T.C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

DEFTER VE BELGELERDE DİJİTAL DÖNÜŞÜMÜN MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN ANALİZİ: BURSA İLİ ÖRNEĞİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Halil Görkem GEZGİN

BURSA – 2024

T.C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

DEFTER VE BELGELERDE DİJİTAL DÖNÜŞÜMÜN MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN ANALİZİ: BURSA İLİ ÖRNEĞİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Halil Görkem GEZGİN

ORCİD: https://orcid.org/0009-0003-5362-2196

Danışman: Prof. Dr. Adnan GERÇEK

BURSA – 2024

T.C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı'nda 702012010 nolu HALİL GÖRKEM GEZGİN'in hazırlamış olduğu "**DEFTER VE BELGELERDE DİJİTAL DÖNÜŞÜMÜN MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN ANALİZİ: BURSA İLİ ÖRNEĞİ**" konulu Yüksek Lisans Çalışması ile ilgili tez savunma sınavı 15 /01./ 2024 günü 10.00 – 12.00 saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin BAŞARILI (başarılı/başarısız) olduğuna OYBİRLİĞİ (oybirliği/oyçokluğu) ile karar verilmiştir.

Prof. Dr. Adnan GERÇEK
Bursa Uludağ Üniversitesi
Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu Başkanı)
Akademik Unvanı, Adı Soyadı Üniversitesi

Prof. Dr. Fatma TAŞ
Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi
Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı Üniversitesi

Dr. Öğr. Üyesi Feride BAKAR TÜREGÜN
Bursa Uludağ Üniversitesi
Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı Üniversitesi

...../...../ 2024

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum "**Defter ve Belgelerde Dijital Dönüşümün Meslek Mensupları Üzerindeki Etkilerinin Analizi: Bursa İli Örneği**" başlıklı çalışmanın, bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntıların kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

Tarih ve İmza

Adı Soyadı: Halil Görkem GEZGİN

Öğrenci No: 702012010

Anabilim Dalı: Maliye

Programı: Mali Hukuk

Statüsü: Yüksek Lisans

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS/DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPORU

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: .../..../.....

Tez Başlığı / Konusu: "**Defter ve Belgelerde Dijital Dönüşümün Meslek Mensupları Üzerindeki Etkilerinin Analizi: Bursa İli Örneği**"
Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 103 sayfalık kısmına ilişkin, 03.01.2024 tarihinde şahsım tarafından *TURNİTİN* adlı intihal tespit programından (Turnitin)* aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 19 'tür.

Uygulanan filtrelemeler:
1- Kaynakça hariç
2- Alıntılar hariç/~~dahil~~
3- 5 kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Tarih ve İmza
03.01.2024

Adı Soyadı:	Halil Görkem GEZGİN
Öğrenci No:	702012010
Anabilim Dalı:	Maliye
Programı:	Mali Hukuk
Statüsü:	☒ Y. Lisans ☐ Doktora

Danışman (Adı, Soyad, Tarih) Prof. Dr. Adnan GERÇEK
03.01.2024

* Turnitin programına Uludağ Üniversitesi Kütüphane web sayfasından ulaşılabilir.

ÖZET

Yazar	: Halil Görkem GEZGİN
Üniversite	: Bursa Uludağ Üniversitesi
Enstitüsü	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı	: Maliye
Bilim Dalı	: Mali Hukuk
Tezin Niteliği	: Yüksek Lisans
Sayfa Sayısı	: XIV + 114
Mezuniyet Tarihi	: 15 / 01 / 2024
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Adnan GERÇEK

DEFTER VE BELGELERDE DİJİTAL DÖNÜŞÜMÜN MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN ANALİZİ: BURSA İLİ ÖRNEĞİ

Devlet finansmanın en büyük kaynağı vergilerdir. Vergilendirme işlemlerinin bir tarafını da mükellefler oluşturmaktadır. Mükellefler verginin konusuna göre ilgili defterleri tutmakla yükümlüdür. Globalleşerek gelişen dünyada teknolojik gelişmelerin hız kazanması dolayısıyla vergilendirme işlemlerinin de kayıtsız kalamayacağı aşikardır. Bu yüzden ülkemizde de bu durumların neticesi olarak elektronik defter ve elektronik belge işlemleri yürürlüğe konmuştur.

Mükellefler adına vergi işlemlerini yürüten serbest muhasebeci mali müşavirler bu durumun en önemli kısmını oluşturmaktadır. Muhasebe meslek mensupları bu uygulamaların icraatını yaptıkları için dijital dönüşüm uygulamaları hakkındaki görüşleri önem arz etmektedir.

Bu kapsamda Bursa SMMMO'ya kayıtlı serbest muhasebeci mali müşavirlerin görüşlerinin araştırılması için anket formu hazırlanmış ve bu anket formu 170 kişiye uygulanmıştır. Anket verileri faktör analizine tabi tutulmuştur. Bu analizin neticesi olarak en önemli faktörün "Elektronik Belge Kullanımının Yararları" olduğu ortaya çıkmıştır. Ancak bu yararlanmayla dijital dönüşüm araçlarını kullanırken geri dönüşü olmayan hatalar yapmaktan çekindikleri dolayısıyla bu uygulamaların meslek mensupları açısından bazı riskleri olduğu da tespit edilmiştir. Bu uygulamaların varlığı vergi kaybının önlenmesinde bir araç olduğu anket verilerinin neticesi olarak da ortaya konmuştur.

Anahtar Sözcükler

Elektronik Defter	**Elektronik Fatura**	**Mali Müşavir**	**Defter Tutma Ödevi**

ABSTRACT	
Name and Surname	: Halil Görkem GEZGİN
University	: Bursa Uludağ University
Institution	: Social Science Institution
Field	: Public Finance
Branch	: Fiscal Law
Degree Awarded	: Master
Page Number	: XIV + 114
Degree Date	: 15 / 01 / 2024
Supervisor	: Prof. Dr. Adnan GERÇEK

ANALYSIS OF THE EFFECTS OF DIGITAL TRANSFORMATION IN BOOKS AND DOCUMENTS ON CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS: THE CASE OF BURSA

The biggest source of government financing is taxes. One side of the taxation process is taxpayers. Taxpayers are obliged to keep the relevant books according to the subject of the tax. It is obvious that taxation procedures cannot be ignored due to the acceleration of technological developments in the developing world by globalizing. Therefore, electronic book and electronic document transactions have been put into effect in our country as a result of these situations

Financial advisors, who carry out tax transactions on behalf of taxpayers, are a crucial element in this context. Since professional accountants are responsible for implementing these practices, their perspectives on digital transformation tools are significant.

In this context, a survey form was prepared to investigate the opinions of independent accountants and financial advisors registered with Bursa SMMMO, and was administered to 170 participants. The survey data underwent factor analysis. As a result of this analysis, it was revealed that the most important factor is the 'Benefits of Using Electronic Documents'. However, it has been determined that these practices have some risks for professionals, as they are concerned about making irreversible mistakes when using digital transformation tools. The survey results also indicate that these practices are effective tools in mitigating tax loss.

Key Words

Electronic Ledger	**Electronic İnvoince**	**Certified Public Accountants**	**Discount**

DEFTER VE BELGELERDE DİJİTAL DÖNÜŞÜMÜN MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN ANALİZİ: BURSA İLİ ÖRNEĞİ

YEMİN METNİ v

ÖZET vii

ABSTRACT viii

KISALTMALAR xiv

TABLOLAR xv

GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM

MÜKELLEFLERİN DEFTER TUTMA VE BELGE DÜZENİ ÖDEVİ ÜZERİNDE DİJİTAL DÖNÜŞÜMÜN ETKİLERİ

I. MÜKELLEFİN DEFTER TUTMA ÖDEVİ 4

A. DEFTER TUTMANIN TANIMI VE AMACI 5

1. Defter Tutmanın Tanımı 6

2. Defter Tutmanın Amacı 6

B. DEFTER TUTMAK ZORUNDA OLANLAR 7

1. Bilanço Hesabına Göre Defter Tutan Mükellefler 9

2. İşletme Hesabına Göre Defter Tutan Mükellefler 11

3. Sınıf Değiştirme 12

a) Birinci Sınıftan İkinci Sınıfa Geçme 13

b) İkinci Sınıftan Birinci Sınıfa Geçme 14

4. Serbest Meslek Erbapları 16

C. TUTULMASI GEREKEN DEFTERLER 16

1. Vergi Usul Kanunu'na Göre Tutulması Zorunlu Defterler 17

a) Yevmiye Defteri 17

b) Defter-i Kebir (Büyük Defter) 19

c) Envanter Defteri 19

d) İşletme Hesabı Defteri *20*
e) Serbest Meslek Kazanç Defteri *21*
2. Türk Ticaret Kanunu'na Göre Tutulması Gereken Defterler.....21
D. TUTULMASI GEREKEN DEFTERLERİN TASDİKİ VE DÖNEMİ 23
1. Defterlerin Açılış-Kapanış Tasdikleri ve Tasdik Makamı 24
2. Defterlerin Dönemleri 26
a) Normal hesap dönemi *27*
b) Özel hesap dönemi *27*
c) Kıst Hesap Dönemi *28*
II. MÜKELLEFLERİN BELGE DÜZENİNE İLİŞKİN ÖDEVLERİ 28
A. BELGE DÜZENİNİN AMACI VE KAPSAMI 28
1. Belge Düzeninin Amacı 29
2. Belge Düzeninin Kapsamı.....31
B. VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDA DÜZENLENMESİ GEREKEN BELGELER 32
1. Fatura 32
2. Gider Pusulası.....36
3. Müstahsil Makbuzu.....37
4. Serbest Meslek Makbuzu.....38
5. Perakende Satış Vesikaları 38
6. Sevk ve Taşıma İrsaliyeleri.....40
a) Sevk İrsaliyesi *41*
b) Taşıma irsaliyesi *41*
7. Ücret Bordrosu 42
8. Diğer Belgeler 43
C. DEFTER VE BELGELERİN SAKLANMASI VE İBRAZI 44
1. Defter ve Belgelerin Saklanması 44
2. Defter ve Belgelerin İbrazı 45

İKİNCİ BÖLÜM

DEFTER VE BELGELER İLE DİJİTAL DÖNÜŞÜM UYGULAMALARI

I. DİJİTAL DÖNÜŞÜMÜN VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNE ETKİLERİ 48

A. DİJİTALLEŞME KAVRAMI VE DİJİTAL DÖNÜŞÜM 48

1. Dijitalleşmenin Kısa Tarihi 48

2. Kamu İdarelerinde Dijital Dönüşüm Süreci 48

B. VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNDE DİJİTAL DÖNÜŞÜM SÜRECİ 50

1. VEDOP Projesi ve Bileşenleri (VEDOP 1, 2, 3) 50

2. Dijital Dönüşümün Defter ve Belge Düzenindeki Yeri 52

II. DEFTER TUTMA ÖDEVİ İLE İLGİLİ DİJİTAL DÖNÜŞÜM UYGULAMALARI 53

A. ELEKTRONİK DEFTER UYGULAMASI 53

1. Elektronik Defter Tanımı ve Amacı 53

a) Elektronik Defterin Tanımı ve Yasal Dayanağı 54

b) Elektronik Defterin Amacı 55

2. Elektronik Defter Tutmak Zorunda Olan Mükellefler 55

3. Elektronik Defter Olarak Tutulması Gereken Defterler 56

4. Elektronik Deftere Başvuru ve Elektronik Defteri Oluşturma Süreci 57

5. Elektronik Defterin Muhafazası ve İbrazı 59

B. DEFTER BEYAN SİSTEMİ 62

1. Defter Beyan Sistemi Tanımı ve Amacı 62

a) Defter Beyan Sistemi Tanımı ve Yasal Dayanağı 63

b) Defter Beyan Sisteminin Amacı 63

2. Defter Beyan Sistemi Kullanmak Zorunda Olan Mükellefler 64

3. Defter Beyan Sisteminde tutulan defterler 64

4. Defter Beyan Sistemine Başvuru ve Kullanma Süreci 65

5. Defter Beyan Sistemi Tutulan Defterlerin Muhafazası ve İbrazı 65

III. BELGE DÜZENİ İLE İLGİLİ DİJİTAL DÖNÜŞÜM UYGULAMALARI 65

A. ELEKTRONİK FATURA UYGULAMASI 65

1. Elektronik Fatura Uygulamasının Tanımı ve Yasal Dayanağı 66

2. Elektronik Fatura Uygulamasının Amacı 66

3. Elektronik Fatura Uygulamasını Kullanmak Zorunda Olanlar 67

4. Elektronik Fatura Başvuru Süreci ve Uygulaması 67

B. ELEKTRONİK SERBEST MESLEK MAKBUZU UYGULAMASI 69

1. Elektronik Serbest Meslek Makbuzu Uygulamasının Tanımı ve Yasal Dayanağı.....69

2. Elektronik Serbest Meslek Makbuzu Uygulamasının Amacı 70

3. Elektronik Serbest Meslek Makbuzu Uygulamasını Kullanmak Zorunda Olanlar 70

4. Elektronik Serbest Meslek Makbuzu Uygulamasına Başvuru Süreci ve Uygulaması.....70

C. ELEKTRONİK MÜSTAHSİL MAKBUZU UYGULAMASI.....71

1. Elektronik Müstahsil Makbuzunun Tanımı ve Yasal Dayanağı 72

2. Elektronik Müstahsil Makbuzu Uygulamasının Amacı 72

3. Elektronik Müstahsil Makbuzunun Kullanmak Zorunda Olanlar.....72

4. Elektronik Müstahsil Makbuzunun Uygulamasına Başvuru Süreci ve Uygulaması.....73

D. ELEKTRONİK İRSALİYE UYGULAMASI.....73

1. Elektronik İrsaliyenin Tanımı ve Yasal Dayanağı.....73

2. Elektronik İrsaliye Uygulamasının Amacı.....74

3. Elektronik İrsaliyeyi Kullanmak Zorunda Olanlar.....74

4. Elektronik İrsaliye Uygulamasına Başvuru Süreci ve Uygulaması.....74

E. DİĞER ELEKTRONİK BELGE UYGULAMALARI.....75

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DEFTER VE BELGELERDE DİJİTAL DÖNÜŞÜMÜN MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN ANALİZİ: BURSA ÖRNEĞİ

I. DEFTER VE BELGELERİN DİJİTAL DÖNÜŞÜM SÜRECİNDE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ROLÜ 77

A. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNDEKİ ROLÜNE GENEL BAKIŞ.....78

B. DEFTER TUTMA ÖDEVİNDE VE BELGE DÜZENİNE İLİŞKİN DİJİTAL DÖNÜŞÜM SÜRECİNDE MESLEK MENSUPLARI 80

II. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ.....81

A. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ.....81

B. ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE ÖRNEKLEMİ.....82

C. ARAŞTIRMA SORULARININ HAZIRLANMASI VE UYGULANMASI...82
1. Araştırma Sorularının Hazırlanması 82
2. Anketin Uygulanması.....82
III. VERİLERİN BETİMSEL ANALİZİ 83
A. ÖRNEKLEME İLİŞKİN DEMOGRAFİK BİLGİLER.....83
B. ANKET SORULARINA VERİLEN YANITLARA İLİŞKİN İSTATİSTİKLER 85
IV. DİJİTAL DÖNÜŞÜM UYGULAMALARINA MESLEK MENSUPLARININ BAKIŞINI BELİRLEYEN FAKTÖRLERİN ANALİZİ.....90
A. FAKTÖR ANALİZİNE İLİŞKİN TEORİK BİLGİLER 90
B. ELDE EDİLEN VERİ SETİNİN FAKTÖR ANALİZİ İÇİN UYGUNLUĞUNUN BELİRLENMESİ 91
C. FAKTÖRLERİN GÜVENİLİRLİK ANALİZİ.....92
D. FAKTÖRLERİN TESPİT EDİLMESİ VE İSİMLENDİRİLMESİ.....93
E. FAKTÖR ANALİZ SONUÇLARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ.....95
SONUÇ 99
KAYNAKÇA.....104

KISALTMALAR

Kısaltma	Bibliyografik Bilgi
a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.t.	Adı Geçen Tez
b.k.z.	Bakınız
C.	Cilt No
Çev.	Çeviren
E.	Esas No
e-Defter	Elektronik Defter
e-Fatura	Elektronik Fatura
e-İmza	Elektronik İmza
e-İrsaliye	Elektronik İrsaliye
e-SMM	Elektronik Serbest Meslek Makbuzu
e-VİZ	Elektronik Veri İbraz Sistemi
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
K.	Karar No
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
md	Madde
Mük.	Mükerrer
NES	Nitelikli Elektronik Sertifika
s	Sayfa
S.	Sıra No
s.s	Sayfa Sayfaya
SM	Serbest Muhasebeci
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
vd.	Ve diğerleri
VEDOP	Vergi Dairesi Otomasyon Projesi
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLOLAR

Tablo 1: 2024 Yılında Uygulanacak Bilanço Hesabı Esasına Göre Defter Tutma Hadleri 10
Tablo 2: E-Defter Uygulamasına Geçiş Süreci 56
Tablo 3: Araştırmaya Katılan Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri.....83
Tablo 4: Meslek Mensuplarının Elektronik Belge Uygulamalarının Kullanımını Değerlendirmesi 85
Tablo 5: Dijital Dönüşüm Uygulamalarının Risklerinin Değerlendirmesi 86
Tablo 6: Dijital Dönüşüm Uygulamalarına Duyulan Güvenin Değerlendirilmesi.....87
Tablo 7: Dijital Dönüşüm Uygulamalarında Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi ...88
Tablo 8: E-Defter Uygulamasının Avantajlarının Değerlendirilmesi 89
Tablo 9: KMO Değeri ve Barlett Küresellik Testlerinin Sonuçları.....91
Tablo 10: Faktörlerin Güvenirlik Analizi 92
Tablo 11: Muhasebe Meslek Mensuplarının Dijital Dönüşüm Uygulamaları Hakkında Düşüncelerini Belirleyen Faktör Analizinin Görünümü 93

GİRİŞ

Mali idareler vergi alacağını mükelleflerden alır. Mükelleflerin çoğunu işletmeler oluşturur. İşletmeler gelir-giderlerini kaydedebilmek ve finansal durumlarını doğru görebilmek, analiz edebilmek için muhasebe kayıtlarının doğruluğu işletmeler için büyük önem arz etmektedir. Uluslararası alanda oluşturulmuş muhasebe usul ve esasları mevcuttur. Ancak ülkemizde muhasebe defterlerinin nizamı ve belge düzenine ilişkin kurallar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve diğer yasal düzenlemelerle belirlenmiştir. Ülkemizde muhasebe hesapları, muhasebedeki kayıtların usul ve esasları daha çok vergi alacağını korumak amacıyla dizayn edilmiştir. İşletmelerin finansal durumlarını doğru tespit edebilme gayesi ikinci planda kalmıştır.

Muhasebede defter tutma ödevi Vergi Usul Kanunu'nun 171. maddesi ile 228. maddesi arasındaki kısımda ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. İkincil mevzuat ve diğer kanuni düzenlemelerle beraber düşünüldüğünde defter tutma ödevi vergi matrahının tespitinde çok önemli bir yer tutmaktadır. Eskiden el yazısı ile yapılan muhasebe kayıtları, teknolojinin gelişimi ile beraber muhasebe kayıtlarının Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belirlediği standartlara uygun muhasebe programları aracılığıyla tutulmaya başlanmış ve kanunun izin verdiği tasdik makamlarınca tasdik edilen defterlere yazdırılarak muhafazası ve ibrazı istenmiştir. Dijitalleşme uygulamalarının yaygınlaşması ile birlikte Vergi Usul Kanunu'nun mük. 257. maddesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na veriler yetkilere dayanarak 2011 yılında 1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Uygulama Tebliğ ile yasal defterlerden yevmiye defteri ve defter-i kebirin artık tutulması, muhafazası ve ibrazının elektronik ortamda olabileceği ilk kez dile getirilmiştir. Bu durum mali idarenin Vergi Dairesi Otomasyon Projesi ile 1998 yılında başlayan ve dünyadaki dijital dönüşümün vergi ve vergilendirme alanlarındaki kümülatif sonucu olarak karşımıza çıkmıştır.

İşletmelerde para ile ifade edilen her iktisadi işlem bir belgeye dayanmalıdır. Tutulan yasal defterler vergi matrahının tespitinde önemli bir yer tutuyorsa dayanağı olan belgeler de elbette önemlidir. Yasal defterlerin dayanağı olan birçok belge Vergi Usul Kanunu'nda belirlenmiştir. Hangi belge kim tarafından düzenlenmeli, kime düzenlenmeli, ne zaman düzenlemeli gibi birçok sorunun cevabı bu kanunda

bulunmaktadır. İktisadi olayların kayda alınması için düzenlenmesi gereken belgelerin elektronik ortamda oluşturulması ile ilgili genel tebliğler çerçevesinde mükelleflere çeşitli ödevler yüklenmiştir.

Defter tutma ödevi ve belge düzenine ilişkin ödevlerde mükelleflerden uygulanması istenen dijital dönüşüm uygulamalarının iktisadi hayatta yerleşmesinde en büyük pay serbest muhasebeci mali müşavirlerindir. Bu anlamda serbest muhasebeci mali müşavirler vergi idaresi ile mükellefler arasında bir köprü görevini üstlenmiş durumdadırlar. Bu nedenle meslek mensuplarının elektronik ortamda defter tutma ve belge düzenine ilişkin ödevlere bakış açılarının belirlenmesi, bu konularla ilgili atılacak adımlar açısından büyük önem taşımaktadır. Bu tezin amacı, serbest muhasebeci mali müşavirlerin defter tutma ve belge düzenine ilişkin ödevler ile ilgili görüşlerinin araştırılması olarak belirlenmiştir. Çünkü işin uygulayıcısı olarak muhasebe meslek mensuplarının görüşlerini tespit etmek ve çözüm önerileri sunmak dijital dönüşüm uygulamalarının daha sağlıklı çalışmasına vesile olacaktır.

Bu amacı gerçekleştirmek üzere tezimiz üç bölümde organize edilmiştir. Çalışmamızın birinci bölümünde defter tutma ödevi ve belge düzenine ilişkin kanuni açıklamalara uygulamadan da örnekler vererek anlatılmıştır. Zira dijital dönüşüm uygulamalarını anlayabilmek için öncelikle bu ödevlerin nasıl icra edilmesi gerektiği bilinmelidir. Vergi Usul Kanunu ayrıntısıyla bu konuları işlediğinden genel itibariyle yoruma kapalı bir durumu bulunmaktadır.

Çalışmamızın ikinci bölümünde dijital dönüşüm araçları anlatılmıştır. Dijital dönüşüm araçları her ne kadar fiziki ortamda düzenlenen ödevlerden farklı bir hukuki sonuç doğurmasa da düzenlendiği yer, mükellefin veya meslek mensubunun bilgi açısından eksikliği veyahut yanlış bilgilenmesinden kaynaklı problemlere ışık tutması gayesiyle yazılmıştır.

Çalışmamızın üçüncü ve son bölümünde ise Bursa Serbest Muhasebesi Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı serbest muhasebeci mali müşavirlere dijital dönüşüm araçlarından elektronik belgeler ve elektronik defter uygulamaları kapsamında görüşlerinin araştırılması için oluşturulan anket uygulanmıştır. Uygulanan anketin sonuçları frekans ve faktör analizine tabi tutulup çıkan analiz sonuçları yorumlanmıştır. Vergi uygulamalarının muhasebe meslek mensupları tarafından icrası düşünüldüğünde

ve literatürde bununla ilgili çok fazla çalışma bulunmadığından bu konu üzerine araştırma yapılması tercih edilmiştir. Yapılan araştırma sonuçlarının genel değerlendirilmesi ve önerilerin sunulması ile tezin sonuç kısmında yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

MÜKELLEFLERİN DEFTER TUTMA VE BELGE DÜZENİ ÖDEVİ ÜZERİNDE DİJİTAL DÖNÜŞÜMÜN ETKİLERİ

I. MÜKELLEFİN DEFTER TUTMA ÖDEVİ

Gerçek veya tüzel kişi fark etmeksizin herkes; harcama yapabilmek veya hizmet sunabilmek için bir gelire ihtiyaç duymaktadır. Devletlerin sundukları hizmetleri finanse ettikleri bir başka deyişle bütçelerindeki en büyük finansman kaynağın payını da vergi ve vergi benzeri gelirler oluşturmaktadır.

Devletlerin mali alandaki gücünün yansıması vergi koyma (salma) yetkisidir[1]. Türk vergi hukukunda bulunan bazı vergiler defter ve kayıt düzenine dayandırılmışken, bunun dışında kalan diğer vergiler ise defter tutma ödevini gerektirmez[2]. Dolayısıyla defter ve kayıt düzenine dayandırılan vergilerin sağlıklı bir şekilde hesaplanması, toplanması, derlenmesi defter kayıtları üzerinden yapılmaktadır.

Defterler esas itibariyle muhasebe usul ve esasları üzere tutulmaktadır. İşletmelerin mali yapılarının ve vergi terminolojisinde tabirle "aktif vergi süjesi[3]" olan devletin vergi alacağının sıhhati, defter kayıtlarının sıhhatinden geçmektedir. Muhasebe her ne kadar işletme biliminin bir fonksiyonu da olsa muhasebenin kendine has kaidelerinin yanı sıra; ülkemizde en başta 213 sayılı Vergi Usul Kanunu[4] (VUK) olmak üzere, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu[5] (TTK) ve birçok kanuni düzenleme ile çerçevesi belirlenmiştir.

Üzerine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişiye mükellef denir[6]. Mükelleflerin çoğunu ekonomiye katma değer katan işletmeler oluşturmaktadır.

---

1 Metin Erdem, Doğan Şenyüz, İsmail Tatlıoğlu, *Kamu Maliyesi,* 14. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2017, s. 125.
2 Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler),* 10.Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2019, s. 130.
3 Metin Erdem vd., a.g.e. s. 125.
4 10-11-12/01/1961 tarih ve 10703-10704-10705 sayılı Resmî Gazete'ler.
5 14/02/2011 tarih ve 27846 sayılı Resmî Gazete.
6 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 8.Madde.

Mükellefler vergi borcunun yanı sıra verginin hesaplanma aşamasına kadar katlanması gereken vergi maliyetleri bulunmaktadır. Bunlardan en önemlisi belki de defter tutma ödevidir. Defter tutma ödevinin gerçekleşmesi için işletme bir muhasebe meslek mensubu ile aracılık-sorumluluk sözleşmesi imzalamalı veya interaktif vergi dairesinden işe başlama bildirimini yapıp vergi dairesinin sicil işledikten sonra, işe başlama bildiriminden itibaren, bir hafta içerisinde Defter-Beyan Sistemine başvurulmalıdır. Görülüyor ki mükelleflerin daha verginin tarh aşamasına gelmeden dahi çok fazla katlanması gereken vergi maliyeti bulunmaktadır.

Usulüne uygun olarak tutulmayan, kanuna uygun tasdik edilmemiş, deftere veya boş dahi olsa bir sayfası bile zarar görmüş, yıpranmış defterler için ise; usulsüzlük cezası, vergi ziyaı kabahati ve mükellefin veyahut konunun durumuna göre vergi kaçakçılığı suçu kabul edilip adli yargılama ile özgürlüğü kısıtlayıcı cezalar mümkün bulunmaktadır[7].

Defterlerde uyulması zorunlu kurallar kanunda aynı kısmın "Kayıt Nizamı[8]" başlıklı dokuzuncu bölümünde belirlenmiştir:

1. *"Defterler Türkçe ve defterlerde Türk parası kullanma zorunluluğu[9],*
2. *Defterlerin mürekkeple yazılacağı,*
3. *Boş satır bırakılmaması, sayfaların yok edilmemesi,*
4. *Kayıtların belirlenen zamanlar içerisinden yapılması".*

A. DEFTER TUTMANIN TANIMI VE AMACI

VUK'un ikinci kitap olarak nitelendirilen mükellefin ödevleri bölümünün ikinci kısmını defter tutma ödevi oluşturmaktadır. VUK'ta defter tutma ödeviyle ilgili tüm bilgiler ayrıntısıyla yer almaktadır[10].

---

[7] Ayrıntılı bilgi için bkz.: Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları),* 11. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2020, ss. 94-111; 154-158;437-460.

[8] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 215-219.maddeler.

[9] 31/07/2004 tarih ve 25539 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 5228 sayılı Kanun'la birlikte, önceleri sadece Türkçe ve Türk parası kullanma zorunluluğu; vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde olması şartıyla başka dillerde ve diğer paralar cinsinden tutulmasına izin verilmiştir.

[10] Vergi Usul Kanunu 171-226. maddeleri.

1. Defter Tutmanın Tanımı

Defter tutma zorunluluğuna ilişkin hükümler, hem VUK'ta hem de TTK bulunmaktadır. Birçok konuda benzer durumlar bulunsa da esas itibariyle kanunların çıkartılış maksatları farklıdır[11]. Ancak TTK'nın 64.maddesinin 5.fıkrasında TTK'ya tabi gerçek veya tüzel kişiler, VUK çerçevesinde olan ikincil düzenlemelere uymak zorundadır. Dolayısıyla TTK'nın defterlere ilişkin hükümlerinde VUK açısından engel teşkil etmez.

Defter tutma; işletmelerin hızlı, akışkan ve değişken olan ticari faaliyetlerinin ilgili kanun hükümleri ve diğer hukuki düzenlemeler çerçevesinde; muhasebe usul ve esaslarına bağlı kalmak suretiyle, tutulması zorunlu defterlere kaydedilmesi olarak tanımlanabilir.

2. Defter Tutmanın Amacı

VUK defter tutmasının amacını "Maksat" başlıklı 171.maddesinde açıkça belirtmiştir:

"1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tesbit etmek;

2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tesbit etmek;

3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;

4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;

5. Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek."

---

[11] VUK'un 1.maddesinde "…*genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır.",* TTK'nın 1.maddesinde ise *"...Bu Kanundaki hükümlerle, bir ticari işletmeyi ilgilendiren işlem ve fiillere ilişkin diğer kanunlarda yazılı özel hükümler, ticari hükümlerdir.",* hükümlerden de görüldüğü üzere, VUK esas itibariyle asli kamu alacağı olan vergi alacağının doğru tespiti üzerine kuruludur. Ancak TTK bir ticari işletmenin faaliyetlerinin dikkate almıştır.

Kanunda defter tutmanın maksatları ayrıntısıyla açıklanmıştır. Görüldüğü üzere, maddenin ilk dört fıkrası vergi alacağının korunmasına yöneliktir. Mükellefin beyana dayalı olarak ödemesi gereken verginin gerçek mahiyetini öncelikle, defter kayıtlarına dayandığını; ilk olarak defterlerin incelenmesinin ve denetlenmesi gerektiğini göstermektedir[12]. Tutulan defterlerin yanlışlığı ispatlanana dek dayanağını oluşturan belgelere ve ekonomik ticari icaplar karşısında uygun olduğu kabul edilir. Bu duruma defterlerin "doğruluk karinesi" adı verilir[13]. Ancak beşinci fıkra ilk dört fıkradan farklı olarak mükellefle doğrudan veya dolaylı olarak işlem veya ilişki içinde bulunan üçüncü kişiler karşısındaki durumlarının tespitine yönelik olarak düzenlenmiştir.

B. DEFTER TUTMAK ZORUNDA OLANLAR

Türk vergi hukukunda her vergi defter tutma ödevini gerektirmez. Defter tutma zorunluluğu esas itibariyle beyana dayalı vergi alacaklarının korunmasına yönelik getirilmiş bir sorumluluk olması hasebiyle vergi merkezli olarak mükelleflere bu zorunluluklar yüklenmiştir. Defter tutmak zorunda olan mükellefler VUK'un 172.maddesinde; defter tutma yükümlülüğü bulunmayanlar ise 173.maddede ayrıntısıyla belirtilmiştir.

VUK'un 172. maddesinde defter tutmak zorunda olanlar şu şekilde sayılmıştır:

- *Ticaret ve sanat erbabı,*
- *Ticaret şirketleri,*
- *İktisadi kamu müesseseleri,*
- *Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeleri,*
- *Serbest meslek erbabı,*
- *Gerçek usulde vergiye tabi çiftçiler.*

[12] Mahcemal Seyhan, Vergi *Yükümlülerinin Defter Tutma Yükümlülüğü,* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014, s.26.
[13] Şenyüz vd. a.g.e. s.131.

VUK'un 173. maddesinde ise defter tutma zorunluluğu bulunmayanlar şu şekilde sayılmıştır:

- *Gelir vergisinden muaf olan esnaf,*
- *Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler,*
- *Gelir Vergisi Kanunu'na göre kazançları basit usulde tespit edilenler,*
- *Kurumlar vergisinden muaf iktisadi kamu müesseseleri,*
- *Kurumlar vergisinden muaf dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler.*

Görüldüğü üzere, defter tutacaklar vergi alacağı karşısındaki durumlarına göre kanun koyucu tarafından tespit edilmiştir. Ayrıca kanunda tüccar sınıfları da belirlenmiştir[14]. Kanunun *"tüccar"* tabiriyle kastı ticari kazanç sahipleridir[15]. Ticari Kazanç kavramı 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu[16]'na tabi gerçek kişileri ve kurumlar vergisi mükelleflerini[17] kapsamakta ve VUK'un defter tutma sorumluluğu bulunan bilanço hesabı esasına göre veya işletme hesabında göre defter tutacak olan tüccarları göstermektedir.

Mükelleflerin tuttukları defterlerde farklılık olması mükelleflere maddi vergi yükümlülüğü açısından bir fark oluşturmaz. Sadece şekli yükümlülük ve kayıt düzeni açısından farklılık bulunmaktadır[18].

Tüccarların defter tutmalarının çeşitli kriterler ile ayrımın maksadı ise şu şekilde özetlenebilir [19]:

1) Ticari faaliyetlerinin hacmi dolayısıyla daha küçük olan mükelleflere daha kolay bir muhasebe kayıt sistemi oluşturmak,

2) Yapılan işin niteliği gereği hacmi ve hukuktaki yerinin uygun olanlarca bu görevin ifasının tesis etmek,

şeklinde sıralanabilir.

---

[14] 213. Sayılı Vergi Usul Kanunu 176.madde.

[15] Zübeyir Bakmaz, *Türk Vergi Hukukunda Defter Tutma Yükümlülüğü,* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s. 45.

[16] 06/01/1961 tarih ve 10700 sayılı Resmî Gazete.

[17] 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6.maddesinde kurum kazancının tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'ndaki ticari kazanç hükümlerinin uygulanacağı açıkça belirtilmiştir.

[18] Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Türk Vergi Sistemi,* 17. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi, 2020 s.16

[19] Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, *Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu,* Ankara: Sözkesen Matbaacılık, 2005, s. 237'den aktaran Bakmaz, a.g.t., s. 45.

1. Bilanço Hesabına Göre Defter Tutan Mükellefler

Kanunda hangi mükellefin bilanço hesabına göre hangi mükellefin işletme hesabında defter tutacakları çeşitli kriterlere bağlanmıştır. Bu kriterler işletmenin mal alış, mal satış ve bunun dışında hizmet sektörü için iş hasılatından oluşmaktadır[20]. Bu tutarlar aralık ayında Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan bir tebliğ ile her yıl tespit edilir[21]. Ayrıca bu tutarlarla beraber kurumlar vergisi mükellefi tüzel kişilerin de bilanço hesabına göre defter tutması gerekmektedir[22]. Aynı maddenin son fıkrasında da isteğe bağlı olarak da bilanço hesabına göre defter tutmak isteyenlerin de bilanço hesabına göre defter tutmalarına müsaade edilmiştir.

"*Birinci sınıf tüccarlar*[23]" olarak da isimlendirilen mükellefler; her yıl yeniden değerleme oranında artan tutarların üstünde ise bilanço hesabına göre defter tutması gerekmektedir.

Bilanço hesabına göre defter tutan mükellefler çeşitli şartları sağladıktan sonra elektronik ortamda defter tutmaları zorunludur. Elektronik ortamda defter tutmadan maksat muhasebe kayıtlarının muhafazası işlemi bilgisayar ortamında olması ve belli aralıklarla Gelir İdaresi Başkanlığının sistemine meslek mensupları aracılığı ile defterlerin elektronik ortamda oluşturulmasıdır[24].

---

[20] 213. Sayılı Vergi Usul Kanunu 177.madde.

[21] Bu tutarlar, 213 sayılı Kanunun "Yetki" başlıklı mük. 414.maddesi dayanılarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen selahiyet ile her sene yılbaşından önce yayınlanan yeniden değerleme oranına göre arttırılarak uygulanır.

[22] 213. Sayılı Vergi Usul Kanunu 177.madde.

[23] 213. Sayılı Vergi Usul Kanunu 177.madde.

[24] Elektronik defter konusu ilerleyen konularda ayrıntılı olarak anlatılacağından burada ismen bahse alınmıştır.

2024 yılında uygulanacak olan hadler şunlardır[25]:

Tablo 1: 2024 Yılında Uygulanacak Bilanço Hesabı Esasına Göre Defter Tutma Hadleri

- Yıllık Alış Tutarı - Yıllık Satış Tutarı	- 1.400.000,00 TL - 2.000.000,00 TL
- Yıllık gayrisafi iş hasılatı	- 690.000,00 TL
- İş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı	- 1.400.000,00 TL

Kaynak: 556 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliğ esas alınarak tablo tarafımızca oluşturulmuştur.

Bilanço hesabına göre defter tutması gerekenler kanunda tutması gereken defterler[26] genel defterler ve özel defterler olarak ikiye ayırmak gerekmektedir[27].

- Genel defterler
  - Yevmiye defteri (VUK m. 183)
  - Defter-i Kebir (VUK m. 184)
  - Envanter Defteri (VUK m. 185)
- Özel defterler
  - İmalat defteri (Kanunun 197.maddesine göre devamlı surette imalat işi ile 3ticari faaliyet yapanların yukarıda sayılı defterlerden hariç tutması gereken defterdir.)

[25] 30/12/2023 tarih ve 32415 (2.mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 556 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliğ.

[26] Bilanço hesabı esasına göre tutulması gereken defterler ve özel defterler burada sadece isimce zikredilecektir. Zira kanuna göre defter tutmaya mecbur olanların uyması gereken defterlerin nizamı, Türk parasını kullanma mecburiyeti vb. zorunluluklarına ait konular ayrı bir başlık altında incelemeye alınacaktır. Ayrıca 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre tutulması zorunlu defterlere de ayrı bir başlık altında değinildiğinden bu başlık altında bahse konu olmamıştır.

[27] Şenyüz vd., *Vergi Hukuku (Genel hükümler)*, s.131.

- Bitim işleri defteri (Kanunun 200.maddesinde zikredilen işlerin bitimiyle meşgul olan birinci ve ikinci tüccarlar imalat defteri yerine tutulan deftere "bitim işleri defteri" denir.)
- Damga resmi kayıtları (Kanunun 205.maddesi ile 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu[28] çerçevesinde düzenlenen kağıtlara ilişkin kesintisi olan damga vergilerinin gösterildiği defterdir.)
- Yabancı nakliyat kurumları hasılat defteri (Kanunun 207.maddesi ile yabancı nakliyat kurumları ile Türkiye'de şubesi olan yabancı kurumların tutması zorunlu defteridir.)
- Banka ve sigorta muamele vergisi defteri (Kanunun 204.maddesi ile BSMV konusuna giren kayıtların tutulması zorunlu defterlerdir.
- Ambar defteri (Kanunun 209.maddesi ile depo, ardiye vb. yerleri işleten mükelleflerle nakliye ambarı bulunanlar ayrıca ambar defteri de tutarlar.)
- Menkul ve gayrimenkul sermaye iratları defteri (Kanunun 208.maddesi ile GMSİ ve MSİ elde edenler bu tutmaya mecburdurlar.)

2. İşletme Hesabına Göre Defter Tutan Mükellefler

VUK'un 178.maddesinde "ikinci sınıf tüccar" olarak defter tutacaklar belirtilmiştir. Bunlar; VUK'un 177.maddesinde sayılmayanlar ile normalde kurumlar vergisi mükellefi olması gereken ancak işletme hesabına göre defter tutmasında bir beis olmayıp Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından müsaade edilenler şeklinde sıralanmıştır.

Yine aynı maddenin devamında ilk kez açılış yapanlar veya dönem içerisinde işyerini kapatıp belli bir süre sonra yeniden açılış yapanların yıllık alış veya-satış tutarları belli olmadığı için işletme defteri olarak defter tutabilecekleri bildirilmiştir. Ancak mükellef isterse bilanço hesabına geçiş yapabilir.

İşletme hesabına göre defter tutan mükelleflerin tutması zorunlu deftere işletme defteri adı verilir. İkinci sınıf tüccarlar ayrıca envanter ve amortisman defteri tutmaları mecburi değildir. 01/01/2019'den önce işletme defteri onaya tabiydi. Ancak 01/01/2019

[28] 11/07/1964 tarih ve 11751 sayılı Resmî Gazete.

yılından sonra Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından geliştirilen Defter-Beyan Sistemi üzerinden defter tutmaları zorunlu hale gelmiştir[29].

3. Sınıf Değiştirme

Sınıf değiştirme, VUK'un 179. ve 180.maddesinde ifade edilmiştir[30]. Ticari hayatta mükelleflerin işleri bazı zamanlarda gelişirken, genişlerken; bazı zamanlarda küçülür, yavaşlar ve defter tutma yükümlülüğü de bu duruma göre şekillenir. Çünkü vergi mükelleflerinin ticari faaliyetleri iyiyken tuttukları defterleri daha ayrıntılı olması; vergi saikine dayalı hareket ve işlemlerin tespiti açısından önemli bir yer tutmaktadır. Bir başka deyişle vergi matrahının doğru olarak tespiti açısından da daha aydınlatıcı olacağı açıktır. Dolayısıyla mükelleflerin tuttukları defterler vergi matrahının tespitinde büyük önem arz etmektedir. Ancak ticari faaliyetleri belli bir süre olağan olduktan sonra, kanuni hadlerin altına düşerse, tuttukları defterler de daha basit ve tekdüze olması mükellef açısından da kolaylaştırıcı olacaktır.

---

[29] 17/12/2017 tarih ve 30273 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 486 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği.

[30] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 179.maddesi;

"(I) inciden (II) nciye geçiş: İş hacmi bakımından I inci sıfa dahil olan tüccarların durumları aşağıdaki şartlara uyduğu takdirde, bunlar, bu şartların tahakkukunu takip eden hesap döneminden başlıyarak, II nci sınıfa geçebilirler:

1. Bir hesap döneminin iş hacmı 177 nci maddede yazılı hadlerden % 20 yi aşan bir nispette düşük olursa, veya;

2. Arka arkaya üç dönemin iş hacmı 177 nci maddede yazılı hadlere nazaran % 20 ye kadar bir düşüklük gösterirse."

213 sayılı Vergi Usul Kanunu 180.maddesi

"b) (II) nciden (I) inciye geçiş: İş hacmı bakımından II nci sınıfa dahil tüccarların durumları aşağıda yazılı şartlara uyduğu takdirde bunlar bu şartların tahakkukunu takip eden hesap döneminden başlıyarak I inci sınıfa geçerler.

1. Bir hesap döneminin iş hacmı 177 nci maddede yazılı hadlerden % 20 yi aşan bir nispette fazla olursa, veya;

2. Arka arkaya 2 dönemin iş hacmı 177 nci maddede yazılı hadlere nazaran % 20 ye kadar bir fazlalık gösterirse.

a) Birinci Sınıftan İkinci Sınıfa Geçme

İş hacmi bakımından ticari hayatına birinci sınıfta devam ederken aşağıdaki şartları sağlamasıyla bu şartları sağladığı hesap döneminin başından itibaren ikinci sınıf tüccar olabileceklerdir.

i. Bir hesap döneminin iş hacmi 177.maddede yazılı hadlerden %20'yi aşan bir nispette düşük olursa,

Örneğin[31]; Ticari faaliyetine bilanço hesabına göre defter tutarak devam eden ve alım-satım işiyle iştigal eden Tüccar (B) 2021 yılında 318.000 TL alış ve 486.000 TL satış yapmıştır. Bu durumda Tüccar (B) işletme hesabına geçemeyecektir. Çünkü;

2021'deki alış tutarı[32]: 400.000,00 TL (%20) eksiği=320.000,00 TL ve Tüccar (B)'nin alış tutarı 318.000,00 TL'dir.

2021'deki satış tutarı: 570.000,00 TL (%20) eksiği= 456.000,00 TL ve Tüccar (B)'nin satış tutarı: 486.000,00 TL'dir. İkinci sınıfa geçmek için hem alış hem satışlarda %20'den aşmış bir şekilde azalışın mümkün olması gerekmektedir[33].

Eğer ki Tüccar (B)'nin satışı 450.000,00 TL olsaydı; %20'den aşağı bir satışı olacağından ikinci sınıfa geçecek ve işletme hesabına göre defter tutabilecekti.

ii. Arka arkaya üç dönemin iş hacmi 177.maddede yazılı hadlere nazaran %20'ye kadar bir düşüklük gösterirse,

Örneğin[34]; sınai faaliyet gösteren Bay (Y)'nin son üç yıldaki gayrisafi iş hasılatları aşağıdaki gibidir:

---

[31] Konunun daha iyi anlaşılması açısından örnek verilmiştir. Örnek tarafımızca oluşturulmuştur.

[32] 21/11/2021 tarih ve 31696 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 534 Sıra numaralı VUK Genel Tebliği'ne göre yıllık alış tutarı .400.000 TL, yıllık satış tutarı 570.000 TL olarak belirlenmiştir.

[33] Şenyüz, vd., *Türk Vergi Sistemi,* s.20.

[34] Konunun daha iyi anlaşılması açısından örnek verilmiştir. Örnek tarafımızca oluşturulmuştur.

Yıllar	Gayrisafi iş hasılatı
2019	118.000,00 TL
2020	132.000,00 TL
2021	174.000,00 TL

Yıllar	Gayrisafi iş hasılatında değişim (%)	GSİH %20'den
2019[35]	(118.000-140.000) / 140.000=%15	Az düşüklük
2020[36]	(132.000-150.000) / 150.000=%12	Az düşüklük
2021[37]	(174.000-200.000) / 200.000=%13	Az düşüklük

Görülüyor ki Bay (Y), art ardına düşüş eğilimi izleyen 2019-2020-2021 yılları arasındaki yüzdeye bakarak 2022 yılı hesap döneminde işletme hesabına göre defter tutabilecektir. Eğer herhangi bir yılda bu farklar olmasaydı veya düşüş değil artış eğilimi gösterseydi mükellef işletme hesabı esasına göre defter tutmayacaktı. Zira işletme defterine geçişte alışta ve satışta azalma olması gerekmektedir.

b) İkinci Sınıftan Birinci Sınıfa Geçme

Ticari hayatta işletmelerin ticari faaliyetleri gelişebilir ve ilerleyebilir. Kanunun 177.maddede bahsettiği durumlar gerçekleşirse şayet işletme hesabından bilanço hesabına geçer ve bilanço hesabına göre defter tutması gerekmektedir.

[35] 27/12/2019 tarih ve 30991 sayılı 2.mükerrer Resmî Gazete'de yayınlanan 513 Numaralı VUK Genel Tebliğ'e göre gayrisafi iş hasılatı 140.000,00 TL olarak belirlenmiştir.

[36] 29/12/2020 tarih ve 31349 sayılı mük. Resmî Gazete'de yayınlanan 522 Numaralı VUK Genel Tebliğ'e göre gayrisafi iş hasılatı 150.000,00 TL olarak belirlenmiştir.

[37] 21/11/2021 tarih ve 31696 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 534 sıra Numaralı VUK Genel Tebliği'ne göre gayrisafi iş hasılatı 200.000 TL olarak belirlenmiştir.

i. Bir hesap döneminin iş hacmi 177.maddede yazılı hadlerden %20'yi aşan bir nispette fazla olursa

Örneğin[38], öteden beri işletme defteri olan bayan (N) fason dikim işi yapmaktadır. 2021 yılına ait gayrisafi iş hasılatı 278.000,00 TL'dir. 2022 yılından itibaren bilanço hesabına göre defter tutması gerekmektedir. Çünkü;

2022 yılı için gayrisafi iş hasılatı 200.000 TL'dir. %20 fazlası 240.000 TL yapmaktadır ve bayan (N)'nin bir yılda elde ettiği gayrisafi iş hasılatı 200.000 TL'nin %20'sinden fazla olduğu için bilanço hesabına göre defter tutması gerekmektedir.

Alım-satım işiyle uğraşan bir mükellefin alım veya satımı 177.maddedeki hadlerden birini aşması durumunda bilanço usulü defter tutması gerekmektedir[39].

ii. Arka arkaya 2 dönemin iş hacmi 177.maddede yazılı hadlere nazaran %20'ye kadar bir fazlalık gösterirse,

Örneğin[40]; eskiden beri işletme defteri olarak defter tutan tüccar (H)'nin son iki yıldaki alım-satım toplamları aşağıdaki gibidir:

Yıllar	Alışlar	Alışların kanuni ölçülere göre değişimi	Satışlar	Satışların kanuni ölçülere göre değişimi
2020[41]	345.200	%15	500.000	%19
2021	458.000	%14	566.000	(-)%7

Tüccar (H)'nin son iki yılda alışlarının %20'ye nazaran artış yaşadığından 2022 yılında bilanço usulüne göre defter tutması gerekmektedir. Son yıldaki satışlarındaki azalma bu durumu etkilememektedir. İkinci sınıf tüccardan birinci sınıf tüccara geçerken

[38] Konunun daha iyi anlaşılması açısından örnek verilmiştir. Örnek tarafımızca oluşturulmuştur.
[39] Şenyüz, vd. *Türk Vergi Sistemi,* s.19.
[40] Konunun daha iyi anlaşılması açısından örnek verilmiştir. Örnek tarafımızca oluşturulmuştur.
[41] 29/12/2020 tarih ve 31349 sayılı mük. Resmî Gazete'de yayınlanan 522 Numaralı VUK Genel Tebliği'ne göre yıllık alış tutarı 300.000 TL yıllık satış tutarı ise 420.000 TL olarak belirlenmiştir.

alış veya satış tutarlarının herhangi birinde artış olması yeterlidir. Ancak birinci sınıftan ikinci sınıfa düşüşte her iki kriterde de düşüş olması gerekmektedir.

4. Serbest Meslek Erbapları

Serbest meslek erbabı serbest meslek faaliyetini icra eden kişidir. Serbest meslek faaliyeti de *"sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtısasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır."* şeklinde tanımlanmıştır[42]. Dolayısıyla bir kişinin yaptığı faaliyeti serbest meslek faaliyeti olarak kabul edilebilmesi için dört tane özellik barındırması gerekmektedir[43].

- Sermayeden çok şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki tecrübe veya bilgiye dayanması,
- Bir işverene bağlı olmaksızın şahsi nam ve hesabına mesleğin icrası,
- Faaliyetin ticari bir özelliğinin olmaması,
- Sürekli olması.

C. TUTULMASI GEREKEN DEFTERLER

İşletmeler ticari hayatlarını çeşitli kanun hükümlerine göre dizayn etmeleri çok büyük önem arz etmektedir. Başka türlü ticari hayatlarını idame etmeleri meşru değildir. Ticari hayatlarında para ile ifade edilebilen durumları ise başta VUK olmak üzere TTK ve işletmenin konusu veya durumuna göre diğer kanunlara ve ikincil mevzuata uyması zorunludur. İşletmelerin mükellefiyetlerini idamesi için katlanmak zorunda olduğu önemli sorumluluklardan biri de defter tutma ödevidir. Defter tutma ile ilgili hükümler hem VUK'ta hem de TTK'da bulunmaktadır.

---

[42] 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 65.madde.

[43] Hüseyin Gürbüz, *Serbest Meslek Erbaplarının Vergi Algısı: Ege Bölgesi Örneği,* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, s. 12.

1. Vergi Usul Kanunu'na Göre Tutulması Zorunlu Defterler

VUK, yukarıda da bahsi geçtiği üzere, asli bir kamu alacağı olan vergi matrahlarının korunmasına yönelik bir amaç sergilemekte ve bundan dolayı VUK, tüccarları sınıflara dizayn etmektedir. Bu konuyla bağlantılı olarak her tüccar sınıfının iş hacmine veya yaptıkları işin niteliğine göre tutulması zorunlu defterleri belirlemiştir.

a) Yevmiye Defteri

Arapça "yevm" kökünden gelen kelime; günlük, gündelik anlamlarına gelmektedir[44]. Yevmiye defteri de günlük defter anlamına gelmekte olup hukuki anlamda ise işletmelerin günlük işlemlerinin muhasebe usul ve esaslarına[45] bağlı kalıp kaydedilerek kayıtların oluşturulduğu defterdir. VUK'un 183.maddesinde düzenlenen yevmiye defteri VUK'ta şu şekilde tanımlanmıştır:

"Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi icabeden muamelelerin tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak yazıldığı defterdir.

Yevmiye defteri ciltli ve sahifeleri müteselsil sıra numaralı olur. Mükellefler diledikleri takdirde ve tutulması zorunlu diğer defterlerini müteharrik yapraklı olarak kullanabilirler."

Para ile ifade edilen ve tarih sırasıyla yevmiye defterine muhasebe usulüne uygun olarak geçirilme biçimine yevmiye maddesi adı verilir[46]. Yevmiye maddesi yazılırken, tarihin yazıldığı yere gün, ay ve senenin rakamsal olarak yazılmasında fayda bulunmaktadır[47]. Yevmiye maddesinde sayfanın "borç" kısmında kullanılacak hesap veya hesaplar daha önce bir başka deyişle satır başına yakın bir kısımdan başlanarak yazılırken; "alacak" kısmında kullanılacak hesap veya hesaplar diğer hesaplara göre biraz daha içeriden yazılması gerekmektedir[48].

---

[44] https://sozluk.gov.tr/ (Erişim Tarihi: 14/11/2022)
[45] Yevmiye defterine yapılacak kayıtlar için bkz.: İbrahim Lazol, *Genel Muhasebe,* 21. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2015.
[46] Lazol, *a.g.e.*, s. 20.
[47] Zülküf Kanat, *Tekdüzen Hesap Planına Göre Örnekleriyle Defter Tutma,* 14.Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1996, s.144.
[48] Lazol a.g.e. s. 20.

Yevmiye defterinde asgari aşağıdaki bilgilerin olması gerekmektedir[49]:

- Madde sıra numarası,
- Tarih,
- Borçlu hesap,
- Alacaklı hesap,
- Tutar (meblağ),
- Kayıt hangi işlem için yapılıyorsa dayandığı belgenin türü, varsa tarihi ve evrak numarası.

Mükellefler yaptıkları faaliyetlerin kayıtlarını yasal defterlere belirli bir süre içerisinde kaydetmelidir. Yasal defterlere yapılacak olan kayıtlar VUK'un 219.maddesinde hükme bağlanmıştır.

- "*Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir.*
- *Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevap vermez."*

Örneğin[50]; 18/08/2022 tarihinde işletmenin kasasından banka hesabına 10.000,00 TL yatmıştır. Böyle bir işleminin yevmiye defterine kaydı aşağıdaki gibidir:

----------18/08/2022----------		
102 Bankalar (Borçlu hesap(lar))	10.000-	
102 01 …Bankası TL hesabı	10.000-	
100 Kasa (Alacaklı hesap(lar))		10.000-
100 01 TL Kasa		10.000-
----------…/…/2022----------		

[49] Özcan Özal, *Muhasebe,* 2.Baskı, İzmir: Ege Üniversitesi Matbaası, 1975, s., 32.
[50] Konunun iyi anlaşılması için örnek verilmiştir. Örnek tarafımızca oluşturulmuştur.

Üç çeşit yevmiye madde türü bulunmaktadır. Bunlar[51];

1- Basit madde: Yevmiye defterine yazılması gereken işlemde bir borçlu bir alacaklı hesap bulunuyorsa bu maddeye basit madde denir.

2- Bileşik madde: Deftere yazılması gereken kayıtta yalnız bir borçlu hesap; buna karşılık birden fazla alacaklı hesap veya bir alacaklı hesabına karşılık birden fazla borçlu hesap bulunuyorsa bu maddeye bileşik madde denir.

3- Karma madde: Defter kaydında hem borçta hem de alacak kısmında birden fazla hesap bulunuyorsa bu maddeye de karma madde denir.

b) Defter-i Kebir (Büyük Defter)

Defter-i kebir diğer adıyla büyük defter VUK'un 184.maddesinde ifade edilmiştir.

"Defterikebir, yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir."

İşletmelerin parayla ifade edilen her işlemi defterlere kaydı mecburidir. Bu işlemleri muhasebeleştirirken 1 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği[52] (MSUGT)'nin 4.maddesi ile kullanımı zorunlu hale gelen Tekdüzen Hesap Planında belirtilen hesaplarla tasnif edilmesi gerekmektedir.

Defter-i kebire kayıtlar yapılmadan önce yevmiye defterine kayıtların yapılması gerekir. Eksiksiz bir defter-i kebir kaydında hesabın adı, kayıt tarihi, açıklamalar o kaydın yevmiye defterindeki numarası, borç veya alacak miktarı bulunmaktadır[53]. Böylelikle defter-i kebirde görülen bir kaydın bağlı olduğu kalem veya kalemler, yevmiye numarası ile yevmiye defterinden bakılarak görülebilir.

c) Envanter Defteri

Envanter kelime anlamıyla işletmenin bir tarihteki borç, alacak, emtia, diğer varlıkların durumlarını nicelikleri ve değerleriyle gösterme[54] işlemine envanter işlemi

---

[51] Lazol, a.g.e., s. 21.

[52] 26/12/1992 tarih ve 21447 sayılı Resmî Gazete.

[53] William A. Paton ve Robert L. Dixon, *Essentials Of Accounting, Çev.* Mustafa A. Aysan, *Muhasebenin Temelleri,* İstanbul: İktisat Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yayınları, 3. Baskı, 1963, s., 147.

[54] https://sozluk.gov.tr/ (Erişim Tarihi: 26/03/2023)

denir. Envanter defteri de işletmenin yılsonundaki varlıklarla kaynaklarını ortaya koyan defterdir. Kanunun 185.maddesinde düzenlenmiştir. Envanterlerin çıkarıldığı güne de bilanço günü denilmektedir.

d) İşletme Hesabı Defteri

Kazancı işletme hesabına göre tespit edilip buna göre kayıt sistemlerini oluşturması gereken mükellefler için tek ve basit bir defter tesis edilmiştir[55].

İşletme defteri; sol tarafına giderler, sağ tarafına da hasılatların yazılması şeklinde oluşturulur. Gider kısmına; satın alınan emtia veya işletme faaliyetinin devamı için katlanılan hizmetler veya bunlarla birlikte katlanılan diğer tüm giderler yazılmaktadır. Gelirler veya hasılat kısmına da satılan emtia bedeli veya yapılan sunulan hizmet karşılığında tahsil bedeller ile işletme faaliyetinden elde edilen diğer tüm gelirler kaydedilir.

VUK'un 194.maddesinde işletme hesabı defterinde bulunması gereken asgari şu şartlar aşağıdaki gibidir:

- Sıra numarası,
- Kayıt tarihi,
- Muamelenin çeşidi
- Meblağ

İşletme defterine yapılacak kayıtların azami süresi on gündür. On günden daha fazla bir sürede kaydedilmesi VUK'a aykırıdır. Ancak 486 sıra numaralı VUK Genel Tebliği[56]'n 7.maddesine göre işlemlerin ait olduğu ayı izleyen ikinci ayın onbeşinci günü sonuna kadar kaydedilebilir şeklinde idari bir düzenleme yapılmıştır[57]. İşletme defterleri 01/01/2019 tarihinden itibaren Gelir İdaresi Başkanlığı'nın geliştirdiği Defter-Beyan Sistemi üzerinden tutulması zorunludur.

---

[55] Kanat, a.g.e., s. 89.

[56] 17/12/2017 tarih ve 30273 sayılı Resmî Gazete.

[57] Kanaatimizce böyle bir düzenlemenin idari bir düzeyde ikincil bir norm ile yapılması Anayasa'nın 73.maddesine aykırıdır. Zira uyulmaması durumunda mükellef ve muhasebe meslek mensupları cezai müeyyidelerle karşılaşabilecektir. Ayrıntılı açıklama tezin ilerleyen kısımlarında yapılacaktır.

e) Serbest Meslek Kazanç Defteri

Diğer defterlerden farklı olarak serbest meslek kazanç defterini sadece serbest meslek erbabları tarafından tutulmaktadır. Bir işin serbest meslek olarak nitelendirilmesi için 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre belli şartları sağlaması gereklidir[58].

VUK'ta diğer defterlerde de olduğu gibi çeşitli kayıt kuralları bulunmaktadır. Bunlar; kayıtların Türkçe tutulması, defterlerin mürekkeple yazılacağı ilkesi[59], yanlış kayıtların düzeltilmesi[60], boş satır bırakılamayacağı ve sayfaların yok edilemeyeceği[61] ilkesi bulunmaktadır.

Serbest meslek kazanç defterine kayıt zamanı kural olarak muamelenin olduğu gün yapılmasıdır[62]. Defterler günümüzde Defter-Beyan Sistemi üzerinden tutulduğu için azami 45 gün aşmaması (muamelenin olduğu ayı takip eden ikinci ayın onbeşinci günün sonuna kadar[63]) yapılmasına müsaade edilmiştir.

2. Türk Ticaret Kanunu'na Göre Tutulması Gereken Defterler

Her vergi mükellefi tacir olarak kabul edilmemektedir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'ndaki tacir tanımının yapıldığı 12.maddesindeki şartları sağladıkları takdirde tacir sıfatına haiz olmakta ve TTK'ya da tabi olmaktadır. Tacir olmasının sonucu olarak da tacirler ticaret yaptıkları süre boyunca TTK'da belirtilen defterleri tutmak zorundadırlar. Ticari defterler[64] işletme sahiplerinin veya şirket ortaklarının işletmenin iktisadi ve mali yapısını borç ve alacak durumlarını her mali yıl sonunda oluşan sonuçlar (kar veya zarar durumu) tutulan ticari defterler sayesinde tespit edilir[65]. Ticari defterler

---

[58] Serbest meslek erbapları ile ilgili açıklama yapılırken bir mükellefin serbest meslek erbabı sayılması için taşıması gereken şartlar daha önce açıklandığından dolayı burada bahse alınmamıştır.

[59] VUK'un 216.maddesinde düzenlenen bu ilke; 01/01/2018 tarihinde kullanılmaya başlayan Defter-Beyan Sistemi ile beraber kanaatimizce metruk bir hal almıştır.

[60] VUK'un 217.maddesinde düzenlenen bu ilke; 01/01/2018 tarihinde kullanılmaya başlayan Defter-Beyan Sistemi ile beraber kanaatimizce metruk bir hal almıştır.

[61] VUK'un 218.maddesinde düzenlenen bu ilke; 01/01/2018 tarihinde kullanılmaya başlayan Defter-Beyan Sistemi ile beraber kanaatimizce metruk bir hal almıştır.

[62] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 219.madde.

[63] 486 sıra numaralı VUK Genel Tebliği.

[64] 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda VUK'tan farklı bir dil kullanarak tutulması zorunlu defterleri "ticari defterler" adı altında birleştirmiştir.

[65] Fatih Bilgili ve Ertan Demirkapı, *Ticaret Hukuku Bilgisi,* Bursa: Dora Basımevi, 15.Baskı, 2019, s.159.

ile üç kesim işletme hakkında fikir sahibi olmaktadır. Bunlar; işletme sahipleri, işletme alacaklıları ve diğer üçüncü kişilerdir.

İşletme sahipleri için ticari defterler işletmenin iktisadi yapısını, karlılık durumunu, borç ödeyebilme kabiliyeti vb. finansal oranlar ile yatırım yapabilme, satış ve işletmenin geleceğinin tahminiyle işletmeye yön çizebilme açısından fayda arz etmektedir.

İşletme alacaklıları açısından ticari defterler; özellikle vadeye bağlı alacakları için işletmenin borcunu ödeyebilme durumunu bilançodaki kalemlere uygulanacak çeşitli analizler sonucunda fikir sahibi olabilecek dolayısıyla bir borcun vadesi geldiğinde borçlarını tahsil edebilme potansiyeline göre işletme alacaklıları da kendilerine yön verebileceklerdir.

Ticari defterler işletmeyle bağıntılı üçüncü kişiler açısından da önemlidir. İşletmeyle ticaret yapıp yapmamaya veya o işletmeye sermaye taahhüdünde bulunarak ortak olup olmamaya işletme mali kayıtları incelenmesi bir başka deyişle ticari defterlerin analizinden sonra karar vereceklerdir. Bunun dışında devletin vergi matrahının tespitini de defter kayıtları ile ortaya koymak mümkündür. Bunlarla birlikte ticari işletmenin bir ticari davada tuttuğu ticari defterler tüccarın lehinde veya aleyhinde delil niteliğindedir[66]. Ek olarak işletme sahipleri 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu[67]'nun 310 ve 311.maddelerine göre kanunun emrettiği şekilde defterler tutulmamış; gerçeğe uygun olmayan bilançolar ile iflas hali[68] mevcutsa hürriyeti bağlayıcı cezalar ile karşılaşması da mümkündür.

TTK'da muhasebeye ilişkin üç defter sayılmıştır. Bu defterler; yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defteridir. Bu defterlerin yanında muhasebeyle ilgili olmayan pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, genel kurul toplantı ve müzakere defteri de TTK gereği ticari defter olarak değerlendirilir[69] ve tasdiki zorunlu defterlerdir.

TTK'da muhasebeyle ilgili olsun veya olmasın ismi bulunan tüm defterler kullanılmadan önce açılış onayı yaptırılması zorunludur. Ticari defterlerin delil olarak kabul edilmesinin şartlarından biri de açılış ve kapanış onaylarının yaptırılmış olması

---

[66] Ayrıntılı bilgi için bkz. Mehmet Yüce, *Vergi Yargılama Hukuku*, 6. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2019 s. 288.
[67] 09/06/1932 tarih ve 2128 sayılı Resmî Gazete.
[68] 2004 Sayılı Kanun Taksiratlı İflas Halleri başlıklı 310.madde ve Hileli İflas Halleri başlıklı 311.madde.
[69] 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu 64.madde.

olarak sayılmıştır[70]. Açılış makamı genel kural olarak noterlik makamıdır. Açılış onayının noterlerce yapılması durumlarında noterler ticari sicil tasdiknamesi ile aramak zorundadır. Limited şirket veya anonim şirketlerin kuruluşları ticaret sicil müdürlüklerince yapıldığı için 7099 sayılı Kanun[71]'la beraber noterin yanı sıra defter tasdik makamı olarak ticaret sicil müdürlüklerine de yetki verilmiştir.

Ticari defterlere yapılacak olan kayıtlar kanunda sıkı kurallara bağlanmıştır. Defter kayıtları ve diğer gerekli kayıtların Türkçe yapılması, kısaltmalar, harfler, rakamlar veya semboller kullanıldığı durumlarda bu ibarelerin açıkça belirtilmesi gerektiği ifade edilmiştir[72]. Maddenin devamında defter kayıtları eksiksiz, doğru, zamanında ve bir düzen içerisinde yapılması da belirtilmiştir.

Uygulamada defter tutma ödevindeki usul, esas ve kayıt düzeni VUK ve diğer vergi mevzuatında belirlenmiş kurallara bağlıdır. Ancak özellikle son dönemlerde finansal tabloların hazırlanması bakımından Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları esas kabul edilerek oluşturulan Türkiye Muhasebe Standartlarına da uygun olarak hazırlanması kanunda gerekli yerlerde belirtilmiştir[73].

D. TUTULMASI GEREKEN DEFTERLERİN TASDİKİ VE DÖNEMİ

Kullanılması zorunlu defterlerin öncelikle ne zaman kullanılacağı, bu kullanılacak olan defterlerin hangi dönemler itibariyle kullanılacağı, bu dönemlerin defterlerinin ne zaman onaylatılması gerektiği ve onay makamının kim olduğu durumlar VUK'ta açıkça belirlenmiştir.

VUK'un 220.maddesinde tasdiki zorunlu defterler sayılmıştır. Buna göre günümüzde yevmiye defteri ve envanter defteri tasdike tabi iken, defteri kebir tasdike tabi değildir. Ancak TTK'ya göre defteri kebir de tasdike tabi defterler arasında sayılmıştır.

---

[70] 12/01/2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmış 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu.

[71] 10/03/2018 tarih ve 30356 sayılı Resmî Gazete.

[72] 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 65.madde.

[73] Ayrıntılı bilgi için bkz. Hikmet Ulusan, Elçin Eren ve Çağrı Köylü, 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi,* ss. 11-34.

Tasdik işlemi mükellefler için bir zorunluluk olup vergi matrahının tespit edildiği kayıtlar üzerinde değişiklik yapılmasını engellemek, mevcut sayfaları silme, yok etme veya yerini değiştirme vb. durumlarla ortaya çıkabilecek vergi ziyaı ihtimali[74] ortadan kaldırmak için oluşturulmuş bir sistemdir[75].

1. Defterlerin Açılış-Kapanış Tasdikleri ve Tasdik Makamı

Vergi kanunlarına göre tutulması gerekli olan defterler kullanılmadan önce defterin kullanılacağı mali yıl girmeden tasdik makamlarınca onaylatılmış olmalıdır. Yıl başladıktan sonra yapılacak olan onaylama işlemleri ile vergi idaresi defteri hiç onaylatmamış kabul etmekte ve re'sen vergi tarhiyatı sebebi olarak görmektedir. Dolayısıyla tutulması gereken defterler mükellefleri çeşitli yaptırımlara karşı korunması anlamına gelmektedir.

VUK'un Tasdik Zamanı başlıklı 221.maddesinde;

i. "Öteden beri işe devam etmekte olanlar defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda;

ii. Hesap dönemleri Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tesbit edilenler, defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda;

iii. Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler, işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muaflıktan çıkma tarihinden başlayarak on gün içinde;

iv. Tasdike tabi defterlerin dolması dolayısıyla veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce."

ifade edilmektedir.

---

[74] Tasdik işleminin önemi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu açısından vergi ziyaının engellenmesi için defterlere kullanılmadan önce tasdik zorunluluğu bulunmaktadır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu açısından tasdik işlemi ise işletmenin gerçek durumunu ortaya koymak ve üçüncü kişilerin işletme hakkında doğru fikir sahibi olması maksadıyla hazırlanmış bir kuraldır. Kanaatimizce bu durum muhasebenin açıklık ilkesiyle doğru orantılıdır. Netice itibariyle kanunlar hitap ettiği kesime göre amaçlarının farklılık göstermesi de gayet doğaldır.

[75] Hasan Abdioğlu, Ertan Demirkapı, Münise Erdöl, Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'na Göre Defterlerin İncelenmesi, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, C. 21 S. 1, 2014, ss.91.

Kural olarak defterler kullanılmadan önce tasdik ettirir. Birinci fıkrada önceki yıllarda da bilanço hesabına defter tutan mükellefler ilgili dönemde kullanacakları defterleri dönem başlamadan önceki son ayda tasdik ettirmeleri gerektiği ifade edilmiştir. Hesap döneminin özel hesap dönemi olarak başvuran ve başvurusunun idarece uygun olduğu anlaşılan mükellefler özel hesap dönemi başlamadan önceki son ayda tasdike mecbur oldukları mevcuttur[76]. Üçüncü fıkrada ise örneğin öteden beri işletme hesabı esasına göre defter tutan bir mükellefin VUK'un 177.maddedeki hadleri aşıp sınıf değiştirmesi durumunda yeni mali dönem başlamadan önceki ayda; vergiden muaf basit usul bir mükellef ise muafiyeti kalktıktan sonra on gün içerisinde defter tasdikine mecbur olduğu belirtilmiştir. Son fıkrada da tasdiki yaptırılmış olan bir defterin yıl içinde dolması ek defter yaptırılmak istenmesi durumunda defterin son tarihinden önce ek defterin tasdik ettirilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Yine VUK'un 222.maddesinde defterlerde yeterli sayfanın varlığına kanaat getirildiği takdirde yeni mali dönemin ilk ayı bir başka deyişle normal hesap döneminin ocak ayında; geliri özel hesap dönemiyle tespit edilen özel hesap dönemini ilk ayında defterlere yenileme tasdiki yapmaları gerekir.

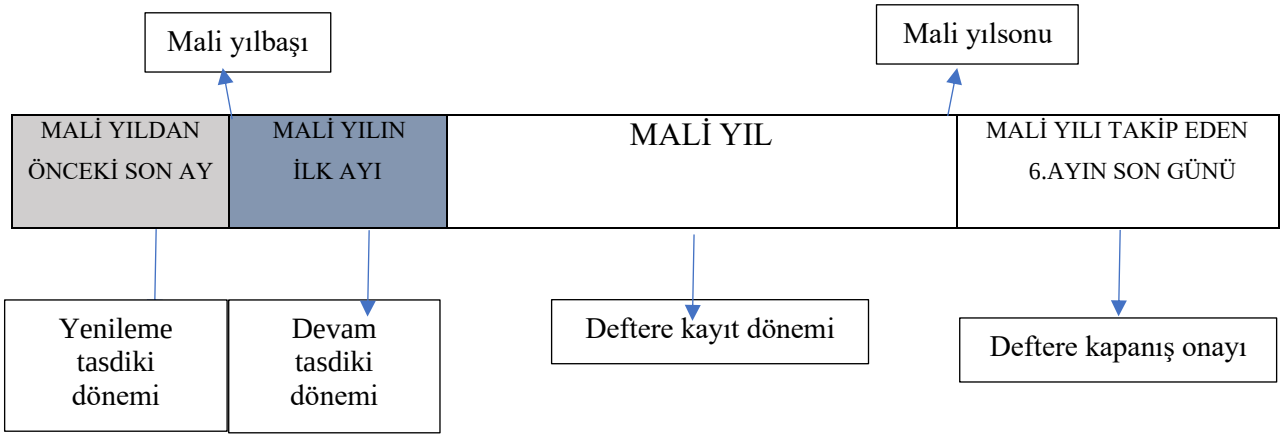
Defterler genel kural olarak işyeri merkez adresinin, işyeri olmayanların ise ikametgâhının bulunduğu yerdeki noterler veya bu görevi ifa eden yerlerce tasdik edilir. Menkul kıymet ve kambiyo borsasında işlem gören acentaları için borsa komiserliği tasdik makamıdır. 7099 sayılı Kanunla birlikte anonim şirket, limited şirket ve kooperatiflerin kuruluşunda defterler ticaret sicil müdürlüğü tarafından onaylanmasına müsaade edilmektedir[77].

Defterlerin kapanış tasdiki açısından VUK'ta bir düzenleme bulunmamaktadır. Pratikte yerleşen uygulama ise takip eden altıncı ayın sonuna kadar kapanış onayının yaptırılmasıdır[78].

---

[76] Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, 7.Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2014, s. 414.
[77] Hasan Hüseyin Bayraklı, *Genel Vergi Hukuku*, 7.Baskı, Afyonkarahisar: Celepler Matbaası, 2018, s. 143.
[78] 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 64.madde.

Şekil 1: Defter Tasdik Dönemi



Kaynak: Şekil tarafımızca oluşturulmuştur.

2. Defterlerin Dönemleri

Vergilendirme işlemlerinin sonucu olan vergi matrahının tespiti belli bir zaman aralığında yapılması gerekir. Bu değerlendirmeye dönemsellik ilkesi olarak isimlendirilir[79]. Bu duruma vergi mevzuatında hesap dönemi adı verilmektedir. Türk vergi sisteminde vergilerin çoğu beyana tabidir ve belli bir dönem için verilmektedir. Vergi matrahını tespitinde bir başka deyişle vergiye tabi kazancın defterler üzerinde hesaplanmasında belli bir dönemin olması önemlidir.

Bir hesap döneminin başında deftere dönem başı bilançosu kaydedilir (Açılış fişi). Ardından dönem içindeki işletme faaliyetleri kanunlara ve diğer yasal düzenlemelere uygun olarak kayıt işlemleri yapılır. Dönem sonunda ilgili dönemin kar-zarar tespiti hesaplanarak kapanış kayıtları yapılır ve dönem sonu bilançosu çıkarılır. Çıkarılan dönem sonu bilançosuna göre mevcut hesaplar hesaben kapatılır (Kapanış fişi)[80].

[79] Bakmaz, a.g.t., s.92.
[80] Lazol, a.g.e., s. 48.

a) Normal hesap dönemi

Normal hesap dönemi VUK'un 174.maddenin 2.fıkrasına göre bir takvim yılı hesap dönemi olarak kabul edilmektedir. Bir başka deyişle normal hesap dönemi 1 ocakta başlar, 31 aralıkta sona erer. İlaveten normal hesap dönemi 12 aylık dönemden az olamaz.

VUK'un 174.maddesinde *"Defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi normal takvim yılıdır. Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerin mahiyetine uygun bulunmıyanlar için, müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12 şer aylık özel hesap dönemi belli edebilir."* hükmüyle hesap dönemi kural olarak normal bir takvim yılıdır. Ancak mükellefin normal takvim yılı; faaliyetiyle uygun düşmüyorsa veya faaliyetine olumsuz bir etki oluşturacaksa idareye başvurarak "özel hesap dönemi" tahsis edilmesi sağlanabilir.

b) Özel hesap dönemi

Hesap dönemleri genel kural olarak 1 Ocak'ta başlayıp 31 Aralık'ta biter. Ancak bazı işletmelerin faaliyetleri veya bulundukları sektörden kaynaklı takvim yılına göre hesap dönemi; işletmenin durumuna uygun olmayanlar Hazine ve Maliye Bakanlığına başvurarak kendi faaliyetlerine veya sektör durumlarına uygun bir hesap dönemi isteyebilirler. Normal hesap dönemine göre defter tutulmasının zorunlu olması durumunda işletme kazancının tespitinde zorluklar veya noksanlıklar yaşanması muhtemeldir. Kanaatimizce özel hesap döneminin varlığı vergiye uyumu da arttırabilecektir bir uygulamadır. Ülkemizde özellikle tarıma dayalı sınai faaliyet içerisinde bulunan işletmeler ile özel okul işletmeleri kazançlarını özel hesap dönemi itibariyle beyan etmektedirler[81]. Örneğin bir zeytinyağı fabrikası 1 Nisan ile 31 Mart tarihleri arası hesap dönemi olarak belirleyebilecekken; bir özel okul ise 1 Eylül ile 31 Ağustos tarihleri arasını özel hesap dönemi olarak belirleyebilir ve bu şekilde bakanlığa başvuruda bulunmalıdır.

Özel hesap dönemine tabi olabilmesi için bir mükellefin Gelir İdaresi Başkanlığı'na yazılı bir başvuruda bulunması ve özel hesap dönemine tabi olmasının

[81] Bakmaz, a.g.t., s. 94.

gerekçesinin belirtilmesi zorunludur[82]. GİB tarafından tespit edilecek bir hesap dönemi 12 aylık bir dönemde olması gerekir. Başvurudan sonra GİB tarafından uygun görülen mükellefler özel hesap dönemi itibariyle defter tutabilirler.

c) Kıst Hesap Dönemi

Dönem içerisinde işe başlayan bir işletme veya dönem içerisinde kapanan bir işletme varsa veya TTK'ya göre yapılan tasfiyeye girme, tasfiye sonu, birleşme, nev'i değişikliği veya bölünme gibi durumlar ilgili işletmelerin hesap dönemi on iki aylık dönemden eksik olması durumunda kıst dönem itibariyle defter kayıtlarını tutması gerekir[83].

II. MÜKELLEFLERİN BELGE DÜZENİNE İLİŞKİN ÖDEVLERİ

Mükellefler vergiyi doğuran olayın vuku bulmasından verginin tahsil aşamasına kadar hatta daha sonraki süreçte de katlanması ve/veya yapması gereken bazı sorumlulukları mevcuttur. Bir önceki başlıkta anlatılan defter tutma ödevinin yanı sıra tutulacak olan defterlere yapılacak olan kayıtların dayanması gereken bir hukuki form olması defter tutma ödevinin sağlıklı yürümesi açısından da önemlidir. Mükellefler içinde bulunduğu iktisadi ve ticari hayat içerisinde yaptıkları faaliyetlerde kanun koyucu ve kanunda verdiği yetki çerçevesinde vergi idaresi belli formların kullanılmasını zorunlu kılmıştır. Bu formlara ise vergi literatüründe genel olarak belge ismi verilmektedir. Mükelleflerin iktisadi işlemlerinin belirli bir sistem içerisinde dizayn edilmesine ise belge düzenine ilişkin ödev denilmektedir.

A. BELGE DÜZENİNİN AMACI VE KAPSAMI

Vergilendirme vergiyi doğuran olayın vukuu bulmasıyla başlar. Vergiyi doğuran olayın temelini özel hukuk işlemleri oluşturur. Vergiyi doğuran olayların tevsik edilmesi bu tevsik edilen durumların yine kanunda belirtilen defterlere süreleri içerisinde

---

[82] https://www.dunya.com/kose-yazisi/ozel-hesap-donemine-gecis-ve-ozellikli-konular/23872 (Erişim Tarihi: 04/04/2023)

[83] S. Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, 15. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2020, ss. 271-272.

kaydedilmesi şeklinde gerçekleşir. Hangi belgelerin ne zaman, hangi şartlar ve hukuki ilişki içerisinde nasıl düzenlenmesi gerektiği VUK'un mükellefin ödevleri olarak isimlendirilen ikinci kitabın üçüncü kısmında ayrıntısıyla belirtilmiştir[84].

1. Belge Düzeninin Amacı

Anayasal bir yükümlülük olan vergi ödeme; sadece vergi miktarının tespit edilip bu tespit edilen verginin ödenmesi ile sona ermemektedir. Zira bu aşamaya kadarki süreç içinde vergi matrahlarının doğru belirlenip belirlenmediği, başta VUK olmak üzere diğer vergi kanunlarına uyumlu davranıp davranmadıklarını veya sorumluluklarını yerine getirip getirmediği konusu ile bu sorumluluklar; sonuç itibariyle iktisadi yaşamda gerçekleşen işlemlerin tespiti açısından önem arz etmektedir. Bundan dolayıdır ki iktisadi yaşam içerisinde mükelleflerin faaliyetlerini tespiti ve ilgili iktisadi işlemler için bir delil taşıması hasebiyle çeşitli vesikaların düzenlenmesi zorunlu tutulmuştur.

Üç başlık altında belge düzeninin amacını sınıflandırabiliriz[85]:

1- Belgelerin ispat edici özellik taşıması
2- Belgelerin delil niteliği taşıması
3- Kayıt dışı ekonomiyi önlemesi

1- Belgelerin ispat edici özellik taşıması: Genel itibariyle vergilendirme işlemi aktif vergi süjesi devlet ile pasif vergi süjesi mükellefler arasındaki borç alacak ilişkisidir. Vergilemede ispat görevi kamu kesimine düşmektedir[86]. Zira vergi sistemimizde beyana dayalı vergileme esastır. Vergi idaresi aksini ispat etmedikçe mükellefin beyanına göre işlem tesis etmek zorundadır. Eğer mükelleflerin yanlış veya eksik vergi beyanında bulunduğunun ispatı bir başka deyişle işlemin özelliğine göre mutad olmayan durumların ispatı vergi idaresindedir. Bunun tespiti halinde vergi idaresi vergi matrahını arttırıcı işlem gerçekleştirebilir. Bunlarla birlikte eğer ikinci aşamanın varlığı ile (vergi idaresi mutad olmayan durumlar için vergi tarhiyatı yaptıysa) mükellefler düzenledikleri belgelerin ispatını yapmak durumundadır. Sonuç olarak, mükelleflerin kanunda

[84] Mehmet Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü,* 1. Baskı, Bursa: 2018, s.69.
[85] Ahmet Somuncu, *Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni*, Ankara, Seçkin Kitabevi, 2014 s.50.
[86] Somuncu, a.g.e., s. 52.

belgelerin yine kanunda belirtilen belgelerle tevsik etmesi ve bunların kanuni defterlere süresi içinde kaydetmesi durumunda ispat yükü vergi idaresindedir. Ancak vergi idaresi bu durumu ispat etmesiyle birlikte ispat yükü mükellefe geçer.

2- Belgelerin delil niteliği taşıması: ispat işlemi için kullanılan tüm araçlar delil adı verilir. Vergi hukukunda delilleri oluşturan kısımları üçe ayrılabilir[87]; mükellef kesimi, kamu kesimi ve yargı kesimi. VUK'un 3/B maddesinde *"Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir."* hükmü mevcuttur. Bu madde hükmüne göre her türlü delil ile ispatlanabileceği kanuni bir sınırlandırmanın olmadığı açıktır. Ancak bu delil serbestisinin iki tane istisnası bulunmaktadır. Bunlardan biri tarafların yemini diğeri de şahittir[88].

3- Kayıt dışı ekonomiyi önlemesi: Kayıt dışı ekonomi genel olarak; işletmelerdeki üretim veya değişim süreçlerinin biçimsel olarak ulusal kayda geçmeyen faaliyetler olarak tanımlanabilir[89]. Vergilendirme işlemleri açısından kayıt dışılık vergiden kaçınma[90] veya vergi kaçırma[91] şeklinde cereyan etmektedir. Bu şekilde vücut bulan ve devlete bildirilmeyen faaliyetler vergi dışı kalmakta "beyan dışı ekonomi" oluşmaktadır. Böyle bir durum karşısında belge düzeninin iyi işlemesi, vergilemede adalet ilkesinin temini ve mükelleflerde vergi bilincinin yerleşmesiyle beyan dışı ekonominin bir başka deyişle kayıt dışı ekonominin önüne geçilecektir.

---

[87] Somuncu, a.g.e., s. 55.

[88] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 3/B maddesi.

[89] İzzettin Önder, Kayıtdışı Ekonomi ve Vergileme, *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, C. 23, S. 24, (2000), ss. 241-254.

[90] Vergiden kaçınma: Kanun hükümlerine aykırı hareket etmeden yasal boşluklardan yararlanmak suretiyle verginin az ödenmesidir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Serdar Çiçek ve Jale Sabbağ, "Mükelleflerin Vergiden Kaçınma Algısı ve Demografik Belirleyicileri Üzerine Bir Araştırma: Isparta Örneği*", Sosyoekonomi,* C. 24 S. 28, (2015), ss. 43-64.

[91] Vergi kaçırma: Kanun hükümlerine alenen veya zımni bir şekilde aykırı davranılması suretiyle verginin az ödenmesi veya hiç ödenmemesi durumudur. Ayrıntılı bilgi için bkz. Koc, O. E. Vergilemenin mükellefler üzerindeki psikolojik etkileri: Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma üzerine bir alan araştırması. *Business and Economics Research Journal*, C. 10 S.4, (2019) 1015-1027.

2. Belge Düzeninin Kapsamı

Vergi hukuku açısından belgenin en geniş tanımı *"vergi ile ilgili ilişkilerde geçerli olan ve bu ilişkiyi etkileyebilecek muamele, durum veya olayı ispata yarayan yazılı unsurlar[92]"* şeklinde yapılabilir. VUK'ta açık bir şekilde belgenin tanımı bulunmamaktadır. Ancak hangi iktisadi işlemde hangi belge düzenlemeli ismen sayılmış ve gerekli olan durumlarda yeni belgelerin ihdas edilebileceği kanunda belirtilmiştir[93]. Dolayısıyla hiçbir boşluğa mahal vermeden işletmeler yaptıkları iktisadi faaliyetin türüne göre çeşitli belgelerin kullanılması zorunlu kılınmıştır.

Kanunda düzenlenmesi zorunlu olan belgelerin şekil ve içerik serbestisi açısından mükelleflere imkân tanınmamıştır. Sıkı kurallara bağlanarak bir belgede asgari düzeyde bulunması gereken bilgiler kanunda net bir şekilde belirtilmiştir. Kanunda belirtilen şekil ve şartlara uyulmaması durumunda mükellefler cezai müeyyidelerle karşı karşıya kalabileceklerdir.

VUK'un 227.maddesinde[94] asgari bilgilerin eksik olması durumunda o belgenin hiç düzenlememiş olduğu belirtilmektedir. Ancak her bilginin eksikliğinde o belgenin hiç düzenlenmemiş kabul edilmemesi gerektiğini savunan görüşler de mevcuttur. Örnek vermek gerekirse belgede faturayı kesenin adresinin bulunmaması[95], fatura tarihinin yazılmamış olması[96], sevk irsaliyesinde taşınan malın miktarının yanlış yazılmış olması[97] gibi durumlarda tek başına ilgili belgelerin hiç düzenlememiş kabul edilmesi için yeterli olmadığına dair yargı kararları da mevcuttur. Bir başka deyişle bir belgenin hiç düzenlenmemiş kabul edilmesinin ölçüsü; ilgili belgeye ilk bakışta eksik olan bilgi belgenin ne anlattığının anlaşılamaması gibi durumlarda bu hükmün uygulanması yerinde olacaktır.

---

[92] Emrah Ak, *Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarının Önlenmesine İlişkin Bir İnceleme,* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2021, s. 6.

[93] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu mükerrer 257. Madde.

[94] "Kanunun kullanma zorunluluğu getirdiği belgelerin öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması durumunda bu belgeler, vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır."

[95] Danıştay 3. Dairesi 11.11.1997 tarih, E:1996/4866, K:1997/3895 sayılı kararı.

[96] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 25.09.1998 tarih, E:1997/330, K:1998/219 sayılı kararı

[97] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 12.11.1999 tarih, E:1999/2, K:1999/482 sayılı kararı.

Bir iktisadi işlem gerçekte yokken o işlemin var gibi gösterilmesi durumunda sahte belge kullanma suçunun varlığından söz edilir[98]. Bir başka deyişle sahte belgenin varlığından söz edilebilmesi için ortada gerçek bir muamele (mal satışı veya hizmet ifası) yokken vergi matrahının azaltılması amacıyla belgenin düzenlenmesi gibi durumlarda sahte belge vardır diyebiliriz[99]. Kısmi dahi olsa mal satışı veya hizmetin ifası mevcutsa sahte belgenin varlığından söz edilemez.

VUK'un 359/b-1. maddesinde sahte belge düzenleme ve kullanma suçu düzenlenmiştir. Bu suçlar ayrı suçlardır. Bir başka deyişle sahte belgenin düzenlenmesi ayrı bir suç; sahte belgenin kullanılması ayrı bir suçtur. Bu eylemler vergi ziyaının oluşmasına bağlı eylemler değillerdir. Ayrıca şekil bakımında bu belgeler kanuna uygundur ancak gerçek bir muameleyi yansıtmadıkları için kanuna aykırıdır. Düzenlenen sahte belge muhasebe defterlerine kaydedilmediği ve bu kayıtların vergi matrahını etkilemediği sürece kullanma suçunu oluşturmaz[100].

B. VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDA DÜZENLENMESİ GEREKEN BELGELER

1. Fatura

Türk vergi mevzuatımızda fatura, Vergi Usul Kanunu'nun 229.maddesinde düzenlenmiştir.

"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. Görülüyor ki bu tanıma göre bir ticari belgenin fatura olarak kabul edilebilmesi için belli şartları taşıması gerekmektedir. Bu şartları dört başlık altında toplayabiliriz[101]:

---

[98] Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü,* s.78.

[99] Sahte belgenin kullanımı vergi ziyaına sebep olduysa vergi ziyaı kabahati vücut bulurken, öte yandan vergi kaybına sebep olsun veya olmasın sahte belgenin varlığı vergi kaçakçılığı suçunu oluşturur. VUK'un öngördüğü hürriyeti bağlayıcı cezalarla karşılaşılması muhtemeldir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları),* 11. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2020, ss.111.

[100] Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları),* s. 112.

[101] Ömer Erdal, *Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni,* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011. s. 15.

- Faturanın düzenlenmesi için bir mal veya hizmet ifasının mevcut olması,
- Bu mal veya hizmeti talep eden bir müşterinin varlığı,
- Bu mal veya hizmetin karşılığından borçlanılan meblağın üstünde gösterilmesi
- Yukarıdaki tüm şartların gerçekleşip geçerli olması için faturanın bir nüshasının müşteriye verilmesi.

VUK'ta fatura, ticari bir vesika olarak tanımlanmış olup bu özelliğinden dolayı ticari hayat için, satıcı ile müşteri arasındaki ticareti ispatı yönüyle ayrı bir öneme de sahip olduğu açıktır.

Ayrıca fatura, faturayı düzenleyen bir başka deyişle hizmet ifası, bir mal satımı veya sağladığı bir çıkar karşılığında elde ettiği gelirin belgelendirilmesini sağlamakla beraber; hakkında fatura düzenlenen kişi açısından aldığı emtia veya yüklendiği giderin ticari defter kayıtlarına aktarılmasına dayanak olmaktadır[102]. Bir başka deyişle faturalar defter kayıtlarının anahtarını oluşturmaktadır.

VUK'ta bir belgenin fatura kabul edilmesi için asgari düzeyde bulundurması gereken şartlar açıkça belirlenmiştir. Bu asgari bilgiler VUK'un 230. Maddesinde bildirilmiştir:

"1- Faturanın düzenleme tarihi, seri ve sıra numarası

2-Faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası,

3-Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası,

4-Malın veya işin nev'i, miktarı, fiyatı ve tutarı,

5-Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarasıdır."

VUK faturada bulunması gereken asgari bilgiler bir başka deyişle asgari şekil ve şartları düzenlenmiş olup, bu asgari bilgilerinin düzeyinin tespiti faturanın ifade etmek istediği durumu anlatmaması olarak kabul edilebilir, ilgili kanun ve hukuki düzenlemelere aykırı olmayacak şekilde başka formlarda düzenlenmesi de mümkündür. Zira asgari düzeyde barındırması gereken bilgilerin noksanlığı durumunda faturanın hiç

[102] Ozan Muzaffer Köstü, *Vergi Hukukunda Fatura ve Hileli İşlemler,* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s. 7.

düzenlememiş kabul edileceği kanunda belirtilmiş[103] olup birçok yargı kararı da bu yöndedir[104]. Ancak aksi yönde olan yargı kararları da mevcuttur. Aslında hiç düzenlenmemiş olarak kabul edilmemesinin ölçüsü faturanın anlatmak istediği iktisadi işlemde muğlaklığın bulunmasıdır.

Faturayı düzenleyecek olan kişinin TTK'da belirtilen tacir sıfatına, VUK'a göre de vergi kaydı olan bir mükellefin olması gereklidir[105]. Yine VUK fatura vermek zorunda olanların faturaları önceden belirlenmiş bir usul ve esasta bir başka deyişle düzen içerisinde yapılarak muhtemel vergi kayıp ve kaçağını önlenmesini amaçlamıştır[106]. Bu bakımdan VUK'un 230.maddesi faturanın şeklini; 231.maddesi ise faturanın nizamını açıkça belirlemiştir.

"Madde 231 – (Değişik: 30/12/1980-2365/35 md.)

Faturanın düzenlenmesinde aşağıdaki kaidelere uyulur:

1. Faturalar sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Aynı müessesenin muhtelif şube ve kısımlarında her biri aynı numara ile başlamak üzere ayrı ayrı fatura kullanıldığı takdirde bu faturalara şube ve kısımlarına göre şube veya kısmın isimlerinin yazılması veya özel işaretle seri tefriki yapılması mecburidir.

- Bir faturanın kullanılıp kullanılmadığı önceki veya sonraki faturalarının durumlarına bakılarak veya defterlere kayıt durumu incelenerek karar verilir[107].

2. Faturalar mürekkeple, makine ile veya kopya kurşun kalemi ile doldurulur[108].

3. Faturalar en az bir asıl ve bir örnek olarak düzenlenir. Birden fazla örnek düzenlendiği takdirde her birine kaçıncı örnek olduğu işaret edilir.

---

[103] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 227.maddesi.

[104] "Olayda; davacı şirketin katma değer vergisi indiriminde kullandığı faturalardan bir kısmında, faturayı düzenleyenin adı, soyadı, ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası gibi bilgilerin bulunmadığı hususunun inceleme raporu eki tutanağı imzalayan davacı şirket yetkilisi tarafından kabul edildiği tartışmasızdır. Dolayısıyla; anılan faturaların hiç düzenlenmemiş sayılması, 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 230/1 ve 227/3. maddeleri gereğidir." Danıştay 7.Dairesi, 15.12.2003 tarih E: 2000/8511, K: 2003/5064 sayılı kararı.

[105] https://www.hukukihaber.net/ttk-ve-vuk-kapsaminda-ticari-islerde-fatura-ve-faturalandirmanin-sonuclari (Erişim Tarihi: 11/06/2023).

[106] Köstü, a.g.t., s. 11.

[107] Örnek kararlar için bkz. Danıştay 9.Dairesi, 29/03/2000 tarih E: 1999/2905, K: 2000/1009 sayılı kararı; Danıştay 7.Dairesi, 29/04/2004 tarih, E: 2001/2491, K: 2004/1175 sayılı kararı.

[108] Günümüzde mevzuatta bazı durumlarda bilgisayar ortamında düzenlenmesi mecburidir.

Faturalar en az bir tane faturayı düzenleyende bir adet de faturayı alanda kalması için en az bir asıl bir suret olacak şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Düzenlenen fatura örnekleri birbirlerinin aynısı olmak zorundadır. Örnek asıla uygun olmak zorundadır.

4. Faturaların baş tarafında iş sahibinin veya namına imzaya mezun olanların imzası bulunur.

5. (Değişik: 4/12/1985-3239/20 md.) Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. (Ek cümle:29/4/2021-7318/1 md.) ... Bu süreler içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.(1)(4)

6. (Ek: 4/12/1985-3239/20 md.) Bu Kanunun 232 nci maddesinin birinci fıkrasına göre fatura düzenlemek zorunda olanlar, müşterinin adı ve soyadı ile bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının doğruluğundan sorumludur. (Ancak bu sorumluluk, aynı maddenin 2 nci fıkrasının uygulandığı halleri kapsamaz.) Fatura düzenleyenin istemesi halinde müşteri kimliğini ve vergi dairesi hesap numarasını gösterir belgeyi ibraz etmek zorundadır."

Ayrıca faturalar artık günümüzde belli bir tutarı aştıktan sonra[109] fiziki ortamda değil elektronik ortamda faturanın düzenlenmesi mecburidir[110].

VUK'un 232.maddesinde iki açıdan fatura kullanma mecburiyeti hüküm altına alınmıştır. İlki fatura düzenleme zorunluluğu, ikincisi ise fatura alma zorunluluğudur.

Madde hükmüne göre;

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usule göre tespit edilenler ile defter tutmak zorunda olan çiftçiler:

- Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;
- Serbest meslek erbabına
- Kazançları basit usulde belirlenen tüccarlara;
- Defter tutan çiftçilere;
- Vergiden muaf esnafa,

[109] 2024 yılı için vergi mükellefi olmayan kişilere vergiler dahil 6.900 TL'dir. Bu tutarı aşan tüm mükellefler faturalarını elektronik ortamda düzenlemek zorundadır. (30/12/2023 tarih ve 32415 (2.Mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 556 sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği)

[110] Elektronik ortamda düzenlenen fatura, daha sonraki başlıklarda ayrıntısı ile konu edileceğinden burada ayrıntıya girilmemiştir.

sattıkları mallara veya sundukları hizmetlere bedeli ne olursa olsun fatura düzenlemek zorundadır. İsmi anılan mükellef gruplarının da fatura alma mecburiyeti bulunmaktadır[111].

2. Gider Pusulası

Fatura düzenlenmesinin çeşitli sebeplerce mümkün olmadığı durumlarda alınan emtia veya hizmetin belgelendirilmesi için düzenlenmiş bir belgedir. Gider pusulası, fatura düzenlemek, vermek ve almak zorunda olanlar, defter tutma zorunluluğu olan çiftçiler ile serbest meslek erbablarının vergiden muaf esnaflardan[112] aldıkları hizmet ifası veya çeşitli varlıkların kendi defterlerine kaydetmeleri ve dolayısıyla oluşabilecek vergi kayıp kaçağının önüne geçilmesi amaçlanmıştır.

Gider pusulası hizmeti yaptıran veya emtia, duran varlık vs. alanın düzenlediği hizmeti ifa eden veya emtia, duran varlık satan tarafından imzalanması suretiyle vücut bulur. Bu imza ile gider pusulası fatura kesme durumu bulunmayan kişinin faturası olarak kabul edilebilir[113].

Kural olarak gider pusulası sadece vergiden muaf esnaftan alınan mal veya hizmetler için düzenlenir. Ancak uygulamada faturanın her düzenlenemediği durumlar için gider pusulası düzenleneceği anlayışı yaygındır. Kanaatimizce bu durumun iki tane sebebi vardır. İlki vergi idaresinin bu konuyu destekler nitelikteki görüşleri; ikincisi de ilk sebebe bağlı olarak gelir vergisi tevkifatının uygulanıyor olması vergi idaresinin elde ettiği bu gibi yarardan dolayı bu durum göz ardı edilmesi olasıdır.

VUK'un 234.maddesinde düzenlenen gider pusulası, fatura da olduğu gibi gider pusulasında da bulunması gereken asgari şartlar mevcuttur:

- İşin mahiyeti,
- Tarihi,
- Emtianın cinsi, nev'i ile miktarı,:
- İş bedeli,

---

[111] Selim Kaneti, Esra Ekmekçi, Gülsen Güneş ve Mahmut Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2019, s. 285.
[112] Kimlerin vergiden muaf esnaf olarak kabul edileceği 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 9.maddesinde ayrıntısı ile sayılmıştır.
[113] Erdal, a.g.t. ss. 59.

- İşi yaptıran ve işi yapanın ad ve soyadları (tüzel kişilerde unvanı) vergi sicil numarası ile adresleri.

Bir nüshası işi yapana veya malı satana verilmek suretiyle asgari iki nüsha düzenlenir. Gider pusulaları da seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Fatura da olduğu gibi anlaşmaları matbaalarda bastırılması veya noter onaylı olarak kullanılması zorunludur.

3. Müstahsil Makbuzu

VUK'ta düzenlenmiş bir diğer belge müstahsil makbuzudur. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde belirlenenler ve defter tutma mecburiyeti olan zirai kazanç sahiplerinin vergiye kaydı bulunmayan çiftçilerden aldıkları mahsullerin bedelleri ödenirken asgari iki nüsha olacak şekilde düzenlenen belgeye müstahsil makbuzu denir[114].

Mahsullerin bedelleri ödenirken bir başka deyişle müstahsil makbuzu düzenlenirken gelir vergisi kesintisi yapılır ve vergi sorumlusu olarak müstahsil makbuzu düzenlemesi gerekenler tarafından yapılan vergi kesintisi çiftçi adına beyanname verilerek beyan edilir.

Asgari şekilde müstahsil makbuzunda bulunması gereken bilgiler aşağıdadır[115]:

- Makbuzun tarihi,
- Malı satın alan tüccar veya çiftçinin soyadı, adı (unvanı) ve adresi,
- Malı satan çiftçinin soyadı, adı ve ikametgâh adresi,
- Satın malın cinsi, miktarı ve bedeli.

Müstahsil makbuzları da seri sıra numarası dahilinde teselsül edilir. Günümüzde artık müstahsil makbuzları elektronik ortamda düzenlenmektedir.

[114] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 235.madde.
[115] Özgür Biyan, *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Bursa: Dora Basım Yayın Dağıtım Ltd. Şti., 2020, s. 119.

4. Serbest Meslek Makbuzu

VUK'un 236.maddesinde serbest meslek faaliyeti icra edenlerin, yaptıkları faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatları[116] karşılığında serbest meslek makbuzu düzenlemeleri gereklidir[117].

VUK 237.madde de serbest meslek makbuzunda asgari yer alması gereken şartlar bulunmaktadır:

- *"Makbuzu verenin adı, soyadı veya unvanı, adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi sicil numarası,*
- *Makbuzu alanın soyadı, adı veya unvanu ve adresi ve varsa vergi dairesi ve sicil numarası,*
- *Verilen hizmetin türü ve alınan bedel,*
- *Düzenleme tarihi."*

Serbest meslek makbuzları da diğer belgelerde olduğu gibi seri ve sıra numarası dahilinde teselsül edilir. Günümüzde artık serbest meslek makbuzlarının tamamı elektronik ortamda düzenlemekte olup e-SMM olarak karşımıza çıkmaktadır.

GVK'nun 94.maddesi gereğince serbest meslek faaliyetini icra edenlerden (noterlere yapılan serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç) vergi tevkifatı uygulanması mecburidir.

5. Perakende Satış Vesikaları

İşletmelerin her faaliyetini bir belgeye dayandırması gerekmektedir. Bu durumda kullanılan en önemli belge faturadır. Ancak bazı durumlarda fatura alınması pek mümkün değildir. Yasal defterlere kayıt yapılırken VUK'a göre yazılı belgelerle tevsiki

---

[116] GVK'nın 67.maddesinde serbest meslek kazancının nasıl tespit edileceği belirlenmiştir. Bir hesap dönemi içerisinde faaliyet karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen tüm çıkarlar serbest meslek faaliyetinin kazancını oluşturur ve kazancın tahsil esasına bağlandığını ortaya koymaktadır. Her ne kadar Gelir Vergisi Kanunu serbest meslek kazancının tespitini "tahsil" esasını ortaya koysa da 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 10/a maddesine göre vergiyi doğuran olayı hizmet ifasının yapılmasına bağlamıştır. Bir başka deyişle GVK tahsil esasına; KDVK ise tahakkuk esasına bağlı kılmıştır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Alp Osman Ülgen, "Serbest Meslek Kazançlarında Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi Açısından Vergiyi Doğuran Olayın Önemi."*İzmir Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 2.S. 2 (2020):ss. 52-56.

[117] Somuncu, a.g.e., s. 199.

zorunludur. Fatura düzenleme haddinin[118] altında olduğu durumlarda VUK'un 233.maddesine istinaden fatura yerine geçen belgeler kullanılabilmektedir.

VUK, fatura yerine geçen belgelerin neler olduğunu bu belgelerin şekli, içeriği, kimler tarafından düzenleneceği gibi konuları ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir[119].

VUK 233.maddede *"Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle (...) defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri aşağıdaki vesikalardan herhangi biri ile tevsik olunur.*

1. *Perakende satış fişleri*
2. *Makineli kasaların kayıt ruloları*
3. *Giriş ve yolcu taşıma biletleri*

Perakende satış fişi, makineli kasaların kayıt ruloları ve biletlerde, işletme veya mükellefin adı, düzenlenme tarihi ve alınan paranın miktarı gösterilir. Perakende satış fişi ile giriş ve yolcu taşıma biletleri seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Bu fiş ve biletler kopyalı iki nüsha olarak tanzim edilir ve bir nüshası müşteriye verilir. Makineli kasa kullanılıp da müşteriye fiş (makineli kasanın önceki fıkrada belirtilen malumatı ihtiva eden fişi) verilmemesi halinde, perakende satış fişi tanzimi ve müşteriye verilmesi mecburidir." hükmü yer almaktadır.

a- Perakende Satış Fişi

Bu belge, fatura düzenleyip vermek zorunda olanların; fatura vermek zorunda olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin parasal karşılığını gösteren belgelerdir. Bir başka deyişle fatura düzenlemek zorunda olanlar sadece nihai tüketici konumundaki müşterilerine bu belgeyi verebilmektedirler[120]. Bu durum isteğe bağlı bir durum olmayıp iki şart altında mümkün bulunmaktadır:

- Satış bedelinin o yıl için belirlenen haddin altında kalması,
- Nihai tüketici müşterinin fatura düzenleme talebinin olmaması.

durumlarında perakende satış fişi kullanılabilir.

---

[118] 2024 yılı için 6.900 TL.
[119] Köstü, a.g.t. s.19.
[120] Kamil Mutluer ve Nilay Dayanç Kuzeyli, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2019, s. 147.

b- Makineli Kasaların Kayıt Ruloları (Yazar Kasa Fişleri veya Ödeme Kaydedici Cihazlar)

141 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği[121] ile iktisadi hayata "Yazar Kasa" ifadesi ilk kez girmiştir[122]. İlgili tebliğin 36.maddesinde yazar kasa makinesinin;

"a) Yapılan işlemleri hafızasına ve rulolara kaydetme;

b) Müşteri ve kati yekûn sıra numaralarını teselsül ettirme;

c) Müşteri fişi (kuponu) verme;"

özelliklerine sahip olması gerektiği ifade edilmiştir.

Daha sonra 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun[123] yürürlüğe girmiş ve tebliğ ile çıkarılan bu konu kanuna dayandırılmıştır. Perakende satış fişi verilebilecek olan durumlarda ödeme kaydedici cihazlardan fişler verilir[124]. Bu fişler de fatura yerine geçer[125].

c- Giriş ve Yolcu Taşıma Bileti

Biletle girilen tüm yerler ile yolcu taşımacılığı yapan tüm mükelleflerde kullanılan ve perakende satışı gösteren belge çeşididir. Yapılan düzenlemelerle tüm biletler fatura yerine geçmekte olup seri ve sıra numarası ile teselsül ettirilmesi gereklidir.

6. Sevk ve Taşıma İrsaliyeleri

İrsaliye kelime anlamıyla "bir yere eşyanın gönderme listesi" demektir. Mal hareketlerinin vergisel boyutlarını takip edebilmek için daha sonraki süreçte de faturayla illiyet bağının kurulmasını amaçlanarak sevk ve taşıma irsaliyeleri geliştirilmiştir.

---

[121] 31/01/1981 tarih ve mük.17237 sayılı Resmi Gazete.

[122] Somuncu, a.g.e. s.163.

[123] 15/12/1984 tarih ve 18606 sayılı Resmi Gazete.

[124] Bu satış fişleri 3100 sayılı Kanunun 3.maddesinde şekil ve muhtevası belirlenmiştir. *"Ödeme kaydedici cihazlar kullanılmak suretiyle verilen satış fişlerinde; satış fişini veren kişi veya kuruluşun adı ve soyadı veya ünvanının, adresinin, bağlı bulunduğu vergi dairesi ve hesap numarasının, satılan malların cinsi ve bedellerinin, vergili olup olmadıklarının ve bunlara ait toplamların, müteselsil fiş numarasının, işlem tarihinin, cihazın onaylandığını gösterir sembolün ve cihaz sicil numarasının gösterilmesi gerekir."*

[125] 3100 sayılı Kanunun 1.maddesi.

a) Sevk İrsaliyesi

Hukukumuzda sevk irsaliyesi VUK'un 230.maddesinin 5.fıkrasında yer almaktadır. Sevk irsaliyesi, malların nakli sırasında vergilendirme işlemlerinin kontrolünü yapılabilmesi için geliştirilmiş bir belgedir.

Malın alıcıya teslim edilmesi için satıcı tarafından taşındığı veyahut taşıttırıldığı durumlarda satıcı tarafından; malın alıcı tarafından taşınması veyahut taşıttırılması durumlarında alıcı tarafından sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve malların taşındığı araçta bulundurulması zorunludur. Eğer taşıtta sevk irsaliyesi yoksa hiç düzenlenmemiş kabul edilmektedir[126].

Mal satımında fatura düzenlenmiş olsa bile kural olarak irsaliyenin de düzenlenmesi gerekir. Ancak 211 sayılı VUK Genel Tebliği[127] ile 232 sayılı VUK Genel Tebliği[128] ile idare tarafından tanınan imkanlar ile işletmeler tarafından istenirse tek bir belge düzenlenerek mallarını sevk edebilirler. Bu belgeye de irsaliyeli fatura adı verilmektedir[129].

Sevk irsaliyesinde de asgari bulunması gerekenler vardır:

- Düzenleme tarihi, seri ve sıra numarası;
- Sevk irsaliyesini düzenleyen adı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi sicil numarası,
- Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve vergi sicil numarası,
- Malın veya işin nevi, miktarı,

b) Taşıma irsaliyesi

Ücret karşılığı eşya nakleden bütün işletmelerin, naklettikleri eşya için düzenlenmeleri gereken bir belgedir. Taşımanın kara, deniz, demiryolu ile yapılması bu durumun değiştirmez. İlaveten taşınan eşya emtia da olsa ev eşyası niteliğinde olup ticari bir nitelik barındırmasa da taşıma irsaliyesi düzenlenmelidir[130].

---

[126] Köstü, a.g.t. s.32.
[127] 12/12/1991 tarih ve 20989 sayılı Resmi Gazete.
[128] 05/12/1994 tarih ve 22132 sayılı Resmi Gazete.
[129] Şenyüz vd., *Vergi Hukuku*, s. 128.
[130] Erdal, a.g.t. s.78.

Malı satan veya alanların malların sevkiyatı için düzenlemesi gereken belge sevk irsaliyesi; ücret karşılığında o malları taşıyanların da taşıma irsaliyesi düzenlemesi gerekmektedir.

Taşıma irsaliyesinin barındırması gereken asgari şartlar şunlardır[131]:

- Malın ambara giriş tarihi,
- Malın cinsi
- Malın miktarı,
- Malın kimin tarafından tevdi edildiği,
- Alınan nakliye ücreti tutarı,
- Sürücünün adı ve soyadı,
- Aracın plaka numarası.

Taşıma irsaliyesi de diğer belgelerde olduğu gibi seri ve sıra numarası içerisinde teselsül ettirilir. Asgari üç nüsha düzenlenir. Biri eşyayı taşıttırana, biri sürücüye diğeri de taşımayı yapan tarafından saklanır.

7. Ücret Bordrosu

VUK'un 238.maddesine göre işverenler[132] tarafından her ay ödenen ücretler için ücret bordrosu düzenlenir. Bir başka deyişle vergiden muaf ücretler ve diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabı için yapılan ücret ödemelerine bordro düzenlenmez[133]. Esas olan bir işveren tarafından emir ve talimatlar doğrultusunda iş alan ve o kişileri çalıştırılması durumunda ücret bordrosu düzenlenir.

Ücret bordrosunda da asgari düzeyde barındırması gereken bilgiler bulunmaktadır:

- *"Hizmet erbabının soyadı, adı; ücretin alındığına dair imzası veya mührü (Ücretin ödenmesinde ayrıca makbuz alan iş verenlerin tutacakları ücret bordrosuna imza veya mühür konulması mecburi değildir.);*

[131] Karakoç, a.g.e., s. 423.
[132] İşverenin tanımı GVK'nın 62.maddesinde tanımlanmıştır. *"işverenler, hizmet erbabı işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir"*.
[133] Erdal, a.g.t. s. 82.

- *Varsa vergi karnesinin[134] tarih ve numarası;*
- *Birim ücreti (Aylık, haftalık, gündelik, saat veya parça başı ücreti);*
- *Çalışma süresi veya ücretin ilgili olduğu süre;*
- *Ücret üzerinden hesaplanan vergilerin tutarı."*

Bordronun hangi, aya ait olduğu baş tarafında gösterilir. Bir aya ait bordro ertesi ayın yirminci gününe kadar hazırlanarak tarihlenip, işletme sahibi veya departman müdür ile bordroyu tanzim eden memur tarafından imzalanır. Bu şartları sağladıkları takdirde, ücret bordrolarını işverenler diledikleri gibi tanzim edebilirler.

8. Diğer Belgeler

Düzenlenmesi gereken belgelerin kanunla birlikte idarenin VUK mük. 257. maddesine istinaden işletmeleri yükümlülük altına sokmaktadır. Bir başka deyişle idari düzenlemelerle vergi mevzuatımızda belge türlerinin geniş bir yelpazesi bulunmaktadır.

a. Günlük Müşteri Listesi

Otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri; odaları veya yatak planlarına uygun olarak müteselsil seri ve sıra numaralı günlük müşteri listeleri düzenler ve işletmede bulundurmaları gerekir. Bu listeler günlük olarak düzenlenir. Asgari bulunması gereken bilgiler şunlardır[135]:

- Mükellefin adı soyadı, varsa unvanı ve adresi
- Oda numaraları
- Müşterinin adı soyadı,
- Oda ücreti
- Düzenleme tarihi.

[134] 01/01/1990 tarih ve 20698 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 206 sıra numaralı VUKGT ile 01/01/1991 tarihinden itibaren uygulamadan kalkmış olmasına rağmen yasa değişikliği olmadığı için madde hükmü halen aynıdır.

[135] Oktar, a.g.e., s. 323.

b. Muhabere evrakı

VUK 241.maddesine göre tüccarlar her türlü ticari işlemleri ile ilgili yazdıkları veya aldıkları tüm haberleşme belgeleri teşkil edeceği belirtilmiştir. Gönderilen ve alınan bütün haberleşme evraklarının saklanması zorunludur.

C. DEFTER VE BELGELERİN SAKLANMASI VE İBRAZI

1. Defter ve Belgelerin Saklanması

Mükelleflerin ticari hayatları boyunca yapması gereken vergi ödevleri bulunmaktadır. Bunlardan biri de tuttukları defterlerin ve ticari işleriyle ilgili olan belgelerin muhafazasıdır. VUK'un 253.maddesinde düzenlenen defterler ve belgelerin muhafaza ödevi düzenlenmiş olup; beyana tabi vergi sistemimizin bir gereği olarak mükelleflerin verdikleri beyanların doğruluğunu ortaya koymak amacıyla önem taşır[136].

Vergi kanunlarına göre defter tutmakla sorumlu olanlar, tuttukları defterleri ilgili yılı takip eden yılın başından başlayarak beş yıl süre muhafazası gereklidir[137]. Bu süre kanunda belirlenen süre muhafaza zamanaşımı süresidir[138]. Yani vergi kanunlarına göre mükellefler açısından bir ödevden kurtulma olduğu için "kaybettirici veya düşürücü zamanaşımı[139]" nitelendirilebilir. Ayrıca bu beş yıl olarak tespit edilen süre tarh zamanaşımı ve vergi incelemesi süresi ile aynıdır. Zamanaşımı süresinin hesabında madde metnindeki ifadeyle *"ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak"* hesap dönemleri itibariyle özel hesap dönemine göre defter tutulanları da kapsamaktadır. Örneğin normal hesap dönemine göre defter tutan Tüccar (Y); 2023 takvim yılına ait defterlerinin zamanaşımı hesabı 2024 yılı başından başlayarak saklaması gerekmekte olup, parmak hesabıyla 2028 yılı sonuna kadar saklaması kanuni zorunludur.

---

[136] Şeyma Sarıcalar, *Türk Vergi Hukukunda Defterlere İlişkin Ödevlere Aykırılık ve Sonuçları,* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2020 s. 62.

[137] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 253.madde.

[138] Bakmaz, a.g.t. s.149.

[139] Zamanaşımı (müruruzaman) belirli bir sürenin geçmesini ifade eden bir kavramdır. Hukuksal sonuç doğuran durumlar üzerinden belirli zaman geçmesi haline bu durumların geçen zamandan etkilenmesi hukuk düzenince öngörülmüştür. Belli bir sürenin geçmesi sonucunda bir kişi hak kazanıyorsa kazandırıcı zamanaşımı; hak kaybediyorsa düşürücü zamanaşımı olarak ifade edilebilir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Doğan Şenyüz, *Borçlar Hukuku,* 8. Baskı, Bursa; Ekin Kitabevi, 2016 ss.238-246.

01/04/2023-31/03/2024 tarihleri arasında özel hesap dönemine göre defter tutan XYZ Ltd.Şti.'nin zamanaşımı hesabı 2025 yılı başından başlayacaktır.

Zamanaşımı hesabında dikkat edilmesi gereken bir diğer konu da çeşitli istisnai durumlarda o yıl zamanaşımı süresinin uzaması ve takip eden yıl muhafaza süresinin başlamamasıdır. Bu durumlar yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri, geçmiş yıllar zararları amortisman giderleri, kurumların tasfiyesi vb. durumlardır[140]. Bu istisnaların sonuçlanması durumunda izleyen yılın başından itibaren zamanaşımı süresi başlayacaktır.

2. Defter ve Belgelerin İbrazı

Defterlerin ibrazı müessesesi, yetkili merciler tarafından defterler istenildiği takdirde defterlerin arz edilmesidir. Bu sorumluluk VUK'un 256.maddesinde *"Defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti"* başlığı altında düzenlenmiş olup bu müessese belgelerin ibrazını da kapsamaktadır.

Muhafaza süresinde muhafaza sorumluluğu içindekilerden yasal defterlerin ibrazı istenildiğinde, VUK'taki tarife göre[141] defterlerin ibraz edilmesi gereklidir. Ayrıca yine aynı maddenin devamında defterlerin ibraz müessesi hakkındaki zorunluluk 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu[142]'nun 8/A maddesi uyarınca katma değer vergisi iadesine dayanak olan rapora konusu bulunan hesap ve işlemlerin doğrulanması için 3568 sayılı Kanun'a göre yetkilendirilmiş meslek mensupları tarafından yapılması durumunda da geçerli olduğu açıktır.

Vergi incelemesine yetkili kimselerce, zamanaşımı süresi içinde, defter ve belgelerin istenildiği durumlarda ibraz edilmemesinin çeşitli yaptırımları vardır. Çünkü işletmelerin mali hafızalarını defter ve belgeler oluşturur[143]. İşletmeler iktisadi işlemlerini

---

[140] Abdioğlu vd. a.g.m. s. 101.

[141] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 256.maddesi *"...her türlü her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar."* şeklinde ifade etmiştir.

[142] 01/06/1989 tarih ve 20194 sayılı Resmî Gazete.

[143] Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 103.

defter, kayıt ve belgelere dayandırır. İstenildiği durumda ibraz edilmemesi VUK'un 359.maddesinin 2.fıkrasına göre defter, kayıt ve belgelerin gizleme suçunu oluşturmakta olup, defter, kayıt ve belgelerin gizleme sayılmasının belli şartları vardır[144].

i. Gizlendiği iddia edilen defter ve belgelerin varlıklarının sabit olması:

İbrazı istenen defter ve belgelerin çeşitli kanıtlarla varlığının ortaya konması gereklidir. Örneğin noter tasdik bilgileri, vergi dairesi kayıtları, mahkeme kararları veya mükellefin bağlı olduğu ticaret odasının kayıtları defter ve belgelerin varlığına delil oluşturur[145]. Hiç yasal defterin veya belgenin olmaması durumunda defter ve belgelerin ibrazı da söz konusu değildir.

ii. Defter ve belgelerin vergi incelemesi için istenmesi:

Defter ve belgelerin gizlenmesi bir başka deyişle vergi incelemeye yetkili kimselerin vergi incelemesini yürütmek adına istemesi durumunda ibraz edilmemesi gizlemenin bir diğer unsurunu oluşturur. Hangi amaçla defter ve belgeler isteniyorsa o durumun öncelikle tespit edilmesi gerekiyor.

iii. İbrazın zamanaşımı süresinde istenmesi:

Defter ve belgelerin ibraz edilmemiş kabulü için incelemeye yetkili kimselerin VUK'un 253.maddesi kapsamında beş yıllık muhafaza süresi içinde olması gereklidir[146]. Beş yıllık süre geçtikten sonra ibraz edilmemesi gizleme olmayıp bu kapsamda değerlendirilemez.

iv. İbrazın usule uygun ve belli bir süre içinde istenmesi:

İbraz talebinin VUK'a göre incelemeye yetkililerce ve yine VUK'un 14.maddesindeki idari süre içinde[147] (on beş gün) istenmesi gerekir.

---

[144] Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 104.
[145] Karakoç, a.g.e. s. 518.
[146] Yıllara yaygın inşaat işleriyle amortisman kayıtları beş yıllık saklama süresinin istisnalarını oluşturmaktadır.
[147] Vergi hukukunda süreler için bkn. Karakoç, a.g.e., s. 345.

v. Defter ve belgelerin saklama zorunluluğu olan kişilerden istenmesi:

Mükelleflerin hukuki yapısına göre gerçek kişilerde şahsın kendisinin, tüzel kişilerde temsilcisinin, işletmeyi devralanları, mirasçıların ibraz mecburiyeti vardır.

Yukarıdaki şartlar sağlandıktan sonra defter ve belgenin gizlenmesi bir başka deyişle defter ve belgenin ibraz edilmemesi söz konusu olur. Böyle bir fiil ise VUK'un mük. 355. Maddesine göre özel usulsüzlük cezası uygulanmasını gerektirir. Ayrıca vergi incelemeye yetkili elemanın gizleme suçunun işlendiğini tespiti üzerine rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası ile cumhuriyet savcılığına suç duyurusunda bulunulması durumunda VUK'un 359. maddesine göre onsekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasının da uygulanması söz konusu olabilir[148].

[148] Geniş bilgi için bkn. Şenyüz, a.g.e. ss. 221-222 ve 449-451.

İKİNCİ BÖLÜM

DEFTER VE BELGELER İLE DİJİTAL DÖNÜŞÜM UYGULAMALARI

I. DİJİTAL DÖNÜŞÜMÜN VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNE ETKİLERİ

A. DİJİTALLEŞME KAVRAMI VE DİJİTAL DÖNÜŞÜM

1. Dijitalleşmenin Kısa Tarihi

İnsanın olduğu her yer gelişmeye ve evrilmeye müsaittir. İlk çağlarda gerçekleşen tarım devrimiyle çalışma yaşamı ve toplumsal süreçlerin değişiminin başlangıcı olmuştur. İnsan gücüne dayalı bir üretimden zamanla nüfusun artması ve kentleşme gibi olguların varlığı ile insanın gücünün yetersizliği ortaya çıkmıştır. Bu gereksinimlerle makineleşme; daha önce doğada bulunanlarla hayat sürdüren insanlar doğada olmayan yeni ürünlerin üretilmesi ile de sanayileşme gerçekleşmiştir[149]. Sanayileşme süreciyle insan gücüne dayalı üretimden makine gücüne dayalı üretime geçilmiştir. Bu dönemde tarım toplumundaki köle-sahiplik anlayışından işçi-işveren anlayışına evrilmiştir. İşçilerin hak mücadelesi dolayısıyla ücret ve çalışma koşullarındaki iyileştirme talepleri endüstri ilişkilerini oluşturmuştur[150]. Daha sonraki süreçte de hızla ilerleyen teknolojik gelişmelerin etkisiyle bilgisayar teknolojisi ortaya konmuş ve bu teknolojiye odaklanılmıştır.

2. Kamu İdarelerinde Dijital Dönüşüm Süreci

Günümüzde hiç kimsenin dijital dönüşüme kayıtsız kalması beklenemez. Soyut bir varlık olan devletler de bu dönüşüme ayak uydurmak için çeşitli çalışmalar yapmış

---

[149] Merve Aköz, *Dijital Hizmetlerin Vergilendirilmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi,* İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2023, s. 2.

[150] Fahri Bilal Yankın, "Dijital Dönüşüm Sürecinde Çalışma Yaşamı", *Trakya Üniversitesi İİBF e-Dergi,* C. 7, S. 2 (1-38), 2019, ss. 1-38.

olup ilk kez 1993 yılında "elektronik devlet (electronic goverment)" kavramı[151] kullanılmıştır. Bu kadar yıl geçmesine rağmen elektronik devlet kavramının belli bir tanımı bulunmamaktadır. Bunun en büyük sebebi ise konunun durumu itibariyle disiplinler arası bir disiplin olarak görülmesidir[152]. Avrupa Birliği, tarafından elektronik devlet kavramını *"kamu hizmetlerini ve demokratik süreci geliştirmek için organizasyonel değişimleri ve yeni yetenekleri birleştirerek kamu yönetimlerinde bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanılması"* şeklinde tanımlamakta olup Dünya Bankası ise elektronik devlet kavramını *"vatandaşlar, ticari faaliyette bulunanlar ve devletin diğer kurumları ile ilişkilerde bilgi teknolojilerinin devlete ait birimler tarafından kullanılması"* şeklinde ifade etmektedir[153]. Türk Bilişim Derneği tarafından ise elektronik devlet *"…devletin vatandaşlara karşı yerine getirmekle yükümlü olduğu görev ve hizmetler ile vatandaşların buna karşılık devlete karşı olan görev ve hizmetlerinin karşılıklı olarak elektronik iletişim ve işlem ortamlarında kesintisiz ve güvenli olarak yürütülmesi… kurumlar arasındaki işlemlerin ve kamu kurum ve kuruluşlarının vatandaşlara verdiği hizmetlerin elektronik ortamlarda gerçekleştirildiği devlet işleyiş yapısı…"* şeklinde tanımlanmaktadır[154].

Daha birçok tanım mevcutken bu durumun bu kadar fazla olmasının en önemli sebebi e-devlet yapısının çok geniş kapsamlı bir içeriği barındırmasıdır. Zira devlet denilen olgunun kendisi de çok geniş kapsamlıdır. İnsan hayatında, beşikten mezara kadar, her alanda devlet vardır.

E-devlet kavramı zaman içerisinde toplumun artan ihtiyaçlarına geleneksel devlet anlayışının yetersizliği dolayısıyla bilgi ve teknolojilerin vasıtasıyla belli bir süreç içerisinde bu ihtiyaçlara cevap verilerek yeni bir devlet anlayışının ortaya konmak

---

[151] Adnan Gerçek, Tolga Demirbaş, Filiz Giray, Mehmet Yüce, Ayşe Oğuzlar*, Türk Gelir İdaresinde E-Devlet Uygulamalarının Mükellefler Tarafından Benimsenmesini Etkileyen Faktörlerin İncelenmesi*, Bilgesam Yayınları, 2013, s.18.

[152] Gamze Sinem Özer, E-Devlet Alanında Hazırlanan Tezlerin Sistematik Derlemesi: 2003-2022, *Assam Uluslararası Hakemli Dergi (Assam-Uhad)-Assam Internatıonal Refereed Journal* C. 10 S. 22 (50-64), 2023, ss.53.

[153] Özer, a.g.m . s.53.

[154] Türk Bilişim Derneği, *E-Devlet Kavramları El Kitabı*, Sürüm 2.0. Ankara, 2006, s.8'den aktaran Gerçek vd. a.g.e. s.19.

istenmesidir. E-devlet oluşumu belli bir süreci ifade etmektedir. Bu süreç üç basamaktan oluşmaktadır[155]:

- İnternetin bilgi ve paylaşım amacıyla kullanılması (1993-1998),
- Çevrimiçi olarak işlem yapılması ve hizmet sunumu (1998-2001),
- Kamu idarelerine ait web sitelerinin bütünleşmesi (2001-?).

B. VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNDE DİJİTAL DÖNÜŞÜM SÜRECİ

1. VEDOP Projesi ve Bileşenleri (VEDOP 1, 2, 3)

VEDOP, Türkiye'de e-devlet uygulamalarının kullanılmaya başlanmasıyla Vergi Dairesi Otomasyon Projesi ismiyle e-vergileme siteminin tamamını ifade etmektedir. E-vergileme, internete bağlı bilgisayar, çevrimiçi haberleşme araçları veyahut vergi dairesine gitmeyi gerektirmeyen diğer iletişim mekanizmalarıyla; vergi ödevlerini, tahakkukunu ve tahsilini sağlayan geniş kapsamlı bir uygulamadır[156].

VEDOP Projesinin temel güdüleri aşağıdaki gibidir[157]:

- Vergi dairelerinde tam otomasyon,
- Etkin ve hızlı bir gelir idaresi,
- Mükellef odaklı hizmet sunumu,
- Bilgi ve iletişim teknolojileri ile destekli iş süreçleri,
- Mükelleflere ait gönüllü uyum derecelerinin yükseltilmesi,
- Kayıtdışı ekonomi ile mücadele,
- Diğer kurum ve kuruluşlara etkin bir veri paylaşımı.

VEDOP projeleri üç aşamadan oluşmaktadır[158]:

---

[155] Ömer Çelikkol, *Kamu Yönetiminde e-Devlet Yapılanması ve Türkiye İçin e-Devlet Model Önerisi,* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü 2008, s. 26

[156] Gerçek vd. a.g.e. s.57.

[157] Mehmet Atuğ, "E-Devlet Kapsamında VEDOP Uygulamaları ve Karşılaşılan Sorunlar", s.4'ten aktaran Gerçek,vd,. s.58.

[158] Gerçek vd. a.g.e., s. 57.

a- VEDOP I

1998 yılında eski ismiyle Gelirler Genel Müdürlüğünün bilgi ve iletişim altyapısı yenilenmiştir. Bu yenilenmeyle kuruma evrak girişinden, mükellefiyet, tahakkuk, tahsilat borç sorgulama, haciz işlemleri vb. kurumlarda gerçekleştirilecek tüm işlemler bilgisayar ortamında yapılabilmesinin alt yapısı olmuştur. Tüm kesimlere hizmet kolaylığı sağlayan uygulamalar devreye alınmıştır. Bu Süreç 1998 yılında başlamış olup iki yıl içerisinde 22 ilde 155 vergi dairesinin otomasyonu başarıyla gerçekleştirilmiş bir projedir.

b- VEDOP II

VEDOP I'in başarılı olmasından dolayı 2004 yılında VEDOP II projesi başlanmıştır. Bu proje ile aşağıdaki durumlar amaçlanmıştır:

- *"Otomasyonunun tüm vergi dairelerine yaygınlaştırılması,*
- *Beyannamelerin internet üzerinden alınması (E-beyanname)*
- *Vergi denetim otomasyonu*
- *Çağrı merkezi uygulaması,*
- *Bankalar aracılığıyla e-tahsilatın yaygınlaştırılması,*
- *Kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması için Veri Ambarı (VERİA) oluşturulması,*
- *Teknolojiyi yakından izleyen daire"*

Bu proje ile 22 ildeki 153 vergi dairesi ve 5 defterdarlığa ek olarak otomasyona geçmemiş 579 gelir idaresi birimi bu süreçte otomasyon kapsamına alınmıştır. Bu süreç içerisinde kayıtdışı ekonominin kayıt alınabilmesi için merkezde kurulan bilgisayarlı sistemler ile gerçekleştirilmiştir. Bu aşamada Türk Gelir İdaresi e-devlet otomasyonuna entegrasyonu çok büyük ölçüde sağlanmıştır.

c- VEDOP III

Türkiye'de kamu sektöründeki en büyük bilgi tekonolojileri projesi olan VEDOP III projesine 2007 yılında başlanmıştır. Bu proje kapsamında e-VDO yani elektronik vergi dairesi otomasyonun kapsamı genişletilmiş ve birçok elektronik uygulama vergi hayatına girmiştir. Ayrıca Gelir idaresi Başkanlığı'nın Ankara'daki bilgi işlem merkezine

olağanüstü durumlar (savaş, sel, deprem vb) karşısında ikinci bir bilgi işlem merkezini Konya'da devreye sokmuştur[159]. Bu projenin tamamlanması ile;

- Vergi dairelerinde yapılan işlemler anında merkezden görülmektedir.
- VEDOP-3 ile birlikte vergi dairelerinin işlemleri anlık izlenebilmektedir.
- Motorlu taşıtlar vergisinin tahsil edilip edilmediği görülmektedir.
- Tüm beyannamelerin durumu anlık olarak tespit edilebilmektedir.
- VEDOP-3 yapılan işlemleri günlük takibe alınabilmektedir.

Vergi dairesi otomasyonu ile;

- E-Haciz,
- Özelge Otomasyon Sistemi,
- Takdir Komisyonu Otomasyon (TAKKOM),
- Veri Ambarı (VERİA),
- E-Fatura Uygulaması,
- Elektronik Arşiv,
- Merkezi Risk Analizi,
- Katmanlaştırma Modeli (MERAK),
- E-Beyanname,
- e-Defter.

Uygulamaları hayata geçirilmesi planlanmış daha sonraki süreçte de peyderpey hayata geçirilmiş olup vergi sistemimizde bu uygulamalar faal haldedir.

2. Dijital Dönüşümün Defter ve Belge Düzenindeki Yeri

Ülkemizde vergilerin çoğu mükelleflerin beyanı üzerine hesaplanmaktadır. Mükellefler yaptıkları faaliyetlere göre kanunların belirlediği belgeleri düzenlemekle yükümlüdür. Bilgi iletişim teknolojilerinin gelişmesi gelir idaresinin bu gelişime ayak uydurmak ve dijital dönüşümden de faydalanarak vergi kayıp kaçağının önüne geçmek için oluşturduğu sistemler ile mükellefler birçok belgeyi elektronik ortamda düzenlemek zorundadırlar.

[159] Gerçek vd. a.g.e. s.82.

Mükellefler müşterileri veya satıcıları ile girdikleri ticari ilişkiler sonucu ortaya çıkan belgelerin elektronik belge uygulamalarına ulaşmakta daha önceleri belge kaybı belge edinme gibi sorunlar git gide yok olmaktadır. Ancak burada da birçok mükellefin elektronik belge uygulamalarını kullanılmasının tam anlamıyla yapamadıkları için bu durum adeta muhasebe meslek mensuplarının işiymiş gibi karşımıza çıkmaktadır. Kanaatimizce mükellef olmak isteyenlerin mükellefiyet tesis etmeden önce dijital dönüşümle ortaya çıkan bu uygulamaları kullanabilmesi ve vergi okuryazarlığının artması adına belli eğitimlere tabi tutularak mükellefiyet tesis eden gerçek veya tüzel kişilerin vergi ve vergiye bağlı uygulamalarının kullanabilmesi adına sağlıklı bir hareket olacaktır.

Düzenlenen belgelerin ve iktisadi faaliyetlerin neticesi olarak muhasebe kayıtları, mükelleflerin tabi oldukları elektronik defterin yükleme dönemleri doğrultusunda hazırlanmakta olup elektronik defter uygulama sayfasına sadece daha önce edinmiş oldukları elektronik imza (gerçek kişiler için) veya mali mühür (tüzel kişiler için mecburi, gerçek kişiler için isteğe bağlı) ile Gelir İdaresi Başkanlığının sistemine meslek mensupları tarafından yüklenmektedir. Daha sonraki süreçte bir dilekçe ile defterlerine ulaşabilmektedirler.

II. DEFTER TUTMA ÖDEVİ İLE İLGİLİ DİJİTAL DÖNÜŞÜM UYGULAMALARI

A. ELEKTRONİK DEFTER UYGULAMASI

1. Elektronik Defter Tanımı ve Amacı

Ülkemizde vergi mevzuatının temel direği defter tutma ödevidir. Tutulacak olan defterler kanunda ve diğer yasal düzenlemelerle belirlenmiştir. Dünya'da iktisadi alandaki teknolojik gelişmeler karşısında vergilendirme işlemlerinin de kayıtsız kalamayacağı açıktır. Kamu kesiminin teknolojik alanlara yaptığı yatırımlar uzun vadede, vergi kayıp ve kaçağın engellenmesiyle, daha yüksek getirisi olacaktır. Zira vergideki kaybının önlenmesinde teknolojik gelişmelerin kullanılabiliyor olması devleti vergi gelirlerini artıracaktır.

VUK'ta defter tutmanın amaçları *"mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek, vergi ile ilgili muameleleri belli etmek, mükellefin vergi karşısındaki durumunu kontrol etmek ve incelemek, mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemek"* olduğu belirtilmiştir. E-defter uygulaması kanun hükümleri beraber incelendiğinde görülüyor ki mükelleflerin tuttukları defterlerin selametinin her an kamu gözetimi altında olması muhtemeldir.

a) Elektronik Defterin Tanımı ve Yasal Dayanağı

Bu konuyla ilgili ilk düzenleme 6215 sayılı Kanun[160]'un 14.maddesine göre mülga 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu 66.maddesine *"Bu defterler elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulabilir. Bu defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağı Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca çıkarılacak müşterek bir tebliğle belirlenir.*" ifadesi eklenerek elektronik defterler ifadesi mevzuatımıza girmiştir. Daha sonraki süreçte Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın çıkardığı 1 sıra numaralı Elektronik Defter Uygulama Genel Tebliği[161] tanıtımı yapılmıştır. Bu tebliğ ile uygulamaya tabi mükellefler elektronik defterin ne olduğu, uygulamaya nasıl başvuru yapacaklarını, yasal defterlerini nasıl tutacakları hakkında geniş kapsamlı bilgi sahibi olmuştur. Elektronik defter kapsamında şu an sadece yevmiye defteri ve defter-i kebiri kapsamakta olup tüm durumlar sadece bu iki defter için geçerlidir.

Elektronik defterin tanımı söz konusu tebliğde *"Şekil hükümlerinden bağımsız olarak Vergi Usul Kanunu'na ve/veya Türk Ticaret Kanunu'na göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütününü"* şeklinde; elektronik defter uygulamasının kendi web sitesinde[162] de *"Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu hükümleri gereğince tutulması zorunlu olan defterlerin bu sitede duyurulan format ve standartlara uygun biçimde elektronik dosya biçiminde hazırlanması, bastırılmaksızın kaydedilmesi, değişmezliğinin, bütünlüğünün ve kaynağının doğruluğunun garanti altına alınması ve ilgililer nezdinde ispat aracı olarak*

[160] 12/04/2011 tarih ve 27903 sayılı Resmi Gazete.
[161] 13/12/2011 tarih ve 28141 sayılı Resmi Gazete.
[162] www.edefter.gov.tr (Erişim Tarihi: 20/06/2023).

kullanılabilmesine imkan tanımayı hedefleyen hukuki ve teknik düzenlemeler bütünüdür." diye bir tanım yapılmıştır.

b) Elektronik Defterin Amacı

E-defter uygulaması defter tutma ödevi açısından hem mükelleflerin hem birçok kamu kesimini hem de durumun uygulayıcısı konumundaki muhasebe meslek mensuplarını ilgilendiren adeta devrim niteliğindeki bir değişimin adıdır. Dünya'daki elektronik gelişmelerde vergi düzenlemelerinin kayıtsız kalması mümkün değildir. Dolayısıyla e-defter uygulamasının da amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz[163]:

- Muhasebe kayıtlarının oluşturulması ile ilgili zorunlulukların değişen ve gelişen teknolojik ve idari ihtiyaçlar doğrultusunda revize etmek,
- Kâğıt ortamında basım, tasdik ve saklama maliyetlerini en aza indirerek bu yükümlülükleri elektronik ortam ve cihazlarla yerine getirilmesini sağlamak,
- E-denetim için uygun altyapıyı oluşturmak.

2. Elektronik Defter Tutmak Zorunda Olan Mükellefler

Gelir İdaresi Başkanlığı, e-defter uygulamasının geniş kapsamlı bir değişiklik olduğu için yıllardır peyderpey işletmeleri e-defter uygulamasına tabi tutmaktadır. Özellikle ülkemizdeki hakim enflasyonist durumdan dolayı cirolar nominal bir şekilde yükselmekte; böylelikle geçiş hadlerinin düşürülmesiyle her yıl birçok mükellef e-defter uygulamasına tabi olmaktadır. E-defter uygulamasına sektör ayrımı olmaksızın belli bir cironun aşılması durumunda veya işletmenin konusuna göre bir ciro belirlenmiş olup o cironun aşılması durumunda e-deftere tabi olunmaktadır.

Son çıkan 535 sıra numaralı VUK Genel Tebliğ[164] ile e-deftere geçiş hadleriyle ilgili düzenleme yapılmıştır.

---

[163] Bkn. https://www.edefter.gov.tr/edefterhakkinda.html, (Erişim tarihi: 26.06.2023).
[164] 22/01/2022 tarih ve 31727 sayılı Resmi Gazete.

Tablo 2: E-Defter Uygulamasına Geçiş Süreci

İşletmenin konusu	Yıl	Olması gereken asgari hasılat	Geçiş tarihi
Gayrimenkul-motorlu araç alım, satım ve kiralama işi yapanlar ile bu işlere aracılık faaliyetinde bulunanlar	2020-2021	1.000.000 TL	01/01/2023
	2022 ve müteakip yıllar	500.000 TL	01/01/2024
Kendilerine veya aracı hizmet sağlayıcılarına ait internet sitelerinde veya diğer her türlü elektronik ortamda mal ve hizmet satışını gerçekleştirenler	2020-2021	1.000.000 TL	01/01/2023
	2022 ve müteakip yıllar	500.000 TL	01/01/2024
Kültür ve Turizm Bakanlığı ile belediyelerden yatırım ve/veya işletme belgesi almak suretiyle konaklama hizmeti veren otel işletmeleri	Sınırlama yok sektördeki tüm mükellefler		01/01/2023
Sektör ayırt etmeksizin	2021	4.000.000 TL	01/01/2023
	2022 ve müteakip yıllar	3.000.000 TL	01/01/2024

Kaynak: 535 sıra numaralı VUK Genel Tebliğ esas alınarak tarafımızca oluşturulmuştur.

3. Elektronik Defter Olarak Tutulması Gereken Defterler

E-deftere uyumlaştırma süreci içerisinde ilk uygulamadan beridir sadece yevmiye defteri ile defter-i kebir e-defter olarak tutulmaktadır. Yakın gelecekte tutulması zorunlu tüm defterler e-defter uygulamasına tabi olması mümkündür. Kanaatimizce tüm bilanço hesabı esasına göre defter tutan mükellefler istisnasız, mevcut haliyle, e-defter uygulamasına tabi olduktan sonra diğer yasal defterlerin de e-defter uygulamasına geçmesi muhtemeldir.

4. Elektronik Deftere Başvuru ve Elektronik Defteri Oluşturma Süreci

E-defter uygulamasına başvuru süreci tebliğin 4.1.1. maddesinde şu şekilde ifade edilmiştir.

i. *"Gerçek kişi mükelleflerin Elektronik İmza Kanunu hükümleri çerçevesinde üretilen Nitelikli Elektronik Sertifika (NES) veya bu tebliğ çerçevesinde Mali Mühür temin etmiş olmaları."*
ii. *"Tüzel kişi mükelleflerin bu tebliğ çerçevesinde Mali Mühür temin etmiş olmaları."*
iii. *"e-Defterin tutulması, kaydedilmesi, onaylanması, saklanması ve ibrazında kullanılacak yazılımın, Başkanlıktan uyumluluk onayı almış bir yazılım olması."*

İstenilen Nitelikli Elektronik Sertifika veya mali mühür temininden sonra "uyg.edefter.gov.tr/edefterbasvuru/" linki üzerinden başvuru yapılmaktadır. E-defter başvuruları hesap dönemi başlamadan önceki son ayın içinde yapılmalıdır. E-defter başvuru linkine tıkladıktan sonra bilgisayarda "java" uygulamasıyla GİB imzalama aracı çalıştırılmış olması gereklidir. İstenilen bilgiler doldurulduktan sonra "Başvur" butonuna tıklanarak başvuru tamamlanır. Daha sonra kontrol amacıyla "https://uyg.edefter.gov.tr/edefterbasvuru/Sorgula.jsp" linkinden mükellefin başvurusu sorgulanabilir[165].

Uygulamada bu başvuruları muhasebe meslek mensupları yapmakta olup oluşacak olan e-defter beratında ve uyumlu yazılımla sözleşme yapılırken mükellef ile serbest muhasebeci mali müşavir arasında imzalanmış olan elektronik aracılık-sorumluluk sözleşmesinin numarası ve sözleşme tarihi de bildirilmektedir. E-defter beratında bu bilgiler de yer almaktadır.

Dönem içinde işletme faaliyetlerine göre muhasebe kayıtları yapılır. Defterlerin yükleme dönem tercihine göre defterler sisteme yüklenir. 19/10/2019 tarih ve 30923 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmış 3 sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği (Sıra No: 1)'Nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile meslek mensupları hem kendi

[165] Ayrıntılı bilgi için bkn.: https://uyg.edefter.gov.tr/edefterbasvuru/ (Erişim tarihi: 11/10/2023).

durumları hem mükelleflerin durumlarına göre aylık veya üç aylık dönemler itibariyle elektronik defterlerin yükleyebilirler. Aylık yükleme her ayı takip eden üçüncü ayın sonunda; sadece aralık ayı gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinin son gününe kadar yüklenebilmektedir. Üç aylık yükleme ise geçici vergi ayları olan ocak-şubat-mart dönemi mayıs ayının sonunda; nisan-mayıs-haziran dönemi ağustos ayının sonunda; temmuz-ağustos-eylül dönemi kasım ayının sonunda; ekim-kasım-aralık dönemi ise gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri ayının son gününe kadar yüklenmelidir. Yüklenen defterler e-defter beratını oluşturur. E-defter beratı ise *"Başkanlık tarafından belirlenen standartlara uygun bilgileri içeren ve Başkanlık mali mührü ile onaylanmış dosyadır."* şeklinde tanımlanmıştır[166]. Beratlar üzerinde zaman damgası[167] varsa e-defter oluşturulmuş ve yüklenmiş demektir.

e-Deftere tabi bir mükellefin unvan değişikliği yapması durumunda GİB'e unvan değişikliğini gösterir Ticaret Sicil Gazetesi ile bir dilekçe verilmesi gerekmektedir[168]. Ayrıca 6102 sayılı Kanun'a göre tür değişikliği, şirket birleşmesi[169] veya şirket bölünmesi[170] yapanların da 3 ay içerisinde GİB'e yapılan işlemi gösterir Ticaret Sicil

---

[166] e-Defter Sitesi (edefter.gov.tr) (Erişim tarihi: 28/06/2023)

[167] Zaman Damgası, belli bir verinin belirtilen bir tarihte var olduğunu kanıtlayan araçtır. Gelir İdaresi Başkanlığının (GİB) e-Defter sisteminde bir sorun oluşması ve yasal sürenin sonunda yüklenmeye çalışılan beratların GİB e-Defter uygulamasına yüklenememesi durumunda, bu beratlara mali mührünün yanı sıra zaman damgası eklenmelidir. GİB sisteminde oluşan sorun giderildiğinde zaman damgalı saklanan berat GİB e-defter uygulamasına yüklenmeli ve GİB imzalı berat indirilmelidir. Yasal sürelerde beratı oluşturduğunuzun anlaşılması açısından zaman damgalı berat ispat aracı olarak kullanılacaktır. Sadece beratların zaman damgalı olması yeterlidir. Elektronik defterlerin zaman damgalı olma zorunluluğu yoktur. Zaman damgası adet (kontör) bazındadır. Her bir berata konulan zaman damgası bir kontör olarak adlandırılır. Defterlere de zaman damgası eklemek zorunlu değildir. Ancak yine de kullanıcı tercihen eklemek isterse, burada zaman damgası sayfa sayısına göre değil, defter parçasının kendisine eklenmektedir. Dolayısıyla her defter parçasına konulan zaman damgası da bir kontör olarak hesabınızdan düşmektedir.

[168] Unvan değişikliği yapıldıktan sonra yeni unvana ait mali mühür başvurusunda bulunulmalıdır.

[169] e-Deftere tabi bir şirket ile e-defter olmayan bir şirketin Türk Ticaret Kanunu'na göre şirket birleşmesi yoluyla bir araya gelmesi durumunda yeni oluşmuş şirketin de e-Defter olacağı tebliğde açıktır. Yeni oluşan şirket için ayrıca mali mühür başvurusunda bulunup mali mührü edindikten sonra e-Defter başvurusu yapılması gerekir. Bununla birlikte birleşmeden önceki e-Defter şirketin şirket birleşmesi yaptığına dair dilekçe de verilmelidir.

[170] Burada dikkat edilmesi gereken husus şudur: tam bölünmeye giden bir şirketten ortaya çıkan şirketlerin yeni bir mali mühür temini ve teminden sonra e-deftere başvuru yapılması gerekmektedir. Ancak kısmi bölünme yapanların böyle bir zorunluluğu olduğunu düşünmüyoruz. Zira ilgili tebliğde kısmi bölünmeye değinmemiştir. Ancak kanaatimizce şu aşamada özelge istenerek karşılaşılabilecek bir sorunda mükellef kendini korumuş olacaktır. 1 sıra Numaralı Elektronik Defter Uygulama Tebliği.

Gazetesi ile dilekçe verilmesi suretiyle ilgili işletmenin e-Defter olarak kaydının yapılması zorunludur[171].

Kanaatimizce uygulamada elektronik defter hadlerinin düşürülüp ve enflasyonist dönemde mali tablolardaki değerlerin artmasıyla e-defter kullanıcısı mükelleflerin sayısı artmaktadır. Her mükellefi kendi mali mühür veya elektronik imzasıyla defter oluşturulması yerine elektronik aracılık-sorumluluk sözleşmesi olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin kendisine ait mali mühür veya elektronik imzasıyla elektronik defterlerin oluşturulması ve yüklenmesine müsaade edilmesi hem mükellefler açısından hem idare hem de işin uygulayıcısı konumundaki serbest muhasebeci mali müşavirlere ciddi yararlar sağlayacak olup iş yükü açısından hafifleyecektir.

5. Elektronik Defterin Muhafazası ve İbrazı

VUK'a göre saklama ve ibraz yükümlülüğü elektronik ortamda bulunan defter kayıtları için de geçerlidir. Tek fark muhafazasının yapıldığı ortam farkıdır. Oluşturulan yevmiye defteri bilgisayar çıktısı alınıp saklanması mümkün değildir. Böyle bir durumun hukuki anlamda bir geçerliliği olmayıp herhangi bir vergi incelemesinde vergi denetmenleri defter kayıtlarını ve belgeleri bilgisayar formatında istemektedirler.

Elektronik defterin muhafazası ve ibrazı ayrıntılı bir şekilde 3 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği (Sıra No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ[172]'in 4.4.numaralı maddede ayrıntısı ile ifade edilmiştir. İlgili madde hükümleri şöyledir.

- *"e-Defter dosyaları ve bunlara ait berat dosyaları birbirleri ile ilişkili şekilde elektronik ortamda, muhasebe fişleri ise kağıt ve/veya elektronik ortamda, istenildiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edilmek zorundadır."*
- *"e-Defter dosyaları, berat dosyaları ve elektronik ortamda oluşturulan muhasebe fişlerinin veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkâr edilmezliği, NES veya Mali Mühür ile garanti altına alındığı için kağıt*

[171] Türk Ticaret Kanunu'na göre unvan değişikliği, tür değişimi, şirket birleşmesi veya şirket bölünmesi yapan şirketlerin e-Defter başvuru süreçlerinde yapılması gerekenler e-Fatura için de yapılması gerekmektedir. Burada bahsedildiği için tezimizin e-Fatura kısmında tekrardan bahsedilmeyecektir.

[172] 19/10/2019 tarih ve 30923 sayılı Resmi Gazete.

ortamında saklanmayacak (kağıt ortamda tutulması tercih edilen muhasebe fişleri hariç) ve elektronik ortamdaki bu dosyaların kağıt ortamdaki hali hukuken hüküm ifade etmeyecektir."

- *"Defterlerini elektronik ortamında tutanlar, e-Defter dosyaları, elektronik ortamda oluşturulan muhasebe fişleri ve ilgili berat dosyalarını vergi kanunları, Türk Ticaret Kanunu ve diğer düzenlemelerde yer alan süreler dâhilinde elektronik, manyetik veya optik ortamlarda (kağıt ortamda tutulması tercih edilen muhasebe fişleri kağıt ortamda) muhafaza ve istenildiğinde elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla eksiksiz ve okunabilir şekilde ibraz etmekle yükümlüdür."*
- *"Muhafaza ve ibraz yükümlülüğü, e-Defter dosyalarının, elektronik ortamda oluşturulan muhasebe fişlerinin ve berat dosyalarının doğruluğuna, bütünlüğüne ve değişmezliğine ilişkin olan (elektronik imza ve mali mühür değerleri dâhil) her türlü elektronik kayıt ve veri ile doğrulama ve görüntüleme araçlarının tümünü kapsamakta olup, e-Defterlere istenildiğinde kolaylıkla erişebilmeyi, anlaşılabilir ve eksiksiz bir biçimde görüntüleyebilmeyi ve okunabilir kağıt baskılarını üretebilmeyi sağlayacak biçimde yerine getirilmelidir."*
- *"e-Defter ve berat dosyalarının e-Defter uygulamasına dâhil olan mükelleflerin kendilerine ait bilgi işlem sistemlerinde muhafaza edilmesi mecburidir. Üçüncü kişiler nezdinde ya da yurt dışında muhafaza işlemi, muhafaza ve ibraz sorumluluğunu ortadan kaldırmamakta ve Başkanlık ve Genel Müdürlük açısından herhangi bir hüküm ifade etmemektedir. Muhafaza yükümlülüğünün Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde ve Türkiye Cumhuriyeti kanunlarının geçerli olduğu yerlerde yerine getirilmesi zorunludur."*
- *"e-Defter dosyaları ile bunlara ilişkin berat dosyalarının ikincil kopyalarının, gizliliği ve güvenliği sağlanacak şekilde e-Defter saklama hizmeti yönünden teknik yeterliliğe sahip ve Başkanlıktan bu hususta izin alan özel entegratörlerin bilgi işlem sistemlerinde ya da Başkanlığın bilgi işlem sistemlerinde 1/1/2020 tarihinden itibaren asgari 10 yıl süre ile muhafaza edilmesi zorunludur. eDefter ve beratların teknik yeterliğe sahip ve*

Başkanlıktan bu hususta saklama izni verilen özel entegratörlerin bilgi işlem sistemlerinde muhafaza usulü ile muhafaza edilmesi sürecinde eDefter uygulamasına dâhil olan mükellefler ve özel entegratörler tarafından uyulması gereken genel, gizlilik ve güvenliğe ilişkin usul ve esaslar, Başkanlık tarafından hazırlanarak edefter.gov.tr adresinde yayımlanan "e-Defter Saklama Kılavuzu"nda açıklanır. eDefter ve berat dosyalarına ait ikincil kopyalarının bu fıkra uyarınca muhafazası için gerekli yükleme işlemlerinde bu Tebliğin (4.3.4) numaralı fıkrasında belirtilen süreler dikkate alınır."

- *"Başkanlıktan e-Defter saklama hizmeti konusunda izin alan özel entegratörler, saklama hizmeti verdikleri mükelleflere ait e-Defter dosyaları ve beratları ile bunlara ilişkin bilgileri, mükellefin yazılı izni olmaksızın Başkanlık ve Genel Müdürlük dışında üçüncü kişilerle paylaşamazlar. Özel entegratörler, saklama hizmetini verdikleri mükelleflere ait e-Defterlerin bütünlüğünden, güvenliğinden, gizliliğinden ve Başkanlığın ve Genel Müdürlüğün uzaktan erişimine imkân sağlamaktan sorumludurlar. Mükellefin yazılı izni olmaksızın, e-Defter bilgilerini Başkanlık ve Genel Müdürlük dışındaki üçüncü kişilerle paylaştığı tespit olunan özel entegratörlerin diğer kanunların öngördüğü cezai sorumlulukları dışında ayrıca Başkanlık tarafından özel entegratörlük izinleri iptal edilebilir."*
- *"e-Defter ve berat dosyalarının ikincil kopyalarının muhafaza işleminin Başkanlıktan izin alan özel entegratörlerin ya da Başkanlığın bilgi işlem sistemlerinde muhafaza edilmesi, mükellefin asıl e-Defter ve berat dosyalarının muhafaza ve ibraz ödevlerini ortadan kaldırmaz. Bu çerçevede eDefter ve berat dosyalarının yetkili makamlara ibrazı öncelikle ilgili mükelleften yazılı olarak istenecektir. İlgili mükellef tarafından e-Defter dosyaları ile beratlarının yazılı talebe rağmen yetkili makamlara ibraz edilmediğinin veya edilemediğinin tevsikini müteakip, saklama hizmetini veren özel entegratörden Başkanlık aracılığı ile ya da muhafaza işleminin Başkanlık sistemlerinde yapılması halinde ise Başkanlıktan, resmi yazılı talepte bulunularak ilgili e-Defter ve berat dosyalarının ikincil kopyalarının ibrazı istenebilecektir. Bu suretle Başkanlık aracılığı ile özel entegratörden e-Defter dosyaları ve beratlarının ibrazı talep edildiğinde, ilgili özel*

entegratör ivedilikle (her hal ve şartta talebin tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük süreyi aşmayacak şekilde) Başkanlığa talep edilen e-Defter ve berat dosyalarını ibraz etmek mecburiyetindedir. e-Defter ve berat dosyalarının saklama hizmeti verme konusunda Başkanlıktan izin alan özel entegratörlerin listesi edefter.gov.tr adresinde Başkanlık tarafından yayımlanır."

Daha önceki başlıklarda ifade edildiği gibi VUK'un 253.maddesine göre zamanaşımı süresi takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıldır. Bu hüküm elektronik defter ve berat dosyalarını da kapsamaktadır. VUK 256.maddesine göre de bu süre içerisinde yetkili makamlar tarafından defter, kayıt ve beratlar; onlara bağlı muhasebe fişleri ve belgeler istenildiğinde ibraz mecburiyeti bulunmaktadır.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik[173] ile elektronik ortamda defter ve belge ibrazına imkan tanınmıştır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca geliştirilen elektronik veri ibraz sistemi (e-VİZ) ile elektronik ortamda düzenlenen defter, belge ve diğer tüm belgelerin, incelemeyi yürüten vergi müfettişine elektronik ortamda ibrazını sağlayan sistemdir[174].

B. DEFTER BEYAN SİSTEMİ

1. Defter Beyan Sistemi Tanımı ve Amacı

VEDOP projelerinin biri olan işletme hesabına esasına göre defter tutanlar ile serbest meslek erbaplarının bu sürece dahil edilmesi için Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından geliştirilmiş bir sistemdir.

[173] 28/06/2023 tarih ve 31880 sayılı Resmi Gazete.

[174] Ayrıntılı bilgi için bkn: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği 28/10/2023/149-1 numaralı mevzuat sirküleri

a) Defter Beyan Sistemi Tanımı ve Yasal Dayanağı

Defter beyan sistemi idari bir düzenleme ile vergi hayatına girmiş olup 486 sıra numaralı VUK Genel Tebliğ[175] ile oluşturulmuştur.

Defter beyan sisteminin tanımı tebliğde;

"Serbest meslek erbabı, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile basit usule tabi olan mükelleflerin kayıtlarının elektronik ortamda tutulmasına, bu kayıtlardan serbest meslek erbabı ile işletme hesabı esasına göre defter tutanların defterlerinin elektronik olarak oluşturulması ve saklanmasına, vergi beyannameleri, bildirim ve dilekçelerin elektronik olarak verilebilmesine, elektronik ortamda belge düzenlenebilmesine imkan tanıyan ve kapsamda yer alan mükelleflerin Başkanlık veri tabanında yer alan diğer bilgilerini mükelleflerin bilgisine sunan sistemi,"

şeklindedir.

Mükelleflerin böyle idari bir düzenleme ile yükümlülüğe girmesi, VUK'un mükerrer 257.maddesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmiş yetki kapsamındadır. Uygulama kullanılmaya başlandığından beri mükelleflerin defterlerinden dolayı müeyyide ile karşılaşmamış olması sebebiyle bu konu pek gündemde olmamıştır.

b) Defter Beyan Sisteminin Amacı

486 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nin 2.maddesinde *"Defter-Beyan Sistemi ile vergisel ve ticari işlemlerin elektronik ortamda kayıt altına alınması, kayıtlardan hareketle defter ve beyannamelerin elektronik olarak oluşturulması ve muhafaza edilmesi, bu sayede yükümlülüklere ilişkin bürokratik işlemlerin ve uyum maliyetlerinin azaltılması, kayıt dışı ekonomi ile etkin bir şekilde mücadele edilmesi ve vergiye gönüllü uyum seviyelerinin artırılması amaçlanmaktadır."* sistemin amacı açıklanmıştır.

[175] 17/12/2017 tarih ve 30273 sayılı Resmi Gazete.

2. Defter Beyan Sistemi Kullanmak Zorunda Olan Mükellefler

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile serbest meslek erbapları ve kazancı basit usulde tespit edilen mükellefler[176] de vergi dairesi otomasyonu içerisine bir şekilde dahil edilmesi gerekiyordu. Bu otomasyonun içine Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından geliştirilen bu sistem kapsamında alındılar. Serbest meslek erbapları ile kazancı basit usulde tespit edilen mükellefler 01/01/2018 tarihinden beri; işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler de 01/01/2019'dan beri defter beyan sistemini kullanmaktadırlar.

3. Defter Beyan Sisteminde tutulan defterler

Defter beyan sistemi üzerinden ilgili işletmenin durumuna göre tutması zorunlu tüm yasal defterler tutulabilmektedir.

- İşletme defteri,
- Çiftçi işletme defteri,
- Serbest meslek kazanç defteri,
- Amortisman defteri,
- Envanter defteri,
- Damga vergisi defteri,
- Ambar defteri,
- Bitim işleri defteri,

Defter beyan sistemi üzerinden tutulabilmektedir. Yapılan kayıtlar doğrultusunda istenildiği takdirde işletme hesabı hülasası, serbest meslek kazanç hülasası oluşturulup elde edilebilecektir.

---

[176] Kazancı basit usulde tespit edilenlerin normal şartlarda defter tutma yükümlülüğü bulunmamaktadır. Ancak defter beyan sistemi kullanmaya başladıklarından sonra zımni olarak defter tutma ödevine tabi oldular. Kanaatimizce bu tabi olma durumu Gelir Vergisi Kanunu 46.maddesinde bulunan *"Kazançları bu usulde tespit edilenler, kazancın tespiti ve Vergi Usul Kanununun defter tutma hükümleri hariç, bildirme, vesikalar, muhafaza, ibraz, diğer ödevler ve ceza hükümleri ile bu Kanun ve diğer kanunlarda yer alan ikinci sınıf tüccarlar hakkındaki hükümlere tabidirler."* Cümlesinden anlaşılacağı üzere basit usulde kazancı tespit edilenlerin defter tutma ödevine tabi olmamalıdır.

4. Defter Beyan Sistemine Başvuru ve Kullanma Süreci

İşe başlama bildiriminin yapıldığı tarihten itibaren mükelleflerin vergi dairesi kullanıcı kodu ve şifresi veya 3568 sayılı Kanun hükümlerince yetkilendirilmiş; aralarında elektronik aracılık-sorumluluk sözleşmesi yapılmış muhasebe meslek mensubunun vergi dairesi şifreleri ile meslek mensubu mükellefi adına sisteme kayıt yaptırabilmektedir[177]. Bu süre işe başlama bildiriminin yedinci iş gününün sonuna kadar yapılması gerekmektedir.

5. Defter Beyan Sistemi Tutulan Defterlerin Muhafazası ve İbrazı

Defter beyan sistemi üzerinden tutulan defterlere kullanıcı kodu, şifre ve diğer mekanizmalar aracılığıyla ulaşım sağlandığı için her yapılmış olan kaydın yanlış olma ihtimali yok dolayısıyla kâğıt ortamında saklanmasının bir anlamı yoktur. Dolayısıyla sistem üzerinden tutulan tüm defterlerin muhafaza yükümlülüğü idareye aittir[178].

III. BELGE DÜZENİ İLE İLGİLİ DİJİTAL DÖNÜŞÜM UYGULAMALARI

A. ELEKTRONİK FATURA UYGULAMASI

Elektronik fatura uygulaması ilk kez 33 sayılı VUK Sirküleri[179] ile elektronik fatura uygulamasının başlangıcı olarak "elektronik fatura kayıt sistemi" ile ilk kez vergi hayatına girmiştir. Bu sirküler daha çok bu sistemin nasıl olduğu bundan sonraki süreçte elektronik belge işlemlerinin nasıl yürüyeceği hakkında ön bilgi niteliği taşımaktadır[180]. Elektronik fatura ile ilgili ilk ciddi düzenleme 397 sayılı VUK Genel Tebliğ[181] ile

---

[177] www.defterbeyan.gov.tr (Erişim Tarihi: 01/07/2023)
[178] 486 sıra numaralı VUK Genel Tebliği 10.madde.
[179] 14/05/2008 tarihli Maliye Bakanlığı sirküleri
[180] Gelir İdaresi Başkanlığının elektronik fatura ile ilgili yapmış olduğu çalışmalar kapsamında söz konusu uygulama, Avea İletişim Hizmetleri A.Ş., Bursa Şehiriçi Doğalgaz Dağıtım Ticaret ve Taahhüt A.Ş., TTNet A.Ş., Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş., Türk Telekomünikasyon A.Ş., Vodafone Telekomünikasyon A.Ş. ile protokol imzalanmak sureti ile 2008 yılı içerisinde devreye alınmıştır. Serkan Özdemir, *Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni ve Uygulama Sonuçları*, (Doktora Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2020, 204.
[181] 5/3/2010 tarih ve 27512 sayılı Resmi Gazete.

gündeme gelmiştir. 33 sayılı VUK Sirküleri ile altyapısı bir nebze de olsa bulunan e-faturaya bazı işletmeler için geçiş zorunluluğu getirildi. Daha sonraki idari düzenlemelerle, sektör veya brüt satış hasılatının belli bir tutarın üzerinde olması durumu, zorunlu hale getirilmeye başladı.

1. Elektronik Fatura Uygulamasının Tanımı ve Yasal Dayanağı

Elektronik Fatura *"şekil hükümlerinden bağımsız olarak VUK'na göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünü"* olarak tanımlanabilmektedir[182]. Dolayısıyla verinin format ve standardı GİB tarafından belirlenen ve vergi kanunları gereği bir faturada asgari düzeyde yer alması gereken bilgilerin de olduğu; faturayı veren ve faturayı alanların arasındaki belgelerin iletiminin merkezi bir otomasyon üzerinden gerçekleşen bir belge türüdür[183]. Ayrıca 397 sıra Numaralı VUK Genel Tebliğinde e-faturanın yeni bir belge türü olmayıp kâğıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahip olduğu da ayrıca belirtilmiştir.

2. Elektronik Fatura Uygulamasının Amacı

Küreselleşen dünya içinde vergi uygulamalarının da bu gelişime kayıtsız kalamayacağını daha önceki kısımlarda belirtilmişti. GİB tarafından yönetilen bu uygulamanın en önemli amacı tek tip ve standarda göre alıcı ve satıcı arasında zaman ve maliyet tasarrufu sağlayan bir sistem kurmaktır. Zira bilişim teknolojilerinin vesile olduğu ucuz, hızlı, kaliteli ve kesintisiz bir iş süreci tanzim etmek ticari hayata fayda sağlaması yanında ayrıca GİB kontrolünde faturaların düzenlenmesi; yaşanabilecek vergi ziyaının; vergi saikli olsun veya olmasın usulsüzlüklerin önüne geçmesi de amaçlanmaktadır.

---

[182] Rüknettin Kumkale, *Bütün yönleriyle E-Fatura &E-Defter*, 1.Baskı, Seçkin Yayınevi, 2013 s.35.
[183] https://www.turmob.org.tr/e-donusum/efatura/nedir (Erişim Tarihi: 10/10/2023)

3. Elektronik Fatura Uygulamasını Kullanmak Zorunda Olanlar

E–fatura uygulamasının çıktığı ilk günden beri vergi idaresinin asıl amacı vergi mükelleflerin tamamını bu e-belge uygulamalarının içine dahil etmekti. Bu konudaki son düzenleme 535 sıra numaralı VUK Genel Tebliği ile yapıldı ve ilgili tebliğe göre;

- *"Kendilerine veya aracı hizmet sağlayıcılarına ait internet sitelerinde veya diğer her türlü elektronik ortamda mal ve hizmet satışını gerçekleştiren mükellefler; 2022 yılı veya takip eden hesap dönemleri için 500.000 TL brüt satış hasılatını aşanlar takip eden temmuz başından itibaren",*
- *"Gayrimenkul ve/veya motorlu taşıt, inşa, imal, alım, satım veya kiralama işlemlerini yapanlar ile bu işlemlere aracılık faaliyetinde bulunan mükellefler; 2022 yılı veya takip eden hesap dönemleri için 500.000 TL brüt satış hasılatını aşanlar takip eden temmuz başından itibaren",*
- *"Kültür ve Turizm Bakanlığı ile Belediyelerden yatırım ve/veya işletme belgesi almak suretiyle konaklama hizmeti veren otel işletmeleri; yıl ve ciro sınırı olmadan tebliğin yayım tarihinden (22/01/2022) sonraki ilk temmuzun başından itibaren, tebliğ yayım tarihinden sonra işe başlayanlar ise başladıkları ayı izleyen dördüncü ayın başına kadar e-faturaya geçmek zorundadır".*
- *"Sektör sınırlaması olmaksızın 2022 ve takip eden yıllar için ise 3.000.000 TL ve üzeri brüt satış hasılatı veya gayrisafi iş hasılatı elde eden mükellefler ilgili yılı takip eden temmuz başından itibaren e-faturaya geçmek mecburiyetindedirler".*

e-fatura kullanmaları mecburidir.

4. Elektronik Fatura Başvuru Süreci ve Uygulaması

e-Deftere olduğu gibi e-faturaya da başvuru işlemleri elektronik imza araçları (tüzel kişiler için mali mühür, gerçek kişiler için mali mühür veya nitelikli elektronik imza sertifika) ile "https://portal.efatura.gov.tr/efaturabasvuru/" linki üzerinden yapılmaktadır. Bunun dışında vergi dairesine verilecek bir dilekçe veya posta yoluyla

başvuru mümkün değildir[184]. Bu link üzerinden başvuruyu yapmadan bilgisayar ayarlarından "java" isimli sistemin çalışır vaziyette olması gerekmektedir. GİB imzalama desteği indirilerek bu sistem çalışır hale getirilebilir.

Mükellefler e-faturayı üç şekilde kullanabilir:

a- Bilgiler doldurulduktan sonra GİB'in e-fatura portalını,
b- Mükellefin kendi geliştirdiği ve gerekli tetkikler neticesinde e-fatura programı GİB tarafından olarak kabul edilen; sadece mükellefin kendisinin kullanabildiği entegrasyon yöntemi
c- İdareden izin almış özel yazılım firmalarının geliştirdikleri sistemleri kullanarak e-faturaya geçiş yapabilirler. Link tıklandıktan sonra istenilen bilgiler doldurulur ve başvur butonuna tıklanır. Arka planda mali mühür veya e-imzanın çalışması için imzalama aracı açılır oradan imzalama aracının kartı görmesi için gerekli dosyaların tanımlanması gerekmektedir[185].

Kanaatimizce bilgisayardan iyi bir şekilde anlamadan bu işlemlerin yapılması pek mümkün olmamakla beraber uygulamada bu işlemleri meslek mensupları yürütmekte olup çok iyi bir teknolojik bilgi ve altyapı gerekmektedir. Görülüyor ki mükelleflerle ile birlikte meslek mensuplarının da ciddi bir teknolojik yatırım ile iyi düzeyde bilgisayar kullanımı ve bilgisayardan teknik olarak anlamak önemlidir. Aslında bu işlemlerin daha basit ve uygulanabilir olması gönüllü uyumu da arttıracaktır.

Bu uygulama hem alıcının hem satıcının e-fatura mükellefi olduğu durumlarda kullanılabilmektedir. Satıcının kesmiş olduğu e-fatura idarenin sistemine gider önce daha sonra alıcı mükellefin portalında görünmeye başlar. Bir tarafın e-fatura mükellefi olmadığı durumlarda e-arşiv fatura düzenlenir.

Mevcut e-fatura mükellefleri e-fatura mükellefiyeti olmayan birine fatura düzenlemek istediğinde kullandıkları sistem kendisine fatura düzenlenecek olan kişinin TC kimlik numarası veya vergi sicil numarasına göre onu e-arşiv fatura düzenleneceğini

[184] Ancak vergi dairesine GİB portalını kullanacağını taahhüt eden interaktif vergi dairesindeki matbu dilekçenin verilmesi de mümkündür. Özel entegrasyon kullanacak mükellef bu yolu kullanamaz.
[185] e-Fatura Başvurusu ve Yapılması Gerekenler Neler? - Zirve Blog (zirveyazilim.net) (Erişim Tarihi: 10/10/2023)

belirtir ve fatura kesim ekranına yönlendirir. Yakın zamana kadar e-arşiv faturaların elektronik ortamda iletimi manuel olmaktaydı[186]. Meslek mensuplarının kullandıkları programlarda artık meslek mensubunun kendi mükellefine düzenlenmiş olan bir e-arşiv faturaya ulaşmak mümkündür.

E-arşiv fatura sadece e-fatura mükelleflerinin e-fatura mükellefi olmayan kişilerce düzenlenen bir belge değildir. Elektronik belge kullanma mecburiyeti olmayan diğer mükellefler belli bir sınırın[187] üstünde sattıkları mal veya sundukları hizmet karşılığında e-arşiv fatura düzenlemesi zorunludur.

E-fatura mükellefi olmayanların e-arşiv fatura kesmesi için ayrı bir başvuruya gerek yoktur. İşe başlama bildirimi yaparken vergi dairesince verilen kullanıcı kodu ve şifresi ile "https://earsivportal.efatura.gov.tr/intragiris.html" linkine girerek faturalarını düzenleyebilirler. E- arşiv faturanın da kâğıt faturadan hukuki anlamda bir farkı yoktur.

B. ELEKTRONİK SERBEST MESLEK MAKBUZU UYGULAMASI

Daha önceki başlıklarda belirtildiği gibi serbest meslek makbuzu serbest meslek erbapları tarafından mesleki faaliyetlerine yönelik tahsilatları için düzenledikleri bir belgedir. Elektronik serbest meslek makbuzu ise serbest meslek erbaplarının düzenlediği belgenin elektronik ortamda düzenlenmiş halidir. Elektronik serbest meslek makbuzunun hukuki anlamda kâğıt ortamda düzenlenmiş serbest meslek makbuzundan hiçbir farkı yoktur.

1. Elektronik Serbest Meslek Makbuzu Uygulamasının Tanımı ve Yasal Dayanağı

Serbest meslek makbuzunun elektronik ortamda iletilmesi, sanal ortamda muhafazası ve istenildiği durumlarda elektronik ortamda ibrazına; GİB'in elektronik ortamda raporlama yapması maksadıyla vergi hukukumuzda 487 sıra numaralı VUK Genel Tebliği[188] 5. maddesi ile elektronik serbest meslek makbuzu ilk kez dile

[186] Çeşitli şekillerde bu faturalar karşı tarafa iletilmelidir. Uygulamada e-posta, whatsApp vs uygulamalarla karşı taraf faturalarını edinebilmektedir.
[187] 2023 yılı için 6.900 TL'dir.
[188] 17/12/2017 tarih ve 30273 sayılı Resmî Gazete.

getirilmiştir. Daha sonraki süreçte 509 sayılı VUK Genel Tebliği[189] çıkartılmış usul ve esasları genişletilmiş ve tüm serbest meslek erbaplarının kullanmaları mecburi hale getirilmiştir.

2. Elektronik Serbest Meslek Makbuzu Uygulamasının Amacı

Standartları Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen elektronik serbest meslek makbuzunun elektronik ortamda düzenlenmesini, muhafaza edilmesi ve gerektiğinde yine elektronik ortamda ibraz edilmesini sağlayan bir uygulamadır. Hizmeti sunan ve hizmeti alan arasında kâğıt alışverişinin yapılmamasını sağlamak bir başka deyişle zaman ve maddi açıdan tasarruf sağlamayı amaçlayan bir uygulamadır.

3. Elektronik Serbest Meslek Makbuzu Uygulamasını Kullanmak Zorunda Olanlar

487 sıra numaralı VUK Genel Tebliği ile 01/01/2018 tarihinden itibaren serbest meslek erbapları için e-SMM uygulaması kullanıma açılmış olup gönüllü katılımı esas almıştır. Ancak 509 sıra numaralı VUK Genel Tebliği ile 01/02/2020 tarihi itibariyle faaliyetine devam eden serbest meslek erbaplarının 01/06/2020 tarihinde; 01/02/2020 tarihinden sonra işe başlayan mükelleflerin ise başladıkları ayı izleyen üçüncü ayın sonuna kadar elektronik serbest makbuzuna başvuru yapmaları gerekmektedir.

4. Elektronik Serbest Meslek Makbuzu Uygulamasına Başvuru Süreci ve Uygulaması

Elektronik serbest meslek makbuzuna başvuru yapmadan önce serbest meslek faaliyetini icra edecek mükellefin nitelikli elektronik imza sertifikası veya mali mühür edinilmesi gerekmektedir. Daha sonra temin edilen mali mühür veya nitelikli elektronik imza sertifikası ile "https://portal.efatura.gov.tr/EArsivPortalBasvuru/" linkine girilerek sayfa açılır. İnternet tarayıcılarında e-fatura başvurusunda olduğu gibi, java desteğinin çalıştırılması gerekmektedir. O işlem de yapıldıktan sonra çıkan sayfada gerekli bilgiler girilerek kullanılacak belgenin elektronik serbest meslek makbuzunun işaretlenmesiyle

[189] 19/10/2019 tarih ve 30923 sayılı Resmî Gazete.

arka planda açılan imzalama sayfasında gerekli mali mühür veya elektronik imza tanımlamaların yapılması gerekmektedir. Gerekli tanımlamalar yapıldıktan sonra başvuru tamamlanmış olacaktır[190].

Elektronik serbest meslek makbuzunun düzenlendikten sonra fiziki ortamda da karşı tarafa teslim edilmesine müsaade edilmiştir[191]. Vergi incelemesine yetkili makamlarca veya herhangi bir hukuki uyuşmazlıkta yetkili mercilere ibrazı gerektiğinde de fiziki olarak ibrazına tebliğ gereğince izin verilmiştir. Kanaatimizce bunun sebebi elektronik serbest meslek makbuzunun elektronik faturada olduğu gibi Gelir İdaresi Başkanlığı makbuzu düzenleyen ve makbuz düzenlenen arasında bu belgeyi aktarabilecek bir sistemin henüz geliştirilmemiş olmasıdır. Zira günümüz itibariyle elektronik serbest meslek makbuzunun elektronik ortamda karşı tarafa aktarımını sağlayan bir sistem mevcut değildir.

Elektronik serbest meslek makbuzunun GİB'in geliştirmiş olduğu sistem üzerinden, idareden izin almış özel entegrasyonlar veya mükellefin kendi geliştirdiği idareyle entegrasyonu sağlamış sistemler vasıtasıyla serbest meslek erbabının faaliyetiyle ilgili tahsilatını yaptığı zamanda makbuz düzenleyebilmektedir.

C. ELEKTRONİK MÜSTAHSİL MAKBUZU UYGULAMASI

Müstahsil makbuzu, vergiye tabi olmayan çiftçilerden vergiye tabi mükelleflerin mal satın alması durumunda fatura yerine geçen bir belge olduğu daha önceki başlıklarda anlatılmıştı. Elektronik müstahsil makbuzu fiziki ortamda düzenlenen müstahsil makbuzundan hukuki anlamda hiçbir farkı yoktur. Müstahsil makbuzunun elektronik ortamda düzenlenmesi ile kâğıt ve elektronik ortamda muhafaza ve gerektiği zaman ibraz edilmesi, idareye elektronik ortamda rapor edilmesi ve idare tarafından elektronik ortamda izlenmesi gibi sebeplerle geliştirilmiş bir uygulamadır.

---

[190] Uygulamada elektronik serbest meslek makbuzuna başvuruyu da çoğunlukla meslek mensuplarınca yapılmaktadır. Zira başvuru süreci diğer elektronik belgelerin başvurusunda olduğu gibi oldukça karmaşıktır; https://www.youtube.com/watch?v=oCcA_x6ws0o (Erişim Tarihi: 11/10/2023).

[191] 509 sıra numaralı VUK Genel Tebliği.

1. Elektronik Müstahsil Makbuzunun Tanımı ve Yasal Dayanağı

Elektronik müstahsil makbuzu hukukumuzda ilk kez 487 sıra numaralı VUK Genel Tebliği ile gündeme gelmiştir. Söz konusu tebliğ ile 01/01/2018 tarihi itibariyle isteyen mükellefler uygulamaya başvurarak dahil olması imkan sağlandı. Daha sonraki süreçte 509 sıra numaralı VUK Genel Tebliği ile müstahsil makbuzu düzenlemek zorunda olanlar çerçevesi ve ne zaman geçeceklerine dair durum netlik kazanmış oldu. Zira 487 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nde isteğe bağlı bir geçiş mevcuttu.

Elektronik müstahsil makbuzuna geçen mükellefler e-fatura, e-defter veya e-irsaliye uygulamasına, o uygulamaların şartlarını sağlamadıkları takdirde, geçme mecburiyeti bulunmamaktaydı.

2. Elektronik Müstahsil Makbuzu Uygulamasının Amacı

Diğer elektronik belge uygulamalarında olduğu gibi standartlarını GİB'in belirlediği elektronik müstahsil makbuzunun elektronik ortamda düzenlenmesi, elektronik ortamda muhafazası ve gerektiği zamanlarda ibrazını amaçlanmaktadır. Dolayısıyla elektronik müstahsil makbuzu ile müstahsil sahiplerinden yapılan kesintiye idare de ulaşabilecektir.

3. Elektronik Müstahsil Makbuzunun Kullanmak Zorunda Olanlar

509 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 01/07/2020 tarihine kadar; 5957 sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun[192] kapsamında komisyonculuk veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle uğraşanlar ise 01/01/2020 tarihine kadar e-müstahsil makbuzuna başvurmak zorundaydı. Yine 509 sayılı VUK Genel Tebliğine göre GİB tarafından yapılan analiz ve incelemeler sonucu riskli veya vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükelleflerin sürece dahil edilmesi için en az 3 ay süre ile elektronik müstahsil makbuzu uygulamasına geçme zorunluluğu getirmeye Gelir İdaresi Başkanlığı yetkili kılınmıştır[193].

---

[192] 26/03/2010 tarih ve 27533 sayılı Resmi Gazete.
[193] https://www.edmbilisim.com.tr/e-mustahsil/ (Erişim Tarihi: 16/10/2023)

4. Elektronik Müstahsil Makbuzunun Uygulamasına Başvuru Süreci ve Uygulaması

Diğer elektronik belgelerde olduğu gibi nitelikli elektronik imza sertifikası veya mali mühürün edinilmesi gerekmektedir. E-imza veya mali mühür edinildikten sonra https://portal.efatura.gov.tr/EArsivPortalBasvuru/ linkine girilerek istenilen bilgiler doldurulur ve en son kısımda kullanılmak istenilen elektronik belge soruluyor orada e-müstahsil makbuzu kullanmak istenildiği dair işaretleme yapılır. "java" desteğinde arka planda imzalama sayfasında e-imza veya mali mühür sahibi mükellef diğer elektronik belgelerde olduğu gibi tanımlanır. Gerekli tanımlamalar yapıldıktan sonra başvuru tamamlanmış olacaktır.

D. ELEKTRONİK İRSALİYE UYGULAMASI

Sevk irsaliyesi, bir malın, emtianın hareketlerinin takibi amacıyla düzenlenen bir belgedir. Elektronik ortamda düzenlenen e-irsaliye ile sevk irsaliyesi arasında hukuki anlamda bir fark yoktur. Sevk irsaliyesinin elektronik ortamda düzenlenmesi, alıcısına dijital ortamda iletimini sağlayan, zamanaşımı süresi içinde dijital ortamda muhafazası gereken ve istenildiği anda elektronik ortamda ibraz edilme mecburiyeti olan bir elektronik belge türüdür.

1. Elektronik İrsaliyenin Tanımı ve Yasal Dayanağı

Sevk irsaliyesinin elektronik ortamda düzenlenmesi, alıcısına elektronik ortama iletimini sağlayan, zamanaşımı süresi içinde muhafazası gereken ve istenildiği anda elektronik ortamda ibraz edilme mecburiyeti olan bir elektronik belge türüdür. İlk defa 487 sıra Numaralı VUK Genel Tebliğ ile vergi hayatına girmiş elektronik bir belgedir. Sevk irsaliyesi için VUK'ta açıklanan haller ve süreler dahilinde e-irsaliyenin de düzenlenme mecburiyeti vardır. Dolayısıyla e-irsaliye malın sevkinden önce düzenlenmiş ve başarılı bir şekilde GİB sistemlerine aktarılmış olmalıdır.

2. Elektronik İrsaliye Uygulamasının Amacı

Diğer elektronik belgelerde olduğu gibi fiziki ortamda düzenlenen belgelerin dijital ortamda takip edilmesi maksadıyla geliştirilmiş bir uygulamadır. Bir başka deyişle e-irsaliye uygulaması mal hareketlerinin elektronik ortamda düzenli bir şekilde takip edilmesi için hazırlanmış bir sistemdir[194].

3. Elektronik İrsaliyeyi Kullanmak Zorunda Olanlar

e-İrsaliye uygulamasının ticari hayata ilk defa girdiği dönemde 487 sıra Numaralı Tebliğ ile isteyen mükelleflerin kullanabileceği belirtilmiştir. Ancak 509 sıra Numaralı VUK Genel Tebliği[195] ile bazı sektörlere e-irsaliye kullanma mecburiyetiyle e-fatura uygulamasına kayıtlı ve 2018 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış hasılatı (veya satışları ile gayrisafi iş hasılatı) 25 Milyon TL ve üzeri olan mükelleflerin e-irsaliye uygulamasına tabi olmaları zorunlu tutulmuştur.

535 sıra numaralı VUK Genel Tebliğ ile 2018, 2019 veya 2020 hesap dönemlerinde 25 Milyon TL olan brüt satış hasılatı 2021 ve müteakip hesap dönemlerinde 10 Milyon TL ve üzeri olanlar olarak değiştirilmiştir. Böylelikle e-İrsaliye uygulamasına tabi mükelleflerin sayısı artmıştır.

4. Elektronik İrsaliye Uygulamasına Başvuru Süreci ve Uygulaması

e-İrsaliye başvurusunda bulunacak mükelleflerin daha önceden e-Fatura kullanıyor olmaları gereklidir. Zira söz konusu tebliğde e-Fatura sistemine kayıtlı olan mükelleflerin gayrisafi satış hasılatları belirtilmiştir.

e-Fatura sisteminde hali hazırda GİB'in portal yöntemini kullananların mali mühür veya e-imzaları ile birlikte https://portal.efatura.gov.tr/efatura/egiris.jsp internet adresine girip[196] "araçlar" menüsünden "kullanıcı bilgileri" alanına giriş yapmaları; kullanıcı bilgileri kısmındaki "e-irsaliye kullanmak istiyorum" kısmının işaretlenmesiyle GİB'in e-irsaliye uygulamasını kullanabilirler. Bunun dışında herhangi bir bildirim

---

[194] Gelir İdaresi Başkanlığı Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından hazırlanmış 16/07/2020 tarihli e-İrsaliye Uygulama Kılavuzu s.6.
[195] Ayrıntılı bilgi için bkn. 509 sıra Numaralı VUK Genel Tebliği "V.7." ve "VIII" numaralı bölümleri.
[196] Bu uygulama da "java" desteği ile çalışmaktadır.

yapma mecburiyeti yoktur. Ancak GİB'in e-irsaliye uygulamasını bırakıp entegrasyon kullanacak olanların GİB'e dilekçe ile başvurmaları gerekmektedir[197].

e-Fatura olarak mükellef eğer kendi geliştirdiği ve Bakanlıktan gerekli izinleri almış olduğu entegrasyon sistemini kullanıyorsa e-irsaliye uygulamasına dahil olmak için GİB'e hitaben yazılmış bir dilekçe ve ekinde yer alan test tanım formunun gönderilmesi gerekiyor. Gerekli tetkiklerin neticesinde uygun bulunması durumunda e-irsaliyeyi entegrasyon yöntemiyle kullanmasına müsaade edilebilecektir.

e-Fatura uygulamasını hali hazırda özel entegrasyon yöntemi ile kullanan mükelleflerin kullanmakta oldukları program dahilinde programlarının teknik ekibi ile e-irsaliye dahil olmak ve kullanmak istediklerine dair elektronik sözleşmenin mali mühür veya e-imza ile imzalanması ile e-irsaliye uygulamasına dahil olunabilmektedir.

Malın sevkinden önce düzenlenen e-irsaliye malı götürecek olan kişiye fiziki veya dijital ortamda verilmesi gerekmektedir. Malın sevki esnasında irsaliye sorulursa ibrazı mümkündür.

E. DİĞER ELEKTRONİK BELGE UYGULAMALARI

Uygulamada çok fazla karşılaşılan elektronik belgelerin dışında da düzenlenen elektronik belgeler vardır. Aşağıda belirtilen belgelerin de zamanaşımı süresi içinde muhafazası ve istenildiği yerde ibrazı elektronik ortamda yapılabilmesine izin verilen uygulamalardır.

- Elektronik Bilet Uygulaması

e-Bilet ilk kez 415 sıra Numaralı VUK Genel Tebliğ[198] ile uygulamaya girmiştir. Söz konusu tebliğe göre kara, deniz hava yolu ile şehirlerarası ve uluslararası yolcu taşımacılığında elektronik bilet uygulaması başlamıştır. Kağıt ortamda düzenlenen biletten hukuki anlamda hiçbir fark yoktur.

---

[197] Uygulamada meslek mensupları bu işlemi bizzat mükellefin vergi dairesi ile çözmeye çalışmaktadırlar. Ancak bu işlem Gelir İdaresi Başkanlığı'na yazılmış ıslak imzalı dilekçenin posta yoluyla gönderilmesi ile yapılmaktadır.

[198] 26/06/2012 tarih ve 28335 sayılı Resmi Gazete.

- Elektronik Sigorta Poliçesi Uygulaması

Sigorta, emeklilik ve reasürans şirketleri ile sigorta ve emeklilik aracılarının kağıt ortamda düzenlemekte oldukları sigorta poliçelerinin dijital ortamda düzenlenmesi ve karşı tarafa iletilmesini sağlayan bir sistemdir.

- Elektronik Döviz Alım-Satım Belgesi Uygulaması

Döviz alım-satım faaliyetinde bulunan yetkili müesseseler tarafından kağıt ortamda düzenlenmekte olan döviz alım ve satım belgeleri bu düzenlemeyle elektronik ortamda belge iletimine veya istenirse fiziki olarak da iletimini sağlayan bir sistemdir. Hukuki anlamda kağıt döviz alım-satım belgesi ile elektronik ortamda düzenlenmiş belge arasında bir fark yoktur.

- Elektronik Dekont Uygulaması

e-Dekont uygulaması bankalar tarafından kağıt ortamda düzenlenen belgenin elektronik ortamda düzenlenmiş halidir. Hukuki anlamda fiziki ortamda düzenlenmiş dekont ile elektronik dekont arasında bir fark yoktur.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DEFTER VE BELGELERDE DİJİTAL DÖNÜŞÜMÜN MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN ANALİZİ: BURSA ÖRNEĞİ

I. DEFTER VE BELGELERİN DİJİTAL DÖNÜŞÜM SÜRECİNDE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ROLÜ

Serbest muhasebeci mali müşavir, 3568 sayılı Kanun'la yetkilendirilmiş işletmelerin para ile ifade edilebilecek tüm mali olaylarını muhasebe usul ve esaslarına bağlı kalarak; yasal defterlere kaydeden, kaydedilen mali olayları sınıflandıran, özetleyen, yorumlayan ve muhasebenin fonksiyonlarını kullanan ve bunları yapabilmesi için gerekli bilgi ve donanıma sahip; 3568 sayılı Kanunun 4.maddesinde belirtilen genel ve özel şartları sağlayan profesyonellere serbest muhasebeci mali müşavir adı verilmektedir. 3568 sayılı Kanunda mali müşavirlik mesleğinin konusu belirtilmiştir[199].

Serbest muhasebeci mali müşavirler işletmelerin[200] sadece mali olaylarının takibinde değil birçok özel veya kamu kurumlarıyla olan irtibatında danışmanlık göstermektedir. Bir başka deyişle ekonominin globalleşmesiyle işletmelerin faaliyet alanları genişlemektedir. Bununla birlikte işletmeye taraf olanların sayısı artmaktadır.

---

[199] Madde 2 – A) Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu:
Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;
a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.
b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.
c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak. Yukarıda sayılan işleri; bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci mali müşavir denir.

[200] Meslek mensupları uygulamada sadece işletmelerin işlerini yapmamaktadır. Örnek vermek gerekirse kira geliri elde eden bir mükellefin vergi işlemlerini bir meslek mensubuna yaptırabilmektedir. Ancak genel olarak meslek mensupları işletmelere hizmet sundukları için tezin bu kısmında "mükellef" ifadesi yerine "işletme" ifadesi kullanılmıştır.

Dolayısıyla işletme taraflarının güvenilir ve tutarlı bilgiye ihtiyaçları da artmaktadır[201]. Görülüyor ki meslek mensupları sadece vergi hesaplayıp, işletmelerin mali olaylarıyla ilgilenen bir meslek örgütü olmayıp işletmeleri kalkındıracak yapı taşlarından biridir.

İktisadi yaşam içerisinde bir ihtisas alanı olan vergilendirme işlemlerini işletme sahiplerinin tüm açılarıyla bilmesi mümkün değildir. Bu ihtisas işlemlerini işletmeler adına yapanlar serbest muhasebeci mali müşavirlerdir.

A. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNDEKİ ROLÜNE GENEL BAKIŞ

Vergilendirme işlemleri devlet ile mükellefler arasındaki borç-alacak ilişkisidir. Genel olarak vergilendirme işleminin teknik bir işlem olması, işletme sahiplerinin bu teknik bilgiye tam anlamıyla vakıf olmaları mümkün olmadığı için bir meslek mensubu ile çalışmaları yasal anlamda zorunlu olmasıyla beraber işlemlerin doğru yapılabilmesi için elzemdir.

Vergilendirme sürecinde mali müşavirlerin rolünü üçe ayırmak mümkündür[202]:

- Vergi mevzuatı
- Vergi yöntemi
- Vergi yargısı

1. Vergi Mevzuatı Açısından Meslek Mensuplarının Rolü

Vergi mevzuatını düzenleme yetkisi Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndadır. Yapılan yasal veya idari vergi düzenlemelerine, birey olarak meslek mensubu veya bağlı olduğu odalar direkt bir etki oluşturmasa da yapılan düzenlemeler kamuoyu ile paylaşılmasının öncesinde fikirlerini beyan ederek vergi sisteminin gelişmesinde rol oynaması mümkündür[203].

---

[201] Salih Özcan, *Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Dönüşüm Uygulamalarına Bakış Açıları Üzerine Bir Araştırma: Ordu İli Örneği*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Giresun: Giresun Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2023, s. 10.

[202] Nalan Akdoğan, "Vergilemede Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirin Yeri ve Önemi ve 3568 Sayılı Yasanın İrdelenmesi", *Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitimi Fakültesi Dergisi*, C. 1 S. 1, (1993), ss. 1-15.

[203] Kanaatimizce taslak haldeki yasal veya idari düzenlemelerde, sistemin uygulayıcısı konumunda meslek mensupları adına TÜRMOB'dan görüş alınması; bu görüş alınma konusunun yasal bir zorunluluk haline

2. Vergi Yönetimi Açısından Meslek Mensuplarının Rolü

Bilindiği üzere vergilendirme işlemleri tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşmaktadır. Vergiyi doğuran olayın vuku bulmasından tahsil aşamasına kadarki birçok süreçte meslek mensuplarının rolü büyüktür. Verginin tarhı bir mükellefin ödemesi gereken verginin hesaplanmasıdır. Ancak bu durum verginin matrahının doğru tespiti ve yasada belirtilen vergi oranının veya tarifesinin uygulanması suretiyle hesaplanır. Bu işlemi normal şartlarda mükellefin yapması gereken idari bir işlemdir. Ancak ilgili beyannamenin doldurulup vergi miktarının tespiti meslek mensubu tarafından yapılmaktadır. Meslek mensuplarının varlığı ile vergi gelirlerinin daha sağlıklı toplanması vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlamaktadır. Böylelikle vergi yönetiminin etkinliği de artmaktadır[204].

3. Vergi Yargısının Etkin Çalışmasında Meslek Mensupları

Meslek mensuplarının vergi yargısına direkt bir etkisi bulunmamakla beraber dolaylı bir rolünden bahsetmek doğru olacaktır. Zira vergi işlemi bir borç-alacak ilişkisidir. Bu borç alacak ilişkisinin doğru tutarlarda tespit edilmesi alacaklı olan devlet tarafından veya borçlu olan işletmeler tarafından uyuşmazlığa fırsat vermeden yargı aşaması öncesinde sonuçlandırılacaktır. Ancak bir uyuşmazlığın vuku bulması durumunda yargı aşamasındaki işlemlerde meslek mensuplarının görüşleri istenmektedir. Muhasebe meslek mensupları üniversite tahsili, zorunlu mesleki staj ve müşterilerinin durumları sebebiyle vergi mevzuatını ve diğer mevzuatları iyi derecede bilen kimseler oldukları için vergi yargısının da etkin çalışmasında büyük rol oynamaktadırlar.

Kamu gelirlerinin içerisinde en büyük pay vergilere aittir. Türkiye'de vergilerin çoğu beyana tabi vergilerdir. Beyana tabi olan vergilerin de büyük bir kısmını işletmeler adına muhasebe meslek mensupları tarafından yapılmaktadır. İşletmeler adına meslek mensupları tarafından hazırlanıp verilen beyannameler aşağıdaki gibidir:

1- Damga vergisi beyannamesi
2- Geçici vergi beyannamesi (gelir ve kurumlar vergileri için)

---

getirilmesi ile düzenlemeler öncesinde TÜRMOB'tan bilgi edinilmesi durumunda vergi işlemleri daha sağlıklı yapılabilecektir.

[204] Akdoğan, a.g.m. ss. 1-15.

3- Geri kazanım katılım payı beyannamesi
4- Katma değer vergisi beyannamesi (KDV 1-2-3-4-9015 türlerinin tamamı)
5- Muhtasar ve prim hizmet beyannamesi
6- Gelir vergisi beyannamesi (7 gelir unsuru için de)
7- Kurumlar vergisi beyannamesi
8- Özel tüketim vergisi beyannameleri
9- Turizm payı beyannamesi

Verilen beyannamelerin yanı sıra vergi dairesi ile ilgili olan tüm işlemler meslek mensupları tarafından yapılmaktadır[205].

B. DEFTER TUTMA ÖDEVİNDE VE BELGE DÜZENİNE İLİŞKİN DİJİTAL DÖNÜŞÜM SÜRECİNDE MESLEK MENSUPLARI

Dünyadaki dijital dönüşüm sonucu olarak yaklaşık 25 yıldır vergi idaresinin fiziki ortamda yapılan vergi ödevlerinin çeşitli şekillerde dijital ortamda yapılması için dijital dönüşüm çalışmaları vardır. Bu çalışmaların doğal bir sonucu olarak önce 397 sıra Numaralı VUK Genel Tebliği daha sonra 1 sıra Numaralı Elektronik Defter Uygulama Genel Tebliğ yayınlandı ve vergi literatüründe elektronik defter uygulaması başladı. GİB'in bu düzenlemeleri mükelleflerin anlayabileceği türden sistemler olmayıp meslek mensuplarının bu dijital dönüşüm sürecinde önemli bir rol oynamıştır. Zira bu değişim süreci 1998 yılında başlayan VEDOP ile internet vergi dairesi sisteminin kurulması, beyannamelerin e-beyanname sisteminden gönderilmesi mecburiyeti gibi meslek mensuplarının tamamını etkileyen bu süreç içerisinde vergi idaresinin sistemlerine aşina olunmasına vesile olmuştur.

Dijital dönüşüm uygulamaları ile ilgili son düzenleme olan 535 sıra Numaralı VUK Genel Tebliği ile elektronik belge kullanımının yaygınlaşması mükelleflerde elektronik belge kullanımının yerleşmesi, işletmelerde elektronik belge sistemlerinin kurulması sistemlerde oluşan aksaklıkların giderilmesi gibi durumlar muhasebe meslek

[205] İşe başlama veya bırakma bildirimleri, adres değişikliği bildirimleri, faaliyet değişikliği bildirimleri, idari veya adli aşamadaki vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları oluşturulması, vergi iadelerinin talebi ve takibi gibi diğer işlemleri de muhasebe meslek mensupları tarafından yapılmaktadır.

mensupları tarafından yapılmıştır. Uygulamada yüksek enflasyondan dolayı mükelleflerin satışları veya gayrisafi iş hasılatlarının yükselmesinden dolayı birçok mükellefin elektronik belge kullanması zorunlu hale gelmektedir.

Elektronik defter uygulaması açısından da bakıldığında, işletmelerin durumlarına göre, muhasebe işlemlerinin firma bünyesinde mi yoksa meslek mensuplarının ofislerinde mi yapılmasının işletmelerin işlemlerinin daha sağlıklı yürümesi için gerekli olduğuna dair planlamalar meslek mensupları tarafından yapılmaktadır.

Sonuç olarak mesleğin icrası dijital dönüşüm uygulamalarıyla farklı bir boyut kazanmıştır. Daha önceleri sadece defter tutma faaliyeti olarak değerlendirilen serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleği artık müşterilerinin sadece ihtiyacı olan bilginin üretimi değil; üretilen bilgiye göre karar alması, analizde bulunması ve analiz sonuçlarına göre işletme sahiplerinin doğru yönlendirilmesi büyük önem arz etmektedir. Kanaatimizce yakın gelecekte değişen ve gelişen teknoloji ile mesleki alışkanlıklarını değiştirmeyen meslek mensupları açısından olumsuz sonuçları olacaktır. Değişen teknolojiye paralel şekilde muhasebe sistemlerini ve mesleki bilgilerini dizayn eden meslek mensupları fark sağlayacaktır.

II. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

A. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Yaklaşık 12 yıldır uygulanan elektronik defter uygulaması ve elektronik belge uygulamaları ile devrim niteliğinde bir değişime imza atılmıştır. Çünkü yıllardır muhasebe kayıt sistemi ve mükelleflerin belge düzenine ilişkin ödevlerin ifası fiziki ortamda yapılmaktaydı. Gelişen teknolojiyle bu işlemler idarenin dizayn ettiği sistemler ve çeşitli yasal düzenlemelerin sonucu olarak dijital ortamda yapılmasına alışılmış bir düzenin dışına çıkıldığı ortadadır. Vergi sisteminin bir tarafı idareyken diğer tarafını da mükellefler oluşturmaktadır. Uygulamada vergi işlemlerinin birçoğu serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından mükellefler adına yapılıyor olması; bu değişimde muhasebe meslek mensuplarının görüşlerinin araştırılmasının önemli olduğu açıktır.

Araştırmanın amacı; gelir idaresinde VEDOP projesi ile başlayan dijital dönüşüm sürecinde e-defter ve e-belge uygulamaları ile ilgili Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası mensuplarının görüşlerinin araştırılmasıdır.

B. ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE ÖRNEKLEMİ

Mükelleflerin vergilendirme işlemleri serbest muhasebeci mali müşavirler vasıtasıyla gerçekleştirildiğinden araştırma evrenini, TÜRMOB'a kayıtlı, Bursa ilinde faaliyet gösteren ve toplam 5.737 kişiden oluşan SM ve SMMM'ler oluşturmaktadır. Araştırma evreninin mali müşavirlerden oluşmasından dolayı %5 hata payı ve %95 güven seviyesi aralığında örneklem büyüklüğü 170 meslek mensubu olarak hesaplanmıştır.

C. ARAŞTIRMA SORULARININ HAZIRLANMASI VE UYGULANMASI

1. Araştırma Sorularının Hazırlanması

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Uygulanan anket hazırlanırken Şahin (2019), Berbat (2020), Elçin (2017) tarafından daha önce geliştirilmiş ve güvenirliği test edilmiş anketlerden faydalanılmıştır. Araştırma kapsamında toplam 67 önermeden oluşan anket hazırlanmıştır. Bunlardan 50 tanesini ankete katılan meslek mensuplarının e-defter uygulamasına ilişkin algılarını ölçmeye yönelik 5'li Likert ölçeğinin kullanıldığı önermelerden oluşmaktadır. 30 soru da e-belge uygulamalarına ilişkin algılarını ölçecek 5'li Likert ölçeğinin kullanıldığı önermeler mevcuttur. Geriye kalan 7 soru demografik bilgilere yöneliktir.

2. Anketin Uygulanması

Araştırma verilerinin toplanması için geliştirilen anket uygulanmadan önce Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırma ve Yayın Etik Kurulu Başkanlığı'ndan 26.08.2022 tarih ve E-92662996-044-72010 sayılı yazısı ile gerekli yasal izin alınmıştır. Daha sonra anket formu, Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı meslek mensuplarına uygulanarak veriler toplanmıştır. Anketler Ekim 2022 - Mayıs 2023 tarih aralığında Bursa ilinde faaliyet yürüten meslek mensuplarına e-posta, whatsApp ve Telegram kullanılmak suretiyle gerçekleştirilmiştir.

Faktör analizi açısından veri kalitesi önemli olduğundan, örneklem hacminin daha önce hesaplanan örneklem hacminden daha fazla olması hedeflenmiştir. Ancak alan çalışmalarının güçlüğü sebebiyle 170 meslek mensubunun ankete katılımı sağlanabilmiştir. Anketlerde veri eksikliği ve bilgi tutarsızlığı bulunmaması nedeniyle araştırma kapsamı dışında tutulan önerme bulunmamaktadır. Bu nedenle, araştırma kapsamındaki analize 170 meslek mensubunun cevapladığı anketlerin tamamı dâhil edilmiştir. Araştırmada kullanılan anket sonuçlarının değerlendirilmesi için faktör ve frekans analizi kullanılmıştır.

Anket yapılmadan önce 50 meslek mensubu üzerinden pilot bir araştırma yapılmış. Faktör analizi ölçeğinin güvenilirlik ve geçerliliği tespit edilmiştir. Yapılan analiz sonucunda anketi olumsuz olarak etkileyecek bir önerme tespit edilmiş olup 65 önerme kullanarak anket gerçekleştirilmiştir. Uygulanan anket sonucunda elde edilen verilerin analizi için SPSS 28.0 istatistik programından yararlanılmıştır.

III. VERİLERİN BETİMSEL ANALİZİ

A. ÖRNEKLEME İLİŞKİN DEMOGRAFİK BİLGİLER

Muhasebe meslek mensuplarını sorulan demografik bilgiler yaşı, cinsiyeti, eğitim durumu, mesleki deneyim süresi, toplam mükellef sayısı, e-defter uygulamasına tabi mükellef sayısı soruları soruldu. Verilen yanıtlar istatistiksel olarak Tablo 3'de gösterilmiştir.

Tablo 3: Araştırmaya Katılan Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri

		Frekans	**Yüzde (%)**
Yaş	25-35	50	29,4
	36-45	67	39,4
	46-55	40	23,5
	56-65	9	5,3
	66+	4	2,4
	Toplam	**170**	**100**

Cinsiyet	Erkek	90	52,9
	Kadın	80	47,1
	Toplam	**170**	**100**
Çalışma Durumu	Bağımlı	56	32,9
	Bağımsız	114	67,1
	Toplam	**170**	**100**
Eğitim Durumu	Lise	4	2,4
	Ön Lisans	2	1,2
	Lisans	134	78,8
	Yüksek Lisans	30	17,6
	Toplam	**170**	**100**
Mesleki Deneyim	0-5 Yıl	22	12,9
	6-10 Yıl	21	12,4
	11-15 Yıl	39	22,9
	16-20 Yıl	30	17,6
	21 ve üstü	58	34,1
	Toplam	**170**	**100**
Mükellef Sayısı	1-20	56	32,90
	21-40	35	20,6
	41-60	27	15,9
	61-80	15	8,8
	81-100	23	13,5
	101 ve üstü	14	8,2
	Toplam	**170**	**100**
E-defter uygulamasına tabi mükellef sayısı	1-5	89	52,4
	6-10	40	23,5
	11-15	17	10
	16-20	12	7,1
	21-30	8	4,7
	31 ve üstü	4	2,4
	Toplam	**170**	**100**

Tablo 3'te ankete katılım sağlayan SMMM'lerin demografik özelliklerine yer verilmiş olup tablodan da görüleceği üzere anket sorularını cevaplayan meslek mensuplarının %39,4'ü orta yaş grubunda (36-45) bulunduğu; %52,9'unun erkek %47,1'inin kadın meslek mensubu yanıtlamıştır. Anketi yanıtlayan meslek mensuplarının %67,1'i bağımsız çalışarak mesleki faaliyetlerini yürütmektedirler. Yine anket sorularını cevaplayan SMMM'lerin büyük çoğunluğu 21 yıl ve üzerinde bu mesleği icra etmektedirler (%34,1). Anket sorularını yanıtlayan meslek mensuplarının nerdeyse yarısı

(%53,5) 1 ile 40 arasında mükellefe sahiptir[206]. Anket sorularını cevaplayan meslek mensupları E-defter uygulamasına tabi mükellef sayısı sorusuna %52,4'ü 1 ila 5 mükellefi olduğunu beyan etmiştir.

B. ANKET SORULARINA VERİLEN YANITLARA İLİŞKİN İSTATİSTİKLER

Muhasebe meslek mensuplarının verdikleri yanıtlar sınıflandırmalara tabi tutulmuştur. Bu sınıflandırmanın anlamlı bir şekilde ortaya çıkması faktör yüklerinin tespiti ile oluşmuştur.

Tablo 4: Meslek Mensuplarının Elektronik Belge Uygulamalarının Kullanımının Değerlendirilmesi

Değerlendirme soruları	**(1)***	**(2)***	**(3)***	**(4)***	**(5)***
V66: E-Belge uygulamalarına geçilmesi iyi olmuştur.	19	14	25	75	37
	%11,2	%8,2	%14,7	%44,1	%21,8
V65: E-Belge uygulamalarının kullanımı yararlıdır.	14	17	21	79	39
	%8,2	%10	%12,4	%46,5	%22,9
V64: Tüm mükelleflerin e-belge düzenliyor olması meslek mensuplarının faydasına olacaktır.	18	22	24	64	42
	%10,6	%12,9	%14,1	%37,6	%24,7
V42: E-Belge uygulamalarını kullanmak meslek mensupları için yararlıdır.	21	19	31	69	30
	%12,4	%11,2	%18,2	%40,6	%17,6
V39: E-Belge uygulamaları iş yükümü azaltmaktadır.	36	44	18	48	24
	%21,2	%25,9	%10,6	%28,2	%14,1
V38: E-Belge uygulamaları belge düzenine ilişkin ödevinde devrim niteliğindedir.	17	31	20	67	35
	%10	%18,2	%11,8	%39,4	%20,6
V46: E-Belge uygulamalarını kullanmak kolaydır.	23	28	35	66	18
	%13,5	%16,5	%20,6	%38,8	%10,6

[206] Bu kısımda meslek mensubunun bir şirkette bağımlı olarak çalıştığı varsayımı analizin sonuçlarını etkilemediği için göz ardı edilmiştir.

V44: E-Belge uygulamalarını öğrenmek kolaydır.	28	26	27	68	21
	%16,5	%15,3	%15,9	%40	%12,4
V62. E-Belge uygulamalarının zorunlu olmadığı alanlarda da kullanılması avantajlıdır.	23	21	43	61	22
	%13,5	%12,4	%25,3	%35,9	%12,9
V41: E-Belge uygulamaları iş performansımı artırmaktadır.	22	25	33	69	21
	%12,9	%14,7	%19,4	%40,6	%12,4

* (1) - Kesinlikle Katılmıyorum; (2) - Katılmıyorum; (3) -Kararsızım; (4)- Katılıyorum; (5)– Kesinlikle Katılıyorum

Meslek mensupları dijital dönüşüm uygulamaları içinde elektronik belge uygulamalarını muhasebe mesleği açısından faydalı bulmaktadır. Zira fiziki ortamda düzenlenen belgelerin meslek mensubuna ulaştırılamama bundan dolayı eksik beyana sebep olmaktaydı. Ticari hayatta elektronik belge uygulamaları ile çeşitli yollarla (e-mail, whatsApp vb.); elektronik belgelerin düzenlendiği portalların şifrelerinin meslek mensubuna verilmesi veya meslek mensubu için belgelerin düzenlendiği portallarda "mali müşavir ekranı" oluşturulması ile elektronik ortamda oluşturulan belgeler meslek mensubunun edinmesi kolaylaşmaktadır. Dolayısıyla değerlendirme uygulamayla denk düşmektedir.

Tablo 5: Dijital Dönüşüm Uygulamalarının Risklerinin Değerlendirilmesi

Değerlendirme soruları	**(1)***	**(2)***	**(3)***	**(4)***	**(5)***
V61: E-Belge uygulamalarını kullanırken, ceza ödemekten çekiniyorum.	11	22	12	63	62
	%6,5	%12,9	%7,1	%37,1	%36,5
V31: E-defter uygulamasını kullanırken, ceza ödemekten çekiniyorum.	18	14	13	59	66
	%10,6	%8,2	%7,6	%34,7	%38,8
V59: E-Belge uygulamalarını kullanırken düzeltilemeyecek bir hata yapmaktan korkuyorum.	13	24	16	58	59
	%7,6	%14,1	%9,4	%34,1	%34,7
V29: E-defter uygulamasını kullanırken düzeltilemeyecek bir hata yapmaktan korkuyorum.	14	17	12	59	68
	%8,2	%10	%7,1	%34,7	%40

V58: E-Belge uygulamalarında sık sık teknik sorunlar (donmalar, sistem atması vb.) yaşanmasından kaygılanıyorum.	10	19	19	57	65
	%5,9	11,2	11,2	33,5	38,2
V60: E-Belge uygulamalarını kullanırken bilgilerimin kaybolacağından endişeleniyorum.	16	44	31	43	36
	%9,4	%25,9	%18,2	%25,3	%21,2
V28: E-defter uygulamasında sık sık teknik sorunlar (donmalar, sistem atması vb.) yaşanmasından kaygılanıyorum.	16	16	6	62	70
	%9,4	%9,4	%3,5	%36,5	%41,2
V30: E-defter uygulamasını kullanırken bilgilerimin kaybolacağından endişeleniyorum.	25	40	20	50	35
	%14,7	%23,5	%11,8	%29,4	%20,6

* (1) - Kesinlikle Katılmıyorum; (2) - Katılmıyorum; (3) -Kararsızım; (4)- Katılıyorum; (5)– Kesinlikle Katılıyorum

Meslek mensupları dijital dönüşüm uygulamalarının güvensizlik yaşamakta, zira uygulamaların yoğun şekilde kullanıldığı dönemlerde (örneğin e-defter beratlarının oluşturulduğu geçici vergi aylarında) sistemlerin donması veya belirli aşamaya kadar oluşturulan elektronik defterlerin bir aşamadan sonra e-defter beratını oluşturmaması vb. gibi sorunlardan çözülemeyecek durumlara sebep olmasından korkuluyor olabilir. Kanaatimizce bu olumsuz fikrin bertaraf edilmesi ancak daha basit, tekdüze bir sistem geliştirilip uygulamaya konması ve vergi kaybına sebep olmayan e-defter beratlarının yükleme tarihlerinin ay başlarına alınması meslek mensuplarının yoğunluğu geçtikten sonra daha rahat ilgilenecek olup sistemin de yoğunluğunu azaltacaktır.

Tablo 6: Dijital Dönüşüm Uygulamalarına Duyulan Güvenin Değerlendirilmesi

Değerlendirme soruları	**(1)***	**(2)***	**(3)***	**(4)***	**(5)***
V27: E-defter uygulamasının yaygınlaştırılması sahte belge düzenleme ve kullanmayı azaltmaktadır.	25	34	29	61	21
	%14,7	%20	%17,1	%35,9	%12,4
V56 E-Belge uygulamalarının kullanılması yolsuzluk ve suiistimalleri önlemektedir.	29	34	32	58	17
	%17,1	%20	%18,8	%34,1	%10

V:57 E-Belge uygulamalarının yaygınlaştırılması sahte belge düzenleme ve kullanmayı azaltmaktadır.	30	31	26	59	24
	%17,6	%18,2	%15,3	%34,7	%14,1
V26: E-defter uygulamasının kullanılması yolsuzluk ve suiistimalleri önlemektedir.	26	41	36	52	15
	%15,3	%24,1	%21,2	%30,6	%8,8

* (1) - Kesinlikle Katılmıyorum; (2) - Katılmıyorum; (3) -Kararsızım; (4)- Katılıyorum; (5)– Kesinlikle Katılıyorum

Fiziki ortamda belgelerin düzenlendiği dönemde sahte belge düzenlemek daha kolaydı ve idare açısından tespiti daha güçtü. Zira bu işin tespiti yine fiziki ortamda defter ve belgelerin incelenmesi suretiyle mümkündü. Dijital dönüşüm uygulamaları ile birlikte bu işin böyle olmadığını meslek mensupları cevaplarından anlaşılmaktadır. Meslek mensuplarının "Katılıyorum ve Kesinlikle Katılıyorum" yanıtları birlikte değerlendirildiğinde sahte belge kullanımının azalması ve yolsuzlukların önlenmesinde fayda sağladığı yönünde görüşleri mevcuttur.

Tablo 7: Dijital Dönüşüm Uygulamalarında Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi

Değerlendirme soruları	**(1)***	**(2)***	**(3)***	**(4)***	**(5)***
V55: E-Belge uygulamalarında oluşabilecek sorunlar karşısında mükellef haklarının korunduğuna inanıyorum.	39	41	44	37	9
	%22,9	%24,1	%25,9	%21,8	%5,3
V25: E-defter uygulamasında oluşabilecek sorunlar karşısında mükellef haklarının korunduğuna inanıyorum.	35	42	52	34	7
	%20,6	%24,7	%30,6	%20	%4,1
V54: E-Belge uygulamalarındaki bilgilerin güvende olduğunu düşünüyorum.	35	32	32	56	15
	%20,6	%18,8	%18,8	%32,9	%8,8
V24: E-defter uygulamasındaki bilgilerin güvende olduğunu düşünüyorum.	32	27	43	58	10
	%18,8	%15,9	%25,3	%34,1	%5,9

* (1) - Kesinlikle Katılmıyorum; (2) - Katılmıyorum; (3) -Kararsızım; (4)- Katılıyorum; (5)– Kesinlikle Katılıyorum

Son dönemlerde vergi teorisi içerisinde mükellef hakları konusu önemli bir yer tutmaktadır. Zira düzenlemeyi yapan taraf verginin aktif süjesi, yükümlülük altına giren ise verginin pasif süjesidir. Bundan dolayı uyguladığımız ankette dijital dönüşüm uygulamalarında mükellef haklarının nasıl bir yer aldığı da soruldu. Meslek mensupları çoğunlukla mükellef haklarının yeterince korunmadığını ya da bu konuda emin olmadıkları bir başka deyişle kararsız olduklarını beyan etmişlerdir. Dolayısıyla herhangi bir problemle oluştuğunda vergi idaresi tarafından müeyyidelerle karşılaşılmasının muhtemel olduğu şeklinde yorum yapılabilmektedir. Kanaatimizce idare daha açıklayıcı bir şekilde bu konu hakkında bilgilendirme yapmalı, eksik kısımlarda hukuki düzenlemelere yer vermeli ve meslek mensuplarına çeşitli yollarla bu konuda bakış açısı katmak yerinde olacaktır. Buna karşın dijital dönüşüm uygulamalarının güvenilir olduğu bu platformlarda yapılan işlemlerin neticesinde çoğu meslek mensubu bir sorunla karşılaşacağını düşünmemektedir.

Tablo 8: E-Defter Uygulamasının Avantajlarının Değerlendirilmesi

Değerlendirme soruları	**(1)***	**(2)***	**(3)***	**(4)***	**(5)***
V34: Tüm 1.sınıf mükelleflerin e-defter tutması meslek mensuplarının faydasına olacaktır.	33	37	39	40	21
	%19,4	%21,8	%22,9	%23,5	%12,4
V35: E-Defter uygulamasının kullanımı yararlıdır.	22	27	41	56	24
	%12,9	%15,9	%24,1	%32,9	%14,1
V36: E-Defter uygulamasına geçilmesi iyi olmuştur	27	22	41	53	27
	%15,9	%12,9	%24,1	%31,2	%15,9
V32: E-Defter uygulamasının zorunlu olmayan kısımları olmasına rağmen, kullanılması avantajlıdır.	27	39	49	48	7
	%15,9	%22,9	%28,8	%28,2	%4,1

* (1) - Kesinlikle Katılmıyorum; (2) - Katılmıyorum; (3) -Kararsızım; (4)- Katılıyorum; (5)– Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 8'den görüldüğü üzere e-defter uygulamasının avantajlı olduğuna dair önermeler meslek mensupları arasında avantajlı bulduklarına dair bir çoğunluğun olduğu bir sonuca ulaşılamamış bir başka deyişle önermelere verilen cevaplar arasında büyük

farklar bulunmadığı görülmektedir. Kanaatimizce bunun sebebi her meslek mensubunun elektronik deftere tabi mükellef sayısı, mükellefin sektörü, mükellefin meslek mensubu açısından iş yükü vb. nedenlerle farklılık arz etmesidir. Bu analizin tüm bilanço hesabına göre defter tutan mükelleflerin e-defter uygulamasına tabi olmasıyla olumlu veya olumsuz bir görüşte yoğunlaşacağı kanaatindeyiz.

IV. DİJİTAL DÖNÜŞÜM UYGULAMALARINA MESLEK MENSUPLARININ BAKIŞINI BELİRLEYEN FAKTÖRLERİN ANALİZİ

Bu çalışmada kullanılan istatistik yöntemi faktör analizi olduğu için bu başlık altında faktör analizine ilişkin teorik bilgiler de bulunmaktadır. Bu bilgilerden sonra elde edilen verilerin analiz yöntemine uygunluğu değerlendirmeye alınmış olup dolayısıyla ortaya çıkan faktör grupları isimlendirilip yoruma tabi tutulmuştur.

A. FAKTÖR ANALİZİNE İLİŞKİN TEORİK BİLGİLER

Faktör analizi, belirlenmiş bir konu ile ilgili birden fazla değişkeni, az sayıda, birbirine bağımlı olmaksızın ve anlamlı gruplar haline getiren bir istatistik yöntemidir[207]. Birden fazla değişkenli olan ve yaygın olarak kullanılan bu teknikte neticeler bir anlam ifade etmeli, oluşan faktör gruplarının da değişkenlerin sayısının azalmış olmalıdır[208].

Bu analizde ortaya konulan önermelerden faktör olarak isimlendirilen genel değişkenlerin ortaya konmasına yardımcı olan bu analizde amaç; söz konusu konuyla ilgili çok sayıdaki parametrelerin en aza indirgenmiş şekilde gruplandırmaktır[209].

---

[207] Şener Büyüköztürk, "Faktör Analizi: Temel Kavramlar ve Ölçek Geliştirmede Kullanım", *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* S. 32 (2002), ss. 472.

[208] Şener Büyüköztürk, a.g.m. s. 472.

[209] Şeref Kalaycı, *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri,* 6.b., Ankara: Asil Yayınevi, 2014, s. 321.

B. ELDE EDİLEN VERİ SETİNİN FAKTÖR ANALİZİ İÇİN UYGUNLUĞUNUN BELİRLENMESİ

Anket sonucunda elde edilen verilerin faktör analizine uygunluğunu tespit edebilmek için üç tane test kullanılır. Bunlar:

- Korelasyon matrisi
- Barlett testi,
- Kaise-Meyer-Olkin (KMO).

Testleridir. Eğer KMO değeri;

"0,9 ile 1 arasında ise mükemmel,

0,8 ile 0,89 arasında ise çok iyi,

0,7 ile 0,79 arasında ise iyi,

0,6 ile 0,69 arasında ise orta,

0,5 ile 0,59 arasında ise zayıf ve

0,5'in altında ise çok zayıf

veri setinin faktör analizi için uygun olmadığına karar verilir"[210].

Tablo 9: KMO Değeri ve Barlett Küresellik Testlerinin Sonuçları

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,888
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	5295,671
	df	561
	Sig..	,000

Araştırmadaki verilerin faktör analizine uygunluğunun tespiti için Kaise-Meyer-Olkin (KMO) testi yapılmış ve anketin KMO değeri 0,888 olduğu ortaya konmuştur. Veri setinde yer alan önermelerin anti-image değerlerinin tamamı 0,500'den yüksek olduğundan hiçbir önerme bu aşamada değerlendirmeden çıkarılmadı ve faktör analizine tabi tutulmuştur.

[210] Ahmet Hamdi İslamoğlu, Ümit Alnıaçık, *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri (SPSS Uygulamalı),* 4. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, Ekim 2014, s. 403.

Bu bilgiler ışığında verilerin faktör analizi açısından çok iyi olduğunu, faktör analizinin yapılabileceğini ve değişkenler arasında anlamlı bir korelasyonun varlığından söz etmek mümkündür.

C. FAKTÖRLERİN GÜVENİLİRLİK ANALİZİ

Faktör analizini yapmadan önce serbest muhasebeci mali müşavirlere uygulanan anket sorularının güvenilirliğini ölçmek maksadıyla Cronbach α katsayısı kullanılmıştır. Cronbach α değeri;

"0,00 ≤ α < 0,40 ise ölçek güvenilir değil,

0,40 ≤ α < 0,60 ise ölçek güvenilirliği düşük,

0,60 ≤ α < 0,80 ise ölçek oldukça güvenilir,

0,80 ≤ α < 1,00 ise ölçek yüksek derecede güvenilirdir".

Tablo 10: Faktörlerin Güvenirlik Analizi

Cronbach's Alpha	N of Items
,939	34

Uygulanan anket sonucunda bütün soruların güvenirliliğini tespit etmek maksadıyla Cronbach α katsayısı kullanılmıştır olup bu değerin 0,955 olduğu tespit edilmiştir. Ölçeğin güven düzeyinin artırmak için Cronbach α if Item Deleted değeri 0,5'in altında olan V9, V13, V14, V15 V19, V22, V42, V52, V66 soruları ölçekten çıkarılmıştır. Ayrıca çift faktör yükleri bulunan V10, V12, V17, V18, V20, V21, V32, V36, V39, V46, V47, V48, V49, V50, V51, V62 numaralı sorular da faktör analizinin daha doğru sonuç vermesi maksadıyla analizden çıkarılmıştır. Böylece 34 adet sorunun Cronbach α değeri 0,939 olarak hesaplanmıştır. Söz konusu değerin 0,80-1,00 arasında ise yüksek derecede güvenilirdir anlamına gelmekte olup elde edilen çıktılar gerçeği yansıtmaktadır.

D. FAKTÖRLERİN TESPİT EDİLMESİ VE İSİMLENDİRİLMESİ

Faktörlerin tespitindeki amaç; gözlemlenebilen değişkenler arasındaki korelasyonu yüksek olanları bir araya getirerek az sayıda faktör altında birleştirmektedir. Faktör analizinde değişkenlerin kaç tane faktör altında toplanacağını özdeğer istatistiği ve toplam varyansın yüzdesi yöntemi ile belirlenmektedir. SPSS28.0 programında faktörlerin tespit etmeden önce önermelerin "Communality" değerine bakıldı. Değeri 0,50 altında olan bir önerme olmadığı için veri setinden çıkarılan önerme olmamıştır.

Sonuç olarak 34 tane önerme faktör analizine tabi tutulmuş olup bunların toplam varyansın %72,898'ini açıklamış ve özdeğeri 1'den büyük olan altı faktör şeklinde oluştuğu tespit edildi ve tespit edilen bu faktör gruplarının isimleri aşağıda Tablo 11'de belirlenmiştir.

Tablo 11: Muhasebe Meslek Mensuplarının Dijital Dönüşüm Uygulamaları Hakkında Düşüncelerini Belirleyen Faktör Analizinin Görünümü

Faktör isimleri	Önermeler	Faktörler					
		1	2	3	4	5	6
E-Belge Uygulamalarının Avantajları	V66: E-Belge uygulamalarına geçilmesi iyi olmuştur.	,853					
	V65: E-Belge uygulamalarının kullanımı yararlıdır.	,846					
	V64: Tüm mükelleflerin e-belge düzenliyor olması meslek mensuplarının faydasına olacaktır.	,824					
	V42: E-Belge uygulamalarını kullanmak meslek mensupları için yararlıdır.	,824					
	V39: E-Belge uygulamaları iş yükümü azaltmaktadır.	,738					
	V38: E-Belge uygulamaları belge düzenine ilişkin ödevinde devrim niteliğindedir.	,690					
	V46: E-Belge uygulamalarını kullanmak kolaydır.	,665					
	V44: E-Belge uygulamalarını öğrenmek kolaydır.	,662					
	V62. E-Belge uygulamalarının zorunlu olmadığı alanlarda da kullanılması avantajlıdır.	,660					
	V41: E-Belge uygulamaları iş performansımı artırmaktadır.	,608					

Dijital dönüşüm uygulamalarının riski	V61: E-Belge uygulamalarını kullanırken, ceza ödemekten çekiniyorum.		,893				
	V31: E-defter uygulamasını kullanırken, ceza ödemekten çekiniyorum.		,847				
	V59: E-Belge uygulamalarını kullanırken düzeltilemeyecek bir hata yapmaktan korkuyorum.		,836				
	V29: E-defter uygulamasını kullanırken düzeltilemeyecek bir hata yapmaktan korkuyorum.		,818				
	V58: E-Belge uygulamalarında sık sık teknik sorunlar (donmalar, sistem atması vb.) yaşanmasından kaygılanıyorum.		,799				
	V60: E-Belge uygulamalarını kullanırken bilgilerimin kaybolacağından endişeleniyorum		,784				
	V28: E-defter uygulamasında sık sık teknik sorunlar (donmalar, sistem atması vb.) yaşanmasından kaygılanıyorum.		,735				
	V30: E-defter uygulamasını kullanırken bilgilerimin kaybolacağından endişeleniyorum.		,717				
	V45: E-belge uygulamaları hakkındaki bilgiler yetersizdir.		,670				
Dijital dönüşüm uygulamalarına duyulan güven	V27: E-defter uygulamasının yaygınlaştırılması sahte belge düzenleme ve kullanmayı azaltmaktadır.			,841			
	V56 E-Belge uygulamalarının kullanılması yolsuzluk ve suiistimalleri önlemektedir.			,807			
	V:57 E-Belge uygulamalarının yaygınlaştırılması sahte belge düzenleme ve kullanmayı azaltmaktadır.			,788			
	V27: E-defter uygulamasının kullanılması yolsuzluk ve suiistimalleri önlemektedir.			,610			
Mükellef Hakları	V55: E-Belge uygulamalarında oluşabilecek sorunlar karşısında mükellef haklarının korunduğuna inanıyorum.				,750		
	V25: E-defter uygulamasında oluşabilecek sorunlar karşısında mükellef haklarının korunduğuna inanıyorum.				,743		
	V54: E-Belge uygulamalarındaki bilgilerin güvende olduğunu düşünüyorum.				,712		
	V24: E-defter uygulamasındaki bilgilerin güvende olduğunu düşünüyorum.				,703		

E-defter uygulamasının avantajları	V34: Tüm 1.sınıf mükelleflerin e-defter tutması meslek mensuplarının faydasına olacaktır.					,773	
	V35: E-Defter uygulamasının kullanımı yararlıdır					,751	
	V36: E-Defter uygulamasına geçilmesi iyi olmuştur					,746	
	V32: E-Defter uygulamasının zorunlu olmayan kısımları olmasına rağmen, kullanılması avantajlıdır.					,692	
E-defter uygulamasından performans beklentisi	V11: E-Defter uygulaması iş performansımı artırmaktadır.						,631
	V8: E-Defter uygulaması defter tutma ödevinde devrim niteliğindedir.						,540
	V17: E-Defter uygulamasına ilişki talimatlar basit ve anlaşılırdır.						,538

Yukarıdaki tabloda ilgili faktör yükleri esas alınarak sınıflandırılmış ve isimlendirilmiş altı adet faktör ve bu faktörlerin her birinin toplam varyansı açıklama oranı sırasıyla şöyledir:

1- E-belge uygulamalarının avantajları - %20,684,
2- Dijital dönüşüm uygulamalarının riski - %17,021
3- Dijital dönüşüm uygulamalarına güven - %10,843
4- Dijital dönüşüm uygulamalarında mükellef hakları - %9,927
5- E-defter uygulamasının avantajları - %8,835
6- E-defter uygulamasından performans beklentisi - %5,588.

E. FAKTÖR ANALİZ SONUÇLARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

SPSS 28.0 programı ile yapılan faktör analizi sonucunda meslek mensuplarının dijital dönüşüm uygulamalarına bakış açısını bir başka deyişle idarenin yapmış olduğu bu düzenlemelerin uygulayıcısı konumundaki serbest muhasebeci mali müşavirlerin faktör analizi yardımıyla görüşleri tespit edilmiştir.

Çalışmamızda Bursa'da faaliyet gösteren serbest muhasebeci mali müşavirlere göre en önemli faktörünü dijital dönüşüm uygulamalarından "Elektronik Belge Uygulamalarının Avantajları" olduğu ortaya konmuştur. Analiz sonucu elbette tabiidir. Zira mükelleflerden evrak nakli sırasında evrakın kaybolması, işletmelerin ticari faaliyetleri sırasında belgelerin posta yoluyla gönderilmesi ve zaman kaybı veyahut kaybolma gibi ihtimallerin varlığı, meslek mensubuna ulaşamama gibi sorunların elektronik belge işlemleriyle tarihe karışması, mükellefin internetin olduğu her yerde elektronik belge düzenleyebiliyor olması; düzenlediği belgeyi hem karşı tarafa hem de mali müşavire e-mail, whatsApp veya elektronik belge düzenlediği portallarının şifrelerinin meslek mensubuna verilmesi ile meslek mensubunun belgelere ulaşma imkanını artırmıştır. Bir başka deyişle elektronik belge uygulamaları fiziki belge trafiği olmadan mükelleflerin belgelerine daha rahat bir şekilde edinmesi imkanı verdiği söylenebilir. Ayrıca faktör yükleri açısından da 0,800'den yüksekte olan önermeler elektronik belge uygulamalarına geçmenin iyi olduğuna ilişkin olup buna karşın elektronik belgelere geçiş meslek mensuplarının performansına o kadar etki etmediği analizden anlaşılabilmektedir.

İkinci önemli faktör ise "Dijital Dönüşüm Uygulamalarının Riski" olduğu tespit edilmiştir. Sonucun böyle çıkması da gayet doğaldır. Zira teknoloji her ne kadar kolaylık sağlasa da internet, elektrik gibi kaynaklara ve bilgisayar telefon gibi cihazların olması bu cihazların fatura düzenlenen ekranların çalışması için gerekli altyapının oluşmuş olması gerekmektedir. İnternet, elektrik gibi kaynakların uzun süreli kesintisi durumunda idare her ne kadar çözümler üretmiş olsa da meslek mensupları sorun yaşayacaklarından korkmaktadır. Uygulamadan örnek vermek gerekirse elektronik defter Gelir İdaresi Başkanlığı'nın sistemine yüklenirken herhangi bir elektrik kesintisi olması durumunda ne olacağına dair sadece idari bir düzenleme bulunmaktadır. Doğal olarak dijital dönüşüm uygulamalarının riskleri ve risklerin bertaraf edilmesi için de idari ve kanuni düzenlemelerle başta uygulayıcı konumundaki serbest muhasebeci mali müşavirler olmak üzere tüm mükelleflerin menfaati korunmalıdır.

Üçüncü önemli faktör ise "Dijital Dönüşüm Uygulamalarına Güven" olarak ortaya çıkmıştır. Dijital dönüşüm uygulamalarından önce çok fazla sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi mümkündü. Vergi ziyaına sebep olan bu hareketi tespit etmek sadece fiziki ortamda bulunan defter ve belgelerin istenmesi; ardından vergi

incelemeye yetkili personelin analizi sonucunda ortaya çıkması mümkündü. Günümüzde vergi inceleme elemanı veya herhangi bir gelir uzmanı her mükellefin yasal defterlerine veya elektronik belgelerine istediği anda ulaşamasa da mükelleflerin böyle bir durumun varsayımı; geçmişe dönük fatura kesilmesi sistemsel olarak mümkün olmadığı için tahakkuk eden bir verginin çeşitli gayrimeşru yollarla azaltılması mümkün olmadığından meslek mensuplarının da bu şekil düşünüyor olması beklenilen bir sonuçtur.

Dördüncü önemli faktör ise "Mükellef Hakları" olarak ortaya çıkmıştır. Vergi işlemlerinde son yıllarda mükellef hakları ön plana çıkmaktadır. Her işlemde olduğu gibi mükelleflerin de hakları bulunmaktadır. Dijital dönüşüm uygulamalarında da mükellef haklarının varlığından söz etmemek hem mükelleflere hem meslek mensuplarına haksızlık olurdu. Yapılan hukuki düzenlemeler mükelleflere ve meslek mensuplarına her zaman fayda sağlamamakta idare görüş almadan yaptığı düzenlemelerle belli bir sonuç hedeflemektedir. Uygulamada mükelleflerin ekonomik durumları, vergi bilinci göz ardı edilerek düzenlemelerin olması herhangi bir sorun esnasında nasıl sonuçların olacağına dair kanuni düzenlemelerin olmaması ve tabir caizse, mükelleflerin özelgeye mecbur bırakılması mükellef haklarının ne kadar önemli olduğunu ve analiz sonucunun doğruluğunu ortaya koymaktadır. Bu açıdan bakıldığında idari düzenlemelerle değil; kanuni düzenlemeler yapılarak bu konuda mükelleflerin ve meslek mensuplarının hakları iyileştirilmesi isabetli olacaktır.

Beşinci önemli faktör "e-defter uygulamasının avantajları" olarak karşımıza çıkmaktadır. Defter tutma faaliyeti meslek mensuplarınca muhasebe usul ve esaslarına uygun olarak yapılması gerektiğinden bizatihi meslek mensuplarının yaşadıklarına isabet etmektedir. Kanaatimizce bu faktörün bu aşamada yer almasının sebebi e-defter uygulamasının üçer aylık periyotlarla yapılıyor olması ve meslek mensuplarına belli bir külfet ve bu külfetin karşılığını tazmin edememe gibi sorunlarından bu faktör beşinci sırada yer almıştır. Meslek mensuplarının tahsilat sorununa kanuni çözüm serbest muhasebeci mali müşavirlerin haklarını koruyan hukuki düzenlemelerin yapılması bu avantajların ilk sıralarda yer almasına vesile olacaktır.

Altıncı ve son faktör ise "e-defter uygulamasında performans beklentileri" olarak tespit edilmiş olup 0,538-0,631 gibi düşük değerlerin varlığı; e-defter uygulamasının yapılıyor olması sorunların olmadığı meslek mensuplarının problemleri çözmeye gayret

ettiğini zira yapılmaması durumunda hem mükellef hem meslek mensubu cezai müeyyidelerle karşı karşıya kalabildiğini gösteriyor. Meslek mensuplarının durumları iyileştirildiğinde bu uygulama muhasebe meslek mensuplarınca sahiplenilecek ve elektronik defter uygulamasından beklenen performans düzeyi artacaktır.

SONUÇ

Dünyada hiçbir iktisadi faaliyetin, sektörün, işlemin veya çalışma şeklinin teknolojinin gelişmesine kayıtsız kalamayacağı gözle görülen bir gerçektir. Bu nedenle teknolojinin gelişmesiyle birlikte endüstri 4.0, robotlar, e-ticaret, internet hizmetleri, e-uygulamalar gibi yeni kavramlar hayatımıza girmiştir. Muhasebe ve vergileme alanında da bu gelişime paralel olarak elektronik defter ve elektronik belge uygulamaları gündeme gelmiştir. Bu uygulamaların yaygınlaşması ile mükelleflerin yaptıkları işlemlerin kayıt dışında bırakma ihtimalleri her geçen gün azalmaktadır. Birçok işletme daha önce "Maliye nereden öğrenecek?" gibi bir yaklaşımla işlemlerini hukuka aykırı gerçekleştirebiliyordu. İdare, elektronik uygulamaların kullanımından önce, sadece vergi incelemesi sırasında mevzuata aykırı işlemleri fark edebiliyordu. Geliştirilen sistemlerle muhasebe kayıtlarının idare tarafından istenildiği her an ulaşılabilir olması düşüncesi dahi; mükellefleri yapacakları işlemleri düşünerek yapmasına sebep olmaktadır.

Mükelleflerin vergisel işlemlerini yürütenler ve mükellefler ile aralarında Elektronik Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi bulunan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerdir. Muhasebe meslek mensupları bu uygulamalardan önce de hak ettikleri değeri idare tarafından görmemekteydi. Oluşturulan bu elektronik sistemlerden sonra; mükelleften yapılması beklenen birçok iş yine serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından gerçekleştirilmektedir.

Dijital dönüşüm uygulamalarını kullanmak için belli hadlerin aşılması gerekmekte olup, bu hadleri aşan mükelleflerin ilgili dijital dönüşüm uygulamalarını kullanmaları zorunludur. Ancak uygulamada bu dijital dönüşüm araçlarının kullanımının planlanması ve uygulanması mükelleflerin bizzat kendisi tarafından değil; arasında aracılık ve sorumluluk sözleşmesi bulunan muhasebe meslek mensupları tarafından yapılmaktadır. Kanaatimizce muhasebe meslek mensuplarının bağlı oldukları meslek odalarının dürüst meslek mensuplarının haklarını savun(a)mamasından; işlerini meslek mevzuatına aykırı gerçekleştiren meslek mensuplarına disiplin yönetmeliği hükümleri gereğince gerekli yaptırımların uygulanmamasından ve her yıl sonunda Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından T.C. Resmi Gazete'de yayınlanan asgari ücret tarifesinin altında defter tutarak ve tarifeye göre defter tutan meslek mensuplarının müşteri kaybetmek

düşüncesiyle meslek mensupları "çilesine" değmeyecek muhasebe hizmet bedellerine e-defterlerin sorumluluklarını üstlenmektedir. Bazı meslek mensupları idarenin yayınladığı ücret tarifesinin altında defter tuttukları meslek camiasında bilinmektedir. Bu durumun çözülmesi için hukuki bir düzenleme yapılması; asgari ücret tarifesinin iyileştirilmesiyle meslek mensuplarının dijital dönüşüm uygulamalarını sahipleneceği, ücretlerin iyileştirilmesi ile büroların daha rahat çalışması için personel istihdamı olacağı açıktır. Böylelikle hem idarenin hem mükellefin hem de muhasebe meslek mensuplarının da işini kolaylaştıracak ve edinilen bilgilerin daha sağlıklı olmasını sağlayacaktır.

Mükelleflerin ödevlerinden olan defter tutma ve belge düzenine ilişkin ödevler, VEDOP projesi ile başlayan dijital dönüşüm sürecinden etkilenmiştir. Bu kapsamda Vergi Usul Kanunu mük. 257. Maddesine dayanarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından çeşitli tebliğler ile defter-beyan sistemi, elektronik defter ve elektronik belge uygulamaları geliştirmiştir. Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler elektronik defter uygulaması; işletme hesabı, serbest meslek erbapları ile kazancı basit usulde tespit edilenlere defter-beyan sistemi üzerinden defter tutma mecburiyeti getirilmiştir. Elektronik belge uygulamaları yürürlüğe girerek mükellefler peyderpey bu uygulamalara dahil edilmiştir. Bu uygulamaların iktisadi hayatta yerini alması ve mükellefler arasında kullanımının kolaylaştırılmasında en büyük pay serbest muhasebeci mali müşavirlerindir. Muhasebe meslek mensupları dijital dönüşüm araçları hakkında yayınlanan tebliğleri mükelleflere açıklamak suretiyle planlama yapmalarında öncülük etmektedir.

Bu çalışmada dijital dönüşüm uygulamalarından elektronik belge uygulamaları ve elektronik defter uygulamasının olumlu veya olumsuz sonuçları, bu uygulamaların riskli olup olmadığı ve muhasebe meslek mensupları açısından iş yükü oluşturup oluşturmadığı; istatistiki yöntemlerle ölçülmeye ve analiz edilmeye çalışılmıştır. Sonuca ulaşmak için Bursa'da faaliyet gösteren 170 serbest muhasebeci mali müşavire anket uygulanmıştır. Anket uygulamasında muhasebe meslek mensuplarının tercih edilmesinin sebebi ise uygulamada mükelleflerin elektronik belge ve elektronik defter uygulamasının anlaması, ticari faaliyetlerinin düzenlenmesinde SMMM'lerin önemli roller üstlenmesidir.

Ankette elde edilen veriler SPSS 28.0 istatistik programında faktör analizine tabi tutulmuştur. Yapılan analiz sonucunda muhasebe meslek mensuplarının dijital dönüşüm

uygulamalarının olumlu veya olumsuz sonuçları, bu uygulamaların riskli olup olmadığı ve meslek mensupları açısından iş yükü oluşturup oluşturmadığı belirleyen altı faktör tespit edilmiştir. Bu faktörler "e-belge uygulamalarının avantajları", "dijital dönüşüm uygulamalarının riski", "dijital dönüşüm uygulamalarına güven", "dijital dönüşüm uygulamalarında mükellef hakları", "e-defter uygulamasının avantajları", "e-defter uygulamasından performans beklentisi" olarak isimlendirilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarına göre dijital dönüşüm uygulamalarından "e-belge uygulamalarının avantajları" faktörü en önemli faktör olarak tespit edilmiştir. Bu faktörün en önemli faktör olması doğaldır. Çünkü elektronik belge uygulamalarından önce hem işletmelerin ticari ilişkilerde bulundukları işletmeler arasındaki belge alışverişi hem de mükelleflerin yaptıkları ticari faaliyetlere göre düzenledikleri belgelerin mali müşavirlerine ulaştırması sadece fiziki ortamda yapılabilmekteydi. Bu da belgelerin temini esnasında kaybolması, zarar görmesi gibi sıkıntılara yol açmaktaydı. Ayrıca zamanaşımı süresi içinde muhafazası ve gerektiği durumlarda ibrazı esnasında yıllar itibariyle saklandığından yıpranabilme ihtimalinden dolayı mükellefler sıkıntılı durumlarla karşı karşıya kalabilmekteydi. Ancak elektronik belge uygulamaları ile belgelerin ticari faaliyette bulundukları işletmelerle belge alışverişi veya belgelerin meslek mensuplarına ulaştırılması e-posta, whatsApp gibi elektronik araçlarla iletimi mümkün olduğundan dolayı hem mükellefler hem de muhasebe meslek mensuplarına oldukça fayda sağlamaktadır. Her ne kadar e-belge uygulamaları çeşitli yararlar sağlasa da e-belge uygulamalarını kullanmak veya öğrenmek yararına nazaran kolay değildir. Zira e-belge başvurusundan e-belge düzenlenmesi aşamasına kadarki süreç içinde bilgisayardan anlamanın önemli olduğu açıktır. Bu durumda e-belge uygulamalarının daha basitleştirilmesi ve sadeleştirilmesiyle e-belge kullanımını gönüllü olarak artıracaktır.

Elektronik belge uygulamalarını avantajlı bulan meslek mensupları, bir diğer faktör olan dijital dönüşüm uygulamalarını da riskli bulmaktadır. Çünkü yapılacak herhangi bir hatada cezai işlemlerle karşı karşıya kalınması muhtemeldir. Ayrıca dijital dönüşüm uygulamaları bazı açılardan faydalar sağlasa da herhangi bir hem işlemi yaparken hem de daha sonraki süreçte riskleri mevcuttur. Örneğin e-defter beratı oluşturulurken "java" uygulamasında yaşanacak herhangi bir problemde e-defter beratının oluşup oluşmadığının netleştirilememesi; özellikle e-defter beratlarının

oluşturulduğu dönemlerin son günlerinde e-defter uygulamasının sağlıklı çalışmaması e-defter beratlarının GİB'e ulaşmama ihtimaline sebep olmaktadır. Bir başka örnek vermek gerekirse e-belgelerin karşı tarafa GİB aracılığı ile iletiminde veya e-belgenin oluşturulması sırasında GİB'e gönderildiği süreçte sistemsel olarak hatalar oluşmaktadır. Dolayısıyla muhasebe meslek mensupları bu gibi sebeplerden dijital dönüşüm uygulamalarını riskli bulmaktadır. Kanaatimizce özellikle e-defter yükleme dönemlerinin uzatılması ve aylık veya üçer aylık dönemler itibariyle yüklenmesinden ziyade yılda bir veya iki kere arasında aracılık sorumluluk sözleşmesi bulunan meslek mensubunun e-imzası ile e-defter gönderimine izin verilmesi sistemdeki bazı risklerin bertaraf edilmesine imkan sağlayacaktır.

Muhasebe meslek mensupları dijital dönüşüm uygulamalarına güven duymaktadırlar. Zira daha önceki dönemlerde mükellefler ortaya çıkan vergileri usulsüz bir şekilde azaltması daha kolaydı ve bunun tespiti sadece vergi incelemeye yetkililerce fiziki ortamda yapılan defter ve belge incelemesi ile ortaya çıkarılabilmekteydi. Ancak dijital dönüşüm uygulamaları ile defterlerin ve düzenlenen belgelerin GİB başta olmak üzere vergi dairelerinin e-belgelere ve e-defterlere istediği anda ulaşabilme fikri meslek mensuplarına göre mükelleflerin vergi saikli usulsüzlük yapmalarını engellemektedir. Bu durumun varlığı da yolsuzluk ve suiistimalleri önlemekte ve vergi kaçaklığını azaltmaktadır.

Mükellefler de bu teknolojik gelişmelerden oldukça etkilenmiştir. Gerekli bilgisayar alt yapıları muhasebe meslek mensuplarının öncülüğünde oluşturulmuş ve gerekli dijital dönüşüm uygulamaları satın alınmıştır. Bu uygulamalar vergiye uyumu artıracak ve mükellefler, tabir caizse, devletin gölgesini üzerinde hissedecektir. Ancak buradaki problem; mükellefler bu dijital dönüşüm uygulamalarını satın aldıktan sonra bu uygulamaları nasıl kullanacağını bilmiyor veya eski ticari alışkanlıklarından vazgeçmek istemiyorlar. İdarenin yapması gereken mükelleflerdeki vergi bilincini artırmaya yönelik hamlelerin meslek mensupları tarafından yapılmakta olup özellikle elektronik belge uygulamalarının kullanımının mükelleflerde yerleşmesinde meslek mensuplarının rolü büyüktür. Kanaatimizce idarenin öncülüğünde adeta ehliyet alır gibi çeşitli kurslar tertiplenip dijital uygulamalar konusunda yetkin meslek mensupları tarafından verilecek eğitimlerle mükellefler bu süreçlerle ilgili bilinçlendirilebilir.

Yasa koyucu ve idare, düzenlemelerin yapılmadan önce bu dijital dönüşüm uygulamalarının faaliyete geçirenlerin yani muhasebe meslek mensuplarını temsilen TÜRMOB'tan görüş alması, izlenecek politikalarda alınan bu görüşlere önem verilmesi ve bu çerçevede düzenlemelerin yapılması hem mükellefin vergiye gönüllü uyumunu artıracak, hem de mükelleflerin vergiye karşı olan tepkilerini azaltacaktır.

Sonuç olarak teknolojik işlemlerden etkilenmeyen hiçbir kesim yok. Dolayısıyla hem idare hem mükellef açısından yaşanılan son gelişmeler çok büyük sonuçlara sebep olmaktadır. Yasal defterlerin ve elektronik belgelerin idarenin her an ulaşabilme potansiyeli düşünüldüğünde yakın gelecekte defter ve belge ibrazı diye bir ödev kalmayabilir ve günümüz teknolojisi ile bu durumun olması çok da zor değildir. Elektronik defterlerin ve elektronik belgelerin idarenin kontrolünde olması mükelleflerin daha dikkatli ve hassasiyetle iş yapmalarını zorunlu kılacaktır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR VE MAKALELER

ABDİOĞLU Hasan, Ertan DEMİRKAPI, Münise ERDÖL, Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'na Göre Defterlerin İncelenmesi, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, C. 21 S. 1, 2014, ss.91-105.

AK Emrah, *Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarının Önlenmesine İlişkin Bir İnceleme*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2021.

AKDOĞAN Nalan, "Vergilemede Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirin Yeri ve Önemi ve 3568 Sayılı Yasanın İrdelenmesi", *Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitimi Fakültesi Dergisi*, C. 1 S. 1, 1993, ss. 1-15.

AKÖZ Merve, *Dijital Hizmetlerin Vergilendirilmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi,* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2023.

BAKMAZ Zübeyir, *Türk Vergi Hukukunda Defter Tutma Yükümlülüğü,* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010.

BAYRAKLI Hasan Hüseyin, *Genel Vergi Hukuku*, 7.Baskı, Afyonkarahisar: Celepler Matbaası, 2018.

BERBAT İsmail, *Muhasebe Meslek Mensubunun Defter Beyan Sistemi Uygulamasına Bakış Açısının Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma: Balıkesir Örneği*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir: İzmir katip çelebi üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2020.

BİLGİLİ Fatih, Ertan DEMİRKAPI, *Ticaret Hukuku Bilgisi*, Bursa: Dora Basımevi, 15.Baskı, 2019.

BİYAN Özgür, *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Bursa: Dora Basım Yayın Dağıtım Ltd. Şti., 2020.

BÜYÜKÖZTÜRK Şener, "Faktör Analizi: Temel Kavramlar ve Ölçek Geliştirmede Kullanım", *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* S. 32 2002, ss. 470-483

ÇELİKKOL Ömer, *Kamu Yönetiminde e-Devlet Yapılanması ve Türkiye İçin e-Devlet Model Önerisi,* (Yüksek Lisans Tezi), Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü 2008.

ÇİÇEK Serdar, Jale SABBAĞ, "Mükelleflerin Vergiden Kaçınma Algısı ve Demografik Belirleyicileri Üzerine Bir Araştırma: Isparta Örneği", *Sosyoekonomi*, C. 24, S. 28, 2015, ss. 43-64.

ELÇİN Ramis, *Muhasebe Bilgi Sisteminin Bir Unsuru Olarak E-Fatura, E-Defter Ve E-Arşiv Uygulamalarına Yönelik Bir Araştırma,* Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017.

ERDAL Ömer, *Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni,* (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.

ERDEM Metin; Doğan ŞENYÜZ, İsmail TATLIOĞLU, *Kamu maliyesi*. 14.Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın, 2017.

Gelir İdaresi Başkanlığı Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından hazırlanmış 16/07/2020 tarihli e-İrsaliye Uygulama Kılavuzu.

GERÇEK Adnan, Tolga DEMİRBAŞ, Filiz GİRAY, Mehmet YÜCE, Ayşe OĞUZLAR, *Türk Gelir İdaresinde E-Devlet Uygulamalarının Mükellefler Tarafından Benimsenmesini Etkileyen Faktörlerin İncelenmesi,* Bilgesam Yayınları, 2013.

GÜRBÜZ Hüseyin, *Serbest Meslek Erbaplarının Vergi Algısı: Ege Bölgesi Örneği,* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019.

İSLAMOĞLU Ahmet Hamdi, Ümit ALNIAÇIK, *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri (SPSS Uygulamalı),* 4. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, Ekim 2014

KALAYCI Şeref, *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri,* 6.b., Ankara: Asil Yayınevi, 2014,

KANAT Zülküf, *Tekdüzen Hesap Planına Göre Örnekleriyle Defter Tutma,* 14.Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1996.

KANETİ Selim, Esra EKMEKÇİ, Gülsen GÜNEŞ ve Mahmut KAŞIKÇI, *Vergi Hukuku,* İstanbul: Filiz Kitabevi, 2019.

KARAKOÇ Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, 7.Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2014.

KOC, Özgür Emre. Vergilemenin mükellefler üzerindeki psikolojik etkileri: Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma üzerine bir alan araştırması. *Business and Economics Research Journal,* 10(4), 2019, 1015-1027.

KÖSTÜ Ozan Muzaffer, *Vergi Hukukunda Fatura ve Hileli İşlemler,* (Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010.

KUMKALE Rüknettin, *Bütün yönleriyle E-Fatura &E-Defter*, 1.Baskı, Seçkin Yayınevi, 2013.

LAZOL İbrahim, *Genel Muhasebe,* 21. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2015.

MUTLUER Kamil ve Nilay DAYANÇ KUZEYLİ, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2019.

OKTAR S. Ateş, *Vergi Hukuku*, 15. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2020.

ÖNDER İzzettin, "Kayıtdışı Ekonomi ve Vergileme", *İstanbul Üniversitesi Sisyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi,* C. 23, S. 24, 2000, ss. 241-254.

ÖZAL Özcan, *Muhasebe,* 2.Baskı, İzmir: Ege Üniversitesi Matbaası, 1975.

ÖZCAN Salih, *Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Dönüşüm Uygulamalarına Bakış Açıları Üzerine Bir Araştırma: Ordu İli Örneği*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Giresun: Giresun Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2023.

ÖZER Gamze Sinem, E-Devlet Alanında Hazırlanan Tezlerin Sistematik Derlemesi: 2003-2022, *Assam Uluslararası Hakemli Dergi (Assam-Uhad)-Assam Internatıonal Refereed Journal* C. 10 S. 22, 2023 ss. 50-64.

PATON William A. ve Robert L. DIXON, *Essentials Of Accounting, Çev.* Mustafa A. Aysan, *Muhasebenin Temelleri,* İstanbul: İktisat Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yayınları, 3. Baskı, 1963,

SARICALAR Şeyma, *Türk Vergi Hukukunda Defterlere İlişkin Ödevlere Aykırılık ve Sonuçları,* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2020.

SEYHAN Mahcemal, *Vergi Yükümlülerinin Defter Tutma Yükümlülüğü,* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014.

SOMUNCU Ahmet, *Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni*, Ankara, Seçkin Kitabevi, 2014.

ŞAHİN Nilüfer, *Türkiye'de E-Fatura, E-Arşiv, E-Defter Ve E-Mutabakat'ın Şirketler Üzerinde Etkisi, Denetimi Ve Vergilendirilmesi,* İstanbul: İstanbul Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019.

ŞENYÜZ Doğan, *Borçlar Hukuku,* 8. Baskı, Bursa; Ekin Kitabevi, 2016.

ŞENYÜZ Doğan, Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK, *Türk Vergi Sistemi,* 17. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi, 2020

ŞENYÜZ, Doğan; Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK, *Vergi Hukuku: Genel Hükümler*, 10.Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın, 2019.

ŞENYÜZ Doğan, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, 11. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2020.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği 28/10/2023/149-1 numaralı mevzuat sirküleri

ULUSAN Hikmet, Elçin EREN ve Çağrı KÖYLÜ, 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi,* ss. 11-34.

ÜLGEN Alp Osman, "Serbest Meslek Kazançlarında Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi Açısından Vergiyi Doğuran Olayın Önemi.*"İzmir Sosyal Bilimler Dergisi,* C2.S2 (2020):ss. 52-56.

YANKIN Fahri Bilal, "Dijital Dönüşüm Sürecinde Çalışma Yaşamı", *Trakya Üniversitesi İİBF e-Dergi,* C. 7, S. 2, 2019, 1-38.

YÜCE Mehmet, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü,* 1. Baskı, Bursa: : Ekin Yayınevi 2018.

YÜCE Mehmet, *Vergi Yargılama Hukuku*, 6. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2019.

DİĞER KAYNAKLAR

09/06/1932 tarih ve 2128 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2004 sayılı Kanun.

06/01/1961 tarih ve 10700 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 193 sayılı Kanun

10/01/1961 tarih ve 10703 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 213 sayılı Kanun

11/07/1964 tarih ve 11751 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 488 sayılı Kanun

31/01/1981 tarih ve mükerrer 17237 sayılı Resmî Gazete'te yayımlanan 141 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

15/12/1984 tarih ve 18606 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 3100 sayılı Kanun

01/06/1989 tarih ve 20194 sayılı Resmî Gazete'de 3568 sayılı Kanun

12/12/1991 tarih ve 20989 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 213 sayılı VUK Genel Tebliği

05/12/1994 tarih ve 22132 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 232 sayılı VUK Genel Tebliği

31/07/2004 tarih ve 25539 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 5228 sayılı Kanun.

14/05/2008 tarihli 33 sayılı VUK Sirküleri

05/03/2010 tarih ve 27512 sayılı Resmî Gazete'de 397 sıra numaralı VUK Genel Tebliğ.

26/03/2010 tarih ve 27533 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 5957 sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun

14/02/2011 tarih 27846 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6102 sayılı Kanun

12/04/2011 tarih ve 27903 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6215 sayılı Kanun

13/12/2011 tarih ve 28141 sayılı Resmî Gazete'de 1 sıra numaralı Elektronik Defter Uygulama Genel Tebliği

26/06/2012 tarih ve 28335 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 415 sıra Numaralı VUK Genel Tebliğ

17/12/2017 tarih ve 30273 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 486 sıra numaralı VUK Genel Tebliğ.

17/12/2017 tarih ve 30273 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 487 sıra numaralı VUK Genel Tebliği

10/03/2018 tarih ve 30356 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7099 sayılı Kanun.

19/10/2019 tarih ve 30923 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 3 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği (Sıra No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ

19/10/2019 tarih ve 30923 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 509 sayılı VUK Genel Tebliği.

27/12/2019 tarih ve 30991 sayılı 2.mükerrer Resmî Gazete'de yayınlanan 513 Numaralı VUK Genel Tebliğ

29/12/2020 tarih ve 31349 sayılı mükerrer Resmî Gazete'de yayınlanan 522 Numaralı VUK Genel Tebliğ

21/11/2021 tarih ve 31696 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 534 sıra Numaralı VUK Genel Tebliği

22/01/2022 tarih ve 31727 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 535 sıra numaralı VUK Genel Tebliğ

30/12/2022 tarih ve 32059 (2.Mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 544 sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

30/12/2023 tarih ve 32415 (2.mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 556 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliğ.

Danıştay 3. Dairesi 11.11.1997 tarih, E:1996/4866, K:1997/3895 sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 25.09.1998 tarih, E:1997/330, K:1998/219 sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 12.11.1999 tarih, E:1999/2, K:1999/482 sayılı kararı.

Danıştay 9.Dairesi, 29/03/2000 tarih E: 1999/2905, K: 2000/1009 sayılı kararı.

Danıştay 7.Dairesi, 15.12.2003 tarih E: 2000/8511, K: 2003/5064 sayılı kararı.

Danıştay 7.Dairesi, 29/04/2004 tarih, E: 2001/2491, K: 2004/1175 sayılı kararı.

e-Defter Sitesi (edefter.gov.tr)

e-Fatura Başvurusu ve Yapılması Gerekenler Neler? - Zirve Blog (zirveyazilim.net) (Erişim Tarihi: 10/10/2023)

https://sozluk.gov.tr/ (Erişim Tarihi: 14/11/2022)

https://sozluk.gov.tr/ (Erişim Tarihi: 26/03/2023)

https://www.edefter.gov.tr/edefterhakkinda.html (Erişim Tarihi: 26/06/2023

https://www.edmbilisim.com.tr/e-mustahsil/ (Erişim Tarihi: 16/10/2023)

https://www.hukukihaber.net/ttk-ve-vuk-kapsaminda-ticari-islerde-fatura-ve-faturalandirmanin-sonuclari (Erişim Tarihi: 11/06/2023).

https://www.youtube.com/watch?v=oCcA_x6ws0o (Erişim Tarihi: 11/10/2023).

www.defterbeyan.gov.tr (Erişim Tarihi: 01/07/2023)

www.edefter.gov.tr (Erişim Tarihi: 20/06/2023).

EKLER

MESLEK MENSUPLARININ DEFTER VE BELGELERDE DİJİTAL DÖNÜŞÜM HAKKINDAKİ ALGILARININ ANALİZİ: BURSA İLİ ÖRNEĞİ ANKETİ

Sayın Katılımcı,

Bu anket, Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Yüksek Lisans Tezi kapsamında, "Defter ve Belgelerde Dijital Dönüşümün Meslek Mensupları Üzerindeki Etkileri"ni belirlemeye yönelik olarak hazırlanmıştır. Anket, ülkemizde vergi mevzuatının uygulayıcısı konumunda olan serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından doldurulması gerekmektedir. Anketin tamamını cevaplamak yaklaşık 10-15 dakika sürmektedir.

Anket sonuçları tamamen bilimsel araştırma amacı ile kullanılacak olup, kimlik bilgileri ile ilgili sorulara kesinlikle yer verilmemiştir. Çok değerli katılımınız için şimdiden teşekkür ederiz.

Prof. Dr. Adnan GERÇEK
Tez Danışmanı

Stj. Smmm Halil Görkem GEZGİN
Yüksek Lisans Öğrencisi

I. Demografik Bilgiler İle İlgili Sorular

1.	Yaşınız	a) 25-35 b) 36-45 c) 46-55 d) 56-65 e) 66 ve üstü
2.	Cinsiyetiniz	a) Kadın b) Erkek
3.	Eğitim Durumunuz	a) Lisans b) Yüksek Lisans c) Doktora
4.	Çalışma Durumu	a) Bağımlı b) Bağımsız
5.	Mesleki Deneyiminiz	a) 0-5 yıl b) 6-10 yıl c) 11-15 yıl d) 16-20 yıl e) 21 ve üstü
6.	Mükellef Sayınız	a) 1-20 b) 21-40 c) 41-60 d) 61-80 e) 81-100 f) 100 ve üstü
7.	E-defter Uygulamasına Tabi Mükellef Sayınız	a) 1-5 b) 6-10 c) 11-15 d) 16-20 e) 21-30 f) 31 ve üstü

II. Elektronik Defter Uygulaması

Lütfen aşağıda verilen ifadeleri dikkatlice okuyunuz ve en uygun gördüğünüz seçeneği işaretleyiniz.

No:	Değerlendirme Soruları	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
	Algılanan Fayda					
1.	E-Defter uygulaması defter tutma ödevinde devrim niteliğindedir.					
2.	E-Defter uygulaması iş yükümü azaltmaktadır.					
3.	E-Defter uygulamasını kullanmak işlem sayımı artırmaktadır.					
4.	E-Defter uygulaması iş performansımı artırmaktadır.					
5.	E-Defter uygulamasını kullanmak meslek mensupları için yararlıdır.					
6.	E-defter uygulaması mükelleflerin vergiye uyum maliyetlerini azaltmaktadır.					
	Çaba Beklentisi					
7.	E-Defter uygulamasını öğrenmek kolaydır.					
8.	E-Defter uygulaması hakkındaki bilgiler yetersizdir.					
9.	E-Defter uygulaması kapsamındaki defterlerin tutulması kolaydır.					
10.	E-Defter uygulamasına ilişkin talimatlar basit ve anlaşılırdır.					
11.	E-Defter uygulaması ile defter kayıtları internetin olduğu her yerden yapılabilmektedir.					
	Kolaylaştırma Koşulları					
12.	E-defter uygulaması hakkında GİB tarafından yapılan bilgilendirme yeterlidir.					
13.	E-defter konusunda gelişmiş muhasebe personeli sayısı oldukça fazladır.					
14.	E-defter uygulamasının geliştirilmesi için idare gerekli özeni göstermektedir.					
15.	E-defter uygulaması ile ilgili sorunlar konusunda GİB tarafından yeterli teknik destek verilmektedir.					
16.	Mükellefler e-defter uygulamasının bilincinde olup ona göre hareket etmektedir.					

No:	Değerlendirme Soruları	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
	Güven Algısı					
17.	E-defter uygulamasındaki bilgilerin güvende olduğunu düşünüyorum.					
18.	E-defter uygulamasında oluşabilecek sorunlar karşısında mükellef haklarının korunduğuna inanıyorum.					
19.	E-defter uygulamasının kullanılması yolsuzluk ve suiistimalleri önlemektedir.					
20.	E-defter uygulamasının yaygınlaştırılması sahte belge düzenleme ve kullanmayı azaltmaktadır.					
	Risk Algısı					
21.	E-defter uygulamasında sık sık teknik sorunlar (donmalar, sistem atması vb.) yaşanmasından kaygılanıyorum.					
22.	E-defter uygulamasını kullanırken düzeltilemeyecek bir hata yapmaktan korkuyorum.					
23.	E-defter uygulamasını kullanırken bilgilerimin kaybolacağından endişeleniyorum.					
24.	E-defter uygulamasını kullanırken, ceza ödemekten çekiniyorum.					
	Davranışsal Tutum					
25.	E-Defter uygulamasının zorunlu olmayan kısımları olmasına rağmen, kullanılması avantajlıdır.					
26.	Defterlerin kâğıt ortamında bastırılıp saklanması daha sağlıklıdır.					
27.	Tüm 1.sınıf mükelleflerin e-defter tutması meslek mensuplarının faydasına olacaktır.					
28.	E-Defter uygulamasının kullanımı yararlıdır.					
29.	E-Defter uygulamasına geçilmesi iyi olmuştur					
30.	E-defter uygulaması muhasebeye verilen değeri artırmaktadır.					

II. Elektronik Belge (E-Fatura, E-SMM, E-İrsaliye vb.) Uygulamaları

Lütfen aşağıda verilen ifadeleri dikkatlice okuyunuz ve en uygun gördüğünüz seçeneği işaretleyiniz.

No:	Değerlendirme Soruları	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
	Algılanan Fayda					
1.	E-Belge uygulamaları belge düzenine ilişkin ödevinde devrim niteliğindedir.					
2.	E-Belge uygulamaları iş yükümü azaltmaktadır.					
3.	E-Belge uygulamalarını kullanmak işlem sayımı artırmaktadır.					
4.	E-Belge uygulamaları iş performansımı artırmaktadır.					
5.	E-Belge uygulamalarını kullanmak meslek mensupları için yararlıdır.					
6.	E-Belge uygulamaları mükelleflerin vergiye uyum maliyetlerini azaltmaktadır.					
	Çaba Beklentisi					
7.	E-Belge uygulamalarını öğrenmek kolaydır.					
8.	E-Belge uygulamaları hakkındaki bilgiler yetersizdir.					
9.	E-Belge uygulamalarını kullanmak kolaydır.					
10.	E-Belge uygulamalarına ilişkin talimatlar basit ve anlaşılırdır.					
11.	E-Belge uygulamaları ile belge düzenine ilişkin tüm ödevler internetin olduğu her yerden yapılabilmektedir.					
	Kolaylaştırma Koşulları					
12.	E-Belge uygulamaları hakkında GİB tarafından yapılan bilgilendirme yeterlidir.					
13.	E-Belge uygulamalarını kullanabilen personel sayısı oldukça fazladır.					
14.	E-Belge uygulamalarının geliştirilmesi için idare gerekli özeni göstermektedir.					
15.	E-Belge uygulamaları ile ilgili sorunlar konusunda GİB tarafından yeterli teknik destek verilmektedir.					
16.	Mükellefler e-belge uygulamalarının bilincinde olup ona göre hareket etmektedir.					

No:	Değerlendirme Soruları	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
	Güven Algısı					
17.	E-Belge uygulamalarındaki bilgilerin güvende olduğunu düşünüyorum.					
18.	E-Belge uygulamalarında oluşabilecek sorunlar karşısında mükellef haklarının korunduğuna inanıyorum.					
19.	E-Belge uygulamalarının kullanılması yolsuzluk ve suiistimalleri önlemektedir.					
20.	E-Belge uygulamalarının yaygınlaştırılması sahte belge düzenleme ve kullanmayı azaltmaktadır.					
	Risk Algısı					
21.	E-Belge uygulamalarında sık sık teknik sorunlar (donma-lar, sistem atması vb.) yaşanmasından kaygılanıyorum.					
22.	E-Belge uygulamalarını kullanırken düzeltilemeyecek bir hata yapmaktan korkuyorum.					
23.	E-Belge uygulamalarını kullanırken bilgilerimin kaybolacağından endişeleniyorum.					
24.	E-Belge uygulamalarını kullanırken, ceza ödemekten çekiniyorum.					
	Davranışsal Tutum					
25.	E-Belge uygulamalarının zorunlu olmadığı alanlarda da kullanılması avantajlıdır.					
26.	Belgelerin kâğıt ortamında düzenlenip arşivlenmesi daha sağlıklıdır.					
27.	Tüm mükelleflerin e-belge düzenliyor olması meslek mensuplarının faydasına olacaktır.					
28.	E-Belge uygulamalarının kullanımı yararlıdır.					
29.	E-Belge uygulamalarına geçilmesi iyi olmuştur					
30.	E-Belge uygulamaları muhasebeye verilen değeri artırmaktadır.					

ANKETİ DOLDURDUĞUNUZ İÇİN TEŞEKKÜR EDERİZ.

Prof.Dr. Adnan GERÇEK
Tez Danışmanı

Stj. Smmm Halil Görkem GEZGİN
Yüksek Lisans Öğrencisi