaliye

Elektronik irsaliye (e-irsaliye), bir malın taşınması ve sevki sürecinde kullanılması gereken irsaliye belgesinin dijital olarak oluşturulan şeklini ifade etmektedir. E-irsaliye'nin kâğıt olarak düzenlenen irsaliyeden gerek şekil şartları bakımından gerekse de mahiyeti ve hukuki sonuçları bakımından herhangi bir farkı bulunmamaktadır. Kâğıt olarak oluşturulan klasik anlamda irsaliye, taşıma ve sevk irsaliyesi olarak ikiye ayrılmaktadır. Fakat e-irsaliye bu iki tür irsaliyeden genellikle sevk irsaliyesi olarak düzenlenmektedir. Diğer bir ifadeyle kâğıt olarak düzenlenen sevk irsaliyesinin dijital ortama taşınmış biçimini oluşturmaktadır.

GİB mükellef grupları ve sektör üzerinde yaptığı inceleme ve analizler çerçevesinde mükelleflerin e-irsaliye uygulamasına geçmelerini zorunlu tutabilmektedir. Fakat uygulamaya geçiş yapılırken GİB tarafından mükelleflere yazılı bildirim yapılarak e-irsaliye kullanımına başlama hususunda en az 3 ay süre tanınmaktadır.

E-fatura uygulamasına dâhil olan ve 2018 ya da takip eden hesap dönemlerinde brüt satış hasılatı 25 milyon TL ve daha fazlası olan mükellefler 01.07.2019 tarihi ile e-irsaliye uygulamasına geçmişlerdir.

Enerji Piyasası Denetleme Kurumu'na kayıtlı işletmeler, şeker ve benzeri ürünleri imal eden ve işleyen işletmeler, maden işletmeleri, demir-çelik imal ve ihracatı ile meşgul olanlar, gübre takip sistemine kayıtlılar ve sebze-meyve ticareti ile uğraşanlar iş hasılatları ne olursa olsun e-irsaliye uygulamasını kullanmak zorundadırlar.

3.11. E-Müstahsil Makbuzu

VUK 235'inci maddesi gereği; *"1'inci ve 2'nci sınıf tüccarlar ile defter tutmak zorunda olan çiftçiler, gerçek usulde vergiye tabii olmayan çiftçilerden satın aldıkları*

malların bedelini ödedikleri esnada iki nüsha müstahsil makbuzu düzenlemek ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermek ve diğer nüshasını ona imzalatılarak geri almak zorundadır”.

Malın, tüccar veya çiftçi adına hareket eden bir aracı tarafından alınması halinde, müstahsil makbuzu bunlar tarafından ihdas ve imza edilmek durumundadır. Çiftçiden avans şeklinde yapılan tarımsal ürün alımlarında, müstahsil makbuzu malın tamamının teslimi sırasında düzenlenmektedir.

487 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile mali mevzuattaki yerini alan elektronik müstahsil makbuzu (e-müstahsil makbuzu) ise kâğıt ortamda hazırlanan müstahsil makbuzunun şekli hükümlerine tabi olmakta ve aynı mahiyeti, hüküm ve sonuçları taşımaktadır. 509 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile dijital ortamda elektronik belge olarak düzenlenebilen müstahsil makbuzunun, kâğıt ve elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesi ve GİB’e elektronik ortamda iletilmesine veya raporlanabilmesine ilişkin usul ve esaslar yeniden değerlendirilmiştir. Buna göre;

- ✓ E-fatura uygulamasına geçmek zorunda olan mükelleflerden faaliyetleri gereği aynı zamanda müstahsil makbuzu düzenlemek zorunda olanlar, 01/07/2020 tarihine kadar (2020 ve müteakip yıllarda e-fatura uygulamasına geçen ve müstahsil makbuzu düzenleme zorunluluğu bulunan mükellefler e-fatura uygulamasına geçiş süresi içinde) gerekli başvurularda bulunarak e-müstahsil makbuzu uygulamasına geçiş yapmak mecburiyetindedir.
- ✓ Hal Kayıt Sistemine bildirim yapma yükümlülüğü bulunan ve komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticareti ile uğraşanlar, 01/01/2020 tarihi itibarıyla müstahsil makbuzlarını, e-müstahsil makbuzu olarak ihdas etmek durumundadır.

4. SONUÇ

Sanayi devrimi ile başlayan dijitalleşme süreci, küreselleşmenin başlaması ile hız kazanarak her alanda kendisini göstermeye başlamıştır. İletişim, eğitimi, sağlık, ekonomi gibi pek çok alanda dijitalleşmenin emarelerini görmek mümkündür. Ekonomi ve ticaretin zaman ve mekân sınırı olmayan dijital ortama taşınması geleneksel vergilendirme araç ve yöntemlerinin geliştirilmesi ve vergi mükelleflerinin kullanımına sunulmasını zaruri hale getirmiştir.

2000’li yılların başı ile Türkiye’de vergilendirme sürecinde ortaya çıkabilen bürokratik süreçleri ortadan kaldırmayı ve vergilendirmede etkinliği amaçlayan dijital vergi araçları birer birer uygulama alınmıştır. Elektronik beyanname (e-beyanname) ile başlayan dijital vergi uygulamalarını çalışmada bahsedilen pek çok dijital uygulama takip etmiştir.

Vergi Usul Kanunu (VUK) gereğince mükellefler tarafından düzenlenmesi ve tutulması gerekli defter ve belgelerin kâğıt ortamda hazırlanması ve kullanılması zorunlu-

luğu, hem vergi idaresinin hem de vergi mükelleflerinin vergi sürecini kolaylaştırabil-
mek için elektronik ortama taşınmıştır. Çalışmada açıklandığı gibi söz konusu dijital uy-
gulamalarının kullanımı kimi belirli mükellef gruplarının tamamı için zorunlu tutulmuş-
ken kimi uygulamaların mükellefler tarafından kullanımı mükelleflerin isteğine bırakıl-
mıştır. Zamanla bahsedilen tüm dijital vergi uygulamalarının kullanımının vergilendir-
mede amaçlanan tam otomasyon gereği tüm mükellefler için zorunlu hale getirileceği
düşünülmektedir.

E-defter uygulaması 1'inci sınıf tacirlerin VUK 177'nci maddesi uyarınca tutul-
ması zorunlu olan yevmiye defterini ve defter-i kebiri kapsamaktadır. Bu kapsama VUK
177'nci maddesi gereği 1'inci sınıf tacirler için tutulması zorunlu olan envanter defteri-
nin ve VUK 178'inci maddesi uyarınca 2'nci sınıf tacirlerin tutması gereken işletme def-
teri ve muadili tüm defterler ile tüm yardımcı defterlerin alınması önem taşımaktadır.

Bu kapsamda henüz dijital ortama taşınmayan ve hala geleneksel olarak kâğıt or-
tamında düzenlenen VUK 233'üncü maddesi gereği düzenlenen perakende satış fişi, ya-
zar kasa fişi, giriş ve yolcu taşıma fişleri gibi belgeler ile VUK 240'ıncı maddesi gereği
düzenlenmesi zorunlu olan taşıma irsaliyesi, yolcu listeleri ve günlük müşteri listesi gibi
belgelerin de yakın bir zamanda elektronik uygulamalarının yürürlüğe alınması yerinde
olacaktır.

Böylelikle vergilendirme ile ilgili tüm defter, kayıt ve belgelerin dijital sisteme
dâhil olmasıyla vergi idaresi ve vergi mükellefleri arasındaki ilişki, iletişimin güçlenmiş
olması hasebiyle geliştirilmiş olacaktır. Tarafların vergilendirmeye ilgili her türlü mali-
yeti düşürülerek kaynaklarını etkin kullanmalarının yolu açılmış olacaktır. Aynı şekilde
tarafaların maliyetine yansımayan dışsal bir faktör olan çevreye verilen zararın, kâğıt kul-
lanımının azalmasına bağlı olarak azalması ekolojik sistemin korunması açısından fay-
dalı olacaktır.

KAYNAKÇA

- 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği. <https://www.gib.gov.tr/node/88458>,
(14.06.2020).
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>,
(05.06.2020).
- 340 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. <https://www.gib.gov.tr/node/88318>,
(13.06.2020).
- 397 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. <https://www.gib.gov.tr/node/88067>,
(12.06.2020).
- 421 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. <https://www.gib.gov.tr/node/88317>,
(12.06.2020).
- 453 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/06/20150620-17.htm>, (10.06.2020).

- 456 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. <https://www.gib.gov.tr/456-sira-nolu-vergi-usul-kanunu-genel-tebliği>, (11.06.2020).
- 467 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, <https://www.gib.gov.tr/467-sira-nolu-vergi-usul-kanunu-genel-tebliği-sira-no-456nde-degisiklik-yapilmasina-dair-genel>, (11.06.2020).
- 487 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. <https://www.gib.gov.tr/487-sira-nolu-vergi-usul-kanunu-genel-tebliği>, (10.06.2020).
- 509 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. <https://www.gib.gov.tr/vergi-usul-kanunu-genel-tebliği-sira-no509-resmi-gazetede-yayimlandi>, (12.06.2020).
- Cockfield, A. J. (2003). The Law and Economics of Digital Taxation: Challenges to Traditional Tax Laws and Principles. https://www.researchgate.net/publication/228261238_The_Law_and_Economics_of_Digital_Taxation_Challenges_to_Traditional_Tax_Laws_and_Principles, (10.06.2020).
- OECD (2019). Tax and Digitalisation, OECD Going Digital Policy Note. www.oecd.org/going-digital/tax-and-digitalisation.pdf, (20.06.2020).
- Olbert, M. (2015). Taxation in the Digital Economy: Recent Policy Developments and the Question of Value Creation. <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/194870/1/1662961618.pdf>, (15.06.2020).
- Şen, H. (2003). Olivera-Tanzi Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma. *Maliye Dergisi*.
- TDK (2020). <https://sozluk.gov.tr>, (01.06.2020).

