

**TÜRKİYE'DE E-FATURA
UYGULAMASINDA
KARŞILAŞILAN
SORUNLAR VE ÇÖZÜM
ÖNERİLERİ**

Gülfidan DEMİRKAYA

(Yüksek Lisans Tezi)

Eskişehir

2019

**TÜRKİYE'DE E-FATURA UYGULAMASINDA
KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

Gülfidan DEMİRKAYA

T.C.

Eskişehir Osmangazi Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Eskişehir
2019**

T.C.
ESKİŞEHİR OSMANGAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTİSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Gülfidan DEMİRKAYA tarafından hazırlanan Türkiye’de e-Fatura Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri başlıklı bu çalışma tarihinde Eskişehir Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin ilgili maddesi uyarınca yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak, Jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan

(Danışman)

Üye

Üye

ONAY

.../ .../ 201...

Prof. Dr. Mesut ERŐAN

Enstitü Müdürü

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Yönergesi hükümlerine göre hazırlandığını; bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmanın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Eskişehir Osmangazi Üniversitesi tarafından kullanılan bilimsel intihal tespit programıyla taranmasını kabul ettiğimi ve hiçbir şekilde intihal içermediğini beyan ederim. Yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması halinde ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm.

Gülfidan DEMİRKAYA

İmza

ÖNSÖZ

Türkiye’de e-Fatura Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri adlı çalışma danışmanım, hocam Prof. Dr. Ali Çelikkaya’ya -zira onun desteği olmadan bu çalışma olmazdı - tez çalışmamın her aşamasında, görüş ve önerileri ile her zaman yanımda olan, desteğini esirgemeyen değerli meslektaşım SMMM Selçuk Gülten Üstad’a,

Her zaman yanımda olacaklarından, her mutluluğumu kendi mutluluklarıymış gibi yaşadıklarından emin olduğum, beni sınırsız sevgileri ile bu günlere getiren, kendimi bana her zaman çok şanslı ve özel bir çocuk olarak hissettiren annem “Sevim” ve babam “Mehmet Tahir” e,

Eskişehir’deki Mali Müşavir olan meslektaşlarıma ulaşmam konusunda her zaman desteğini esirgemeyen, beni her zaman anlayışla karşılayan Eskişehir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası eski başkanı değerli büyüğüm, hemşerim ve meslektaşım İlker Özokçu’ ya, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı e-Fatura Birim Şube Müdürü Şahin Engin Uysal’ a, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER) LUCA proje koordinatörü Cenk İçer’e,

2016 yılında başladığım, Yüksek Lisanstan sınıf arkadaşım olan, tez çalışmamın her aşamasında, görüş ve önerileri ile her zaman yanımda olan, desteğini esirgemeyen, tanımaktan her zaman memnuniyet duyacağım, bundan sonraki yaşamımda da arkadaşlığını kaybetmek istemediğim yaşının çok üstünde olgunluk ve ahlaka sahip, yardımsever arkadaşım Merve Kurt’ a,

Yüksek Lisans’a başladığım ilk günden beri -soruları yanıtlamak gibi zor bir işi büyük bir özveri ile gerçekleştiren- sonu gelmez sorularımı büyük bir özveri ile yanıtlayan hocam Doç. Dr. Ferdi Çelikay’a, bilimsel çalışmalara verdiği destek ve özveri için “Hukuki ve Mali Yönleri ile Fatura” kitabının yazarı Yeminli Mali Müşavir Üstad Rüknettin Kumkale’ye,

Tez süresince ihmal ettiğim ailem, çalışma arkadaşlarım ve akrabalarım yanınızda olamadığım her an için hem özür diliyorum hem de teşekkür ediyorum. Bu çalışma süresince emeği geçip buraya yazamadığım tüm dostlarıma,

Yapmış olduğum çalışmanın, ileride yapacağım yeni çalışmalar için önemli bir referans ve başlangıç noktası olacağını ümit ederek, saygılarımı sunarım.

Gülfidan DEMİRKAYA
Eskişehir 2019

ÖZET

TÜRKİYE'DE E-FATURA UYGULAMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

DEMİRKAYA, Gülfidan

Yüksek Lisans – 2019

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA

Kâğıt faturadan e-Fatura uygulamasına geçişe ilişkin temel düzenlemeler 2010 yılında 397 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile yapılmıştır. Bu tebliğden sonra e-Fatura uygulaması kullanıcı sayılarında artış gözlenmektedir. Bu artışla birlikte tebliğler aracılığı ile uygulamadaki düzenlemeler yoğunlaşmıştır.

e-Fatura uygulamasındaki değişim ve gelişim yıllar itibari ile yasal mevzuattaki düzenlemeler çerçevesinde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından gerçekleştirilmektedir.

Bu çalışmada Türkiye'nin 2008-2018 yıllarını kapsayan ve GİB tarafından sağlanan e-Fatura uygulaması verileri kullanılarak, neden sonuç ilişkisi içerisinde e-Fatura uygulamasını kullanan kullanıcı sayıları ve e-Fatura uygulamasına geçişte mükelleflerin hangi yöntemleri kullanarak uygulamaya geçtikleri incelenmiştir. Ayrıca e-Fatura uygulamasına geçişte mükelleflerin yaşadığı sorunlar sınıflandırılarak analiz edilmiştir.

Çalışmada e-Fatura uygulamasında yapılan yasal düzenlemeler çerçevesinde yıllar itibari ile sürekli artışların yaşandığı ve bu yasal düzenlemelerin mükelleflerin uygulamaya uyum sürecini etkilediği sonucuna varılmıştır. Son olarak e-Fatura uygulamasının yaygınlaşmasına ve uyum sürecine yönelik çeşitli politika önerilerine yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: e-Fatura Uygulaması, e-Arşiv Fatura, e-İhracat Fatura, Elektronik Uygulamalar

ABSTRACT

ISSUES REGARDING e-INVOICE IMPLEMENTATION AND SOLUTION RECOMMENDATION

DEMİRKAYA, Gülfidan

Master Degree – 2019

Department of Public Finance

Advisor: Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA

The basic regulations related to the transition from paper invoice to e-Invoice application have been made in 2010 by the General Communiqué No. 397 on Tax Procedure Law. After this communiqué, the number of e-Invoice application users is increasing. With this increase, the regulations in practice have intensified.

The change and development in e-Invoice application is carried out by the Revenue Administration in accordance with the regulations in the legislation.

In this study, using the e-Invoice application data provided by the Revenue Administration, covering the years 2008-2018 and, why use the e-Invoice practices in effect relationship user numbers and e-taxpayers in the transition to Invoice application has been estimated that they use the application using what methods. In addition, the problems experienced by the taxpayers in the transition to e-Invoice application were classified and analyzed.

In the study, it has been concluded that e-Invoice application has been continuously increasing in years according to the legal regulations and these legal regulations affect the compliance process of taxpayers. Finally, there are several policy recommendations for e-Invoice application and the adaptation process.

Keywords: e-Invoice Application, e-Archive Invoice, e-Export Invoice, Electronic Applications

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	iv
ÖZET	v
ABSTRACT	vi
TABLOLAR LİSTESİ.....	x
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiii
KISALTMALAR LİSTESİ	xiv
GİRİŞ	1

1. BÖLÜM

FATURANIN TANIMI, TÜRLERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ HAKKINDA GENEL AÇIKLAMALAR

1.1. FATURA TANIMI	4
1.1.1. Türk Ticaret Kanunu Açısından	4
1.1.2. Vergi Usul Kanunu Açısından	7
1.2. FATURANIN HUKUKİ NİTELİĞİ.....	8
1.2.1. Faturanın İspat Edici Niteliği	8
1.2.1.1. Türk Ticaret Kanunu Açısından	8
1.2.1.2. Vergi Usul Kanunu Açısından	9
1.2.2. Fatura Muhafaza ve İbraz Zorunluluğu	10
1.2.2.1. İbraz Zorunluluğunda Sürelerin İşlemesine Engel Olan Durumlar	11
1.2.2.2. Zayi Belgesi Alınması	11
1.2.2.3. İbraz Zorunluluğunun Yerine Getirilmemesi	12
1.2.3. Faturada Bulunması Gereken Bilgiler	14
1.2.4. Fatura Kullanma Mecburiyetinde Olanlar	16
1.2.5. Fatura Düzenlenmesinde Süre ve Dönemsellik İlkesi.....	17

1.3.	FATURA TÜRLERİ	19
1.3.1.	Basit Fatura (Adi Fatura)	20
1.3.2.	İrsaliyeli Fatura	20
1.3.3.	Özel Fatura.....	22
1.3.4.	Diğer Fatura Türleri.....	23
1.3.5.	Uygulamada Fatura Olarak Adlandırılan Diğer Belgeler	28

2. BÖLÜM

e-FATURA UYGULAMASI VE İŞLEYİŞİ

2.1.	e-FATURA TANIMI VE STANDARTLARI	31
2.2.	e-FATURA UYGULAMASININ TARİHSEL GELİŞİMİ	34
2.3.	e-FATURA UYGULAMA BAŞVURUSU VE SEÇENEKLERİ	51
2.3.1.	e-Fatura Portalı Yoluyla (Gelir İdaresi Başkanlığı e-Fatura Portalı) Başvuru.....	52
2.3.2.	Bilgi İşlem Sistemlerinin Entegre Edilmesi Yoluyla Başvuru.....	55
2.3.3.	Özel Entegrasyon Yoluyla Başvuru.....	57
2.4.	e-FATURA OLUŞTURMA, GÖNDERME VE ALMA SEÇENEKLERİ	62
2.4.1.	Temel e-Fatura	62
2.4.2.	Ticari e-Fatura.....	63
2.5.	e-FATURA TÜRLERİ	65
2.5.1.	Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS)	65
2.5.2.	e-Arşiv Fatura	66
2.5.3.	İhracat e-Fatura	71
2.5.4.	Yolcu Beraberi Eşya (Tax-Free-refund) e-Fatura	73
2.5.5.	Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) e-Fatura.....	76
2.6.	e-FATURA UYGULAMASININ YASAL DAYANAKLARI	77
2.7.	e-FATURA KULLANMA ZORUNLULUĞU OLAN MÜKELLEFLER	78

2.8.	e-FATURA MUHAFAZASI VE İBRAZİ.....	82
2.9.	e-FATURADA SORUMLULUK VE CEZAI İŞLEMLER	84

3. BÖLÜM

e-FATURA UYGULAMASI'NA GEÇİŞTE YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1	Elektronik Fatura Uygulamasına Geçiş Zorunluluğu İle İlgili Sorunlar.....	86
3.2	Brüt Satış Hasılatı Belirleme İle İlgili Sorunlar	88
3.3	Nevi Değişikliği Sonrasında e-Fatura Düzenlenmesi İle İlgili Sorunlar	90
3.4	e-Fatura Uygulamasında “İrsaliye Yerine Geçer” İbaresinin Kullanımı İle İlgili Sorunlar	91
3.5	e-Fatura Uygulaması Düzenleme Süreleri İle İlgili Sorunlar	93
3.6	e-Fatura Uygulaması Usul ve Esaslar İle İlgili Sorunlar	95
3.7	e-Fatura Uygulaması Özellikli (İstisnai) Durumlar İle İlgili Sorunlar	96
	SONUÇ VE ÖNERİLER	99
	KAYNAKÇA	104

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: e- Arşiv Fatura Uygulaması Kullanıcı Sayıları ve Fatura Bilgileri (2017) .40	
Tablo 2: e-Fatura Uygulaması Kullanıcı Sayıları ve Fatura Bilgileri (2017).....41	
Tablo 3: 2016 yılı e-Fatura Uygulaması Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler42	
Tablo 4: 2017 yılı e-Fatura Uygulaması Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler43	
Tablo 5: 2018 yılı e-Fatura Uygulaması Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler44	
Tablo 6: 2016 yılı Ortalama Düzenlenen e-Fatura Sayısı ve Artış Durumu45	
Tablo 7: 2017 yılı Ortalama Düzenlenen e-Fatura Sayısı ve Artış Durumu45	
Tablo 8: 2018 yılı Ortalama Düzenlenen e-Fatura Sayısı ve Artış Durumu46	
Tablo 9: Yıllar İtibari ile e-Fatura Tutarı(Milyon TL)46	
Tablo 10: 2018 yılı Ortalama Düzenlenen e-Fatura Tutarı (Milyon TL).....47	
Tablo 11: 2016 yılı Ortalama İptal Edilen e-Fatura Başvuru Sayıları47	
Tablo 12: 2017 yılı Ortalama İptal Edilen e-Fatura Başvuru Sayıları48	
Tablo 13: 2018 yılı Ortalama İptal Edilen e-Fatura Başvuru Sayıları48	
Tablo 14: Yıllar İtibari ile Gönüllü Olarak e-Faturaya Geçen Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler49	
Tablo 15: Gelecek Üç Yıl İçin e-Uygulamalar Kapsamında Hedef Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler50	
Tablo 16: 2016 yılı e- Fatura Portal Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler53	
Tablo 17: 2017 yılı e- Fatura Portal Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler54	
Tablo 18: 2018 yılı e- Fatura Portal Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler54	
Tablo 19: 2016 yılı e-Fatura Entegrasyon Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler	

.....	56
Tablo 20: 2017 yılı e-Fatura Entegrasyon Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler	56
.....	56
Tablo 21: 2018 yılı e-Fatura Entegrasyon Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler	57
Tablo 22: 2016 yılı e-Fatura Özel Entegrasyon Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler	59
.....	59
Tablo 23: 2017 yılı e-Fatura Özel Entegrasyon Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler	59
.....	59
Tablo 24: 2018 yılı e-Fatura Özel Entegrasyon Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler	60
Tablo 25: e-Fatura Kullanma Seçeneklerinin Karşılaştırmalı Olarak Genel Değerlendirilmesi	61
Tablo 26: 2016 yılı e-Arşiv Fatura Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler.....	67
Tablo 27: 2017 yılı e-Arşiv Fatura Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler.....	68
Tablo 28: 2018 yılı e-Arşiv Fatura Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler.....	69
Tablo 29: 2016 yılı Ortalama Düzenlenen e-Arşiv Fatura Sayısı ve Artış Durumu.	69
Tablo 30: 2017 yılı Ortalama Düzenlenen e-Arşiv Fatura Sayısı ve Artış Durumu.	70
Tablo 31: 2018 yılı Ortalama Düzenlenen e-Arşiv Fatura Sayısı ve Artış Durumu.	70
Tablo 32: 2018 yılı Ortalama Düzenlenen e-Arşiv Fatura Tutarları.....	71
Tablo 33: 2018 yılı ilk altı ay Ortalama İhracat e-Fatura Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler	72
Tablo 34: 2018 yılı ilk altı ay Ortalama İhracat e-Fatura Kullanıcı Sayısı ve Başarı Durumu	72
Tablo 35: 2018 yılı ilk altı ay Ortalama İhracat e-Fatura Tutarı	73
Tablo 36: 2018 yılı ilk altı ay Ortalama Tax-Free-refund e-Fatura Kullanıcı Sayıları	75

Tablo 37: 2018 yılı ilk altı ay Ortalama Tax-Free-refund e-Fatura Sayısı ve Başarı Durumu75

Tablo 38: 2018 yılı ilk altı ay Ortalama Tax-Free-refund e-Fatura Tutarı.....76

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: e- Fatura Uygulaması.....	33
Şekil 2: e- Fatura Uygulama Merkez Modül İşleyişi.....	33
Şekil 3: e- Fatura Uygulama İşleyişi.....	34
Şekil 4: e- Fatura Uygulaması Başvuru Seçenekleri Fatura Sınırları	61
Şekil 5: Temel Fatura Senaryosu.....	62
Şekil 6: Ticari Fatura Senaryosu	64

KISALTMALAR LİSTESİ

BİS	: Bilgi İşlem Sistem Raporu
DYİAS	: Doküman Yönetim Sistemi
e-Fatura	: Elektronik Fatura
e-Arşiv Fatura	: Elektronik Arşiv Fatura
e-Defter	: Elektronik Defter
EFKS	: Elektronik Fatura Kayıt Sistemi
EF-VAP	: Elektronik Fatura Veri Aktarım Protokolü
GGM	: Gelir Genel Müdürlüğü
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GTB	: Gümrük ve Ticaret Bakanlığı
İŞ-FK Yönetimi	: İş sürekliliği- Felaketten Kurtarma
Kamu SM	: Kamu sertifikasyon Merkezi
KDVİRA	: Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analizi
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
TAKKOM	: Takdir Komisyonu Otomasyon Sistemi
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜBİTAK	: Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu
TÜBİTAK-UEKAE	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu - Ulusal Elektronik ve Kriptoloji Araştırma Enstitüsü
UBL	: Universal Business Language / Evrensel İş Dili
VEDOP	: Vergi Dairesi Otomasyon Projesi
VİMER	: Vergi İletişim Merkezi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
XML	: Extensible Markup Language/ Genişletilebilir İşaretleme Dili

GİRİŞ

Geçmişten günümüze baktığımızda insanlardaki değişim, toplumları toplumlardaki değişim de tüm dünyayı değiştirmektedir. Değişimi üç zaman diliminde ele alırsak; geçmişteki değişim, şimdiki ve gelecekteki değişim çalışma konumuzun hedeflediği anlam açısından önemli olacaktır. İlkel insandaki değişim bugünkü insan için bir mihenk taşı olmuştur. İlkel insan değişim göstermeseydi günümüz insanı bu kadar gelişim gösteremezdi. Bu ilkel başlangıç dönemlerinde insanlar başlangıçta avcılık ve toplayıcılıkla yaşamlarını sürdürmekteydi. Daha sonra ki süreçte avcılık ve toplayıcılık ile değil, üreterek yaşamlarını sürdürmeye başladılar. Bu küçük üreticilerin gereksinim duydukları birçok başka mal çeşidi vardı. Zaman içerisinde gereksinim duydukları ürünler ile ellerinde bulunan ürünleri değiş-tokuş edebileceklerini fark ettiler. Böylece gereksinimleri olan ürünleri sağlamak için fazla miktarda üretime yöneldiler ve trampa dediğimiz olgu ortaya çıkmış oldu. Tabii ticarete bunun sonucunda doğmuş oluyordu.

Ticaretin doğuşu ile dünyanın sınırları ortadan kalkmaya başladı. İnsanoğlu sadece ürünlerin değil düşüncelerin ve dünya görüşlerinin etkileşimi ile bir global bütünleşme yaşamaya başladı. Zamanla iktisadi olduğu kadar siyasal ve teknolojik bir gelişim yaşanmaya başlandı. Küreselleşmenin temelleri de bu süreç içinde atıldı.

Teknolojinin bir ürünü olan internetin hayatımıza girmesiyle birçok alanda tekrar köklü değişimler geçirdik ve geçirmeye devam ediyoruz. Başlangıçta sadece iletişim aracı olarak kullanmaya başladığımız internet, zamanla ticaretin de internet üzerine taşınabileceğinin fark edilmesi ile akıl almaz bir boyut kazanmıştır. Böylelikle ticaretin gelişmesi ile sınırların kalktığı bir dünyada internet kullanan tüm dünyadaki kullanıcılar tek bir ortamda buluşarak satmak istedikleri her ne ürün varsa kolaylıkla pazarlama imkanına kavuşmuşlardır.

Uluslararası alanda özellikle devletler açısından, internet altyapısına ilişkin erişim, maliyet, güvenlik, hukuk, mevzuat, hız ve rekabet ile ilgili konular yeniden düzenlenmek zorunda kalmıştır. Ülkemizde de her sektörde internet kullanımı büyük bir hızla yaygınlaşmakta ve e-Dönüşüm kapsamında e-Uygulamalar da günlük yaşamda önemli bir rol oynamaktadır. Bu doğrultuda bütün işlemler tüm dünyada internet üzerinden kolay ve hızlı bir şekilde gerçekleştirilmektedir.

Elektronik alanda gerçekleşen bu değişimler kapsamında Türkiye’de e-Dönüşüm ve e-Devlet uygulamaları, bilginin elektronik ortama taşınması ile ilk olarak e-Beyanname, e-Bildirge, e-Fatura, e-Defter, e-Tebligat gibi çeşitli uygulamaları kullanır duruma gelmiştir. Çalışma konumuz olan e-Fatura alanında da birçok düzenlemeler yapılmıştır.

Ülkemizdeki e-Faturanın başlangıç adımı 2008 yılında uygulamaya başlanan Elektronik Fatura Kayıt Sistemi’nin (EFKS) yürürlüğe girmesi ile olmuştur. İkinci adım olan e-Fatura 2010 yılında hayata geçmiş olup üçüncü adım olarak ise; e-Arşiv ile yeni bir sistem yürürlüğe girmiştir. Her ne kadar adı arşiv de olsa ikincil bir fatura platformu uygulaması kullanılmaya başlanmıştır.

Çalışmanın genel amacı e-Fatura uygulamasına geçiş sürecinde mükelleflerin yaşadığı sorunların değerlendirilerek, çözüm önerileri sunulması şeklindedir. Bu genel amaç doğrultusunda ayrıca Türkiye’de e-Fatura uygulamasının gelişim süreci hakkında e-Fatura kullanımının istatistikleri ile desteklenerek değerlendirmeler yapmak ve e-Fatura kullanıcılarının yaşadıkları sorunlara çözüm önerileri sunarak mükelleflere yardımcı olmak amaçlanmaktadır.

Bu açıdan çalışmanın önemi; Türkiye’de e-Fatura uygulamasını kullanan mükellef sayılarını kapsamlı şekilde ortaya koymak ve mükelleflerin bu uygulamaya geçiş sürecinde yaşadığı tereddütler sonucu karşılaştığı sorunlara yönelik öneriler sunmaktır. Çalışmanın bulguları ile birlikte mükelleflerin ve konunun paydaşlarının bu noktada konuya ilişkin dikkati sağlanarak gerekli tedbirlerin alınmasına yardımcı ve yaşanan sorunlara yönelik çözümlerin üretilmesine yardımcı olması beklenmektedir. Bu konudaki araştırmaların artırılması gerekmektedir. Bu konudaki araştırmaların artırılmasıyla beraber, bilgi ve teknoloji toplumunda mükelleflerin e-Fatura uygulamasına uyum sağlaması önemlidir. Bu uyum çerçevesinde, mükelleflerin bilinçlenmesi ve uygulamayı benimsemeleri de uygulamanın başarısı ve yaygınlaşması açısından önemlidir. e-Fatura konusu ile ilgili bilimsel çalışmaların daha fazla yapılmasının alana katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Araştırma; ortaya çıkan bulgular ışığında e-Fatura uygulamasının yıllar itibari ile artarak işlerlik kazandırılması ve literatüre katkı sağlaması açısından önemlidir.

Üç bölümden oluşan bu çalışmanın birinci bölümünde fatura'nın tanımı ve genel niteliği hakkında bilgiler yer almaktadır. İkinci bölümde e-Fatura uygulaması ve işleyişi tüm yönleri ile ele alınmış, üçüncü bölümde ise e-Fatura ile ilgili mükellef tarafından yaşanan sorunlar değerlendirilerek bu sonuçlara ilişkin önerilere yer verilmiştir.

Çalışmada; 2008-2018 yıllarını kapsayan ve Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan elde edilen e-Fatura Uygulaması ile ilgili çeşitli istatistiki veriler kullanılmıştır. Önceki çalışmalardan farklı olarak GİB den elde edilen veriler ile neden sonuç ilişkisi bağlamında tahminler gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın özgün değerini, Türkiye örnekleminde e-Fatura uygulamasını kullanan kullanıcı sayılarının uygulamanın başından günümüze kadar yıllar itibari ile istatistiksel açıdan ele alınmış olması ve mükelleflerin uygulamaya geçişte yaşadığı sorunların detaylı incelenmesi oluşturmaktadır.

1. BÖLÜM

FATURA'NIN TANIMI, TÜRLERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ HAKKINDA GENEL AÇIKLAMALAR

1.1.FATURA TANIMI

Fatura kelimesi menşee itibarıyla Latince olup, İtalyancada “fattura”, Fransızca “facture”, Almandada “factura”, İngilizcede “invoice” kelimeleriyle ifade edilmektedir.¹ Fransız hukukunda fatura; “akde mevzu teşkil eden malların miktarı, vasıfları, mahiyeti, sıklık ve fiyatı, hakkında müfredatlı bir cetveldir”. Alman hukukunda fatura; “Bir malın müşterisine veya bir edimin alacaklısına, doğmuş olan borcun cins ve miktarı hakkında gönderilen yazılı bir beyan şeklinde tarif edilmiştir.”²

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda³ ise; fatura 21.maddede bulunmaktadır. “Ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olan tacirden diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir.” hükmü yer almaktadır.

1.1.1. Türk Ticaret Kanunu Açısından

Fatura ile ilgili hükümler, Türk hukuk mevzuatında hem TTK hem de VUK. hükümleri ile düzenlenmiştir. TTK. m. 21, 64 ve 65 hükümleri ile VUK. m. 229–232 hükümleri fatura konusundan bahsetmektedir. Her iki kanunun faturayı ele alış biçimi, düzenleniş biçimi, amacı ve sonuçları farklıdır. TTK. faturayı tacir ve ticarî işletmesini temel alarak hüküm altına almıştır. VUK. ise vergilendirme kapsamını tacir olup olmamasına ya da bir ticarî işletme ile ilgili olup olmamasına göre değil, tüm vergi mükelleflerini göz önünde bulundurarak düzenlemiştir. Bu nedenle de fatura ile ilgili TTK. hükümlerinin kapsamı daha kısıtlıdır. VUK. hükümleri tüm mükellefleri kapsam içine aldığından uygulama alanı daha geniştir.⁴

Türk Ticaret Kanununda fatura kavramı tanımlanmamış, yalnızca tacir olmanın hükümleri arasında tacirin fatura düzenleme ve verme mükellefiyetini,

¹ Oğuz Kürşat, Ünal, *Fatura ve İspat Kuvveti*, Bilge Yay., 4. Baskı, Ankara, 2006, s. 3.

² Halil, Arslanlı, *Kara Ticaret Hukuk Dersleri Umumi Hükümler*, Fakülteler Matbaası, 1. Baskı, İstanbul, 1960, s. 41.

³ 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazetede.

⁴ Ünal, a.g.e., s. 4.

faturanın münderecatının kabulünü ve faturaya itirazı düzenleyerek, dolaylı olarak faturanın ispat kuvvetine değinilmiştir. Öte yandan VUK.' un 229. maddesinde fatura kavramı tarif edilmiş, diğer fatura hükümlerinde de şekli, nizamı ve fatura kullanma mecburiyeti, fatura yerine geçen belgeler, fatura ile ilgili usulsüzlük, kaçakçılık ve kaçakçılığa teşebbüs suç ve cezaları düzenlenmiştir.⁵ Bu sebeple TTK' da ki fatura ile ilgili hükümleri VUK' ta ki fatura ile ilgili hükümlerle bir bütün olarak düşünülmesi gerekmektedir.

Fatura, tâcirin ticarî işletmesinin temel işlemlerini tevsik eden, kazancın vergilendirmesinde ve bir uyuşmazlık halinde işlem yapılan kimselere karşı delil olarak kullanılabilen temel bir belgedir.⁶

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda⁷ ise Fatura 21, 64 ve 65. maddelerde yer almaktadır. TTK' nın ticari işletme başlıklı birinci kitabında 21. maddesi “Fatura ve Teyit Mektubu” başlığını taşımaktadır.⁸

TTK. m. 21 hükmü, (1) *“Ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olan tacirden diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir.*

(2) Bir faturayı alan kişi aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde, faturanın içeriği hakkında itirazda bulunmamışsa içeriği kabul etmiş sayılır.

(3) Telefonla, telgrafla herhangi bir iletişim ve bilişim aracıyla veya diğer teknik araçlarla ya da sözlü olarak kurulan sözleşmelerle yapılan açıklamaların içeriğini doğrulayan bir yazı alan kişi, bunu aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde itirazda bulunmamışsa, söz konusu teyit mektubunun yapılan sözleşmeye veya açıklamalara uygun olduğunu kabul etmiş sayılır.”

Kanun gerekçesinde, eski kanundaki metnin aynen alındığı belirtilmektedir.

⁵ Ünal, a.g.e., s. 4.

⁶ Murat, Özgür, “Faturanın Lehe Delil Olma Şartları ve İspat Gücü”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı:80, Şubat-Mart 2006, s. 74.

⁷ 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazetede.

⁸ Rüknettin, Kumkale, *Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura*, Seçkin Yay., 7. Baskı, Ankara Ekim 2017, s. 25.

Yeni metnin 3.fikrasına tasarıdaki halinden sonra değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklik ile elektronik ortamın gelişmesine uygun hükümler getirilmiştir. Kanunun bu hükmünden de anlaşılacağı üzere, eski Ticaret Kanunundaki metinde olduğu gibi faturanın tanımı yapılmamıştır. Kanunun herhangi bir bölümünde de faturanın tanımı yoktur. Diğer bir deyişle Türk Ticaret Kanununda fatura tanımı düzenlenmemiştir. TTK. m. 21'e göre, “*Ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olan tacirden diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir.*” hükmünden faturanın düzenlenmesinin ve istenmesinin sanki ihtiyari olduğu izlenimi edinilmektedir. Ancak, fatura, Ülkemiz koşullarında isteğe bağlı olarak verilebilecek bir ticari vesika değildir. Bu nedenle Türk Ticaret Kanunundaki hükümleri, faturanın düzenleme gerekliliğini hüküm altına alan Vergi Usul Kanunu'ndaki fatura ile ilgili hükümler ile birlikte düşünmek gerekmektedir.⁹

Dolayısıyla akdî ilişki sadece fatura ile ispatlanamaz. Diğer tevsik edici vesikaların da faturayı doğrulaması gerekir. Örneğin fatura ile birlikte malın tesliminde sevk irsaliyesinin de gösterilmesi gereklidir.¹⁰

Yeni Türk Ticaret Kanununda faturayı konu eden 21. madde ile, eski kanunda bulunan hükümlere bir değişiklikte bulunulmamıştır. Oysaki, gelişen ticari hayat, teamüller ve yargı kararları ile halen boşlukları doldurulmamış ancak Kanun maddesine yansımamış bir düzen bulunmaktadır. Uygulamadaki oturmuş olan düzeni hüküm altına almak hiç kuşku yok ki yargının işini kolaylaştırıp, bir çok davanın açılmadan ortadan kalmasına imkân sağlayacaktır.¹¹

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun “Fatura ve Teyit Mektubu” başlıklı 21. Maddesi 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun aynı başlıklı 23. maddesinin günümüz Türkçesine göre düzenlenmesi ile oluşturulmuştur. Fatura ile ilgili hükümler aynen korunmuş, sadece yeni metnin 3.fikrasına getirilen elektronik ortamın gelişmesine uygun hükümler dışında bir yenilik getirilmemiştir. Oysaki, Prof. Dr. Hirsch tarafından hazırlanan Türk Ticaret Kanununun kabul edildiği 1956 yılından bu yana

⁹ Kumkale, a.g.e., s. 25-26.

¹⁰Yılmaz, Özer, A. Abdullah, Doğan, ve M. Nadir, Arıca, *Vergi Hukukunda Belgeler*, Ankara, Şafak Matbaacılık, 1996, s. 33.

¹¹ Kumkale, a.g.e., s. 27.

ticari hayatımızda devamlı gelişmeler ve değişimler olmuştur.¹²

1.1.2. Vergi Usul Kanunu Açısından

Faturayı vergi mevzuatı açısından ele alırsak; VUK. m. 229'da fatura şöyle tanımlanmıştır; “*Fatura, satılan mal veya yapılan iş (hizmet) karşılığında, müşterinin ödediği veya borçlandığı meblağı göstermek üzere, malı satan veya işi yapan tüccar tarafından, müşteriye verilen ticari bir vesikadır.*”

Türk Ticaret Kanununun 21. maddesinde konu edilen fatura hükmü ile Vergi Usul Kanununun 229. maddesinde hüküm altına alınan faturanın hükmünün birbirine uyum gösterdiği anlaşılmaktadır.

Her hukuk dalının kendine özgü birtakım müesseseleri ve kavramları vardır. Bu kavramlar aynı kelime ile ifade edilse dahi farklı anlamlara gelebilmektedir. Mesela, özel hukukta var olan sermaye, gelir, kâr, tacir, fatura gibi kavramlar vergi hukukunda da söz konusu olmakla birlikte farklı anlamlarda kullanılmakta, hukuki nitelikleri farklı olmaktadır. Bu nedenle de farklı hüküm ve sonuç doğurmaktadırlar. Vergi hukuku açısından konuyu ele aldığımızda, VUK' un temel amacı vergi toplamaktır. Maliye yönünden satışların faturalı olarak yapılması gereklidir. Bunun gerçekleşebilmesi için tacir olsun olmasın vergi mükelleflerinin gelir ve giderlerini tevsik edecek belgelere ihtiyaç vardır.¹³

Gerçekte bir ürün teslimi olmayan faturalara itibar edilmemektedir. Ticaret yaptığı şüpheli olan, mal alımı bulunmayan, üretim yapmayan, ticarî defter ve belgelerine göre alımlarını kanıtlayamayan kişi ve işletmelerin kestikleri faturalar yasal bulunmamaktadır.¹⁴

Bu açıdan VUK mükelleflerin fatura alma - verme gerekliliğini hüküm altına almaktadır. VUK' un amacı TTK hükümlerini değiştirmek veya muhalif hükümler koyarak çelişki yaratmak değildir. TTK m. 21 hükmünü tacir olmanın hükümleri

¹² Kumkale, a.g.e., s. 27.

¹³ Ünal, a.g.e., s. 13-14-15

¹⁴ Ahmet, Esen, “Delil Çeşitleri”, Maliye Postası, Sayı:210, Haziran 1989, s. 10.

başlığı altında düzenleyerek tacir dışında kalan vergi mükelleflerine müdahale etmemektedir. Bu sebeple tacir olmayan veya ticari işletmesi olmadan bir ürün satmış veya üretmiş ya da bir iş görmüş yahut bir menfaat sağlamış olan gerçek kişi tacirlerin düzenledikleri faturalar, TTK' nın hükümlerine göre değerlendirilmeyerek, VUK' un hükümlerine göre değerlendirilecektir.¹⁵

1.2. FATURANIN HUKUKİ NİTELİĞİ

1.2.1. Fatura'nın İspat Edici Niteliği

Faturanın hukuki niteliği, TTK ve VUK' un fatura ile ilgili hükümlerinde açıklanmamıştır. Faturanın düzenlenmesinin hukuki sonuçları, TTK ve VUK bakımından farklılık gösterdiği için her iki kanun açısından faturanın hukuki niteliği de farklıdır. Her iki kanun bakımından faturadan söz edilebilmesi için, taraflar arasında daha önceden satım, hizmet, istisna sözleşmesi gibi akdi ilişkilerin bulunması gerekir. Fatura, sözleşmenin yerine getirilme safhası ile ilgili ticari bir belge olduğundan sözleşmenin şartlarını tespit eden değil, tespit edilmiş olan şartların bir kısmını gösteren ve sözleşmede karşılıklı olarak borçlanılan edimlerin kısmen veya tamamen yerine getirildiğini veya getirilmediğini ve bazı şartlarda da tarafların temerrüde düştüğünü ispat eden bir belgedir.¹⁶

Fatura usule uygun olarak düzenlenmiş olması halinde delil olarak kabul edilen bir belgedir. Ancak faturaların kanunî şekil ve şartlara uygun olması bunların içeriğinin doğru olduğunu kesin olarak göstermemektedir.¹⁷

1.2.1.1. Türk Ticaret Kanunu Açısından

Ticaret hukukunda fatura ile ilgili hükümlerin uygulanması için, her iki tarafın tacir olması ve faturanın verilmesinin ve alınmasının tarafların ticari işletmeleriyle ilgili olması şartı vardır. Deniz ticaret hukukunda ve Sigorta

¹⁵ Ünal, a.g.e., s. 15.

¹⁶ Ünal, a.g.e. , s. 64.

¹⁷ Özgür, Biyan, "Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: Eleştiriler ve Öneriler", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 12, Özel S., 2010, s.27-55.

hukukunda da fatura, deniz ticaretine veya sigorta akdine konu olan malı, miktarını ve bedelini belgelendirmeye yarayan bir belge olarak nitelendirilmektedir.¹⁸

TTK' nın 21. maddesinin 2.fikrası hükmü ile faturanın özellikle tacirler arasında ifaya yönelik bir ispat aracı olduğu, süresinde itiraz edilmemekle münderecatından sayılan hususlar yönünden düzenleyen lehine, adına fatura düzenlenenin aleyhine, bir karine getirilmiştir. Öte yandan, fatura, düzenleyen aleyhine delil olduğu gibi, bizzat faturayı düzenlemediği halde sekiz gün içinde itiraz etmeyen aleyhine de delil teşkil edecektir. Faturanın ismine düzenlenen aleyhine kanıt olması, yani faturayı alan kişinin fatura kendinden sadır olmamakla birlikte aleyhine delil teşkil etmesi TTK' nın 21.maddesinin 2. fıkrasında düzenlenen ve yukarıda ayrıntısı açıklanan bu karineden kaynaklanmaktadır. Buna göre; fatura düzenleyen tacirin anılan karineden yararlanabilmesi için fatura düzenleyen ile, ismine fatura düzenlenen arasında akdi ilişki bulunması, faturanın akdin ifasıyla ilgili olarak düzenlenmesi gerekir. Fatura, sözleşmesinin oluşması aşaması ile ilgili olmayıp ifasına ilişkin olduğundan öncelikle temel bir borç ilişkisinin bulunması gerekir. TTK. 21. maddesinin 2 ve 3. fıkrasındaki karine aksi ispat edilebilen adi karinedir. İkinci fıkra gereği sekiz gün içinde faturaya itiraz edilmesi durumunda fatura münderecatının doğru olduğunu faturayı düzenleyen tacirin kanıtlaması zorunludur.¹⁹

1.2.1.2. Vergi Usul Kanunu Açısından

Vergi hukuku bakımından, fatura verenin vergi mükellefi olması yeterlidir, taraflarının her ikisinin de vergi mükellefi olması gerekmez. VUK 232. maddesinin fatura kullanma mecburiyeti başlıklı bölümünde; *“birinci ve ikinci sınıf tüccarların, serbest meslek erbabının, kazançları basit usulde tesbit olunan tüccarların, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlara da fatura istemek ve almak mecburiyeti getirilerek”* hüküm altına alınmıştır. TTK açısından

¹⁸ Ünal, a.g.e. , s. 65.

¹⁹ Kumkale, a.g.e. , s. 193. (24.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan Yargıtay İçtihatları Birleştirme Hukuk Genel Kurulu'nun 27.06.2003 Tarih ve E:2001/1, K: 2003/1 sayılı kararından alınmıştır.)

dar kapsamda tutulan hüküm VUK açısından geniş bir hüküm ifade etmektedir. Vergi mevzuatında fatura, vergi matrahının tespitinde mükelleflerin gelir –gider ile ilgili kayıtların belgelendirilmesine, vergi kaçaklarının ortaya çıkmasını engellemek için para ve mal hareketlerinin kontrolüne yardım eden kanıtlayıcı ticari bir vesikadır.²⁰

1.2.2. Fatura Muhafaza ve İbraz Zorunluluğu

VUK defter ve vesikaları muhafaza başlıklı 253. maddesine göre; *“Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar”* denilmektedir.

Defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar ile ilgili muhafaza ödevi ise; VUK’ un 254. mad. ifade edilmiştir. Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar, 232, 234 ve 235. maddelere göre; *“almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar”* denmektedir.

Yukarıda sözü edilen VUK’ da ki hükümlere göre mükellefler muhafaza etmek zorunda buldukları defter ve belgelerini yetkili kişilere istenildiği takdirde ibraz etmek zorunluluğu bulunmaktadır.

Mükelleflere defter ve belgelerini ibraz için VUK’ un 14. maddesinde *“kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde, 15 günden aşağı olmamak şartı ile en az 15 günlük süre verilir.”* denilmektedir.

²⁰ Ünal, a.g.e., s. 64.

1.2.2.1. İbraz Zorunluluğunda Sürelerin İşlemesine Engel Olan Durumlar

Mükelleflerin defter ve belgelerini ibraz etmesine engel olan mücbir bir durumun olması halinde ise, VUK' un 15. maddesi hükümlerine göre; “*mücbir sebep hali ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez*” denilmektedir.

Mücbir sebepler, VUK' un 13. maddesinde şu şekilde açıklanmıştır.

- “1. Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk,
2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler,
3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler,
- 4.Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir.”

VUK' un süre verme başlıklı 17. maddesine göre; “*zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanunî sürenin bir katını, kanunî sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca münasip bir mühlet verilebilir.*” Bu sürenin işleyebilmesi için: “*süre bitmeden önce yazı ile istemde bulunmalı, mazeret, mühlet verecek makam tarafından kabul görülmeli, Mühletin verilmesi halinde verginin alınması tehlikeye girmemelidir*” denilmektedir.²¹

1.2.2.2. Zayi Belgesi Alınması

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tutulması ve muhafaza edilmesi zorunlu bulunan defter ve belgelerin kaybolması durumunda, mükellefler bu

²¹ Kumkale, a.g.e. , s. 454.

defter ve belgelerini yetkililere ibraz edemeyeceklerdir. Bu durumda herhangi bir cezai durumla veya yaptırımla karşılaşmamaları için mükelleflerin TTK'nın belgelerin saklanması, saklanma süresi başlıklı 82. maddesinin 7. fıkrasındaki hükümler çerçevesinde ilgili mahkemeye müracaat ederek, defter ve belgelerinin kaybı ile ilgili zayi belgesi talebinde bulunmaları gerekmektedir. Bu hükümler Eski TTK'nın 68. maddesinin son fıkrasında bulunmakta idi. Zayi belgesinin alınmaması halinde vergi mükellefleri kaybettikleri defter ve belgelerini yetkili makamlara ibraz edememe durumu ile karşılaşacaklar ve bunun sonucunda yasalar karşısında ibrazdan kaçınmış duruma düşeceklerdir.²²

1.2.2.3. İbraz Zorunluluğunun Yerine Getirilmemesi

İbraz zorunluluğunun yerine getirilmemesi durumunda vergi mükellefleri aşağıda kısaca bahsedilecek olan Re'sen vergi tarhi, Özel usülsüzlük tatbiki, Vergi ziyai cezası, Cumhuriyet savcılıklarına bildirim gibi cezai müeyyidelerle karşılaşılacaklardır.

Re'sen vergi tarhi; VUK' un 3. maddesinin 2. bendinin 3. fıkrasındaki hükümlere göre; *“tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara her hangi bir sebeple ibraz edilmezse, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya yasal ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilerek re'sen vergi tarhi yoluna gidilir.”* Burada ibraz, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara yapılması gerekmektedir.

Özel usülsüzlük tatbiki; VUK' un *“bilgi vermekten çekinenler ile 256., 257. ve mükerrer 257. madde hükmüne uymayanlar için ceza başlıklı mükerrer 355. madde hükümlerine göre; VUK' a göre tutmak ve muhafaza etmek zorunluluğunda buldukları defter ve belgelerini VUK' un 135. maddesinde hüküm altına alınan incelemeye yetkili makam ve elemanlara gösterdikleri süreler içinde ibraz etmeyen*

²² Kumkale, a.g.e. , s. 460.

mükelleflere özel usulsüzlük cezası kesilir.”

Vergi ziyai cezası; mükelleflerin VUK’ a göre; tutmak ve muhafaza etmek zorunda oldukları defter ve belgelerini VUK’ un 135. maddesinde gösterilen incelemeye yetkili makam ve elemanlara gösterdikleri süreler içinde ibraz etmemelerinden dolayı VUK’ un 341. maddesinde gösterildiği şekilde vergi ziyai’nın oluşması halinde VUK’ un vergi ziyai suçu ve cezası başlıklı 344. maddesine göre vergi ziyai cezası uygulanır.²³

Cumhuriyet savcılıklarına bildirim; VUK’ un 359. maddesi *“hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçları açıklamaktadır. Bu madde hükümlerine göre defter ve belgelerin ibrazı çerçevesinde, VUK hükümlerine göre tutmak ve muhafaza etmek yükümlülüğünde buldukları defterler ve belgelerini ibraz yükümlülüğünü yerine getirmeyen mükellefler hakkında VUK’un 359. maddesindeki hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanabilmesi açısından cumhuriyet savcılıklarına duyuruda bulunulur.”*

İbraz zorunluluğunun yerine getirilmemesi durumunda vergi mükelleflerin karşılaşacakları durumları gösteren yargı kararları mevcuttur.

Bu kararlardan bazıları şu şekilde yer almaktadır:

“Müsnet suçun, defter ve belgelerin ibraz edilmesine ilişkin yazının tebliğ tarihi olan 20.09.1993 den itibaren ibraz için verilen 14 günün sonunda oluşacağı, buna göre suç tarihinin 06.10.1993 olduğu ve bu tarih itibarıyla TCK’nın 102/4 ve 102/2. maddelerinde öngörülen zamanaşımı süresinin tahakkuk etmediği gözetilmeden, zamanaşımının dolduğundan bahisle davanın ortadan kaldırılmasına karar verilmesi, yasaya aykırıdır.” (Yargıtay 11. Ceza Dairesi; 22.01.2001 K: 6247/460 Sayılı Kararı)²⁴

“Suç tarihi, defter ve belgelerin yetkililere ibraz edilmesi isteğini içeren yazının tebliğ edildiği 14.04.1995 den 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 14/2

²³ Kumkale, a.g.e. , s. 476.

²⁴ Kumkale, a.g.e. , s. 479.

madde ve fıkrası uyarınca belirlenen on beş günün sonrası olan 30.04.1995 olup, bu tarih itibariyle TCK'nın 102/4 ve 102/2. maddelerinde öngörülen zamanaşımı süresinin tahakkuk etmediği gözetilmeden, zamanaşımının gerçekleştiğinden bahisle kamu davasının ortadan kaldırılmasına karar verilmesi, yasaya aykırıdır.” (Yargıtay 11. Ceza Dairesi; 07.05.2001 K: 3939/4586 Sayılı Kararı)²⁵

1.2.3. Faturada Bulunması Gereken Bilgiler

VUK' un 230. maddesi hükmüne göre faturada en az aşağıdaki bilgiler bulunur.

Faturanın Düzenlenme Tarihi²⁶, Seri ve Sıra Numarası: Faturanın düzenlenme tarihi olarak vergi mevzuatı 231. mad. hükmü ; “malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren faturanın yedi günlük süre içinde düzenlenmesi gerektiğini hüküm altına almıştır. Bu süre içinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır. Faturanın sıra ve seri numarası ise; faturanın bastırıldığı matbaa tarafından bir sıra dahilinde matbu olarak bastırılmaktadır.”

Faturayı Düzenleyenin İsmi, Varsa Ticaret Unvanı, İş Adresi, Bağlı Bulunduğu Vergi Dairesi ve Hesap Numarası: Mükellef faturasını Maliye Bakanlığı'ndan yetkilendirilmiş anlaşmalı matbaalara bastırılması veya anlaşmalı matbaalar dışındaki yerlerden temin ediliyorsa, noterlerde tasdik ettirilmesi gerekmektedir.

Mükellef faturasını tasdiksiz şekilde bir matbaada bastırtmışsa Noterler, faturayı tasdik etmeden önce üzerindeki mükellefin kimliğini, mükellef adına hareket edenin ise yetki belgesi ile birlikte kimliğini tespit etmek zorundadır. Tasdik sırasında, kendisine getirilen faturaların üzerinde bulunan bilgilerin, mükellefe ait olan ve vergi dairesince verilmiş bulunan

²⁵ Kumkale, a.g.e. , s. 481.

²⁶ Kumkale a.g.e. , s. 341. Fatura tarihsiz olamaz, bu konuda Danıştay “Faturada hiç tarih bulunmaması haline faturanın hiç düzenlenmemiş sayılacağı” yönünde kararlar vermiştir (Dn. 4. D. 20.01.1992 tarih, E. 1991/1687, K. 1992/112)

mükellef sicil kartından, mükellefe ait bir tahakkuk fişinden veya vergi dairesince verilmiş bir yazıdaki bilgiler ile karşılaştıracaktır.²⁷

Müşterinin Adı, Ticaret Unvanı, Adresi Varsa Vergi Dairesi ve Hesap Numarası: Faturanın üst kısmında müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, vergi dairesi ve vergi hesap numarasının yazılacağı boş kısım bulunmaktadır. Bu bilgilerin eksiksiz olarak doldurulması zorunludur.

Malın veya İşin Nevi, Miktarı, Fiyatı ve Tutarı: Tacir, faturayı ne için tanzim ettiğini, bir başka deyişle imal ettiği, sattığı malı yahut gördüğü işi ya da temin ettiği menfaatin nev'ini, miktarını, fiyatını ve tutarını VUK m. 230/4 uyarınca faturada göstermek zorundadır. Fatura ile ilgili TTK' nın 23. maddesi hükmünde faturada hangi unsurların bulunmasına ilişkin bir açıklık mevcut değildir ve daha önce de değinildiği gibi bu husus VUK ile düzenlenmiştir. Bu kanunun düzenlediği unsurlardan birinin veya daha fazlasının eksikliği, ticari akitler bakımından o sözleşmelerin geçersizliği sonucunu doğurmaz. Çünkü bu tür sözleşmelerin düzenlenmesi özel bir şekle bağlanmamış ise, sözleşmelerin meydana geldiği her türlü delil ile ispat edilebilir.²⁸

VUK a göre fatura düzenlemek zorunda olan mükelleflerin faturaları belli bir nizam içinde düzenlenmesini isteyerek vergi kaçakçılığını önlemeyi hedeflemektedir. VUK m. 230 faturanın şeklini ve muhtevasını belirlerken VUK m. 231 ise, fatura düzenlemedeki nizamı hüküm altına almıştır. VUK m. 231 hükmüne göre; *“fatura düzenlenirken aşağıdaki hususlara uyulması gerekir:*

Faturalar, sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Aynı firmanın 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 isimlerin yazılması ya da özel işaretle tefriki yapılması mecburidir.

²⁷ Kumkale a.g.e. , s. 427.

²⁸ Ünal, a.g.e. , s. 79.

Faturalar mürekkeple, makine ile veya kopya kurşun kalemi ile doldurulur.

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

Faturaların baş tarafında iş sahibinin veya namına imzaya mezun olanların imzası bulunur.” kayıtları tevsik eden bir belgenin kimin tarafından düzenlendiğini göstermesi gerekmektedir. İmzasız hiç bir belge delil teşkil etmemektedir. Bu sebeple delil olarak kullanılabilecek bir belgeyi düzenleyen tacirin imzasının bulunması şarttır.²⁹

“Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren 7 gün içinde düzenlenir. Bu süre içinde düzenlenmemiş faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.”

1.2.4. Fatura Kullanma Mecburiyetinde Olanlar Fatura Kullanma Mecburiyeti

VUK’ un m.232.hükmü fatura kullanma zorunluluğundan söz etmekle beraber bu durum bir yönden fatura kesme diğer yönden de fatura alma gerekliliğinden söz eder. Zira fatura düzenlemeyenlere cezai müeyyide olduğu gibi, fatura almayanlara da cezai müeyyideler uygulanmaktadır. TTK hükümlerine göre, her tacir, ticari işletmesiyle ilgili tüm işlerde bir ürün satması, bir ürün üretmesi, bir iş görmesi veya bir menfaat sağlaması durumunda fatura vermek, işi yaptıran tacir de fatura almak zorundadır. Tacirin fatura vermemesi halinde, TTK’ dan doğan tek hukuki sonuç veya müeyyide fatura verilmemesinden dolayı defterlerin düzenli ve kanuna uygun tutulmaması sonucuna bağlı olarak, defterlerin lehine delil teşkil etmemesi, aksine aleyhine delil teşkil etmesidir. Buna karşılık VUK fatura vermemeyi

²⁹ Ünal, a.g.e. , s. 72.

veya almamayı cezai müeyyidelere bağlamıştır. TTK yalnızca tacir için fatura verme zorunluluğu getirmiştir. TTK m. 21 hükmünden faturanın sadece karşı tarafın talebine göre tacir tarafından verilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.³⁰

Ancak TTK. m. 65 f. 2 hükmüne göre, her tacir, ticari işletmesini iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak münasebetlerini ve her iş yılı içinde elde edilen neticeleri tespit etmek maksadıyla işletmesinin mahiyet ve öneminin gerektirdiği Ticaret Kanununda ve diğer kanunlarda belirtilen bütün defterleri tutmak zorundadır. VUK. m. 232 f. 2 hükmü de bu hususa açıklık getirerek, tacirin fatura vermek ve karşı tarafın da fatura istemek ve almak zorunda olduğunu hükme bağlamıştır. Fakat tacir sıfatını taşımayanlar yahut tacir olmakla birlikte ticari işletmesiyle ilgili bir iş yahut hizmet görmeyen kimselerin düzenledikleri faturalar, TTK. m. 21 hükmüne tabi değildir. Başka bir deyişle, tacir sıfatını haiz olmayanların veya tacir sıfatını haiz olmakla birlikte ticari işletmesi ile ilgili olmayan bir mal satan, imal eden veya bir iş gören yahut bir menfaat temin eden kimselerin düzenledikleri faturayı alan kimse, aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde, içeriği hakkında bir itirazda bulunmamışsa içeriğini kabul etmiş sayılmaz. Çünkü TTK. m. 21. f. 1 hükmünün tacir ve bunların ticari işletmeler için verdikleri faturalar dışındaki diğer faturalar için uygulama alanı yoktur.³¹

1.2.5. Fatura Düzenlenmesinde Süre ve Dönemsellik İlkesi

Ticaret Kanunumuzda faturanın düzenlenme süresi ile ilgili herhangi bir hüküm yoktur. Buna karşılık VUK. m. 231 b. 5 hükmü fatura verme mecburiyetini bir süreye tabi tutmuştur. *Buna göre fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir* maddesi ile hüküm altına alınmıştır. *Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.* Vergi Yasası çerçevesinde hiç düzenlenmemiş sayılan fatura muhteviyatı mal ve hizmet karşı tarafa sunulmuştur. Bu nedenle fatura TTK çerçevesinde kanıt olacaktır. Fakat bu hususta VUK' un cezai hükümleri yine de uygulanabilecektir. VUK' un düzenleme süresi ile ilgili bu hükmü,

³⁰ Ünal, a.g.e. , s. 112.

³¹ Ünal, a.g.e. , s. 113-114.

vergi mevzuatının amacına yönelik olarak boşluk doldurucu bir hüküm olmakla beraber süresi içerisinde düzenlenmeyen faturaların düzenlenmemiş sayılmasının TTK. m. 21 hükmünün uygulamasında nazarı itibara alınması mümkün değildir. Çünkü fatura süresi içinde düzenlenmiş olsun olmasın taraflar arasındaki akdin ifasını tevsik eden bir belgedir. Aksi sonuç düşünülse idi, kanun koyucu bu süreyi TTK. m. 21 kapsamında düzenlerdi. Bu husus faturanın delil olma kuvvetine engel olmayacaktır.³²

Konuyu dönemsellik ilkesi açısından değerlendirdiğimizde; faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren 7 gün içinde düzenlenmesi gerekmektedir. 7 gün geçtikten sonra düzenlenen fatura hüküm ifade etmemekte, hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır ve özel usulsüzlük cezası kesilir denmektedir. Örneğin, mal teslimi 27 Ağustos 2017 günü mal teslim edilmiş ise düzenlenecek olan faturanın tarihinin en geç 31 Ağustos 2017 tarihini taşıması gerekecektir. 27 Ağustos 2017 tarihinde teslim edilen mal ile ilgili faturanın düzenlenmesi için VUK' un 231/5. maddesinde açıklanan 7 günlük süreyi burada kullanma olanağı bulunmamaktadır. Bu malın faturası 31. Ağustos 2017 tarihinde kesilmelidir. Böyle bir mal tesliminde muhasebenin temel kavramlarından biri olan dönemsellik İlkesini dikkate almak gerekmektedir. Dönemsellik kavramı, işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir. Bu kavramın işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.³³

Konuyu diğer bir açıdan değerlendirmek gerekirse; 27. Ağustos 2017 tarihinde teslim edilen mal Ağustos ayı sonunda, malı alan müşterinin envanterindedir. Satın alan müşteri malı kendi müşterisine de satmış olabilir.

³² Ünal, a.g.e. , s. 116.

³³ Kumkale, a.g.e. , s. 301.

Bu nedenle faturanın düzenlenip satıcıya teslimi gereklidir.

Ayrıca, irsaliyenin düzenlenmesi 27. Ağustos 2017 tarihinde olmuş ancak malın teslimi 02 Eylül 2017 tarihinde yapılmış ve irsaliyenin üzerinde 02 Eylül 2017 tarihi, sevk tarihidir. Bu durumda 02 Eylül 2017 tarihinde teslim edilen malın faturasının en geç 09 Eylül 2017 tarihinde düzenlenmesi gerekecektir.

Konu ceza hükümleri yönünden ele alındığında; faturanın ürünün teslimi veya hizmetin ifası tarihinden itibaren 7 gün içinde kesilmesi zorunludur. 7 gün geçtikten sonra düzenlenen fatura hüküm ifade etmemekte, hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır. Bunun sonucu olarak da VUK' un 353. maddesinin 1. bendi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

1.3. FATURA TÜRLERİ

Fatura ile ilgili düzenlemelerin yer aldığı VUK ve TTK bir bütün olarak değerlendirildiğinde fatura türleri ismi ile herhangi bir konunun olmadığı görülmektedir. Ancak VUK ve tebliğlerinde bulunan hükümler ile birlikte basit (adi) fatura, irsaliyeli fatura ve özel fatura olmak üzere üç adet fatura türünün olduğu görülmektedir. Basit fatura, VUK' un 229 - 232. maddeleri arasında düzenlenmiştir. İrsaliyeli fatura ve özel fatura ise VUK' un mükerrer 257. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak genel tebliğler yoluyla hüküm altına alınmıştır. VUK mükerrer madde 257. hükmüne göre; *“yeni belgeler meydana getirme ve mevcutları kısmen veya tamamen kaldırma yetkisini Hazine ve Maliye Bakanlığı'na”* vermiştir. Böylece ilgili bakanlık çeşitli belgeler yanında fatura türleri de yaratma yetkisine sahip olmaktadır.

Faturanın kullanımına ve amacına göre çeşitli sınıflandırmalar yapılmaktadır. Uygulamada, adi fatura olup aslında basit faturadan türetilen bazı fatura çeşitlerine de rastlanmaktadır. Örneğin; iskonto faturası, proforma fatura ve iade faturası gerçek anlamda fatura değildir. Faturanın türleri konusunda ihtilaf olmasına rağmen bir ayrıma gidilmeksizin kaynaklarda bulunan ve fatura olarak adlandırılan belgelerin

tamamını kısa kısa da olsa ifade etmek gerekmektedir. Zira çalışma konumuz olan e-Fatura ile ilk adımı atılan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın uygulamada fatura olarak adlandırılan diğer belgeleri de ilerleyen zamanlarda –çok uzak bir zaman dilimi olmadığı öngörüsü ile- internet ortamına taşıyacağı ve yaygınlaştıracığı Başkanlığın ikinci bölümde bahsedilecek olan taslak tebliğleri ile anlaşılmaktadır.

1.3.1. Basit Fatura (Adi Fatura)

Basit fatura, peşin alışverişler için düzenlenen ve en çok kullanılan fatura olarak ifade edildiği gibi klâsik fatura ve adî fatura diye de adlandırılmaktadır. Basit fatura, VUK m. 229'da, “*satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.*” şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca, tacirin TTK. m. 21 hükmüne göre kullanacağı fatura temel olarak basit faturadır. VUK' un istediği şekil şartlarına ve nizama uygun olması gereken fatura da bu faturadır. Aslında bu tanımlama faturayı, hukuki anlamda fatura kavramına girmeyen fakat fatura olarak ifade edilen diğer belgelerden ayırt etmek üzere kullanılmaktadır. Ünal'a göre adi faturanın dışında kalan vesikalara fatura denilmesi yanlıştır. Çünkü fatura hukuki sonuçlar doğurmaktadır. İhtiyari olarak uygulamada tacirin kullanacağı vesikalara herhangi bir şekilde fatura kelimesinin kullanılması kavram karışıklığına neden olmaktadır.³⁴

1.3.2. İrsaliyeli Fatura

VUK m. 230'a göre; Sevk irsaliyesi, “*ticari emtianın bir yerden başka bir yere nakli sırasında düzenlenmesi ve emtia ile birlikte bulundurulması zorunlu bir belgedir.*”

VUK m. 230 5. fıkrasının 1.bendine göre; “*sevk irsaliyesinin numarasının faturada bulunması şarttır.*” Aksi durumda, faturanın şekil şartlarını

³⁴ Ünal, a.g.e., s. 16.

sağlanamadığından fatura, vergi mevzuatında fatura hükmünde olmayacaktır.³⁵

Buna karşılık TTK göz önünde bulundurulduğunda, TTK’ da sevk irsaliyesi ile ilgili bir hüküm bulunmadığından sevk irsaliye numarasının faturada bulunup bulunmaması TTK açısından bir hüküm ifade etmez ve sevk irsaliye numarası olmasa da bu belge fatura olarak kabul edilir. Sevk irsaliyesi, TTK açısından sadece irsaliyenin alıcı tarafından imzalanması gibi durumlarda, malın teslim edildiğini tevsike yarayacak yardımcı bir yazılı delil rolü oynar.³⁶

Sevk irsaliyesi, bazı hallerde satıcı, bazı hallerde de alıcı tarafından düzenlenmesi şart olan ve VUK’ un öngördüğü bir belgedir. Satılan malın alıcıya teslim edilmek üzere, satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde, satıcı söz konusu belgeyi düzenler. Buna karşılık VUK m. 230 5. fıkrasının 1.bendine göre; *“teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının, taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması zorunludur. Taşıtta bulundurulmayan sevk irsaliyesi hiç düzenlenmemiş sayılır.”*³⁷

Sevk irsaliyesinin nizamı ve düzenlenmesi hakkında, fatura nizamı için getirilen şartlar uygulanmaktadır.³⁸

Maliye Bakanlığı, 211 sayılı tebliğ³⁹ ile “irsaliye faturası” adı altında yeni bir fatura şekli düzenlenmesine olanak tanımıştır. Maliye Bakanlığı’nın bu tebliğine göre vergi mükellefi ya “irsaliye + fatura” şeklini veya “irsaliyeli fatura” şeklini tercih etmek zorunda olup, istediği zaman “irsaliye+fatura”, istediği zaman “irsaliyeli fatura” kullanmak olanağına sahip değildir. Bu iki şıktan birisini tercih etmek zorundadır.⁴⁰

³⁵ “ Yargıtay 9. CD. 1993/159 E. , 1993/1310 K.”

³⁶ “ Yargıtay 13. HD. 1995/954 E. , 1995/1611 K.”

³⁷ Ünal, a.g.e., s. 19.

³⁸ Kumkale, a.g.e., s. 280.

³⁹ 11 Eylül 1991 tarihli Resmi Gazete.

⁴⁰ Bkz. VUK. Genel Tebliği Sıra No 211 (Resmi Gazete 12.9.1991 T., S. 20989)

05.11.1994 tarih ve 22132 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 232 sayılı Genel tebliğinde, 211 Sayılı Genel tebliği ile getirilen hükümlere yeni düzenlemeler yapılmıştır. ⁴¹ Bu tebliğe göre, Sattıkları mallar dolayısıyla VUK' un 231. maddesinin 5 numaralı bendinin mükelleflere tanıdığı, malın tesliminden itibaren faturanın on gün içinde düzenlenmesi imkânından vazgeçerek, bu yükümlülüğü derhal yerine getirmek isteyen mükellefler, fatura ve sevk irsaliyesini ayrı ayrı düzenlemeksizin diledikleri takdirde, irsaliyeli fatura düzenleyebileceklerdir.

Sevk irsaliyesi, bazı hallerde satıcı, bazı hallerde de alıcı tarafından düzenlenmesi şart olan ve VUK' un öngördüğü bir belgedir. Satılan malın alıcıya teslim edilmek üzere, satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde, satıcı tarafından irsaliyeli fatura düzenlenebileceği gibi, ayrı ayrı fatura ve sevk irsaliyesi de düzenlenebilecektir. İrsaliyeli fatura düzenlenmesi halinde ayrıca sevk irsaliyesi aranmayacaktır. Teslim edilen malın, alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde ise sevk irsaliyesi, alıcı tarafından düzenlenecektir. 232 No.lu Tebliğ ile getirilen hükme göre; *“aynı müessesenin birden çok işyerinin veya şubelerinin bulunması ve bunlar arasında mal sevkiyatının yapılması halinde, bu taşıma işlemleri için yalnızca sevk irsaliyesi düzenlenmesi yeterli olacaktır.”*⁴²

1.3.3. Özel Fatura

Özel fatura, Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığında, *“Türkiye’de ikamet etmeyenlere Döviz karşılığı Satışlarda Katma Değer Vergisi İhracat İstisnası İzin Belgesi”* ne sahip mükellefler tarafından yapılan ve ihracat istisnası uygulanan satışlarda kullanılan faturaya verilen addır.⁴³ İstisna belgesine sahip mükellefler, Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yaptıkları satışlarda, Katma Değer Vergisi tahsil etmeden işlem yapabileceklerdir.⁴⁴

İstisna belgesi almak isteyenlerin, gerçek usulde KDV mükellefi olması ve haklarında sahte veya muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belge düzenlediği veya

⁴¹ Kumkale, a.g.e., s.144.

⁴² Kumkale, a.g.e. , s.144.

⁴³ Kumkale, a.g.e. , s.246.

⁴⁴ Hakan, Tosun, “Özel Fatura ile Türkiye’de İkamet Etmeyen Yolculara Yapılan Satışlarda Son”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Aralık 2005 sayı: 12, s 1-4.

bilerek kullandığı konusunda rapor yazılmamış olması gereklidir. Ayrıca yapılan satışın Maliye Bakanlığınca duyurulan meblağın altında olmaması zorunludur. Bu kapsamdaki satışlarda şekil ve muhtevası Maliye Bakanlığı ile Gümrük Müsteşarlığı tarafından belirlenen ve 64 no.lu Katma Değer Vergisi Genel tebliği ekinde gösterilen örneğe uygun “Özel Fatura” kullanılması, özel faturanın 5 nüsha olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Düzenlenen özel faturanın birinci nüshası alıcıya verilecek; ikinci, üçüncü, dördüncü nüshası malın gümrükten çıkışı sırasında onaylatılmak üzere alıcıya teslim edilir. Beşinci nüshası ise satıcıda kalacaktır.⁴⁵

Özel fatura, 61 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel tebliği⁴⁶ ile 43 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel tebliği⁴⁷ hükümleri çerçevesinde getirilmiş ve düzenleme şartları belirlenmiştir.⁴⁸

1.3.4. Diğer Fatura Türleri

İade faturası, temel olarak bir fatura değildir. Bir ürün satışı veya üretimi veyahut bir menfaat sağlanması karşılığı olarak verilmaz. İade faturası, karşı tarafa gönderilen bir faturanın karşı tarafça kısmen veya tamamen kabul edilmemesi veya satılan malların herhangi bir neden ile tamamen veya kısmen iade edilmesi durumunda düzenlenen bir vesikadır. İade faturası ile alınan bir malın tamamının satıcıya iadesi olabileceği gibi bir kısmının iadesi de mümkündür. VUK’ ta mal iadelerinde düzenlenecek özel bir belgeye yer verilmemiştir. Dolayısıyla Ticaret Hukuku ve VUK çerçevesinde genel uygulamalara göre işlem yapılması gerektiği anlamı çıkarılabilir.⁴⁹

Tasdikli Fatura (Konsolosluk Faturası) ise; “orijinal fatura” veya “tasdikli fatura” olarak da tanınan bu fatura; alıcı ve satıcının iki ayrı ülkede bulunması halinde, satıcının gümrük işlemlerini kolaylaştırmak amacıyla satıcı tarafından düzenlenip, kendi ülkesindeki (alıcının) konsolosluğuna tasdik

⁴⁵ Kumkale, a.g.e. , s.246.

⁴⁶ 01.03.1997 tarih ve 22920 sayılı Resmi Gazete.

⁴⁷ 28.07.1994 tarih ve 22004 sayılı Resmi Gazete.

⁴⁸ Kumkale, a.g.e. , s.248.

⁴⁹ Ünal, a.g.e. , s. 17.

ettirerek alıcıya gönderdiği faturadır. Bu faturalar aynı zamanda malın geldiği ülkeyi (menşeyini) de göstermeye yararlar.⁵⁰

Komisyoncu Alış ve Satış Faturaları ise; komisyoncu aracılığıyla yapılan mal alımlarında komisyoncu tarafından malın alış bedelini, alış giderlerini ve komisyon ücretlerini göstermek üzere düzenlenen belgeye komisyoncu alış faturası; komisyoncu aracılığı ile yapılan satışlarda satış tutarı, satış giderleri ve komisyon ücretleri toplamından komisyoncu alış faturası tutarının indirilmesinden sonraki tutarı göstermek üzere düzenlenen belgeye komisyoncu satış faturası denilmektedir.⁵¹

Uygulamada fatura diye adlandırılan diğer bir fatura türü; muvakkat faturadır. Siparişi yapılan, ancak, teslim işlemi henüz tamamlanmadığı için kesin bir nitelik kazanmamış ticari işlemleri göstermek amacıyla düzenlenen belgeye geçici (muvakkat) fatura denmektedir.⁵²

Uygulamada ve ticari hayatımızda sıkça karşımıza çıkan açık fatura – kapalı fatura kavramı ise ne TTK ne de VUK’ ta ifade edilmemiştir. Bu kavramlar ticari örf ve adet hukukundan doğmuş olup, ticari hayatın kendi akışı içinde ortaya çıkmıştır. Ticari hayatta açık-kapalı fatura ayrımı, mal veya hizmet satan tacirin düzenlediği fatura bedelini peşinen tahsil edip etmediğini fatura üzerinde göstermesi hususundan kaynaklanmaktadır. Ticari hayatta açık fatura kavramı, bedeli ödenmemiş fatura; kapalı fatura kavramı ise, bedeli ödenmiş fatura anlamında kullanılmaktadır.⁵³

Uygulamada peşin satışlar ile veresiye satışları birbirinden ayırt etmek üzere başlatılan açık ve kapalı fatura ayrımının sonucunda bir örf ve adet kuralı oluşmuştur. Bu kurala göre, ticari hayatta yaygın olarak uygulanan faturanın üst kısmının satıcı tarafından kaşelenip imzalanması halinde satışın vadeli, alt

⁵⁰ Ünal, a.g.e. , s. 24.

⁵¹ Ünal, a.g.e. , s. 17.

⁵² Ünal, a.g.e. , s. 25.

⁵³ Uğur, Uğurlu, “Açık-Kapalı Fatura Ayrımı ve Konu Üzerine Düşünceler”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Nisan 2008, sayı: 4, s. 1-7.

kısının kaşelenip imzalanması halinde, satışın peşin yapıldığı kabul edilmektedir. Ankara Ticaret Odası aldığı bir teamül kararı ile açık ve kapalı fatura uygulamasının bir örf adet âdet hukuk kuralı haline gelmesini sağlamıştır. 21.12.1948 tarih ve 6 no.lu Ankara Ticaret Odası tarafından alınan teamül kararına göre; *“Ticarethane tarafından satışı yapılan mallara ait fatura muhteviyatı alıcı tarafından ödendiğinde bayi tarafından faturanın altına damga pulu yapıştirılarak tarih, ticarethane klişe ve mührü ile birlikte yetkili olan tarafından imza edilerek pul iptal olunur. Bu şekildeki faturaya bedeli alınmış (kapanmış, akide edilmiş) fatura denir. Bedeli alınmıştır kaydını ihtiva etmeyen faturada damga pulu üzerine ticarethane kaşe veya mührü ve yetkili olanın imzası mevcut olduğu takdirde bu kaydın mevcut olmaması bir hüküm ifade etmez. Yani fatura bedeli ödenmiş kapanmış akide edilmiş sayılır.”*⁵⁴

Fatura, ticari ilişkilerin ispatında önemli bir belge olması nedeniyle fatura üzerinde yazılı olan bedelin ödenip ödenmemesi de ispat hukuku açısından önem taşımaktadır. Yeni Türk Ticaret Kanununda da faturanın konu edildiği 21. maddede eski kanuna göre bir değişiklik yapılmayarak faturanın bedelinin tahsili ile ilgili bir hüküm getirilmemiştir. Açık fatura - kapalı fatura ayrımının kanunda yer almaması, sadece ticari teamül, örf ve adet kuralları çerçevesinde çözüm aranması, kanun ve tebliğ bazında hüküm getirilmemiş olması bir eksikliklerdir. Maliye Bakanlığı tarafından bu konuda bir düzenlemeye gidilmesinde yarar vardır. Bir faturanın bedelinin tahsil edilmesi, yani kapalı fatura haline gelmesi halinde iki husus söz konusu olur. Bunlardan birincisi, faturanın tanzim tarihi ile bedelini tahsil tarihi aynı tarihi taşıyabilir. Bu durumda satıcı ve müşteri bu faturayı, üzerinde yazılı olan tarihte muhasebe kayıtlarına geçireceklerdir.⁵⁵ İkinci durum ise, faturanın düzenleme tarihi ile bedelinin tahsil tarihi arasında farklılık olması halidir. Bu durumda fatura bedeli, müşteri tarafından sonraki bir tarihte ödenecektir. Bir başka deyişle, fatura açık olarak düzenlenecektir. Bedelin ödendiği tarihte açık fatura üzerinde faturayı kapatma işlemi yapılamaz. Zira açık düzenlenen fatura,

⁵⁴ Ünal, a.g.e. ,s. 27. “Faturanın altına bedel alınmıştır şeklinde bir şerh verilmemiş dahi olsa şirket kaşesinin faturanın alt tarafına basılıp düzenleyen tarafından imzalanması halinde, fatura bedelinin müşteri tarafından ödenip, faturanın kapatılmış olduğu manasının çıkarılacağına karar verilmiştir” (Yargıtay. T.D., 29.06.1972 T., 1972/3256 E., 1975/2970 K.).

⁵⁵ Kumkale, a.g.e. , s. 177.

muhasebe kayıtlarına tanzim tarihi itibarı ile alınmıştır ve her iki tarafın kayıtlarında açık fatura olarak (bedeli ödenmemiş) görünmektedir. Bu durumda tahsilatı yapan satıcı firmanın tahsil ettiği para, çek veya senet karşılığında müşterisine tahsilat makbuzu vermesi en uygun işlem olacaktır. Şayet satıcı firma, müşterisine tahsilat karşılığında bir tahsilat makbuzu vermez ise müşteri, parayı ödediği ile ilgili olarak kendisi bir ödeme makbuzu düzenleyerek bunu satıcıya imzalatabilir. Müşterinin ödeme makbuzu yok ise, bir kâğıda satıcı tarafından tahsil edilen tutar tahsilatın nakit mi, çek mi, senet mi olduğu açık açık yazılarak ve kâğıdın satıcı veya adına yetkili kimseler tarafından tarih atılarak imzalanması ve firmanın kaşesinin vurulması halinde de tahsilat işlemi ispatlanmış olacaktır.⁵⁶

Uygulamada karşılaşılan diğer bir sorun da faturanın hem üstünün hem de altının imzalanmış olduğu haldir. Ünal'ın görüşüne göre, bu halde faturayı kapalı fatura olarak kabul etmek ve bedelinin ödendiği sonucuna varmak gerekmektedir. Çünkü öncelikle bedeli alınmadan açık düzenlenmiş faturanın daha sonra bedel ödenerek kapatıldığı veya yanlışlıkla açık düzenlenmiş faturanın tekrar imzalanarak hatanın düzeltildiğinin kabulü hayatın olağan akışına daha uygun düşmektedir.⁵⁷ “Yargıtay ise, bu konuda da Ticaret Odasına bununla ilgili teamül olup olmadığının sorulması gerektiği kanaatindedir.⁵⁸

Açık-kapalı faturanın örf ve adet haline geldiğini gösteren yargı kararları da mevcuttur. Bu kararlardan bazıları şunlardır:⁵⁹

“Türk Ticaret Kanununun 1 ve 2. Maddeleri uyarınca hakkında ticari bir hüküm bulunmayan ticari işlerde mahkemenin ticari örf ve adet olarak yerleşen teamüle göre karar vermesi gerekir. Dairemizin yerleşmiş

⁵⁶ Kumkale, a.g.e. , s. 178.

⁵⁷ Ünal, a.g.e. , s. 31.

⁵⁸ “ ... davalı savunmasında işin bedelinin ödendiğini belirterek bunun ispatının zımında faturaya dayanmıştır. Dosyada mevcut fatura suretinin tetkikinde faturanın hem üst kısmında hem alt kısmında imza bulunduğu görülmüş, ancak davacı ödemeyi kabul etmemiştir. Bu durumda mahkemece fatura sureti de eklenmek suretiyle Antalya Ticaret Odası'ndan bu şekilde düzenlenen faturanın bedelinin ödendiğini gösterir yerleşik bir teamül olup olmadığı sorularak davanın sonuçlandırılması yerine eksik inceleme ile davanın kabulü doğru görülmemiş, hükmün bozulması gerekmiştir” (Yargıtay. 15. HD., 1999/2968 E., 1999/3185 K.).

⁵⁹ Uğurlu, a.g.m. , s. 1-7.

içtihatlarına göre kapalı fatura ödemeye karine olup, aksi karşı tarafça ispatlanmalıdır.”⁶⁰

“Davacı satıcı, davalı alıcının almış olduğu ekmek bedelini ödemediğini ileri sürmüş ve davalıda, faturalarla bedelin ödendiğini savunmuştur. Taraflar delillerini ibraz etmiş ve incelenen belgelerin suret olduğu anlaşılmıştır. Taraflar bu delillere dayanmış olmasına göre delillerin asılları getirilmesi ve faturaların kapalı olup olmadığı belirlenmelidir. Kapalı fatura ibrazı halinde, bu faturaların davalı alıcı tarafından ödendiğinin kabulü gerekir. Aksi halde, yani faturalar açık ise bu takdirde de satış bedelinin ödenmediğinin kabulü ile ispat ehliyetinin davalıya düştüğünün kabulü zorunlu olur.”⁶¹

“İcra takibine dayanak faturanın incelenmesinde faturanın kapalı fatura niteliğinde bulunduğu anlaşılmaktadır. Faturanın kapalı olarak düzenlenmesi, faturaya konu mal ve hizmetin bedelinin tahsil edildiğine karine teşkil eder. Faturanın kapalı olarak düzenlenmesi ve davalının savunması birlikte değerlendirildiğinde fatura konusu bedelin ödenmediğini ispat etmek yükümlülüğünün davacıda bulunduğu kabulü zorunludur. İspat yükü davacıda olduğu için de, kendisine ispat yükü düşmeyen davalının teklif ettiği yeminde hukuki sonuç doğurmaz.”⁶²

“Faturanın altının kaşe vurularak imzalanması o faturanın kapalı fatura olduğunu gösterir ve bedelinin ödendiğine karine teşkil eder. Bu durumda kanıt yükü yer değiştirir. Diğer bir anlatımla ödeme savunması yönünden mevcut karine karşısında satıcının bedeli tahsil etmemiş olduğunu usulen kanıtlaması gerekir.”⁶³

“Taraflar arasındaki araç kira sözleşmesine ilişkin kiralayan

⁶⁰ Yargıtay 15. Hukuk Dairesi; 26.09.1996, E:1996/2915, K:1996/4767 sayılı kararı, Uğurlu, Açık-Kapalı Fatura Ayrımı ve Konu Üzerine Düşünceler, s. 3.

⁶¹ Yargıtay 11. Hukuk Dairesi; 15.09.1997, E: 1997/5184, K: 1997/5705 sayılı kararı, Uğurlu, Açık-Kapalı Fatura Ayrımı ve Konu Üzerine Düşünceler, s. 3.

⁶² Yargıtay 13. Hukuk Dairesi; 31.01.2005, E:2004/12416, K:2005/1100 sayılı kararı, Uğurlu, Açık-Kapalı Fatura Ayrımı ve Konu Üzerine Düşünceler, s. 3.

⁶³ Yargıtay 19. Hukuk Dairesi; 08.03.2002, E:2001/6247, K:2002/1560 sayılı kararı, Uğurlu, Açık-Kapalı Fatura Ayrımı ve Konu Üzerine Düşünceler, s. 3.

*tarafından kiracı adına düzenlenen fatura kapalı olarak düzenlendiğinden, bu durum fatura bedelinin ödendiğine karine teşkil eder. Bu itibarla ispat külfeti kiralayana düşmekte olup faturanın ödenmediğini kiralayan kanıtlamalıdır. Ayrıca taraf ticari defterlerinin sahipleri leh veya aleyhlerine delil olma nitelikleri de değerlendirilip tartışılmalıdır.”*⁶⁴

Söz konusu yargı kararlarından anlaşılacağı üzere açık-kapalı fatura ticaret hukuku açısından örf ve adet haline gelmiştir.

Bu tür belgelerin düzenlenmesinde ilerde ödeme konusunda bir ihtilaf çıktığında bu ödemeyi mahkeme huzurunda belgeleme açısından önem arz etmektedir. Nitekim yargıya intikal eden konularda mahkemeler öncelikle bedelin ödenip ödenmediğine dair belge istemekte, böyle bir belgenin var olmaması halinde ise mahkemeler çeşitli karinelere hareket ederek fatura bedelinin ödenip ödenmediğine karar vermektedirler. İşte bu karinelerin en başında ise faturanın açık veya kapalı şekilde düzenlendiği hususu ön plana çıkmaktadır. Fatura bedelinin peşin ödenmesine rağmen faturanın açık bir şekilde kesilmesi ve bu ödemeye ilgili başka herhangi belgenin düzenlenmemesi sonucunda olayın yargıya intikali halinde fatura bedelini ödeyen bu bedeli mükerrer olarak ödemek zorunda kalmaktadır. Bu nedenle açık-kapalı fatura ayırımının ticari hayatta iyi bilinmesi önem arz edecektir.⁶⁵

1.3.5. Uygulamada Fatura Olarak Adlandırılan Diğer Belgeler

Uygulamada, aslında fatura kavramıyla bağdaşmayan ve hukuki anlamda da fatura olarak kabul edilmeyecek belgeler vardır. Bunlar tacir veya tacir olmayan kimselerin ihtiyari olarak sadece işlerin takibini yapabilmek için kullandıkları belgelerdir. Uygulamada kullanılan bu tür belgelere mal gönderme faturası, nakliye faturası, genel fatura ve proforma fatura olarak adlandırılmaktadır.⁶⁶

⁶⁴ Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun; 18.02.2004, E:2004/1169, K:2004/91 sayılı kararı, Uğurlu, Açık-Kapalı Fatura Ayırımı ve Konu Üzerine Düşünceler, s. 3.

⁶⁵ Uğurlu, a.g.m. , s. 1-7.

⁶⁶ Ünal, a.g.e. , s. 32.

İrsaliye uygulamasından önce satıcı tarafından satılan malın alıcıya gönderilmesinde malların miktarını, cinsini ve ne suretle gönderildiğini gösteren belgeye uygulamada “mal gönderme faturası” denilmekteydi. Günümüzde bu tür belgeler yerine alıcı ya da satıcının düzenleyeceği sevk irsaliyesi kullanılmaktadır. Aynı durumda, nakliye ücretini göstermek üzere nakliyeciden düzenlenen belgeye “nakliye faturası” denilmekteydi. Ancak irsaliye uygulaması ile bu belge de kullanılmamakta, bunun yerine ücret karşılığında eşya nakleden gerçek ve tüzel kişilerin düzenleyeceği “taşıma irsaliyesi” kullanılmaktadır. Satıcının alıcıya yaptığı satışlarını hesap döneminin belirli bir kesitinde topluca göstermek amacıyla düzenlediği ve daha önce düzenlenmiş faturaların özeti niteliindeki belgeye “genel fatura” denmektedir. Dolayısıyla, bu belge de gerçek bir fatura değil, hesap özeti niteliğindedir.⁶⁷

Ticaretin başlaması için teklif belirtilen faturaya “proforma fatura”, kesinleşmiş olanına ise “orijinal fatura” denir. Satıcının alıcıya gönderdiği, satacağı malın ismi, özelliği, miktarı, fiyatı, teslim ve ödeme şekli, sevkiyatın durumunu içeren bir tekliftir. Proforma fatura hiçbir mali yükümlülük yaratmamaktadır. Belge üzerinde “proforma” kelimesinin mutlaka yazılı olması gerekmektedir.⁶⁸

Ünal’a göre ise, proforma fatura; bilgi vermek, icaba davet veya icapta bulunmak amacıyla kullanılan bir vesikadır. Çünkü proforma fatura; bir mal satmak, imal etmek veya iş görmek ya da bir menfaat temin etmek isteyen kimsenin bu işlerle ilgili olarak fiyat ve vasıflarını göstermek üzere, mala veya işe talip olan kimseye gönderdiği teklifi ifade eden bir ticari vesikadır.⁶⁹

Kullanım yeri bakımından proforma fatura genellikle fiyat araştırmaları yaptıktan sonra mal satın alacak veya iş yaptıracak kimseler veya müesseseler tarafından istendiği gibi herhangi bir resmi mercice fiyat ve teslim şartlarını belgelendirmek amacıyla da istenebilir. Çoğunlukla ithali tescile veya lisansa tabi malların ithali için gerekli kanuni izni verecek olan resmi mercilere,

⁶⁷ Ünal, a.g.e. , s. 33.

⁶⁸ Kumkale, a.g.e. , s. 163.

⁶⁹ Ünal, a.g.e. , s. 33-34.

ithalatçının bu yoldaki arzu ve teşebbüsünü ve bu maksatla talep ettiği döviz miktarını belgelendirmek üzere kullanılmaktadır.

Kamu ihalelerine giren firmalar, ihaleyi kazanmak için teklif vermektedirler. Firmaların verdikleri teklifler için hazırladıkları belgeler arasında “proforma fatura” belgesi de sayılmaktadır. Kamu ihalelerinde de teklif mahiyetinde “proforma fatura” istenen belgeler arasındadır.⁷⁰

⁷⁰ Ömer, Köse, “İhale İşlemlerinde Proforma Fatura İbrazı”, Mali Çözüm Dergisi, Mart-Nisan Sayısı, 2011, İstanbul.

2. BÖLÜM

e-FATURA UYGULAMASI VE İŞLEYİŞİ

2.1. e-FATURA TANIMI ve STANDARTLARI

Çalışmanın birinci bölümünde bahsedilen fatura kavramı ve türleri ile ilgili, kanunlar kapsamında değerlendirilen genel açıklamalardan sonra, Uluslararası Anlaşmaların kanunların konusunu oluşturan pek çok alanı yeniden düzenlemesi, Avrupa Birliği Müktesabatının üstlenilmesine ilişkin ortak hukuk'a geçiş, iletişim teknolojilerindeki yenilikler, uluslararası piyasaların bir parçası olma gerekliliği, eski kanunların yeni düzenlemeler ile birlikte bir dönüşüm ve değişmeye zorlaması ile birlikte, ülkemizdeki düzenlemeler çerçevesinde ticari hayatta kullanılan en önemli "ticari belge" olan faturanın elektronik ortama taşınması sonucu çalışmanın ikinci bölümü e-Fatura uygulama ve işleyiş süreci olarak değerlendirilecektir. Çünkü 213 sayılı VUK 397 sıra no.lu Genel tebliğine göre; "*e-Fatura, yeni bir belge türü olmayıp, kağıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahiptir*" denilmektedir.

Ayrıca; artan rekabet koşulları, teknolojik dönüşüm ve gelişim süreci işletmelerin üretim süreçlerini etkilediği kadar belgelendirme süreçlerinde de değişime neden olmuştur. Zaman ve işgücü maliyeti faturalama süreçlerinin de elektronik ortama taşınmasını tetikleyerek, artık geleneksel fatura olarak adlandırılan kağıt fatura değişen iş yaşamına ve ticaretteki yeniliklere yeterli gelmediğinden değişim ve dönüşüm göstererek, ihtiyaçlara cevap verecek hale dönüşmüş ve elektronik ortama taşınmıştır.⁷¹

e-Fatura veri format ve standardı GİB tarafından belirlenen, VUK gereği bir faturada yer alması gereken bilgilerin içerisinde yer aldığı, satıcı ve alıcı arasındaki iletişiminin merkezi bir platform (Gelir İdaresi Başkanlığı) üzerinden gerçekleştirildiği elektronik bir belgedir.⁷²

⁷¹ İlknur, Nalçacı Gür, "Dünyada E-Fatura Standartları Gelişimi, UBL Ve EDI Fatura Karşılaştırması", Vergi Sorunları Dergisi, Temmuz 2015, Sayı 322, s.4.

⁷² Uğur, Doğan, *Elektronik Vergisel Uygulamalar*, ISBN: 978-605-4880-08-9, Türmob Yayınları 467, Ankara, 2014, s. 281.

e-Fatura için dünyanın farklı yerlerinde kullanılan çok farklı tanımlar olmakla birlikte, bir ülkede e-Fatura sayılabilecek bir belge diğer bir ülkede yasal e-Fatura olarak kabul görmeyebilir. Uluslararası ticarete birlikte işlerliği sağlamak amacı ile yetkili kurumlarca direktifler⁷³ yayımlanmış, bu kapsamda bazı standartlar belirlenmiş ve üye ülkeler tarafından kabul edilmiştir. Avrupa Birliği mevzuatındaki genel tanım ise; vergi uyumlu faturaların tarafları arasında elektronik ortamda değişiminin yapılmasıdır. Bu tanım görüntü bazlı (PDF vs.) belge formatlarını da içermektedir. Amerika’da ise e-Fatura olarak sadece yapısal formatta oluşturulan otomatize edilmiş faturalar kabul edilmekte, diğer formatlarda oluşturulmuş faturalar ise geçerli sayılmamaktadır. Bu kısıtlar altındaki diğer tanımlamalar ise “Temassız e-Fatura” ve “0-Temas e-Fatura”dır.⁷⁴

Türkiye’de e-Fatura format ve standardı GİB tarafından belirlenmekte ve Başkanlık merkezi platformu üzerinden taraflar arasında değişimi sağlanmaktadır. Tek format kullanılması sayesinde taraflar arasında format dönüşüm sorunları yaşanmamaktadır. Ayrıca kullanılan formatın XML⁷⁵ tabanlı bir e-Belge formatı olan UBL (Evrensel İş Dili-Universal Business Language) olması sayesinde yönetilmesi, özelleştirilmesi, anlaşılabilirliği konularında kullanıcılara kolaylık sağlanmaktadır.

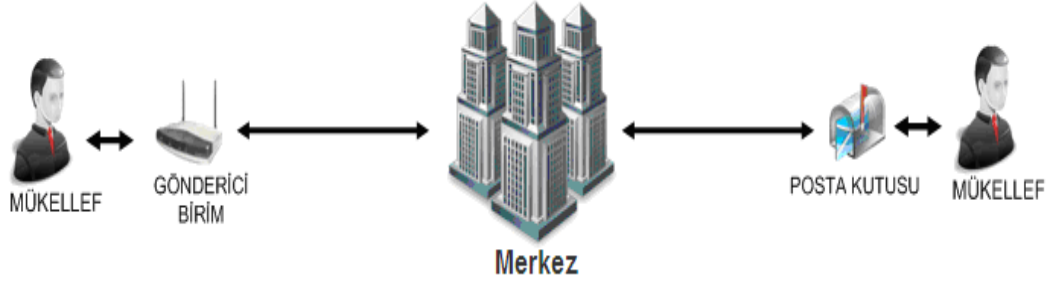
Gelir İdaresi Başkanlığı e-Fatura uygulaması 2009 yılında yayımlanmıştı ve bu uygulamadaki doküman formatı olarak UBL 2. 0 standardı esas alınıp şu an v1.1 sürümü yayımda olan UBL-TR (UBL Türkiye özelleştirmesi) formatı yayımlanmıştır.⁷⁶

⁷³ Avrupa Birliği Komitesi 2006/112/EC numaralı Direktifi (Council Directive 2006/112/EC, The Council of The European Union, 28.11.2006, Section 5)

⁷⁴ Nalçacı Gür, a.g.m. , s.4.

⁷⁵ “XML, 1998 yılında bağımsız bir kuruluş olan W3C (W3C_World Wide Web Consortium: Dünya Çapında Ağ Birliği, Ağ standartlarını belirleyen kuruluş) organizasyonu tarafından tasarlanan ve herhangi bir kurumun tekelinde bulunmayan, kişilerin kendi sistemlerini oluşturabilecekleri, kendi etiketlerini tanımlayarak çok daha rahat ve etkin programlama yapabilecekleri ve bu belirlenen etiketleri kendi yapıları içerisinde standardize edebilecekleri esnek, genişletilebilir ve kolay uygulanabilir bir işaretleme dilidir.”

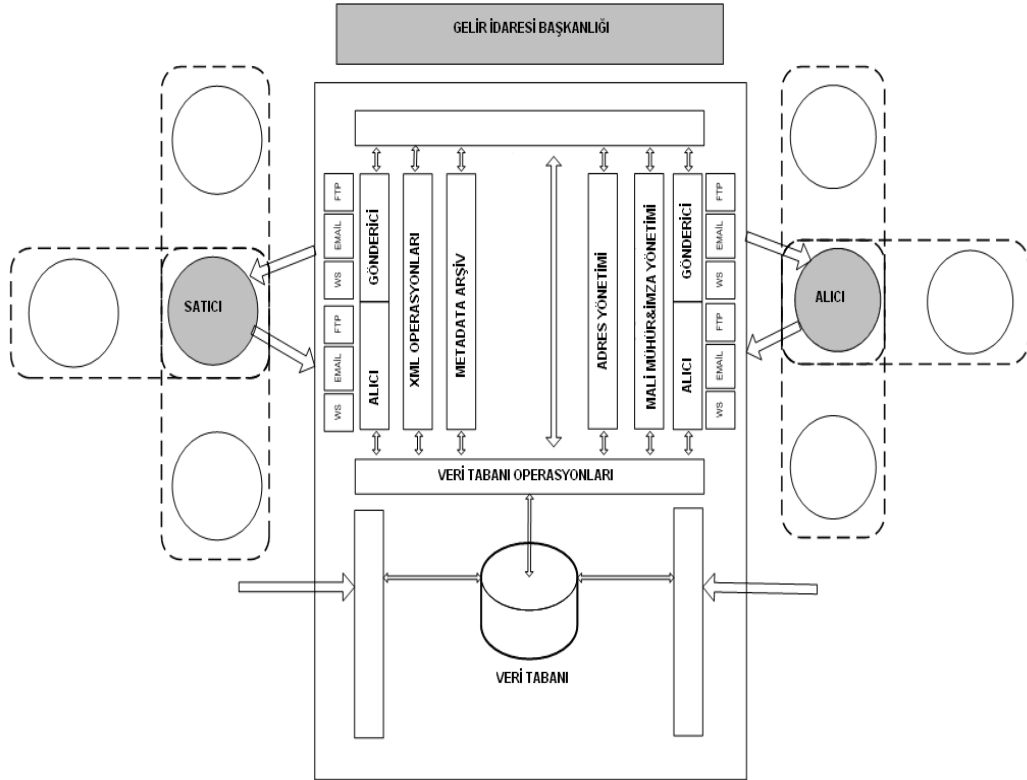
⁷⁶Gelir İdaresi Başkanlığı, UBL-TR Genel Açıklamalar v0.4, Aralık 2016, s.5.



Şekil 1: e-Fatura Uygulaması

Kaynak: www.e-fatura.gov.tr, Erişim Tarihi:12.10.2018

e-Fatura Uygulamasında “Merkez” modülünün yapısı ile uygulamanın genel mimarisi aşağıda yer almaktadır.

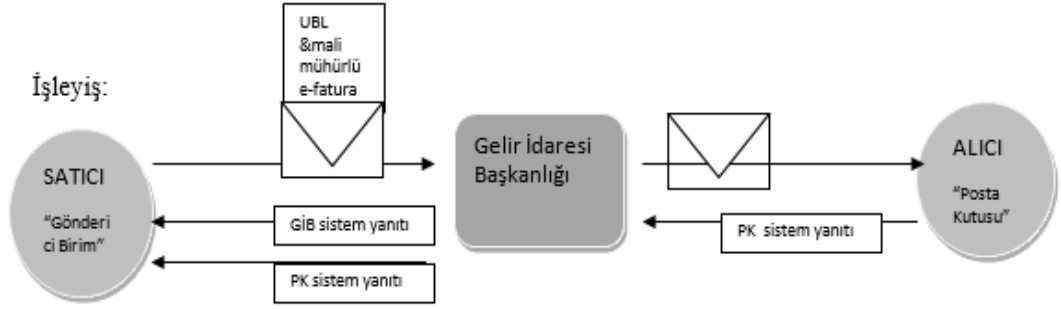


Şekil 2: e-Fatura Uygulama Merkez Modül İşleyişi

Kaynak: www.e-fatura.gov.tr, Erişim Tarihi:12.10.2018

Teknik tasarımı itibari ile mesajların taraflar arasında dolaşımını sağlamak amacı ile oluşturulan sistem içerisinde, herhangi bir ara yüz bulunmamaktadır. Diğer bir ifade ile elektronik fatura uygulamasının taraflar arasında kullanımı tamamı ile uygun yazılım entegrasyonlarının oluşturulması ile gerçekleştirilmektedir. Bu şekilde oluşturulacak çözümler, işletmelerin kendi bünyelerinde yer alan ERP (Enterprise

Resource Planning) çözümlerinin uyarlanması şeklinde olabileceği gibi bu konuda geliştirilecek bazı özel yazılım çözümlerinin de geliştirilmesi mümkündür. Başkanlık tarafından geliştirilen e-Fatura Portal'ı da, bu ara yüzlerden sadece birisini ifade etmekte olup, uygulama ile ilgili temel fonksiyonları içermektedir.⁷⁷



Şekil 3: e-Fatura Uygulama İşleyişi

Kaynak: www.e-fatura.gov.tr

Şekil 3'te görüldüğü üzere, UBL-TR formatında oluşturulup mali mühür/elektronik imza ile onaylandıktan sonra zarf içerisine konulan e-Fatura, Başkanlık Merkezi Platformu üzerinden alıcının posta kutusuna iletilir. Faturalaşma için gönderici ve alıcının her ikisinin de birlikte e-Fatura Kayıtlı Kullanıcılar listesinde yer almaları gerekmektedir. Sistemden GİB portal/özel entegrasyon/entegrasyon/ yöntemlerinden biriyle faydalanan satıcı ticari fatura/temel fatura senaryosuna göre alıcıya bir zarf içerisinde e-fatura göndermektedir. Gönderilen zarf ile ilgili her aşamadaki durum sistem yanıtları ile takip edilir.⁷⁸

2.2. E-FATURA UYGULAMASININ TARİHSEL GELİŞİMİ

e-Fatura uygulamasının tarihsel gelişim sürecine geçmeden önce, geçmişte ülkemizde e-Fatura'ya geçişten önceki çalışmalardan da kısaca değinilmesi gerekmektedir. Çünkü e-Fatura uygulaması ciddi bir bilgi işlem altyapısının kurulmasını gerektirmektedir. Bu çerçevede ülkemizdeki kamu kurumları da yıllar içerisinde ciddi bir altyapı çalışması hayata geçirerek bir dönüşüm gerçekleştirmiştir.

⁷⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.efatura.gov.tr/efaturamevzuat.html>, Erişim Tarihi, 12.10.2018.

⁷⁸ Uğur, Doğan, Yalçın, Tercan, İlknur Nalçacı Gür, "e-Fatura Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri", Vergi Sorunları Dergisi, Nisan 2015, Sayı 319, s.3.

Gelirler Genel Müdürlüğü (GGM) bünyesinde ilk otomasyon çalışmalarına 1974 yılında başlanmıştır. Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) ile Marmara Bilimsel ve Endüstriyel Araştırma Enstitüsü (MAE) tarafından yapılan ön araştırmalarla GGM bünyesinde bilgi işlem faaliyetleri konusunda ilk çalışmalar yapılmıştır. 03.07.1974-05.08.1975 tarihleri arasında ODTÜ Sosyal ve İdari Bilimler Fakültesi İşletmecilik bölümü ile yapılan protokol ile “sistem analisti” yetiştirilmek üzere GGM personeli arasından 20 kişinin seçilmesi ve yönetim-bilişim konusunda hizmet içi eğitimlerin yapılması kararlaştırılmıştır. GGM bünyesindeki ilk bilgi işlem çalışmalarına bu personel ile başlanmıştır. İlk vergi dairesi otomasyon uygulaması 1974 yılında Ankara Yeğenbey Vergi Dairesi’nde iki adet IBM Punch Card’larla (delikli kartlar) başlatılmıştır. O dönemde 250.000 aracın tahsilatları bu yöntemle izlenmiştir. Bu uygulama 1990 yılına kadar devam etmiştir. 01.05.1975 tarihinde ise NCR-500 mini bilgisayarı satın alınarak eğitim ve motorlu kara taşıtları işlemlerinde örnek uygulamalar yapılmak üzere Ankara Yeğenbey Vergi Dairesi’ne kurulmuştur. 30.03.1977 tarihinde ise CMC-5100 Bilgi Giriş Sistemleri satın alınmıştır. NCR-5100 makinaları ve CMC-5100 sistemleri, 1976-1980 yıllarında Yeğenbey Vergi Dairesi’nde motorlu taşıtlar vergisi uygulamalarında kullanılmıştır. 1976-1983 yılları arasında L-4000 Broughts muhasebe makinaları ile Ankara Kavaklıdere Vergi Dairesi’nde emlak vergisi uygulamaları gerçekleştirilmiştir.⁷⁹

02.01.1978 tarihinde 15 Adet SKS-I ve 2 Adet SKS-II hat muhasebe makinaları satın alınmıştır. SKS Muhasebe Uygulamaları Otomasyon Sistemi (CMC-5) ile 1977-1985 yılları arasında gelir, kurumlar ve sonrasında katma değer vergilerinden başlamak üzere Ankara Mithatpaşa, Maltepe, Kızılbey ve Çankaya Vergi Daireleri’nde sürekli vergilerdeki ilk otomasyon uygulamaları hayata geçirilmiştir. Temmuz 1981’de “Türk-Federal Alman Teknik İşbirliği Antlaşması” uyarınca Alman uzmanlarla birlikte Vergi Dairesi’nin otomasyonu için ön inceleme ve proje çalışmaları başlatılmıştır.⁸⁰

⁷⁹ Doğan, a.g.e. , s. 19.

⁸⁰ Doğan, a.g.e. , s. 20.

Bütün bu bilgi işlem altyapı çalışmalarından sonra Kasım 1998 yılında Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP) ile vergi dairesi işlemlerinin tamamının bilgisayarla yapılarak iş yükünün azaltılması, vergi dairesi çalışmalarında ve verimliliğin artırılması ve bilgisayar ortamında toplanan bilgilerden sağlıklı bir karar, destek ve yönetim bilgi sisteminin oluşturulması hedeflenmiştir. VEDOP Türkiye'nin kamu alanındaki ilk ve en büyük bilgi işlem projesidir. VEDOP aslında tek bir proje değildir; bünyesinde çok sayıda projeyi barındıran bir projeler bütünüdür. İlk olarak Kasım 1998 yılında başlayan VEDOP projesi, daha sonra Mayıs 2001'de VEDOP 1. 1, Nisan 2004'te VEDOP 2, Ekim 2005'te VEDOP 2. 1, Temmuz 2007'de VEDOP 3 ve Eylül 2008'de VEDOP 3. 1 ile gelişmeye devam etmektedir. VEDOP ile sadece Türkiye'nin dört bir yanındaki vergi daireleri ve mal müdürlükleri tam otomasyona geçirilmekle kalmamış, aynı zamanda merkezi olarak birçok projede hayata geçirilmiştir. Amaç, etkin ve hızlı bir Gelir İdaresi, mükellef odaklı hizmet sunumu, bilgi ve iletişim teknolojileri ile destekli iş süreçleri, mükelleflerin gönüllü uyum derecelerinin yükseltilmesi, kayıt dışı ekonomi ile mücadele ve diğer kamu kurum ve kuruluşları ile etkin bir veri paylaşımı hedeflenmiştir. VEDOP ile Türkiye vergi tahsilatının parasal anlamda % 85'i tam olarak otomasyon ve kontrol altına alınmıştır. Bu dönemde Proje kapsamında Türkiye'deki vergi tahsilatının yaklaşık %55'i bankalar kanalı ile gerçekleştirilir seviyeye ulaşmıştır. Kurumlar ile geçmişte tamamen kâğıt ortamda gerçekleştirilen veri transferleri, güvenli online veri aktarımı haline getirilmiştir. Transfer edilen verilerin düzenli ve doğru zamanda mükellef hesaplarına aktarılması sağlanmıştır. İnternet Vergi Dairesi uygulaması ile vergi mükelleflerinin vergi dairesinde bulunan kayıtlarını takip ve kontrol edebilme ve aynı zamanda vergi dairelerinde adlarına yapılan işlemleri denetleyebilme imkânı sunulmuştur.⁸¹

Daha önce de ifade edildiği üzere VEDOP bir projeler topluluğu ve bütünü olup, bu proje kapsamında hayata geçirilen uygulamalar şunlardır; “Vergi Kimlik Numarası uygulaması, Web Tabanlı Vergi Dairesi Otomasyonu (e- VDO), e-Beyanname, Beyanname Çağrı Merkezi, e-Tahsilat, Yönetim Bilgi Sistemi, İnternet Vergi Dairesi, e-Haciz, Sanal POS Tahsilatı, Web Servisler, BA-BS Sistemi, Mükellef Karnesi, KDV İadesi Risk Analizi (KDVİRA), e-Fatura, e-Defter, e-Arşiv,

⁸¹ Doğan, a.g.e. , s. 25-29.

e-Bilet, e-Mukteza Sistemi (Özelge), Vergi İletişim Merkezi (VİMER), İŞ-FK Yönetimi (İş sürekliliği- Felaketten Kurtarma) , İnsan Kaynakları Yönetimi, Takdir Komisyonu Otomasyon Sistemi (TAKKOM), Doküman Yönetim Sistemi (DYİAS), Sistem Monitör ve Erken Uyarı Sistemi, İstatistik ve Rapor İstekleridir.⁸²

Mükellefler Vergi Usul Kanununa göre faturalarını kâğıt ortamında 5 yıl saklamak, Türk Ticaret Kanuna göre ise 10 yıllık zaman diliminde saklamak mecburiyetindedir. Bu durum işletmelerin birtakım maliyetlere katlanmalarını beraberinde getirmektedir. Özellikle yüksek sayıda işlem yapan mükellefler bakımından ortaya çıkan maliyet çok yüksek tutarlara ulaşmaktadır. Arşivlenen kâğıt bir faturayı yıllar sonra bulmak çoğu zaman emek yoğun bir süreç ve zaman kaybı ile sonuçlanırken, e-Faturada saniyeler içerisinde birkaç anahtar kelime ile arama yapılarak fatura bilgilerine rahatlıkla ulaşmak mümkündür.

Bu kapsamda özellikle geç ödeme sorunları ile mücadele eden işletmeler açısından e-Fatura “anlık izleme ve değerlendirme” süreçlerinin oluşturulmasına büyük katkılar sağlamaktadır. Faturalara itiraz süreçleri e-Fatura ile “anlık” olarak yapılmaktadır. Oysaki kâğıt faturada bu süreçler günler, hatta bazı durumlarda aylar almakta, dolayısıyla ödemelerde işletmeler ciddi sıkıntılar yaşamaktadırlar. e-Fatura uygulamaları ticari alıcılar ve borçlular hesaplarının tam otomasyonu için işletmelere entegrasyon imkanı sağlayan çok büyük fırsatlar sunmaktadır. e-Fatura aynı zamanda işletmelere nakit yönetiminde de çok büyük avantajlar sağlamaktadır. Yurt dışı uygulamalarda e-Fatura alıcılar ve borçlar hesaplarının bir “katalizörü” olarak değerlendirilmektedir. Çoğu durumda kâğıt faturanın alıcının eline geçip geçmediğinin kontrolü harici yollarla yapıldığı için hem zaman almakta hem de maliyetli olmaktadır. e-Faturanın karşı tarafın eline geçip geçmediği bilgisi ise “anlık” olarak satıcıya iletilmektedir. Küreselleşen dünya ekonomisi, uluslararası büyük firmaların ortaya çıkması sonucu, işletmelerden bilgi talep eden kesimlerin sayısının artması, Dünya ekonomisinin diğer aktörleri ile entegrasyonun sağlanması gerekliliği, çevre dostu olması, vergi uyumunu arttırması, bütün işletmelerin elektronik fatura sistemine katılmasıyla doğacak sinerjinin makroekonomiye yayılması sonucu ülke ekonomisinin kazançlı çıkarılması gibi yukarıda sayılan

⁸² Doğan, a.g.e. , s. 31-32.

nedenlerden dolayı e-Faturaya geçiş kaçınılmaz olmuştur.⁸³

Kamu kurumları günümüzde artık maddi varlıklarını büyük ölçüde fiziki ortamdaki elektronik (sanal) ortama taşımışlardır. Yakın gelecekte bazı kamu kurumlarının fiziki varlıklarını kaybederek, bütünüyle sanallaşması bir hayal olmaktan çıkıp gerçeğe dönüşmeye adım adım yol almaktadır. Çünkü Gelir İdaresinin en büyük hedeflerinden birisi; vergi mükelleflerinin mümkün olduğu kadar vergi dairesine uğramadan vergisel işlemlerini yapmalarını sağlamaktır.⁸⁴

4 Ocak 1961 tarihinde kabul edilen 213 sayılı VUK 229. maddesi ile faturanın tarifi, 230. maddesi ile faturanın şekli, 231. maddesi ile fatura düzenlerken uyulması gereken hükümler, 232. maddesi ile fatura kullanma zorunluluğu düzenlenmiştir.

Vergilendirmede mükellefler hizmetlerinin etkinleştirilmesi, işlemlerin hızlandırılması, belge muhafazasının kolaylaştırılması, vergi incelemelerinin etkinliğinin artırılması ve ekonomide kayıt dışılık ile mücadelede etkinlik sağlayarak kayıt dışılığın azaltılması açılarından e-Fatura uygulaması önem taşımaktadır.⁸⁵

Bu çerçevede, kâğıt faturadan e-Fatura uygulamasına geçişe ilişkin temel düzenlemeler 2010 yılında 397 sıra no.lu VUK Genel tebliği ile yapılmıştır. Bu tebliğde e-Fatura (Elektronik Fatura) uygulamasından yararlanabilecek mükellefler Anonim ve Limited şirketler ile sınırlandırılmış ve ayrıca e-Fatura kullanılması kâğıt faturanın yanında alternatif bir yöntem olarak kabul edilmiştir. Söz konusu tebliğde ayrıca e-Fatura uygulamasından yararlanmada portal ve entegrasyon usulü olmak üzere iki seçeneğin kullanılabilmesi ifade edilmiştir. Anılan tebliğe göre; e-Fatura başvuruları kâğıt ortamında Gelir İdaresi Başkanlığı'na yapılacak ve ayrıca faturalar sadece mükelleflerin kendi bilgi işlem sistemlerinde muhafaza edilebilecekti. Diğer taraftan e-Faturanın imzalanmasında geçerli tek yöntem “mali mühür” ile imzalamak idi.⁸⁶

⁸³ Uğur, Doğan, *900 Soruda e-Fatura, e-Arşiv Fatura, e-Defter*, Seçkin Yayıncılık, ISBN: 978-975-02-4073-7, Dördüncü Baskı, Ocak 2017 s.75.

⁸⁴ Doğan, a.g.e. , s. 2-3.

⁸⁵ Aydın, Fazıl, *Elektronik Fatura Kayıt Sistemi Çerçevesinde e-Fatura Uygulaması*, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Haziran 2009, Sayı: 66, s. 5.

⁸⁶ Doğan, a.g.e. , s. 280.

2012 yılında e-Fatura uygulaması ile ilgili olarak çok önemli değişiklikler ve düzenlemeler yapılarak 397 sıra no.lu VUK Genel tebliğinin⁸⁷ yukarıda ana hatları ile ifade edilen hükümlerinde değişiklikler (güncellemeler) yapılmıştır. Özetle bazı kritik sektörler ile bir kısım mükelleflere 2013 yılında e-Faturaya geçiş zorunluluğu getirilmiş ve kayıtlı kullanıcılar arasında e-Fatura kullanımını alternatif bir yöntem olmaktan çıkartılarak zorunlu hale getirilmiştir. Son olarak e-Fatura sistemine başvuruların kâğıt yerine elektronik ortamda yapılabilmesine yönelik tebliğde bazı değişiklikler yapılmıştır. Görüldüğü üzere 2012 yılında yapılan düzenlemelerle 397 sıra no.lu VUK Genel tebliği neredeyse baştan sona yenilenmiş ve e-Fatura uygulaması daha esnek bir hale getirilerek Dünya örneklerine benzer bir yapı hedeflenmiştir.⁸⁸

Bahsedilen tarihsel sürecin ışığında; vergisel uyumun sağlanması noktasında vergi incelemeleri gibi zorlayıcı ve mükelleflere ağır mali külfetler getiren geleneksel yaklaşımların yerine, bilgi işlem teknolojilerinin gelişimine bağlı olarak mükellefleri gönüllü uyuma yönlendiren daha modern yöntemler benimsenmiştir. Türk Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından sunulan birçok teknolojik yenilik ve uygulamalar gerekli bir adım olmuştur.

Kısaca genel çerçevesi çizilen ve çalışma konumuz olan ve tüm dünya da ticari hayatın en önemli ticari belgesi olarak kabul edilen e-Fatura ile ilgili ülkemizdeki yapılan düzenlemeler çerçevesinde yapılan çalışmalar esasında 3 aşamadan oluşmaktadır. Pilot uygulama olarak sınırlı sayıdaki mükellef grubu ile 2008 yılında Başkanlıkça hayata geçirilen ilk aşama; Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS) olarak adlandırılmıştır. EFKS bir başlangıç adımı olarak tasarlanmış ve sınırlı sayıda mükellef ile protokol imzalanarak uygulamaya konulmuştur.⁸⁹

⁸⁷ 05.03.2010 tarih ve 27512 sayılı Resmî Gazete.

⁸⁸ Doğan, a.g.e. , s. 280.

⁸⁹ Vergi Usul Kanunu, 397 sıra no.lu Genel tebliği (güncel şekli) 8.bölüm.

EFKS' nin ardından ikinci aşama olarak, 213 sayılı VUK' un “*Elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenleme*” başlıklı mükerrer 242. maddesi ile Maliye Bakanlığı söz konusu maddeden aldığı yetki ile, 2010 yılında 397 sıra no.lu genişleme tebliği ile kağıt faturanın yanında alternatif bir yöntem olarak e-Fatura yöntemini yürürlüğe koymuştur. Ayrıca adı geçen tebliğ ile e-Fatura yönteminden yararlanabilecek mükellefleri Anonim ve Limited şirketler ile sınırlandırmıştır. Ardından 2012 yılında e-Fatura uygulamasında önemli değişiklikler yapılarak bazı sektörler ile belirli mükellefler için e-Fatura yönteminden yararlanabilecek mükelleflere gerçek kişi mükelleflerde eklenmiştir. Ayrıca daha önce e-Fatura kullanım yöntemlerine bir yenisi eklenerek özel entegratör (servis sağlayıcılar)’lere de imkân sağlanmıştır. Üçüncü aşama e-Arşiv fatura uygulamasıdır. “433 sıra no.lu VUK Genel tebliği 30.12.2013 tarih ve 28867 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede” yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı' nın e-Fatura uygulaması ile ilgili 2010 ila 2017 yılları arasında yaptığı çalışmalar aşağıda ifade edilmiştir:

Tablo 1: e-Arşiv Uygulaması Kullanıcı Sayıları ve Fatura Bilgileri (2017)

Yıl	e-Arşiv (EFKS) Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı (Adet)	Düzenlenen e-Arşiv (EFKS) Fatura Adedi (Milyon Adet)
2010(2008-2009 Dahil) 6 (EFKS)	6 (EFKS)	2.487
2011	6 (EFKS)	946
2012	6 (EFKS)	979
2013	6 (EFKS)	975
2014	17	1.038
2015	1915	594
2016	6.161	1.043
2017	11.306	1.236

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu (2017)

Tablo 2: e-Fatura Uygulaması Kullanıcı Sayıları ve Fatura Bilgileri (2017) *

Yıl	e-Fatura Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı	Düzenlenen e-Fatura Sayısı (Adet)	Fatura Tutarı (Milyon TL)
2010	114	8.275	146,00
2011	3.024	312.532	5.406,00
2012	3.182	874.710	15.218,00
2013	16.270	2.118.001	48.654,00
2014	19.375	72.463.951	1.127.236,00
2015	46.800	113.713.039	1.180.957,00
2016	61.013	163.456.644	1.974.549,00
2017	72.036	177.485.032	2.637.574,00

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu (2017) *"2016 yılında düzenlenen e-Fatura sayısı, uygulamanın gelişiminin sağlıklı izlenebilmesi açısından istatistikler veriler ile güncellenmiştir."

2017 yılının sonunda 72.036 adet mükellef e-Fatura uygulamasına geçmiştir. Gerçekleşme Oranı % 96, 05'dir. Ayrıca; 3.535 mükellef uygulamayı entegrasyon yöntemiyle kullanmaktadır. 77 firma teknik kılavuzlarda belirtilen testleri başarılı şekilde tamamlamıştır. Bunun yanı sıra 01/10/2017 tarihi itibarıyla, Sosyal Güvenlik Kurumu e-Fatura uygulamasına geçmiştir. Uygulamaya ilişkin doküman ve kılavuzlar yayımlanmıştır.

Çalışmanın bu bölümünde Gelir İdaresi Başkanlığından sağlanan e-Fatura veriler ve istatistikler ile son üç yıl detaylı bir şekilde ele alınıp incelenecektir.

Tablo 3: 2016 Yılı e-Fatura Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler

Aylar	Yeni Kullanıcı Sayısı	Toplam Kullanıcı Sayısı İçerisindeki Oran	Yeni Kullanıcı Sayısı Farkı
<i>Ocak</i>	9350	0,72	
<i>Şubat</i>	1098	0,085	
<i>Mart</i>	246	0,019	-852
<i>Nisan</i>	254	0,019	8
<i>Mayıs</i>	136	0,010	-118
<i>Haziran</i>	226	0,017	90
<i>Temmuz</i>	213	0,016	-13
<i>Ağustos</i>	284	0,022	71
<i>Eylül</i>	110	0,008	-174
<i>Ekim</i>	170	0,013	60
<i>Kasım</i>	164	0,012	-6
<i>Aralık</i>	616	0,047	452

Kaynak: İstatistikler GİB' den temin edilen e-Fatura verileri kullanılarak oluşturulmuştur. Ocak ayına ait uç değer kullanılmamıştır.

Tablo 3'e göre e-Fatura kullanımına geçen yeni kullanıcı sayısı en çok Ocak ayında gerçekleşirken en az Eylül ayında gerçekleşmiştir. 2016 yılında toplam olarak ise; 12.867 kişi e-Fatura uygulamasını kullanmaya başlamıştır. Ayrıca Tablo 3'e göre Ocak 2016'da Aralık 2015 ayına göre yeni e-Fatura kullanıcılarının toplam içerisindeki oranı %72'dir.

2016 yılı için yeni e-Fatura kullanıcılarının ağırlıkta olduğu ay %8.5 ile Şubat ayı olarak gözükmekte sonrasında Aralık ayında %4.7 diğer aylarda ise genel olarak %1 ve civarında seyretmektedir. Tabloya göre oranlar arasındaki fark dikkate alındığında Mart, Mayıs, Temmuz, Eylül ve Kasım aylarında yeni kullanıcı sayıları bir önceki aya göre azalma göstermektedir. En çok yeni kullanıcı arasındaki fark Mart ayında yaşanmıştır. Şubat ayına göre -852 adet kullanıcı sayısı azalmıştır, Mayıs, Temmuz, Eylül ve Kasım aylarında bir önceki aya göre yeni kullanıcı sayısında tekrar azalış yaşanmakta iken Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim ve Aralık ayında ise bir önceki aya göre yeni kullanıcı sayısında artış yaşanmıştır.

Tablo 4: 2017 Yılı e-Fatura Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler

Aylar	Yeni Kullanıcı Sayısı	Toplam Kullanıcı Sayısı İçerisindeki Oranı	Yeni Kullanıcı Sayısı Farkı
<i>Ocak</i>	9333	0,81	
<i>Şubat</i>	368	0,031	
<i>Mart</i>	214	0,018	-154
<i>Nisan</i>	178	0,015	-36
<i>Mayıs</i>	229	0,019	51
<i>Haziran</i>	158	0,013	-71
<i>Temmuz</i>	335	0,029	177
<i>Ağustos</i>	-112	-0,009	-447
<i>Eylül</i>	-596	-0,051	-484
<i>Ekim</i>	506	0,043	1102
<i>Kasım</i>	210	0,018	-296
<i>Aralık</i>	682	0,059	472

Kaynak: İstatistikler GİB' den temin edilen e-Fatura verileri kullanılarak oluşturulmuştur. Ocak ayına ait uç değer kullanılmamıştır.

2017 yılı aylara göre e-Fatura kullanımına geçen yeni kullanıcı sayıları Tablo 4'de gösterilmektedir. Tabloya göre e-Fatura kullanımına geçen yeni kullanıcı sayısı en çok Ocak ayında gerçekleşirken en az Ağustos ayında gerçekleşmiştir. 2017 yılında toplam olarak ise; 11.505 kişi e-Fatura uygulamasını kullanmaya başlamıştır. Ayrıca tablo 10'a göre Ocak 2017'de Aralık 2016 ayına göre yeni e-Fatura kullanıcılarının toplam içerisindeki oranı %81'dir. 2017 yılı için yeni e-Fatura kullanıcılarının ağırlıkta olduğu ay %5,9 ile Aralık ayı olarak gözükmekte sonrasında Ekim ayında %4.3 diğer aylarda ise genel olarak %1 ve civarında seyretmektedir. Tabloya göre oranlar arasındaki fark dikkate alındığında Mart, Nisan, Haziran, Ağustos, Eylül ve Kasım aylarında yeni kullanıcı sayıları bir önceki aya göre azalma göstermektedir. En çok yeni kullanıcı arasındaki fark Eylül ayında yaşanmıştır. Ağustos ayına göre -484 adet kullanıcı sayısı azalmıştır, Eylül ve Kasım aylarında bir önceki aya göre yeni kullanıcı sayısında tekrar azalış yaşanmakta iken Mayıs, Temmuz, Ekim ve Aralık aylarında ise bir önceki aya göre yeni kullanıcı sayısında artış yaşanmıştır.

Yeni kullanıcıların genel itibari ile yılbaşı ve yılsonunda yani en çok Şubat ve Aralık aylarında e-Fatura kullanımına geçtiği görülmektedir. En az yeni kullanıcı ise Eylül ayında gerçekleştiği görülmektedir.

Tablo 5: 2018 Yılı e-Fatura Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler

Aylar	Yeni Kullanıcı Sayısı	Toplam Kullanıcı Sayısı İçerisindeki Oran	Yeni Kullanıcı Sayısı Farkı
<i>Ocak</i>	9.875	0,81	
<i>Şubat</i>	522	0,043	
<i>Mart</i>	393	0,032	-129
<i>Nisan</i>	431	0,035	38
<i>Mayıs</i>	437	0,036	6
<i>Haziran</i>	447	0,036	10

Kaynak: İstatistikler GİB' den temin edilen e-Fatura verileri kullanılarak oluşturulmuştur. Ocak ayına ait uç değer kullanılmamıştır.

2018 yılı ilk altı aya göre e-Fatura kullanımına geçen yeni kullanıcı sayıları Tablo 5'te gösterilmektedir. Tabloya göre e-Fatura kullanımına geçen yeni kullanıcı sayısı en çok Ocak ayında gerçekleşirken en az Mart ayında gerçekleşmiştir. 2018 yılında ilk altı ay toplam olarak ise; 76.535 kişi e-Fatura uygulamasını kullanmaya başlamıştır. Ayrıca tablo 5'e göre Ocak 2018'de Aralık 2017 ayına göre yeni e-Fatura kullanıcılarının toplam içerisindeki oranı %81'dir. 2018 yılı ilk altı ay için yeni e-Fatura kullanıcılarının ağırlıkta olduğu ay %4,3 ile Şubat ayı olarak gözükmekte diğer aylarda ise genel olarak % 3 ve civarında seyretmektedir. Tabloya göre oranlar arasındaki fark dikkate alındığında Mart, Nisan, Mayıs ve Haziran, aylarında yeni kullanıcı sayıları bir önceki aya göre azalma göstermektedir. En çok yeni kullanıcı arasındaki fark Mart ayında yaşanmıştır. Şubat ayına göre -129 adet kullanıcı sayısı azalmıştır. Nisan, Mayıs, ve Haziran aylarında ise önceki aylara göre yeni kullanıcı sayıları sabit yaşandığı söylenebilir.

Tablo 6: 2016 Yılı Ortalama Düzenlenen e-Fatura Sayısı ve Artış Durumu

Aylar	Ortalama Düzenlenen e-Fatura Adedi	Aylık Düzenlenen e-Fatura Artış Durumu
<i>Ocak</i>	213.036.801	8.607.157
<i>Şubat</i>	228.435.787	17.032.172
<i>Mart</i>	243.475.064	14.017.933
<i>Nisan</i>	257.616.455	14.215.451
<i>Mayıs</i>	273.556.948	17.595.971
<i>Haziran</i>	289.829.253	14.934.049
<i>Temmuz</i>	303.847.820	11.791.673
<i>Ağustos</i>	317.745.787	17.456.059
<i>Eylül</i>	332.548.755	11.889.229
<i>Ekim</i>	347.624.799	18.075.436
<i>Kasım</i>	363.670.212	14.171.527
<i>Aralık</i>	377.723.307	14.170.467

Kaynak: İstatistikler GİB' den temin edilen Düzenlenen e-Fatura Sayısı verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 6'ya bakıldığında ortalama olarak en çok e-Faturanın Aralık ayında, en az e-Faturanın ise Ocak ayında düzenlendiği görülmektedir. Ayrıca diğer aylarda düzenlenen e-Fatura adedi Ocak ayına göre yüksek bir rakamda seyretmiştir. Bunun yanı sıra en çok artışın Mayıs, en az artışın ise Ocak ayında görüldüğü söylenebilir.

Tablo 7: 2017 Yılı Ortalama Düzenlenen e-Fatura Sayısı ve Artış Durumu

Aylar	Ortalama Düzenlenen e-Fatura Adedi	Aylık Düzenlenen e-Fatura Artış Durumu
<i>Ocak</i>	392.855.573	16.666.080
<i>Şubat</i>	409.014.525	14.844.530
<i>Mart</i>	424.313.502	15.418.327
<i>Nisan</i>	439.889.047	15.753.462
<i>Mayıs</i>	457.325.125	19.349.031
<i>Haziran</i>	473.471.499	12.426.732
<i>Temmuz</i>	492.027.246	22.647.055
<i>Ağustos</i>	508.668.297	12.614.317
<i>Eylül</i>	521.556.958	10.670.739
<i>Ekim</i>	546.918.191	29.341.831
<i>Kasım</i>	565.046.088	16.314.049
<i>Aralık</i>	579.540.518	16.679.873

Kaynak: İstatistikler GİB' den temin edilen Düzenlenen e-Fatura Sayısı verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 7'ye bakıldığında ortalama olarak en çok e-Faturanın Aralık ayında, en

az e-Faturanın ise Ocak ayında düzenlendiği görülmektedir. Ayrıca diğer aylarda düzenlenen e- Fatura adedi Ocak ayına göre yüksek bir rakamda seyretmiştir. Bunun yanı sıra en çok artışın Ekim, en az artışın ise Eylül ayında görüldüğü söylenebilir.

Tablo 8: 2018 Yılı Ortalama Düzenlenen e-Fatura Sayısı ve Artış Durumu

Aylar	Ortalama Düzenlenen e-Fatura Adedi	Aylık Düzenlenen e-Fatura Artış Durumu
<i>Ocak</i>	597.453.081	19.644.464
<i>Şubat</i>	618.236.910	17.177.341
<i>Mart</i>	635.598.070	17.782.289
<i>Nisan</i>	654.013.124	18.283.659
<i>Mayıs</i>	671.388.396	17.313.698
<i>Haziran</i>	681.377.156	17.002.149

Kaynak: İstatistikler GİB' den temin edilen Düzenlenen e-Fatura Sayısı verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 8'e bakıldığında ortalama olarak en çok e-Faturanın Ocak ayında, en az e-Faturanın ise Haziran ayında düzenlendiği görülmektedir. Ayrıca diğer aylarda düzenlenen e- Fatura adedi Ocak ayına göre düşük bir rakamda seyretmiştir. Bunun yanı sıra en çok artışın Nisan, en az artışın ise Mayıs ayında görüldüğü söylenebilir.

Tablo 9: Yıllar itibari ile e-Fatura Tutarı (Milyon TL)

Yıl	e-Fatura Tutarı (Milyon TL)
<i>2013</i>	48.654,00
<i>2014</i>	1.127.236,00
<i>2015</i>	1.180.957,00
<i>2016</i>	1.974.549,00
<i>2017</i>	2.637.574,00

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu (2017)

Tablo 9'a bakıldığında en çok e-Faturanın 2017 yılında, en az e-Faturanın ise 2013 yılında düzenlendiği görülmektedir. 2017 yılında 2.637.574,00 milyon TL'lik e-Fatura düzenlenmiştir. Ayrıca diğer yıllarda düzenlenen e- Fatura tutarı 2013 yılına göre yüksek bir rakamda seyretmiştir. Bunun yanı sıra en çok artışın 2017, en az artışın ise 2013 yıllarında gerçekleştiği söylenebilir. e-Fatura ile düzenlenen fatura tutarlarında yıllar itibari ile düzenli bir artış görülmektedir.

Tablo 10: 2018 Yılı Ortalama Düzenlenen e-Fatura Tutarı (TL)

Aylar	Ortalama Düzenlenen e-Fatura Tutarı (Milyon TL)	Ortalama Düzenlenen e-Fatura Tutarı (Milyon TL- KDV Dahil)
<i>Ocak</i>	114,707,329,00	151,346,811,00
<i>Şubat</i>	115,399,608,00	151,408,401,00
<i>Mart</i>	116,343,032,00	151,498,740,00
<i>Nisan</i>	134,565,963,00	151,615,331,00
<i>Mayıs</i>	119,132,582,00	151,845,161,00
<i>Haziran</i>	126,919,605,00	153,024,977,00

Kaynak: İstatistikler GİB' den temin edilen Düzenlenen e-Fatura Tutarı verileri kullanılarak oluşturulmuştur. Cari yıl tamamlanmadığından 2018 yılı ilk altı ay değerlendirmeye alınmıştır.

Tablo 10'a bakıldığında ortalama olarak en çok düzenlenen e-Fatura tutarının Nisan ayında, en az e-Faturanın ise Ocak ayında düzenlendiği görülmektedir. Ayrıca diğer aylarda düzenlenen e-Fatura tutarı Ocak ayına göre yüksek bir rakamda seyretmiştir. Bunun yanı sıra en çok artışın Nisan, en az artışın ise Ocak ayında görüldüğü söylenebilir.

Tablo 11: 2016 Yılı Ortalama İptal Edilen e-Fatura Başvuru Sayıları

Aylar	Ortalama İptal Edilen e-Fatura Başvuru Sayısı
<i>Ocak</i>	712
<i>Şubat</i>	748
<i>Mart</i>	788
<i>Nisan</i>	840
<i>Mayıs</i>	931
<i>Haziran</i>	996
<i>Temmuz</i>	1.052
<i>Ağustos</i>	1.096
<i>Eylül</i>	1.133
<i>Ekim</i>	1.183
<i>Kasım</i>	1.239
<i>Aralık</i>	1.285

Kaynak: İstatistikler GİB' den temin edilen İptal Edilen e-Fatura Başvuru Sayısı verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Tabloya göre ortalama iptal edilen e-Fatura başvuru sayısı en çok Aralık ayında gerçekleşirken en az Ocak ayında gerçekleşmiştir. 2016 yılında toplam olarak ise; 12.299 kişi e-Fatura başvurusunu iptal etmiştir.

Tablo 12: 2017 Yılı Ortalama İptal Edilen e-Fatura Başvuru Sayıları

Aylar	Ortalama İptal Edilen e-Fatura Başvuru Sayısı
<i>Ocak</i>	1.353
<i>Şubat</i>	1.458
<i>Mart</i>	1.521
<i>Nisan</i>	1.590
<i>Mayıs</i>	1.663
<i>Haziran</i>	1.730
<i>Temmuz</i>	1.810
<i>Ağustos</i>	1.881
<i>Eylül</i>	1.917
<i>Ekim</i>	2.598
<i>Kasım</i>	2.960
<i>Aralık</i>	2.996

Kaynak: İstatistikler GİB' den temin edilen İptal Edilen e-Fatura Başvuru Sayısı verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

2017 yılı aylara göre ortalama iptal edilen e-Fatura başvuru sayısı tablo 12'de gösterilmektedir. Tabloya göre ortalama iptal edilen e-Fatura başvuru sayısı en çok Aralık ayında gerçekleşirken en az Ocak ayında gerçekleşmiştir. 2017 yılında toplam olarak ise; 3.020 kişi e-Fatura başvurusunu iptal etmiştir.

Tablo 13: 2018 Yılı Ortalama İptal Edilen e-Fatura Başvuru Sayıları

Aylar	Ortalama İptal Edilen e-Fatura Başvuru Sayısı
<i>Ocak</i>	3.131
<i>Şubat</i>	3.286
<i>Mart</i>	3.361
<i>Nisan</i>	3.437
<i>Mayıs</i>	3.501
<i>Haziran</i>	3.550

Kaynak: İstatistikler GİB' den temin edilen İptal Edilen e-Fatura Başvuru Sayısı verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

2018 yılı aylara göre ortalama iptal edilen e-Fatura başvuru sayısı tablo 13'de gösterilmektedir. Tabloya göre ortalama iptal edilen e-Fatura başvuru sayısı en çok Haziran ayında gerçekleşirken en az Ocak ayında gerçekleşmiştir. 2018 yılının ilk altı ayı itibari ile toplam olarak ise; 3.550 kişi e-Fatura başvurusunu iptal etmiştir.

Ortalama iptal edilen e-Fatura başvuru sayılarının genel itibari ile arttığı görülmektedir. Bunun nedeni e-Fatura kullanıcı sayısının artmasına bağlı olarak

düzenlenen fatura adedinde de yanlış ya da uygun olmayan faturaların düzenlenmesi olarak gösterilebilir. Bu da yılsonu ve yılbaşında mükelleflerin işlemlerin yoğunluğuna bağlı olarak gerçekleşmektedir sonucuna bağlanabilir.

Tablo 14: Yıllar itibari ile Gönüllü olarak e-Faturaya Geçen Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler

Yıllar	Yıllara Göre Toplam e-Fatura Kullanıcı Sayısı	Gönüllü Olarak e-Fatura Uygulamasına Geçen Kullanıcı Sayısı
2014	18.500	800
2015	45.321	3.099
2016	59.451	3.784
2017	70.485	4.986
2018	80.485	4.362

Kaynak: İstatistikler GİB' den temin edilen Gönüllü olarak e-Fatura uygulamasına geçen kullanıcı sayıları kullanılarak oluşturulmuştur. e-Fatura Uygulaması 2010 yılında uygulamaya başlanmış olup, 2014 yılında zorunlu olarak bazı sektörlerdeki işletmelere zorunlu hale getirildiğinden dolayı 2014 yılından itibaren değerlendirmeye alınmıştır.(Cari yıl tamamlanmadığından veriler 2018 Eylül sonu itibari ile değerlendirilmiştir.)

Tablo 14'de yıllar itibari ile e-Fatura kullanıcı sayıları ve e-Fatura uygulamasına gönüllü olarak geçen kullanıcı sayıları gösterilmektedir. Tablo 14'e bakıldığında en çok e-Fatura kullanıcısının 2018 yılında, en az e-Fatura kullanıcı sayısının ise 2014 yılında olduğu görülmektedir. 2018 yılı Eylül sonu itibari ile 80.485 kişi e-Fatura kullanıcısı bulunmaktadır. Ayrıca diğer yıllar da e-Fatura kullanıcı sayılarında kademeli olarak düzenli bir artış gerçekleştiği söylenebilir.

e-Fatura kullanıcı sayıları zorunluluk getirilerek uygulanmaya başlanan 2014 yılından 2018 yılına kadar artış göstermektedir. (2008 yılında 6 firma ile pilot uygulama olan EFKS tam anlamı bir e-Fatura uygulaması olmadığından e-Fatura uygulamasının zorunlu olarak uygulamaya başlandığı ve yaygınlaştığı 2014 yılından itibaren değerlendirme başlatılmıştır.) 2014 yılında e-Fatura kullanıcı sayısı 18 bin civarında iken 2018 yılı itibari ile bu rakam neredeyse 4 kat artarak 80 bin civarına kadar yükselmiştir. Fakat her ne kadar kullanıcı sayısında artış gözlemlense de gönüllü olarak bu uygulamaya geçenlerin sayısı toplam içerisinde oldukça az bir oranda seyretmiştir. Bu sonuç, işletmelere maliyet ve zaman avantajı sağlayan e-Fatura uygulamasına işletmeler tarafından bir avantaj olarak çok fazla görülmediği yorumu yapılabilir. İşletmeler alt yapı yatırımı yapmayı işletme için bir harcama

olarak görerek, e-Fatura uygulamasına mesafeli olarak yaklaştığı söylenebilir. Bunun yanı sıra yine de gönüllü olarak bu sisteme geçenlerin sayısında da yıllar itibari ile bir artış gerçekleştiği de görülmektedir.

Tablo 15: Gelecek Üç yıl için e-Uygulamalar Kapsamında Hedef Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler

Uygulamanın Adı	Uygulamayı Kullanan Mükellef Sayısı (2018 yılı Eylül sonu)	2019 yılında öngörülen tahmini kullanıcı sayısı	2020 yılında öngörülen tahmini kullanıcı sayısı	2021 yılında öngörülen tahmini kullanıcı sayısı
<i>e-Defter</i>	71.400	120.000	150.000	200.000
<i>e-Fatura</i>	80.485	150.000	175.000	250.000
<i>e-İrsaliye</i>	105	60.000	90.000	150.000
<i>e-Arşiv Fatura</i>	18.000	150.000	175.000	250.000
<i>e-Müstahsil Makbuzu</i>	23	150	5.000	10.000
<i>e-Serbest Meslek Makbuzu</i>	770	120.000	150.000	170.000
<i>e-Bilet</i>	23	40	200	500
<i>e-Dekont</i>	0	5	10	20

Kaynak: İstatistikler GİB' den temin edilen Elektronik vergisel uygulamaların yaygınlaştırılması çalışmaları kapsamında 2019-2020-2021 hedef sayılarını göstermektedir.

Tablo 15'te Gelir İdaresi Başkanlığının gelecek üç yılın elektronik vergisel uygulamalar kapsamında tahmini değerleri ve kullanıcı sayıları gösterilmektedir. Tablo 15'e bakıldığında Başkanlığın ilk e-Uygulaması olan e-Fatura uygulamasını yaygınlaştırmayı hedeflediği görülebilir. 2018 yılı Eylül sonu itibari ile 80.485 kişi e-Fatura kullanıcısı bulunmaktadır. 2019 yılı itibari ile e-Fatura kullanıcı sayısı 150.000 olarak tahmin edilmektedir. Öngörülen tahminlere göre 2019 yılı sonu itibari ile yaklaşık 70.000 yeni kullanıcının e-Fatura uygulamasına başvuru yapması öngörülmektedir.

Ayrıca diğ er hali hazırda yürürlükte bulunan ve iste ğ e ba ğ lı olarak yararlanılan e-İrsaliye uygulaması ile e-Serbest Meslek Makbuzu uygulamasına tebliğ taslağ ında belirlenen tarihlerden itibaren belirtilen mükellef veya faaliyet gruplarının zorunlu olarak dahil olmasına yönelik açıklamalara ve bankalar tarafından kağıt ortamda düzenlenmekte olan Dekont belgesinin dileyen bankalar tarafından elektronik ortamda e-Dekont belgesi olarak düzenlenmesine, muhatabına kağıt veya elektronik ortamda iletilmesi ile elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesini olanak sağ lanması planlanmaktadır. Planlanan bu düzenlemeler ile birlikte iş letmelerin kâğıtsız ofise bir adım daha yaklaşarak maliyetlerinde önemli tasarruflar sağ lanması öngörülmektedir.

2.3. e-FATURA UYGULAMA BAŞVURUSU VE SEÇENEKLERİ

213 sayılı VUK 232. maddesi uyarınca fatura düzenlemek zorunda olan mükelleflere 05/03/2010 tarih ve 27512 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 397 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel tebliğ i “e-Fatura Uygulanmasından Yararlanma” başlıklı 4. bölümü hükmü kapsamında e-Fatura gönderme ve/veya alma izni verilmesi uygun görülmüştür. Daha sonra 397 sıra no.lu VUK Genel tebliğ inde (28.06.2012 tarihli 416 sıra no.lu ve 21.02.2013 tarihli 424 sıra no.lu Genel tebliğ lerle değ işiklikler yapılmıştır) bazı yeni düzenlemeler yapılarak 4. bölüm revize edilmiştir.

Elektronik fatura uygulamasına başvuru yapmak isteyen mükelleflerin veya temsilcilerinin www.efatura.gov.tr adresindeki e-Fatura başvuru ba ğ lantısına tıklayarak gerekli formları doldurup onaylamaları gerekmektedir.

Tüzel ve Gerçek kişiler için e-Fatura uygulamasında kullanılacak olan Mali Mühür sertifikasına başvurmak için, <https://mportal.kamusm.gov.tr/bp/edf.go> adresine tıklanarak, açılan sayfada ilgili alanlar doldurularak başvuru gerçekleştirilmektedir. Bu adres üzerinden sadece “Mali Mühür Sertifikası” için başvurulmaktadır.⁹⁰

Mükelleflerin www.efatura.gov.tr internet adresindeki söz konusu kılavuzla

⁹⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Fatura Uygulaması Başvurusu Rehberi ve Kılavuzu v.1. 2, Mart 2017.

ilgili değişiklik duyurularını takip etmeleri gerekmektedir. Zira “başvurular” kılavuzlarda belirtilen şartlara uygun şekilde olmaktadır. Gerek tebliğler ile gerekse kılavuzlarla yapılan dzenlemeler Başkanlığın ilgili sitesinde “duyurular” bolumu ile guncel tutulmaktadır. Bunun yanı sıra mükellefler e-Fatura uygulamasını yukarıdaki işlemleri geręekleřtirerek tamamladıktan sonra, 397 sıra no.lu Genel tebliğin 5. bolumünde yer alan e-Fatura uygulamasını kullanma seğeneğine karar vermesi gerekmektedir.

2.3.1 e-Fatura Portalı Yoluyla (Gelir İdaresi Başkanlığı e-Fatura Portalı) Başvuru

Bazı mükelleflerin bilgi işlemlerini entegre etmesi ile e-Fatura kullanmada uygun bilgisayar teknolojisine sahip olmadığı durumda, mükellefler için geliştirilen e-Fatura Portalı, uygulamaya ait istenen fonksiyonları sağlamaktadır.

e-Fatura Uygulamasını e-Fatura Portalı üzerinden kullanmak isteyenlerin ilgili VUK Genel tebliğinde belirtilen esaslara uygun biçimde Başkanlığa başvurmaları gerekmektedir. Başkanlıktan e-Fatura uygulamasından yararlanma hususunda izin alan kullanıcılar e-Fatura Portalından yararlanabilecektir. Portal yöntemi aylık çok fazla e-Fatura dzenlemeyecek olan mükellefler için ideal bir yöntemdir. Bu yöntemde mükellefin çok ciddi bir bilişim alt yapısı oluşturması gerekmemektedir. e-Fatura portalının biraz daha kolay anlaşılabilmesi için Maliye Bakanlığı e-Beyanname sistemine benzetmek yerinde olacaktır. Portal yönteminde aynı anda bir kişi işlem yapabilmektedir. şubeleri olan veya birden çok noktada fatura kesen bir mükellef için portal yöntemi imkân vermemektedir.⁹¹

Portal seğeneği tamamen Gelir İdaresi Başkanlığı’nın geliştirdiği bir yöntemdir.⁹² Hızlı ve beklenen verimi sağlamadığından Aylık 1-500 arası fatura kesecek mükelleflerin portal kullanmaları GİB tarafından tavsiye edilmektedir. Zira Fatura bilgilerini portala manuel girilmesi gerekirken olup GİB e-Fatura Portalına” aynı anda iki kişi girip fatura dzenleyememektedir. GİB yetkilileri sistemi hızlandırmak için çalışma yapmadıklarını fakat e-Fatura Portalını kapatmayı da düşünmediklerini ifade etmektedirler. Yöntemler arası geçiş mükellefin talebi ile

⁹¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Fatura Portalı Kullanım Kılavuzu v.1. 5, Kasım 2013.

⁹² Kenan, Akbulut, “Elektronik Olarak Dzenlenmesi Gereken Faturanın Kâğıt Ortamında Dzenlenmesi”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, şubat 2017 Sayı: 158, s. 1-8.

gerçekleşmektedir.⁹³

Tablo 16: 2016 Yılı e-Fatura Portal Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler

Aylar	Portal Kullanıcı Sayısındaki Artış Durum	Ortalama Portal Kullanıcı Sayısı
<i>Ocak</i>	1646	12.343
<i>Şubat</i>	-552	12.213
<i>Mart</i>	-287	11.777
<i>Nisan</i>	-167	11.560
<i>Mayıs</i>	-199	11.385
<i>Haziran</i>	-162	11.201
<i>Temmuz</i>	-105	11.073
<i>Ağustos</i>	-162	10.946
<i>Eylül</i>	-96	10.814
<i>Ekim</i>	-126	10.699
<i>Kasım</i>	-193	10.540
<i>Aralık</i>	-168	10.365

Kaynak: İstatistikler GİB' den temin edilen e-Fatura Portal verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 16'ya bakıldığında ortalama olarak en çok kullanıcı 12.343 ile Ocak ayında, ortalama olarak en az kullanıcı ise 10.365 olarak Aralık ayında gözükmektedir. 2016 yılı sonu itibari ile 10.293 kişi portal yöntemini kullanmaktadır. Ayrıca tabloya göre aylar itibari ile portal yöntemi kullananların sayısında azalış görülmekle birlikte en fazla azalışın görüldüğü ay Şubat ayında, en az azalış ise Eylül ayında gerçekleşmiştir.

Portal ortalama kullanıcı sayısı giderek azalmaktadır. Bu azalışta kullanıcıların ya bilgi işlem alt yapılarını iyileştirip entegrasyon yöntemini kullandıkları ya da özel entegratör (servis sağlayıcı) ile çalışmaya karar verdiği söylenebilir.

⁹³ Selçuk, Gülten, Alper, Erdem, “ e-Uygulamalar Seminer Notları” , Eskişehir SMMM Odası Semineri, 07. Ekim. 2016.

Tablo 17: 2017 Yılı e-Fatura Portal Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler

Aylar	Portal Kullanıcı Sayısındaki Artış Durum	Ortalama Portal Kullanıcı Sayısı
<i>Ocak</i>	1303	11.384
<i>Şubat</i>	-298	11.399
<i>Mart</i>	-152	11.200
<i>Nisan</i>	-212	11.015
<i>Mayıs</i>	-158	10.828
<i>Haziran</i>	-34	10.678
<i>Temmuz</i>	-64	10.300
<i>Ağustos</i>	-405	10.007
<i>Eylül</i>	-390	9.367
<i>Ekim</i>	-128	9.256
<i>Kasım</i>	-195	9.047
<i>Aralık</i>	-26	9.026

Kaynak: İstatistikler GİB' den temin edilen e-Fatura Portal verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 17'ye bakıldığında ortalama olarak en çok kullanıcı 11.399 ile Şubat ayında, ortalama olarak en az kullanıcı ise 9.026 olarak Aralık ayında gözükmektedir. 2017 yılı sonu itibari ile yaklaşık 9.000 kişi portal yöntemini kullanmaktadır. Ayrıca tabloya göre aylar itibari ile portal yöntemi kullananların sayısında azalış görülmekle birlikte en fazla azalışın görüldüğü ay Ağustos ayında, en az azalış ise Aralık ayında gerçekleşmiştir.

Tablo 18: 2018 Yılı e-Fatura Portal Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler

Aylar	Portal Kullanıcı Sayısındaki Artış Durum	Ortalama Portal Kullanıcı Sayısı
<i>Ocak</i>	1348	9.929
<i>Şubat</i>	-204	10.196
<i>Mart</i>	-79	10.090
<i>Nisan</i>	-32	10.049
<i>Mayıs</i>	-52	9.999
<i>Haziran</i>	-23	9.969

Kaynak: İstatistikler GİB' den temin edilen e-Fatura Portal verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 18'e bakıldığında ortalama olarak en çok kullanıcı 10.196 ile Şubat ayında, ortalama olarak en az kullanıcı ise 9.969 olarak Haziran ayında gözükmektedir. 2018 yılı ilk altı ay itibari ile yaklaşık 9.900 kişi üzerinde portal yöntemini kullanmaktadır. Ayrıca tabloya göre aylar itibari ile portal yöntemi kullananların sayısında en fazla azalışın görüldüğü ay Şubat ayında, en az azalış ise Haziran ayında gerçekleşmiştir.

2.3.2. Bilgi İşlem Sistemlerinin Entegre Edilmesi Yoluyla Başvuru

397 sıra no.lu VUK Genel tebliğinin “Bilgi İşlem Sistemlerinin Entegre Edilmesi Yoluyla Kullanım” başlıklı 5.1.1 bölümünde, aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir.

“Bilgi işlem sistemleri yeterli olan kullanıcıların, gerekli entegrasyonu sağlamaları koşulu ile e-Fatura uygulamasını doğrudan kendilerine ait bilgi işlem sistemleri aracılığı ile kullanmaları mümkündür.”

Elektronik Fatura uygulamasından entegrasyon yöntemi ile yararlanmak isteyen mükelleflerin www.efatura.gov.tr internet adresinde yayımlanan e-Fatura uygulamasına kağıt başvuru kılavuzu veya e-Fatura uygulamasına elektronik başvuru kılavuzuna göre Başkanlığa başvuru yapmaları gerekmektedir. Başvuru sonrasında mali sertifikaları ve şifreleri tesliminin akabinde entegrasyon yöntemi için başvuru belgelerinden “Bilgi İşlem Sistem (BİS) Raporu” ve “Test Tanım Formu” www.efatura.gov.tr adresinden entegrasyon işlemleri bölümünden doldurulup Başkanlığa gönderilmesi gerekmektedir.⁹⁴

⁹⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Fatura Uygulaması Entegrasyon Kılavuzu v.1. 10, Haziran 2018.

Tablo 19: 2016 Yılı e-Fatura Entegrasyon Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler

Aylar	Entegrasyon Kullanıcı Sayısındaki Artış Durum	Ortalama Entegrasyon Kullanıcı Sayısı
<i>Ocak</i>	190	3.251
<i>Şubat</i>	65	3.362
<i>Mart</i>	24	3.393
<i>Nisan</i>	6	3.405
<i>Mayıs</i>	1	3.409
<i>Haziran</i>	-5	3.408
<i>Temmuz</i>	-20	3.391
<i>Ağustos</i>	10	3.393
<i>Eylül</i>	1	3.395
<i>Ekim</i>	-7	3.393
<i>Kasım</i>	3	3.391
<i>Aralık</i>	7	3.396

Kaynak: İstatistikler GİB' den temin edilen e-Fatura Entegrasyon verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 19'a bakıldığında ortalama olarak en çok kullanıcı 3.409 ile Mayıs ayında, ortalama olarak en az kullanıcı ise 3.251 olarak Ocak ayında gözükmektedir. 2016 yılı itibari ile ise 3.400 kişi entegrasyon yöntemini kullanmaktadır. Ayrıca tabloya göre aylar itibari ile entegrasyon yöntemi kullananların sayısında azalış görülmekle birlikte en fazla azalışın görüldüğü ay Haziran ayında, en az azalış ise Temmuz ayında gerçekleşmiştir.

Tablo 20: 2017 Yılı e-Fatura Entegrasyon Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler

Aylar	Entegrasyon Kullanıcı Sayısındaki Artış Durum	Ortalama Entegrasyon Kullanıcı Sayısı
<i>Ocak</i>	162	3.543
<i>Şubat</i>	-11	3.557
<i>Mart</i>	2	3.555
<i>Nisan</i>	2	3.555
<i>Mayıs</i>	-11	3.552
<i>Haziran</i>	-13	3.536
<i>Temmuz</i>	-27	3.482
<i>Ağustos</i>	16	3.478
<i>Eylül</i>	-4	3.472
<i>Ekim</i>	-15	3.461
<i>Kasım</i>	2	3.458
<i>Aralık</i>	-20	3.448

Kaynak: İstatistikler GİB' den temin edilen e-Fatura Entegrasyon verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 20'ye bakıldığında ortalama olarak en çok kullanıcı 3.557 ile Şubat ayında, ortalama olarak en az kullanıcı ise 3.448 olarak Ocak ayında gözükmektedir. 2017 yılı itibari ile ise 3.448 kişi entegrasyon seçeneğini kullanmaktadır. Ayrıca tabloya göre aylar itibari ile entegrasyon yöntemi kullananların sayısında azalış görülmekle birlikte en fazla azalışın görüldüğü ay Temmuz ayında, en az azalış ise Eylül ayında gerçekleşmiştir.

Tablo 21: 2018 Yılı e-Fatura Entegrasyon Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler

Aylar	Entegrasyon Kullanıcı Sayısındaki Artış Durum	Ortalama Entegrasyon Kullanıcı Sayısı
<i>Ocak</i>	22	3.459
<i>Şubat</i>	-23	3.446
<i>Mart</i>	-17	3.423
<i>Nisan</i>	-24	3.403
<i>Mayıs</i>	-17	3.389
<i>Haziran</i>	-46	3.352

Kaynak: İstatistikler GİB' den temin edilen e-Fatura Entegrasyon verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 21'e bakıldığında ortalama olarak en çok kullanıcı 3.459 ile Ocak ayında, ortalama olarak en az kullanıcı ise 3.352 olarak Ocak ayında gözükmektedir. 2018 yılı ilk altı ay itibari ile ise 3.300 kişi entegrasyon seçeneğini kullanmaktadır. Ayrıca tabloya göre aylar itibari ile entegrasyon yöntemi kullananların sayısında azalış görülmekle birlikte en fazla azalışın görüldüğü ay Haziran ayı, en az azalış ise Mart ve Mayıs aylarında gerçekleşmiştir.

2.3.3 Özel Entegrasyon Yoluyla Başvuru

421 sıra no.lu VUK Genel tebliği⁹⁵ ile 397 sıra no.lu VUK Genel tebliğinde değişiklik yapılarak; bilgi işlem sistemlerini entegre etmek suretiyle e-Fatura uygulamasından yararlanma yöntemine, özel entegratör vasıtasıyla e-Fatura uygulamasından yararlanma seçeneği de eklenmiştir. Böylece faturalama ihtiyaçları farklılık gösteren veya çok sayıda fatura düzenleyen mükelleflere, kendilerine ait bilgi işlem alt yapısının yetersiz olması halinde teknik yeterliliğe sahip bir özel entegratörün bilgi işlem sistemi vasıtasıyla elektronik fatura alıp gönderebilme

⁹⁵ 14.12.2012 tarih ve 28497 sayılı Resmi Gazete.

imkânı sağlanmıştır.⁹⁶

e-Fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflerin, e-Fatura uygulamasını özel entegratör aracılığıyla kullanmak istemeleri halinde özel entegrasyon izni almış mükelleflerle e-Fatura gönderme ve alma konusunda sözleşme yapmaları gerekmektedir. e-Fatura uygulamasına kayıtlı olmayan mükelleflerin öncelikle e-Fatura uygulaması başvuru kılavuzundaki adımlara göre mali mühür sertifikası üretmelerini, daha sonra özel entegratör kurumlar ile anlaşma yapmaları gerekmektedir.

Özel entegratör, anlaşma yaptığı mükellefler için güvenli kullanıcı hesapları açarak yönetir ve bu mükelleflerin faturalarını Başkanlık sistemi üzerinden alıcıya yönlendirir. Mesajların iletimini EF-VAP protokolüne uygun olarak yapar.

Genel kural mükelleflerin özel entegrasyon kullanımı sırasında da aynen portal yönteminde olduğu gibi kendi mali mühürleri ile e-Faturayı imzalamalarıdır. Ancak mükellefler isterlerse özel entegratörün mali mührünü kullanarak da e-Fatura imzalayabilmektedir.

424⁹⁷ ve 397⁹⁸ sıra no.lu VUK Genel tebliğlerine göre; *“mükelleflerin e-Faturalarını kendi mali mühürleri ile imzalamaları esastır. Ancak özel entegratör vasıtasıyla e-Fatura uygulamasından yararlanan mükellefler isterlerse özel entegratörün mali mührünü kullanabilirler. Mükelleflerin uygulamada çok sık rastlanmamakla beraber merkezde bir özel entegratörle örneğin şantiyesinde veya şubesinde başka bir özel entegratörle anlaşılması mümkündür. Ancak özel entegratörlerin kullandıkları ara yüzlerde bu ayrımı yapabilecek bir etiket kullanması gerekir.”*

⁹⁶ Akbulut, a.g.m. , s. 5.

⁹⁷ 21.02.2013 tarih ve 28566 sayılı Resmi Gazete.

⁹⁸ 05.03.2010 tarih ve 27512 sayılı Resmî Gazete.

Tablo 22: 2016 Yılı e-Fatura Özel Entegrasyon Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler

Aylar	Özel Entegrasyon Kullanıcı Sayısındaki Artış Durum	Ortalama Özel Entegrasyon Kullanıcı Sayısı
<i>Ocak</i>	7.514	30.658
<i>Şubat</i>	1.585	34.432
<i>Mart</i>	509	35.244
<i>Nisan</i>	415	35.692
<i>Mayıs</i>	379	36.052
<i>Haziran</i>	393	36.473
<i>Temmuz</i>	338	36.839
<i>Ağustos</i>	436	37.218
<i>Eylül</i>	205	37.505
<i>Ekim</i>	303	37.759
<i>Kasım</i>	354	38.124
<i>Aralık</i>	777	38.704

Kaynak: İstatistikler GİB' den temin edilen e-Fatura Özel Entegrasyon verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 22'e bakıldığında ortalama olarak en çok kullanıcı 37.759 ile Ekim ayında, ortalama olarak en az kullanıcı ise 30.658 olarak Ocak ayında gözükmektedir. 2016 yılı itibari ile ise 39.006 kişi özel entegrasyon seçeneğini kullanmaktadır. Ayrıca tabloya göre aylar itibari ile özel entegrasyon seçeneğini kullananların sayısında azalış görülmekle birlikte en fazla azalışın görüldüğü ay Eylül ayında, en az azalış ise Şubat ayında gerçekleşmiştir.

Tablo 23: 2017 Yılı e-Fatura Özel Entegrasyon Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler

Aylar	Özel Entegrasyon Kullanıcı Sayısındaki Artış Durum	Ortalama Özel Entegrasyon Kullanıcı Sayısı
<i>Ocak</i>	7.869	45.706
<i>Şubat</i>	677	47.341
<i>Mart</i>	364	47.794
<i>Nisan</i>	388	48.180
<i>Mayıs</i>	398	48.549
<i>Haziran</i>	313	48.922
<i>Temmuz</i>	867	49.618
<i>Ağustos</i>	277	50.082
<i>Eylül</i>	-182	50.100
<i>Ekim</i>	649	50.486
<i>Kasım</i>	403	50.921
<i>Aralık</i>	728	51.474

Kaynak: İstatistikler GİB' den temin edilen e-Fatura Özel Entegrasyon verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 23'e bakıldığında ortalama olarak en çok kullanıcı 51.474 ile Aralık ayında, ortalama olarak en az kullanıcı ise 45.706 olarak Ocak ayında gözükmektedir. 2017 yılı itibari ile ise yaklaşık 51.000 üzerinde kişi özel entegrasyon seçeneğini kullanmaktadır. Ayrıca tabloya göre aylar itibari ile özel entegrasyon seçeneği kullananların sayısında azalış görülmekle birlikte en fazla azalışın görüldüğü ay Eylül ayında, en az azalış ise Temmuz ayında gerçekleşmiştir.

Tablo 24: 2018 Yılı e-Fatura Özel Entegrasyon Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler

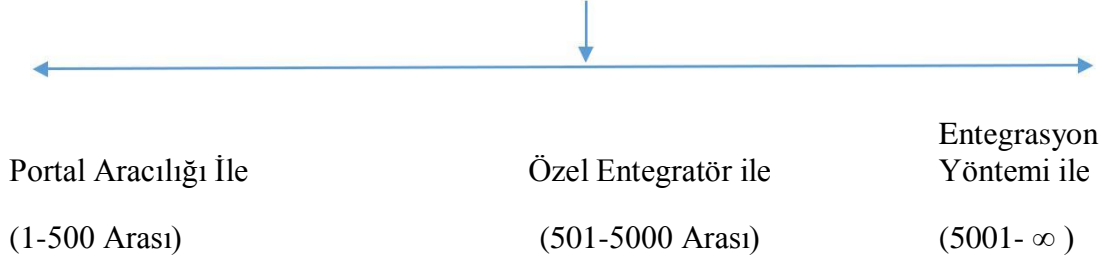
Aylar	Özel Entegrasyon Kullanıcı Sayısındaki Artış Durum	Ortalama Özel Entegrasyon Kullanıcı Sayısı
<i>Ocak</i>	8.505	58.957
<i>Şubat</i>	749	60.842
<i>Mart</i>	489	61.394
<i>Nisan</i>	437	61.881
<i>Mayıs</i>	506	62.349
<i>Haziran</i>	516	62.901

Kaynak: İstatistikler GİB' den temin edilen e-Fatura Özel Entegrasyon verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 24'e bakıldığında ortalama olarak en çok kullanıcı 62.901 ile Haziran ayında, ortalama olarak en az kullanıcı ise 58.957 olarak Ocak ayında gözükmektedir. 2018 yılı ilk altı ayı itibari ile ise yaklaşık 62.000 üzerinde kişi özel entegrasyon seçeneğini kullanmaktadır. Ayrıca tabloya göre aylar itibari ile özel entegrasyon seçeneği kullananların sayısında azalış görülmekle birlikte en fazla azalışın görüldüğü ay Mart ayında, en az azalış ise Nisan ayında gerçekleşmiştir.

Genel itibari ile her geçen yıl mükelleflerin maliyet avantajından dolayı özel entegrasyon yöntemini benimsedikleri söylenebilir.

e-Fatura başvuru seçenekleri hakkında genel bir değerlendirme aşağıda gösterilmiştir.



Şekil 4: e-Fatura Uygulaması Başvuru Seçenekleri Fatura Sınırları

Kaynak: Gülten, Selçuk, Erdem, Alper, “ e Uygulamalar Seminer Notları” Eskişehir SMMM Semineri, 2016

Şekil 4’ e bakıldığında; portal seçeneği ile e-Fatura kullanıcılarının en fazla 500 adet fatura düzenleme sınırının olduğu görülmektedir. Portal seçeneği GİB’ in mükelleflere sunduğu sınırlı bir uygulamadır. Özel entegrasyon seçeneği ile ise e-Fatura kullanıcıları en fazla 5000 adet fatura düzenleme sınırının olduğu görülmektedir. Eğer mükellefler kendi iş süreçlerinde düzenleme yaparak entegrasyon seçeneği ile fatura düzenlemeyi tercih ettiklerinde sonsuz sayıda fatura düzenleyebilirler. Tablo 25’te e-Fatura kullanma seçeneklerinin karşılaştırmalı bir incelemesi bulunmaktadır.

Tablo 25: e-Fatura Kullanma Seçeneklerinin Karşılaştırmalı Olarak Genel Değerlendirilmesi

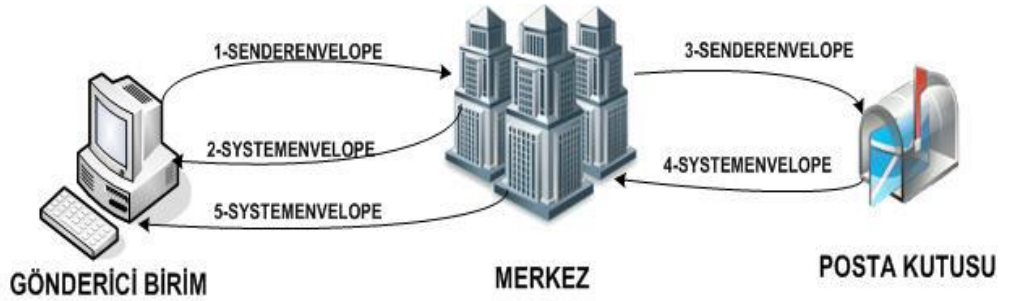
	GİB Portal	Entegrasyon	Özel Entegratör
<i>Aylık E-Fatura Sayısı</i>	<500	Sınırsız	Sınırsız
<i>Bilgi İşlem Yapısı Yeterli mi?</i>	Hayır	Evet	Hayır
<i>Arşivleme Lokasyonu</i>	Firma	Firma	Özel entegratör
<i>Arşiv Saklama Sorumluluğu</i>	GİB Portal	Firma	Özel entegratör
<i>Maliyet Gereksinimi</i>	Ücretsiz	HW+SW Yatırımı	Giriş + Fatura başına ücret
<i>Uygulama Esnekliği</i>	Yok	Var	Var
<i>Uygulama Sorumluluğu</i>	GİB Portal	Firma	Özel entegratör

Kaynak: Gülten, Selçuk, “Adım Adım e-Fatura ve e-Defter Uygulamaları”, Ankara SMMM Odası Yayını 99, Kasım 2015, s.15.

2.4. e-FATURA GÖNDERME ŞEKİLLERİ

2.4.1. Temel e-Fatura

e-Fatura uygulamasında faturalar temelde 2 farklı senaryoya göre düzenlenmektedir. Bunlardan birincisi temel fatura ikincisi ise ticari fatura senaryosudur. İster portal ister özel entegratör isterse entegrasyon yöntemi seçilsin kullanılacak senaryo iki seçenektir. Bu iki seçenektan hangisinin seçileceği tamamen e-Fatura kullanıcılarının karşılıklı anlaşmalarına bağlıdır.



Şekil 5: Temel Fatura Senaryosu

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Fatura Uygulaması Entegrasyon Kılavuzu v.1.10 (Haziran 2018)

Temel fatura senaryosu işleyişi aşağıdaki gibidir;⁹⁹

“Gönderici Birim, UBL-TR standardındaki fatura belgesini oluşturur ve zarf’ın içine koyarak gönderir. Bu adımda zarf’ın türü senderenvelope’ dur.”

“Merkez, gelen zarf’ı çeşitli işlemlerden geçirir ve gönderici birim’e sistem yanıtı gönderir. Bu adımda zarf’ın türü systemenvelope’ dur”.

“Eğer merkez’e gelen zarf, sistemdeki doğruluk kontrollerinden geçmişse; Merkez bu durumda 1 numaralı adımdaki zarf’ı aynen posta kutusu’na gönderir. Bu adımda zarf’ın türü senderenvelope’ dur.”

⁹⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Fatura Uygulaması Entegrasyon Kılavuzu v.1.10, Haziran 2018.

“Daha sonra posta kutusu, gelen zarf’ a ilişkin gerekli kontrolleri yapar ve merkez’e sistem yanıtını gönderir. Bu adımda zarf’ in türü systemenvelope’ dur.”

“Merkez, gelen zarf’ı aynen Gönderici Birim’e gönderir. Bu adımda zarf’ın türü systemenvelope’ dur.”

“Merkez, kendine gelen her zarf’ın; XSD kontrolünü, Schematron kontrolünü, imza ve mühür varlığının kontrolünü yapar, ancak doğrulamasını yapmaz. Ayrıca, gönderici ve alıcı adres kontrolünü yapar.”

“e-Fatura, satıcı tarafından alıcıya gönderildiğinde, imza geçersizliği, zorunlu alan eksikliği, veri bozulması gibi teknik bir eksikliğe sahip değil ise; alıcı faturayı kabul etmektedir.”

2.4.2. Ticari e-Fatura

Ticari fatura senaryosu mal ve hizmet satışları dolayısıyla e-Fatura düzenlenmesi aşamasında e-Faturanın satıcının gönderici kısmı (posta kutusu) tarafından merkez aracılığıyla alıcının posta kutusuna iletilmesini ve alıcının kabul, ret veya iade şeklindeki yanıtının tekrar satıcıya yine merkez aracılığıyla iletilmesi sürecini kapsar. Yine ticari fatura senaryosunun kullanımı taraflar arasındaki anlaşmaya bağlıdır.¹⁰⁰

Ticari ihtiyaçlar göz önünde bulundurularak Ticari Fatura oluşturulmuştur. İşlemler tamamen mesajlaşma platformu üzerinden gerçekleştirilmektedir.¹⁰¹

¹⁰⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Fatura Uygulaması Entegrasyon Kılavuzu v.1.10, Haziran 2018.

¹⁰¹ Rüknettin, Kumkale, *Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura*, Seçkin Yay., 7. Baskı, Ankara, Ekim 2017, s. 558.



Şekil 6: Ticari Fatura Senaryosu

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Fatura Uygulaması Entegrasyon Kılavuzu v.1.10 (Haziran 2018).

Ticari fatura senaryosunda, posta kutusu gelen faturayı kabul, red veya iade etme hakkına sahiptir. Ticari fatura senaryosunda, temel fatura senaryosuna ek olarak aşağıdaki adımlar uygulanır:

“Posta kutusu, UBL-TR standardındaki uygulama yanıtı belgesini oluşturur ve zarf’ın içine koyarak gönderir. Bu adımda zarf’ın türü postboxenvelope’ dur.”

“Merkez, gelen zarf’ı çeşitli işlemlerden geçirir ve Posta Kutusuna Sistem Yanıtı gönderir. Bu adımda zarf’ın türü systemenvelope’ dur.”

“Eğer Merkez’e gelen zarf, sistemdeki doğruluk kontrollerinden geçmişse; Merkez bu durumda 1 numaralı adımdaki zarf’ı aynen gönderici birim’e gönderir. Bu adımda zarf’ın türü postboxenvelope’ dur.”

“Daha sonra Gönderici Birim, gelen zarf’a ilişkin çeşitli kontrolleri yapar ve Merkeze Sistem Yanıtını gönderir. Bu adımda zarf’ın türü systemenvelope’ dur. Merkez, gelen zarf’ı aynen posta kutusuna gönderir. Bu adımda zarf’ın türü systemenvelope’ dur.”¹⁰²

Bu iki fatura oluşturma, gönderme ve alma seçenekleri arasında işletmelerin yaşadığı; en temel problem, ister temel elektronik fatura ister ticari elektronik fatura olsun istenmeyen elektronik faturaların “red” edilmesi noktasında olduğu

¹⁰² Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Fatura Uygulaması Entegrasyon Kılavuzu v.1.10, Haziran 2018.

görülmektedir. Nedeni ise; Türk Ticaret Kanunu 21. madde ikinci fıkrasında “*Bir fatura alan kişi aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde, faturanın içeriği hakkında bir itirazda bulunmamışsa bu içeriği kabul etmiş sayılır*” hükmünün bağlayıcılığıdır. Süresinde itiraz edilmeyen yüklü miktarda elektronik faturayı ödemek zorunda kalmamak için işletmelerin kanuni sürelerle dikkat etmeleri gerekmektedir. Temel e-Faturalara noter gibi harici yollarla bu süre içerisinde itiraz etmek gerekirken Ticari e-Faturalara sistem üzerinden birkaç tuşa basarak red yanıtı verilebilmektedir.

2.5. e-FATURA TÜRLERİ

2.5.1. Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS)

Gelir İdaresi Başkanlığının e-Fatura uygulaması çalışmaları kapsamında ilk çalışması (başlangıç adım olarak nitelendirilen) 2008 yılında Elektronik Fatura Kayıt Sistemi isimli pilot bir uygulama olan projesidir. GİB, pilot proje kapsamında; telekom sektöründe faaliyet gösteren beş adet firma ve gaz dağıtım sektöründe faaliyet gösteren bir adet firma olmak üzere altı adet işletme ile EFKS’ ni uygulamaya başlamıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı’ nın elektronik fatura ile ilgili yapmış olduğu çalışmalar kapsamında mezkûr firmalar aşağıda sıralanmıştır:

- Avea İletişim Hizmetleri A.Ş. ,
- TTNNet A.Ş. ,
- Türkcell İletişim Hizmetleri A.Ş. ,
- Türk Telekomünikasyon A.Ş. ,
- Vodafone Telekomünikasyon A.Ş. ,
- Bursa Şehir içi Doğalgaz Dağıtım Ticaret ve Taahhüt A.Ş.’ dir.

213 sayılı VUK mükerrer 242. ve mükerrer 257. maddeleri ile verilen yetkilere istinaden uygulanan EFKS, yukarıda adı geçen 6 firma ile GİB arasında protokol imzalanması ile uygulanmaya başlamıştır. Alıcı veya satıcı, Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın EFKS olarak bilinen elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olduğunda elektronik fatura göndermesi/alması zorunludur.¹⁰³

¹⁰³ Selahattin, Tuncer, “e-Fatura Uygulaması 1 Eylül 2013’te Yürürlüğe Girdi”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ekim 2013, Sayı: 118, s. 1-7.

EFKS, firmaların düzenledikleri faturalarda bulunan bazı bilgilerin, belirlenen uygulama ve veri standartları çerçevesinde Gelir İdaresi Başkanlığı sistemine aktarılması şartı ile faturalara ait ikinci nüshaların kâğıt olarak saklanması zorunluluğunu ortadan kaldıran; ayrıca alıcılarına verilmek üzere hazırlanan birinci nüsha faturaların da güvenli elektronik imzalı dijital belge şeklinde oluşturulmasına imkân sağlayan, deneme niteliğinde bir e-Fatura uygulamasına geçişte başlangıç bir uygulamadır.

Daha öncede ifade edildiği gibi; EFKS' nin sunduğu e-Fatura imkânı kısıtlı bir çözümdür. EFKS' de düzenlenen e-Fatura yapılandırılmamış pdf dokümanı olduğu için alıcı tarafından bilgi işlem sisteminde otomatik olarak işleme imkânı bulunmamaktadır. EFKS pdf formatındaki faturaların muhatabına iletilmesi yönünde herhangi bir çözüm içermemektedir. Bu durum faturaların doğru kişiye, zamanında iletilip iletilmediği, kabul ve red sürelerinin başlangıcı gibi birçok hususta sıkıntılara yol açmaktadır.

2.5.2. e- Arşiv Fatura

VUK kapsamında manuel olarak düzenlenerek, muhafazası ve ibraz mecburiyeti olan faturanın elektronik ortamda düzenlenmesi ve ikinci nüshasının yine elektronik ortamda muhafazası ve ibrazına imkân tanıyan e-Arşiv uygulamasına ilişkin hükümler 433 sıra no.lu Genel tebliğ ile belirlenmiştir.¹⁰⁴

VUK'a göre fatura, *“kâğıt ortamında en az iki nüsha olarak düzenlenerek ilk nüshası (aslı) müşteriye verilen, ikinci nüshası ise yine kâğıt ortamında aynı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre mükelleflerce saklanılan bir belgedir.”*

¹⁰⁴ Mustafa, Akıl, “e-Arşiv Uygulaması”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Aralık 2015, Sayı: 144, s.1-10.

Tablo 26: 2016 Yılı e-Arşiv Fatura Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler

Aylar	Yeni Kullanıcı Sayısı	Toplam Kullanıcı Sayısı İçerisindeki Oran
<i>Ocak</i>	1.193	0,425
<i>Şubat</i>	0	0
<i>Mart</i>	131	0,046
<i>Nisan</i>	211	0,075
<i>Mayıs</i>	149	0,053
<i>Haziran</i>	140	0,049
<i>Temmuz</i>	132	0,047
<i>Ağustos</i>	168	0,059
<i>Eylül</i>	98	0,034
<i>Ekim</i>	185	0,065
<i>Kasım</i>	163	0,058
<i>Aralık</i>	237	0,084

Kaynak: İstatistikler GİB' den temin edilen e- Arşiv Fatura verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

2016 yılı aylara göre e- Arşiv Fatura kullanımına geçen yeni kullanıcı sayıları Tablo 26'da gösterilmektedir. Tabloya göre e- Arşiv Fatura kullanımına geçen yeni kullanıcı sayısı en çok Ocak ayında gerçekleşirken en az Eylül ayında gerçekleşmiştir. 2016 yılında toplam olarak ise; 4.693 kişi e- Arşiv Fatura uygulamasını kullanmaya başlamıştır. Ayrıca tablo 32'e göre Ocak 2016'da Aralık 2015 ayına göre yeni e- Arşiv Fatura kullanıcılarının toplam içerisindeki oranı %42'dir. 2016 yılı için yeni e- Arşiv Fatura kullanıcılarının ağırlıkta olduğu ay %8.4 ile Aralık ayı olarak gözükmekte sonrasında Nisan ayında %7.5 civarında seyretmektedir. Tabloya göre oranlar arasındaki fark dikkate alındığında Mayıs, Haziran, Temmuz, Eylül ve Kasım aylarında yeni kullanıcı sayıları azalma göstermektedir.

Tablo 27: 2017 Yılı e- Arşiv Fatura Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler

Aylar	Yeni Kullanıcı Sayısı	Toplam Kullanıcı Sayısı İçerisindeki Oranı
Ocak	1.887	0,37
Şubat	281	0,055
Mart	242	0,047
Nisan	185	0,036
Mayıs	238	0,047
Haziran	195	0,038
Temmuz	330	0,065
Ağustos	197	0,038
Eylül	129	0,025
Ekim	504	0,099
Kasım	359	0,070
Aralık	516	0,101

Kaynak: İstatistikler GİB' den temin edilen Arşiv e-Fatura verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

2017 yılı aylara göre e- Arşiv Fatura kullanımına geçen yeni kullanıcı sayıları Tablo 27'de gösterilmektedir. Tabloya göre e- Arşiv Fatura kullanımına geçen yeni kullanıcı sayısı en çok Ocak ayında gerçekleşirken en az Eylül ayında gerçekleşmiştir. 2017 yılında toplam olarak ise; 4.993 kişi e- Arşiv Fatura uygulamasını kullanmaya başlamıştır. Ayrıca tablo 27'ye göre Ocak 2017'de Aralık 2016 ayına göre yeni e- Arşiv Fatura kullanıcılarının toplam içerisindeki oranı %37'dir. 2017 yılı için yeni e- Arşiv Fatura kullanıcılarının ağırlıkta olduğu ay %10.1 ile Aralık ayı olarak gözükmekte sonrasında Ekim ayında %9.9 civarında seyretmektedir. Tabloya göre oranlar arasındaki fark dikkate alındığında Mart, Nisan, Haziran, Ağustos, Eylül ve Kasım aylarında yeni kullanıcı sayıları azalma göstermektedir.

Tablo 28: 2018 Yılı e- Arşiv Fatura Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler

Aylar	Yeni Kullanıcı Sayısı	Toplam Kullanıcı Sayısı İçerisindeki Oran
<i>Ocak</i>	2.684	0,53
<i>Şubat</i>	538	0,10
<i>Mart</i>	460	0,091
<i>Nisan</i>	496	0,099
<i>Mayıs</i>	416	0,083
<i>Haziran</i>	410	0,081

Kaynak: İstatistikler GİB' den temin edilen e- Arşiv Fatura verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

2018 yılı aylara göre e- Arşiv Fatura kullanımına geçen yeni kullanıcı sayıları Tablo 28'de gösterilmektedir. Tabloya göre e- Arşiv Fatura kullanımına geçen yeni kullanıcı sayısı en çok Ocak ayında gerçekleşirken en az Haziran ayında gerçekleşmiştir. 2018 yılında kümülatif toplam olarak ise; 14.760 kişi e- Arşiv Fatura uygulamasını kullanmaya başlamıştır. Ayrıca tablo 28'e göre Ocak 2018'de Aralık 2017 ayına göre yeni e- Arşiv Fatura kullanıcılarının toplam içerisindeki oranı %53'tür. 2018 yılı için yeni e- Arşiv Fatura kullanıcılarının ağırlıkta olduğu ay %10 ile Şubat ayı olarak gözükmekte sonrasında Nisan ayında %9.9 civarında seyretmektedir.

Tablo 29: 2016 Yılı Ortalama Düzenlenen e- Arşiv Fatura Sayısı ve Artış Durumu

Aylar	Ortalama Düzenlenen Arşiv e-Fatura Adedi	Aylık Düzenlenen Arşiv e-Fatura Artış Durumu
<i>Ocak</i>	558.820.384	42.425.953
<i>Şubat</i>	625.454.783	89.925.910
<i>Mart</i>	708.507.671	75.946.640
<i>Nisan</i>	793.978.006	82.385.131
<i>Mayıs</i>	880.290.018	84.107.036
<i>Haziran</i>	967.824.401	87.372.648
<i>Temmuz</i>	1.061.408.591	88.937.318
<i>Ağustos</i>	1.140.536.202	87.881.390
<i>Eylül</i>	1.231.809.482	80.965.905
<i>Ekim</i>	1.319.715.026	106.177.115
<i>Kasım</i>	1.430.492.504	105.504.944
<i>Aralık</i>	1.520.124.519	88.068.119

Kaynak: İstatistikler GİB' den temin edilen Düzenlenen Arşiv e-Fatura Sayısı verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 29'a bakıldığında ortalama olarak en çok e- Arşiv Faturanın Aralık ayında, en az e- Arşiv Faturanın ise Ocak ayında düzenlendiği görülmektedir. Ayrıca

diğer aylarda düzenlenen e- Arşiv Fatura adedi Ocak ayına göre yüksek bir rakamda seyretmiştir. Bunun yanı sıra en çok artışın Ekim, en az artışın ise Ocak ayında görüldüğü söylenebilir.

Tablo 30: 2017 Yılı Ortalama Düzenlenen Arşiv e-Fatura Sayısı ve Artış Durumu

Aylar	Ortalama Düzenlenen Arşiv e-Fatura Adedi (Milyon Adet)	Aylık Düzenlenen Arşiv e-Fatura Artış Durumu (Milyon TL)
<i>Ocak</i>	1.621	88
<i>Şubat</i>	1.718	96
<i>Mart</i>	1.817	97
<i>Nisan</i>	1.916	103
<i>Mayıs</i>	2.030	117
<i>Haziran</i>	2.125	92
<i>Temmuz</i>	2.248	124
<i>Ağustos</i>	2.354	101
<i>Eylül</i>	2.429	42
<i>Ekim</i>	2.614	205
<i>Kasım</i>	2.741	122
<i>Aralık</i>	2.833	125

Kaynak: İstatistikler GİB' den temin edilen Düzenlenen e- Arşiv Fatura Sayısı verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 30'a bakıldığında ortalama olarak en çok e- Arşiv Faturanın Aralık ayında, en az e- Arşiv Faturanın ise Ocak ayında düzenlendiği görülmektedir. Ayrıca diğer aylarda düzenlenen e- Arşiv Fatura adedi Ocak ayına göre yüksek bir rakamda seyretmiştir. Bunun yanı sıra en çok artışın Aralık, en az artışın ise Ocak ayında görüldüğü söylenebilir.

Tablo 31: 2018 Yılı Ortalama Düzenlenen e- Arşiv Fatura Sayısı ve Artış Durumu

Aylar	Ortalama Düzenlenen Arşiv e-Fatura Adedi (Milyon Adet)	Aylık Düzenlenen Arşiv e-Fatura Artış Durumu (Milyon TL)
<i>Ocak</i>	2.970	139,00
<i>Şubat</i>	3.117	128,00
<i>Mart</i>	3.252	133,00
<i>Nisan</i>	3.388	140,00
<i>Mayıs</i>	3.511	131,00
<i>Haziran</i>	3.640	124,00

Kaynak: İstatistikler GİB' den temin edilen Düzenlenen e- Arşiv Fatura Sayısı verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 31'e bakıldığında ortalama olarak en çok e- Arşiv Faturanın Haziran

ayında, en az e- Arşiv Faturanın ise Ocak ayında düzenlendiği görülmektedir. Ayrıca diğer aylarda düzenlenen e- Arşiv Fatura adedi Ocak ayına göre yüksek bir rakamda seyretmiştir. Bunun yanı sıra en çok artışın Nisan, en az artışın ise Haziran ayında görüldüğü söylenebilir.

Tablo 32: 2018 Yılı Ortalama Düzenlenen e-Arşiv Fatura Tutarları

Aylar	Ortalama Düzenlenen e-Arşiv Fatura Tutarı (Milyon TL)
<i>Ocak</i>	129.877.107,00
<i>Şubat</i>	129.917.031,00
<i>Mart</i>	129.978.358,00
<i>Nisan</i>	130.122.948,00
<i>Mayıs</i>	130.208.315,00
<i>Haziran</i>	130.460.310,00

Kaynak: İstatistikler GİB' den temin edilen Düzenlenen e-Arşiv Fatura Tutarı verileri kullanılarak oluşturulmuştur. Cari yıl tamamlanmadığından 2018 yılı ilk altı ay değerlendirmeye alınmıştır.

Tablo 32'ye bakıldığında ortalama olarak en çok düzenlenen e-Arşiv fatura tutarının Haziran ayında, en az e-Arşiv faturanın ise Ocak ayında düzenlendiği görülmektedir. Ayrıca diğer aylarda düzenlenen e- Fatura tutarı Ocak ayına göre yüksek bir rakamda seyretmiştir. Bunun yanı sıra en çok artışın Haziran, en az artışın ise Ocak ayında görüldüğü söylenebilir. Tabloya göre; Haziran ayında 130.460.310,00 milyon TL tutarlı fatura düzenlenmiştir.

2.5.3. İhracat e-Fatura

421 sıra numaralı VUK Genel tebliği¹⁰⁵ ile zorunluluk getirilen mükelleflere ilave olarak elektronik defter tutma ve elektronik fatura (e-Fatura) uygulamasına dâhil olma zorunluluğu getirilen mükelleflerin kapsamının genişletilmesi ve ihracat işlemlerinde e-Fatura uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 454 sıra no.lu VUK Genel tebliğinin¹⁰⁶ konusunu oluşturmaktadır.¹⁰⁷

Öncelikle; İhracat e-Faturası düzenleyecek işletmenin e-Fatura uygulamasına kayıtlı kullanıcı olması gerekmektedir. İhracat faturalarının e-Fatura olarak

¹⁰⁵ 14.12.2012 tarih ve 28497 sayılı Resmi Gazete.

¹⁰⁶ 20.06.2015 tarih ve 29392 sayılı Resmi Gazete.

¹⁰⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Fatura Uygulaması Gümrük İşlemleri Kılavuzu v.1.8, Şubat 2018.

düzenlenmesi zorunluluğu sadece “Gümrük Çıkış Beyannamesi” ekinde yer alan mal ihracı faturaları için geçerlidir. Diğer belgelerin (Serbest Bölge İşlem Formu, transit ticaret formu vb.) ekinde yer alan ihracat faturaları e-Fatura kapsamında değildir.¹⁰⁸

Tablo 33: 2018 Yılı ilk altı ay Ortalama İhracat e-Fatura Kullanıcı Sayıları ve İstatistikler

Aylar	Yeni Kullanıcı Sayısı
<i>Ocak</i>	16.028
<i>Şubat</i>	16.796
<i>Mart</i>	17.265
<i>Nisan</i>	17.666
<i>Mayıs</i>	18.003
<i>Haziran</i>	18.274

Kaynak: İstatistikler GİB’ den temin edilen İhracat e-Fatura verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

2018 yılı (ilk altı ay) aylara göre İhracat e-Fatura kullanımına geçen yeni kullanıcı sayıları Tablo 33’te gösterilmektedir. Tabloya göre İhracat e-Fatura kullanımına geçen yeni kullanıcı sayısı en çok Haziran ayında gerçekleşirken en az Ocak ayında gerçekleşmiştir. 2018 yılında (ilk altı ay için) toplam olarak ise; 18.326 kişi İhracat e-Fatura uygulamasını kullanmaya başlamıştır.

Tablo 34: 2018 Yılı ilk altı ay Ortalama Düzenlenen İhracat e-Fatura Sayısı ve Başarı Durumu

Aylar	Ortalama Düzenlenen İhracat e-Fatura Adedi	Başarılı (Kabul Yanıtı Dönülmüş ihracatı tamamlanmış fatura sayısı) Ortalaması	Başarısız
<i>Ocak</i>	2.272.905	1.893.154	70.900
<i>Şubat</i>	2.672.558	2.261.522	81.280
<i>Mart</i>	3.031.160	2.602.535	90.542
<i>Nisan</i>	3.409.729	2.969.463	100.276
<i>Mayıs</i>	3.753.371	3.285.391	109.027
<i>Haziran</i>	4.107.145	3.617.817	118.356

Kaynak: İstatistikler GİB’ den temin edilen Düzenlenen İhracat e-Fatura Sayısı verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 34’e bakıldığında ortalama olarak en çok İhracat e-Faturanın Haziran

¹⁰⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Fatura Uygulaması Gümrük İşlemleri Kılavuzu v.1.8, Şubat 2018.

ayında, en az İhracat e-Faturanın ise Ocak ayında düzenlendiği görülmektedir. Ayrıca diğer aylarda düzenlenen İhracat e- Fatura adedi Ocak ayına göre yüksek bir rakamda seyretmiştir. Bunun yanı sıra uygulamanın yeni hayata geçirilmesinden dolayı önümüzdeki aylarda artış göstereceği söylenebilir. 2018 yılı ilk altı ay toplam ortalama rakamı düzenlenen İhracat e-Fatura sayısı 19.246.867'dir. Ayrıca; kabul yanıtı dönülmüş ihracatı tamamlanmış İhracat e-Fatura ortalama sayısı ise aylar itibari ile artış göstermiş olup, ortalama toplam kabul yanıtı dönülmüş ihracatı tamamlanmış İhracat e-Fatura sayısı 16.629.880 adettir. Tabloya göre; başarısız İhracat e-Fatura ortalama sayısı ise aylar itibari ile artış göstermekle birlikte, ortalama toplam kabul yanıtı dönülmüş ihracatı tamamlanmış İhracat e-Fatura sayısı ile karşılaştırıldığında %3'lük bir tutar göstermektedir.

Tablo 35: 2018 Yılı ilk altı ay Ortalama İhracat e-Fatura Tutarı

Aylar	Ortalama İhracat e-Fatura Tutarı (Milyon TL)
<i>Ocak</i>	116.668,00
<i>Şubat</i>	137.750,00
<i>Mart</i>	154.083,00
<i>Nisan</i>	172.558,00
<i>Mayıs</i>	188.999,00
<i>Haziran</i>	204.381,00

Kaynak: İstatistikler GİB' den temin edilen İhracat e-Fatura verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

2018 yılı (ilk altı ay) aylara göre ortalama ihracat e-Fatura tutarları tablo 35'te gösterilmektedir. Tabloya göre İhracat e-Fatura tutarları ilk altı ay itibari ile artış göstermekte olup, en çok Haziran ayında gerçekleşirken en az Ocak ayında gerçekleşmiştir. 2018 yılında (ilk altı ay için) toplam olarak ise; 974.442,00 milyon TL tutarında İhracat e-Faturası düzenlenmiştir.

2.5.4. Yolcu Beraberi Eşya (Tax-Free-Refund) e-Fatura

Yolcu beraberinde eşya e-Faturası düzenleyebilmek için işletmenin öncelikle e-Fatura sistemine kayıtlı olması gerekmektedir. Türkiye'de ikameti bulunmayan yolculara KDV iadesi yapabilmek için bu fatura işlemi yapılmaktadır. KDV uygulaması genel tebliğinde yer alan yolcu beraberisi eşya istisnasından faydalanmak için verginin alıcıya iade edilmesi usullerinden yalnızca yetki belgesine sahip aracı

kurumlar tarafından iade yöntemini seçen mükellefler için uygulanacaktır. Yolcu beraberli eşya ihracı faturasının elektronik olarak gönderimi kapsamında fatura düzenleyen kullanıcı; standarda uygun olarak oluşturulan elektronik faturayı düzenleyen, uygulamaya özel entegratör, entegrasyon veya GİB portal yöntemi ile dahil olmuş gerçek ya da tüzel kişiliktir. e-Faturayı ve sistem yanıtını; oluşturmaya imkân verir/oluşturur, elektronik olarak imzalar veya Mali Mühür ile onaylar, saklar, faturayı iletir, yolcu beraberli eşya ihracı için faturada gereken ek bilgileri sağlar.¹⁰⁹

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ise; kendisine gelen yolcu beraberli eşya ihracı faturasını; sorgular, fatura bilgilerini ve alınan malı kontrol eder, faturayı onaylar, GTB Sisteminde bir sorun yaşandığında e-Faturaların kâğıt çıktılarını kaşe ile onaylayıp sistem tekrar çalışır olduğunda sistem üzerinden onayını yapar. Onaylanan her fatura için ilgili yetki belgeli aracı kuruma uygulama yanıtı gidecektir. Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara KDV iadesi yapmak üzere yetki belgesi almış yetkili aracı firmalar ise; e-Fatura kapsamında; Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından gümrük memuru aracılığıyla gönderilen uygulama yanıtını alır. Uygulama yanıtı içindeki bilgileri kontrol ederek yolcuya KDV iadesi ödemesi yapar. Yolcu pasaportunu ibraz ederek ve KDV dahil tutarını ödedikten sonra Firma faturasını e-Fatura olarak düzenleyerek özel entegratör aracılığı ile GİB' e göndermektedir. GİB faturayı GTB' ye sistem üzerinden göndermektedir. Türkiye'de ikamet etmeyen yolcu, Türkiye den çıkış yaparken satın aldığı ürünle birlikte çıkış yaptığı gümrük kapısındaki GTB yetkilisine giderek almış olduğu ürünü gösterip KDV iadesi işlemi yapılmasını talep edecektir. Bu durumda, GTB fatura onayını GİB' e geri gönderir. GİB, işletmenin özel entegratörü aracılığıyla işletmeye fatura onayını gönderir. İşletmenin entegratörü fatura onayını aracı kuruma gönderir. Yolcu aracı kuruma giderek fatura KDV tutarını iade alır.¹¹⁰

¹⁰⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Fatura Uygulaması Gümrük İşlemleri Kılavuzu v.1.8, Şubat 2018.

¹¹⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Fatura Uygulaması Gümrük İşlemleri Kılavuzu v.1.8, Şubat 2018.

Tablo 36: 2018 Yılı ilk altı ay Ortalama Tax Free-refund e-Fatura Kullanıcı Sayıları

Aylar	Yeni Kullanıcı Sayısı
<i>Ocak</i>	288
<i>Şubat</i>	300
<i>Mart</i>	305,50
<i>Nisan</i>	314,50
<i>Mayıs</i>	319
<i>Haziran</i>	326,50

Kaynak: İstatistikler GİB' den temin edilen Tax Free-refund e-Fatura verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

2018 yılı (ilk altı ay) aylara göre Tax Free-refund e-Fatura kullanımına geçen yeni kullanıcı sayıları Tablo 36'da gösterilmektedir. Tabloya göre Tax Free-refund e-Fatura kullanımına geçen yeni kullanıcı sayısı en çok Haziran ayında gerçekleşirken en az Ocak ayında gerçekleşmiştir. 2018 yılında (ilk altı ay için) toplam olarak ise; 1.853.50 kişi Tax Free-refund e-Fatura uygulamasını kullanmaya başlamıştır.

Tablo 37: 2018 Yılı ilk altı ay Ortalama Düzenlenen Tax Free-refund e-Fatura Sayısı ve Başarı Durumu

Aylar	Ortalama Düzenlenen Tax Free-refund e-Fatura Adedi	Ortalama Düzenlenen Tax Free-refund e-Fatura Başarı Durumu
<i>Ocak</i>	921.452	278.319
<i>Şubat</i>	1.042.967	323.806
<i>Mart</i>	1.143.401	358.601
<i>Nisan</i>	1.316.511	418.239
<i>Mayıs</i>	1.449.187	468.843
<i>Haziran</i>	1.560.489	513.349

Kaynak: İstatistikler GİB' den temin edilen Düzenlenen Tax Free-refund e-Fatura Sayısı verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 37'ye bakıldığında ortalama olarak en çok Tax Free-refund e-Faturanın Haziran ayında, en az Tax Free-refund e-Faturanın ise Ocak ayında düzenlendiği görülmektedir. Ayrıca diğer aylarda düzenlenen Tax Free-refund e-Fatura adedi Ocak ayna göre yüksek bir rakamda seyretmiştir. Tabloya göre; 2018 ilk altı ayında toplam 1.594.075 adet Tax Free-refund e-Faturanın düzenlendiği görülmektedir. Uygulamanın yeni olması dolayısı ile önümüzdeki dönemde artış yaşanacağı söylenebilir.

Tablo 38: 2018 Yılı ilk altı ay Ortalama Tax Free-refund e-Fatura Tutarı

Aylar	Ortalama Tax Free-refund e-Fatura Tutarı (Milyon TL)
<i>Ocak</i>	116.668,00
<i>Şubat</i>	137.750,00
<i>Mart</i>	154.083,00
<i>Nisan</i>	172.558,00
<i>Mayıs</i>	188.999,00
<i>Haziran</i>	204.381,00

Kaynak: İstatistikler GİB' den temin edilen Tax Free-refund e-Fatura verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

2018 yılı (ilk altı ay) aylara göre Ortalama Tax Free-refund e-Fatura tutarları tablo 38'de gösterilmektedir. Tabloya göre Tax Free-refund e-Fatura tutarları ilk altı ay itibari ile artış göstermekte olup, en çok Haziran ayında gerçekleşirken en az Ocak ayında gerçekleşmiştir. 2018 yılında (ilk altı ay için) toplam olarak ise; 1.670,00 milyon TL tutarında Tax Free-refund e-Faturası düzenlenmiştir.

2.5.5. Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) e-Fatura

T.C Sosyal Güvenlik Kurumu 01.10.2017 tarihi itibari ile e-Fatura sistemine dahil olmuştur. Dolayısı ile elektronik fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflerin Ekim 2017'den itibaren SGK' ya gönderecekleri faturaları elektronik ortamda e-Fatura olarak gönderebileceklerdir. Maliye Bakanlığınca yapılan düzenlemeler gereği elektronik fatura uygulamasına dahil olan mükelleflerin birbirlerine yaptıkları mal teslimi ve hizmet ifasında elektronik fatura düzenlemesi zorunludur. Uygulamaya ilişkin doküman ve kılavuzlar www.efatura.gov.tr sayfasında mevzuat ve teknik mimari modülü altında yer almaktadır. SGK paydaşlarının GİB ve kurumun web sayfasından duyuruları takip etmeleri sıkıntı yaşamamaları açısından önemlidir.¹¹¹

Bu kapsamda SGK e-Fatura uygulama kılavuzu v.1.0. (29 Eylül 2017) Gelir İdaresi Başkanlığında yayınlanmıştır. Ayrıca SGK adına mükelleflerin düzenleyeceği e-Faturalarda olması gereken özel alanların ve içeriğinin düzenlendiği SGK teknik dokümanı oluşturulmuştur.

¹¹¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, SGK e-Fatura Uygulaması Kılavuzu v.1.0, Eylül 2017.

2.6. e-FATURA UYGULAMASININ YASAL DAYANAKLARI

4 Ocak 1961 tarihinde kabul edilen 213 no.lu VUK' un 229. maddesi ile “faturanın tarifi”, 230. maddesi ile “faturanın şekli”, 231. maddesi ile “fatura düzenlenirken içermesi gereken asgari bilgiler”, 232. maddesi ile “fatura kullanma zorunluluğu” düzenlenmiştir. Yine aynı kanunun mükerrer 242 no.lu maddesinin 2. fıkrasında, 4 Haziran 2008 tarihinde 5766 sayılı kanunun 17. maddesi ile Maliye Bakanlığı, elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı, elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, yetkili kılınmıştır.

Maliye Bakanlığının aldığı bu yetkiye istinaden 397 sıra no.lu VUK Genel tebliği ile faturanın elektronik belge olarak düzenlenmesi, alıcıya elektronik ortamda iletilmesi ve elektronik ortamda saklanması ve ibraz edilmesine dair düzenlemeler getirilmiştir. e-Faturanın, istenen niteliklere uygunluğu, göndericinin kimlik doğruluğu, elektronik belgenin geçerliliği, içeriğinin özgünlüğüne dair konular 397 sıra no.lu Genel tebliğle düzenlenmiştir. Çatı tebliğ olan mezkûr tebliğde uygulamada ihtiyaç duyulan gerekli düzenlemeler ve değişiklikler yeni tebliğler yayımlanarak uygulama genişletilmiş ve genişlemeye de devam etmektedir. e-Fatura yasal düzenlemeleri birbirini değiştiren, tamamlayan ve açıklayan VUK Genel tebliğleri ise şöyle sıralanabilir; 416 sıra no.lu VUK Genel tebliği¹¹², 421 sıra no.lu VUK Genel tebliği¹¹³ (bazı mükelleflere e-Fatura ve e-Defter uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirilmiştir), 424 sıra no.lu VUK Genel tebliği¹¹⁴, 433 sıra no.lu VUK Genel tebliği¹¹⁵ (elektronik Arşiv uygulamasına ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir), 447 sıra no.lu VUK Genel tebliği¹¹⁶, 448 sıra no.lu VUK Genel tebliği¹¹⁷, 454 sıra no.lu VUK Genel tebliği¹¹⁸, 461 sıra no.lu VUK Genel tebliği¹¹⁹, 475 sıra no.lu VUK Genel tebliği¹²⁰, 494 sıra no.lu VUK Genel tebliğidir¹²¹.

¹¹² 28.06.2012 tarih ve 28337 Sayılı Resmi Gazete.

¹¹³ 14.12.2012 tarih ve 28497 sayılı Resmi Gazete.

¹¹⁴ 21.02.2013 tarih ve 28566 sayılı Resmi Gazete.

¹¹⁵ 30.12.2014 tarih ve 29221 sayılı Resmi Gazete.

¹¹⁶ 04.04.2015 tarih ve 29316 sayılı Resmi Gazete.

¹¹⁷ 04.04.2015 tarih ve 29316 sayılı Resmi Gazete.

¹¹⁸ 20.06.2015 tarih ve 29392 sayılı Resmi Gazete.

¹¹⁹ 25.12.2015 tarih ve 29573 sayılı Resmi Gazete.

¹²⁰ 15.12.2016 tarih ve 29919 sayılı Resmi Gazete.

¹²¹ 25.05.2018 tarih ve 30431 sayılı Resmi Gazete.

Ayrıca, çalışmanın yapıldığı dönemde Hazine ve Maliye Bakanlığı 433, 454 ve 487 sıra no.lu 3 adet taslak tebliğ ile e-Fatura uygulamasında yeni düzenlemeler ve değişiklikler gündeme getirmiştir.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı gibi, halen yürürlükte olan yasal düzenlemeye göre, e-Fatura uygulamasına kayıtlı olan mükelleflerin birbirlerinden aldıkları mal ve sağladıkları hizmetler için elektronik fatura gönderme ve alma zorunluluğu vardır.

2.7. e-FATURA KULLANMA ZORUNLULUĞU OLAN MÜKELLEFLER

5 Mart 2010 tarihinde 397 sıra no.lu VUK Genel tebliği ile e-Faturadan yararlanabilecek mükellefleri Anonim ve Limited şirketler olarak belirlenmiştir. Çatı tebliğ olan mezkûr tebliğde e-Fatura Uygulaması ile ilgili olarak başlangıçta sadece Anonim ve Limited şirketler ile ilk kez - eğer deneme proje olan EFKS' ni göz önünde bulundurmazsak- uygulanmaya başlanmıştır. Bu kapsamda Başkanlık başlangıçta kâğıt faturanın yanında mükelleflere bir seçenek olarak e-Fatura uygulamasını sunmuştur.

05.03.2010 tarih ve 27512 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 397 Sıra no.lu VUK Genel tebliğinin dördüncü bölümü değiştirilmiş ve 28.06.2012 tarih ve 28337 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 416 sıra no.lu VUK Genel tebliği ile “gerçek kişi mükellefler” de e-Fatura uygulamasına dahil edilmiştir. Uygulamanın yaygınlaştırılması açısından 416 sıra no.lu VUK Genel tebliği önemli bir tebliğ olmuştur.

Ancak, asıl önemli değişiklikler 14.12.2012 tarih ve 28497 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 421 sıra no.lu Genel tebliği ile gerçekleştirilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından uygulamayı yaygınlaştırmak ve önemli sektörleri ve mükellefleri de kapsama dahil etmek için tebliğin yayın tarihini takip eden yıl olan 2013 yılında e-Fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu getirilmiştir. 01.09.2013 tarihinden itibaren e-Fatura sistemine zorunlu geçen kullanıcılara aralarında sadece

e-Fatura düzenlenmesi zorunlu hale getirilmiştir. ¹²²

421 sıra no.lu Genel tebliği'ne göre;

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

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

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

e-Fatura kapsamına giren mükelleflerin belirlenmesindeki tereddütleri ortadan kaldırmak için Başkanlık 08.02.2013 tarih ve 58 no.lu VUK sirküleri ile konu ile ilgili açıklamalar yapmıştır. Bu açıklamalar ışığında; 2011 yılında, adı geçen mükelleflerden mal alan ve tebliğde belirtilen brüt satış hasılatına sahip olan mükellefler mecburiyet kapsamındadır. ¹²³

Mezkur sirkülere göre; *“5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olan mükelleflerden 2011 takvim yılı içinde mal alışı yapanlar, satın aldıkları malın türüne, fiyatına, miktarına veya herhangi bir özelliğine bakılmaksızın, 2011 yılı gelir tablolarındaki brüt satış hasılatları 25 Milyon TL veya daha yüksek ise elektronik fatura ve elektronik defter uygulamalarına dahil olacaklardır. Lisans sahibi mükelleflerden alış yapanların, madeni yağ sektöründe veya başka bir sektörde faaliyet göstermesi zorunluluk karşısındaki durumlarını etkilememektedir. Benzer şekilde 4760 sayılı ÖTV*

¹²² İmdat, Türkay, “Elektronik Fatura (e-Fatura) Uygulamasının Kapsamı (e-Fatura Düzenleme ve Alma zorunluluğu)”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Eylül 2013, Sayı: 117, s. 1-13.

¹²³ Selahattin, Tuncer, “e-Fatura Uygulamasında Son Durum”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Haziran 2014, Sayı: 126, s. 1-10.

kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal eden mükelleflerden 2011 takvim yılı içinde mal alışını yapanlar, satın aldıkları malın türüne, fiyatına, miktarına veya herhangi bir özelliğine bakılmaksızın 2011 yılı gelir tablolarındaki brüt satış hasılatı rakamları 10 Milyon TL veya daha yüksek ise elektronik fatura ve elektronik defter uygulamalarına dahil olacaklardır.”

Bu kapsamda alış yapanların madeni yağ, tütün, alkol, kolalı gazozlar sektörlerinde veya başka sektörlerde faaliyet göstermesi zorunluluk karşısındaki durumlarını etkilememektedir. Diğer bir ifade ile bu sektörlerdeki mükelleflerden mal alan mükelleflerin hangi sektörde faaliyette buldukları önemli değildir. Önemli olan bu sektörlerdeki mükelleflerden herhangi bir mal alınmış olmasıdır.

Yayımlanan her yeni tebliğ ile e-Fatura uygulamasının kapsamı genişletilirken aynı zamanda mükellef kapsamı da genişlemektedir. Şu anda taslak halinde olan aşağıdaki düzenlemeleri planlanan Elektronik belge uygulamalarının yaygınlaştırılması stratejisi çerçevesinde 433 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel tebliğinde¹²⁴ güncellemeler yapılması ile aşağıdaki düzenlemeler hedeflenmektedir.

“Hali hazırda 397 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel tebliği kapsamında e-Fatura uygulamasına kayıtlı bulunan mükelleflere, 1.1.2019 tarihine kadar e-Arşiv uygulamasına geçme zorunluluğu getirilmiş,”

“2017 ve müteakip hesap dönemi brüt satış hasılatı 5 Milyon TL ve üzeri olan mükelleflere Gelir/Kurumlar Vergisi beyannamelerinin verildiği tarihi izleyen hesap

¹²⁴ 30.12.2014 tarih ve 29221 sayılı Resmi Gazete.

dönemi başından itibaren e-Arşiv Fatura uygulamasına geçme zorunluluğu getirilmiş,”

“e-Ticaret aracı hizmet sağlayıcıları, internet reklamcılığı hizmet aracıları ile internet ortamında ilan yayınlayan mükelleflere 1.1.2019 tarihine kadar e-Arşiv uygulamasına geçiş zorunluluğu getirilmiş,”

“e-Fatura ve e-Arşiv uygulamalarına kayıtlı olmayan mükelleflerce aynı günde aynı kişi veya kurumlara düzenlenen faturaların vergiler dahil toplam tutarının 50.000 TL’yi aşması halinde söz konusu faturaların 1.1.2019 tarihinden itibaren e-Arşiv Fatura olarak düzenleme zorunluluğu getirilmiş,”

“Başkanlık, yapacağı analiz çalışmalarıyla riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük mükelleflere ve Başkanlıkça belirlenen diğer mükellef gruplarına yazılı bildirimle en az 3 aylık süre vermek suretiyle e-Fatura ve e-Arşiv Fatura uygulamalarına geçme zorunluluğu getirmeye yetkili kılınmış”, denilmektedir.

Taslak Tebliğ ile 454 Sıra No.lu Genel Tebliğinde yapılması düşünülen düzenlemeler:

Ayrıca yine taslak halinde olan ve 454 sıra no.lu Genel tebliğ¹²⁵ **eklenmesi** düşünülen mükellef grubu, ciro sınırı aşağıya çekilerek kapsam genişlemesi yapılması planlanmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığınca hazırlanan VUK tebliğ taslağında; “e-Fatura ve e-Defter uygulamalarına zorunlu olarak dahil olacak mükellef grupları yeniden belirlenmiş ve ayrıca e-Fatura sistemine kayıtlı kullanıcıların, ihracat faturaları ile yolcu beraberliği eşya ihracı faturalarının e-Fatura olarak düzenleme zorunluluğunda olduğu gibi bavul ticareti kapsamında hali hazırda kağıt ortamda düzenlenmekte olan “Özel Fatura” ların da elektronik ortamda e-Fatura olarak düzenlenmesi zorunluluğuna ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Söz konusu taslak ile zorunluluk kapsamını belirleyen 10 Milyon TL’lik ciro sınırı 5 Milyon TL ye indirilerek kapsama yeni mükelleflerin dahil edilmesi ve bu suretle kağıt belge-defter düzenlemekten

¹²⁵ 20.06.2015 tarih ve 29392 sayılı Resmi Gazete.

kaynaklanan mükelleflerimizin maliyetlerinde önemli tasarruflar sağlanması öngörülmektedir.”

2.8. e-FATURA MUHAFAZASI VE İBRAZI

VUK ilgili maddeleri kapsamında mükellefler, ister isimlerine düzenlenen isterse kendilerinin düzenledikleri faturaları, yasal süreler içerisinde muhafaza ve istendiğinde ibraz etmekle yükümlüdürler.¹²⁶

e-Fatura uygulamasının Çatı tebliği olan 5/3/2010 tarihli ve 27512 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 397 sıra no.lu VUK Genel tebliğinde e-Fatura uygulaması ile ilgili uyulması gereken yükümlülükler ayrıntıları ile açıklanmıştır. Mezkûr tebliğin 6. "e-Faturanın Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğü" başlıklı bölümünde mükelleflerin gerek düzenledikleri e-Faturaları gerekse adlarına düzenlenen e-Faturaları yasal süreler içerisinde muhafaza ve istendiğinde ibraz etmekle sorumlu oldukları belirtilmiştir. Kâğıt fatura ile e-Fatura arasında yasal süreler başta olmak üzere mali ve hukuki yükümlülükler açısından hiçbir fark bulunmamaktadır. Sadece uygulama açısından farklılık göstermektedir.

Kâğıt faturada bir faturanın doğruluğu ve geçerliliği harici yollar ile yapılmaktaydı. elektronik fatura uygulaması ile birlikte e-Faturanın geçerli hâli GİB üzerinden başarıyla geçmiş XML’ dir. Faturanın GİB üzerinden başarıyla geçip geçmediğinin kontrolü (e-Fatura sisteminde olmayanlar tarafından da) sorgulanması ancak fatura XML’ i üzerinden, e-Fatura Görüntüleyici programı aracılığıyla yapılabilir. Gelir İdaresi Başkanlığı bu kapsamda *e-Fatura görüntüleyici kullanım kılavuzunu* mükelleflere yardımcı olması için Eylül 2015 tarihinde www.efatura.gov.tr adresinde yayınlamıştır.

e-Fatura mükellefleri, adlarına düzenlenen her e-Faturayı öncelikle e-Fatura görüntüleyici¹²⁷ ile kontrol etmeleri gerekmektedir.

¹²⁶ M. Emin, Akyol, “Elektronik Fatura Uygulamasına İlişkin Yeni Esaslar”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Nisan 2010, Sayı: 76, s. 1-6.

¹²⁷ <http://www.efatura.gov.tr/anasayfa.html> adresinde yer alan aşağıdaki bağlantıdan e-Fatura Görüntüleyici programını indirilebilir.

e-Fatura kullanıcısı mükelleflerin adlarına düzenlenmiş olan e-Faturaların her birisini yukarıda bahsedilen e-Fatura görüntüleyicisi programı ile doğruluğunu ve geçerliliğini kontrol etmeleri gerekmektedir. Zira doğru ve geçerli olmayan bir belgenin muhafazası bir hüküm ifade etmemektedir. Kâğıt faturaların doğruluğu ve geçerliliğini kontrol etmek daha güç olmakta iken, e-Faturanın geçerli olup olmadığını kontrol etmek saniyelerle ifade edilmektedir. Sahte ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kullanmak ağır cezai müeyyideler gerektirmektedir. Ayrıca, e-Faturanın (veya kabul/red uygulama yanıtının) kâğıt çıktısı, e-posta ile gönderilmesi, fatura üzerine "Aslı Gibidir" yazılması vs. uygun değildir. Bu şekilde muhafaza etmek bir hüküm ifade etmemektedir.¹²⁸

Gelir İdaresi Başkanlığı elektronik fatura saklama hizmeti verecek kurumlar için “e-Fatura saklanma kılavuzu v.1.1” Eylül 2013 tarihinde www.e-fatura.gov.tr adresinde yayınlamıştır. Elektronik fatura saklama hizmeti verecek kurumun saklama izni alabilmesi için öncelikle e-Fatura uygulamasını entegrasyon yöntemiyle kullanma izni alması gerekmektedir. Özel entegrasyon izni alan kurumlar da 421 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel tebliğinde¹²⁹ ve bu kılavuzda belirlenen esaslar doğrultusunda e-Fatura saklama izni almak için başvuru yapabilirler. e-Fatura saklama hizmeti, e-Fatura uygulamasına kayıtlı gerçek ve tüzel kişi mükelleflere verilebilecektir.

İzin başvurusu yapacak kurumun bilgi güvenliği için TS ISO IEC 27001 veya ISO27001 belgelerine, iş sürekliliği (Societal security - Business continuity) için ISO 22301 belgesine, Bilgi Teknolojileri Hizmet Yönetimi Sistemi için TS ISO IEC 20000 veya ISO 20000 belgelerine sahip olmalıdır. Ancak Başkanlık’tan özel entegrasyon izni alan özel entegratörler için bu zorunluluk aranmaz. Sistem yönetim süreçleri ITIL uyumlu olmalı ve sistem ITIL sertifikasına sahip personel tarafından yönetilmelidir. e-Fatura saklama hizmeti verecek kurum “ İşlem Kayıt İzleme ve

¹²⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Fatura Görüntüleyicisi Kullanım Kılavuzu v.1.0, Eylül 2015.

¹²⁹ 14.12.2012 tarih ve 28497 sayılı Resmi Gazete.

Kontrol Listesi” ve “Felaketten Kurtarma Kontrol Listesi” ne uymak zorundadır. e-Fatura saklama izni almak için başvuran kurumların istenilen standartların bir suretini, ITIL sertifikası olan çalışanlarının listesini ve sertifikalarının bir kopyasını BİS raporu ile birlikte ibraz etmeleri gerekmektedir.¹³⁰

Gerek görmesi halinde Başkanlık, saklanacak faturaları veya faturalara ait bilgileri belirleyeceği yöntemlerle kendi sistemine aktarımının yapılmasını veya bu bilgilerin erişimine sunulmasını isteyebilir. Bu amaçla izin alan kurumlara süre verebilmektedir.

Mali mühür konusu mükelleflere ait verilerin içeriğinin garanti altına alınması açısından önemli bir konudur. 424 sıra no.lu VUK Genel tebliğine¹³¹ göre; VUK hükümleri kapsamında kullanılmak üzere, tüzel kişi, diğer kurum, kuruluş, işletmelere ve talep ettikleri takdirde gerçek kişi mükelleflere ait verilerin içeriğinin garanti altına alınması ile gerekli durumlarda gizliliğin sağlanması fonksiyonlarının yerine getirilmesi amacı ile düzenlenen ve e-Fatura kullanmada gerekli olan “Mali Mühür”, Başkanlık adına TÜBİTAK-UEKAE tarafından hazırlanan elektronik sertifika alt yapısıdır.¹³²

Mali Mühür almak isteyen mükellefler için başvuru ile ilgili bütün bilgi ve dokümanlar <http://mm.kamusm.gov.tr> internet sitesinde bulunmaktadır.¹³³

2.9. e-FATURADA SORUMLULUK VE CEZAI İŞLEMLER

e-Fatura uygulamasından yararlanan mükelleflere ilişkin sorumluluk ve cezai müeyyideler, 397 sıra no.lu VUK Genel tebliği, 447 sıra no.lu Genel tebliği¹³⁴ ile genişletilerek 9. “Sorumluluk ve Cezai Müeyyideler” başlıklı bölümünde yer almaktadır.

¹³⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Fatura Saklama Kılavuzu v.1.1, Eylül 2013.

¹³¹ 21.02.2013 tarih ve 28566 sayılı Resmi Gazete.

¹³² Türkay, a.g.m. , s. 5-13.

¹³³ Tahir, Erdem, “e-Fatura-e-Arşiv”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Şubat 2014, Sayı: 122, s. 1-13.

¹³⁴ 04.04.2015 tarih ve 29316 sayılı Resmi Gazete.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından tebliğde ve www.efatura.gov.tr internet adresinde yayımlanan teknik kılavuzlarda yer alan usul ve esaslara aykırı biçimde e-Fatura düzenleyen mükellefler hakkında, işledikleri fiile göre Vergi Usul Kanununda öngörülen cezalar uygulanmaktadır.¹³⁵

Başkanlık, gerek görmesi halinde uygulamadan yararlanan mükelleflerin bilgi işlem sistemini/sistemlerini denetleme yetkisine sahiptir. Bu denetimler sırasında mükellefler, gerekli her türlü imkânı (uygun donanım ve yazılımlar, terminallere ulaşım izinleri ve uzman personel gibi) sağlamak zorundadır.

Bu tebliğ kapsamında bilgi işlem sistemlerinin entegrasyonu yöntemiyle elektronik fatura uygulamasından yararlanan mükellefler, sistemlerini kesintisiz 7 gün 24 saat fatura ve ilgili mesajları alabilir ve gönderebilir halde açık tutmak zorundadırlar. Mücbir sebepler dışında bu zorunluluğa uymayan mükelleflerin entegrasyon izinleri iptal edilecek olup, Başkanlık tarafından portal hesapları otomatik olarak açılacaktır. Entegrasyon izni iptal edilen ve portal hesapları açılan mükellefler isterlerse Başkanlıktan izin almış bir özel entegratör ile de anlaşabilir ve elektronik fatura uygulamasını özel entegrasyon yöntemi ile de kullanabilirler.¹³⁶

¹³⁵ Güray, Öğredik, “e-Fatura Yerine Kâğıt Fatura Düzenlenmesinin Cezası Olabilir Mi? Olursa Özel Üsülsüzlük Mü Yoksa Usulsüzlük Cezası Mı Olmalıdır”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ağustos 2016, Sayı: 152, s. 1-15.

¹³⁶ 447 sıra no.lu VUK Genel tebliği. 04.04.2015 tarih ve 29316 sayılı Resmi Gazete.

3. BÖLÜM

e-FATURA UYGULAMASI'NA GEÇİŞTE YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Çalışmanın bu bölümünde mükelleflerin e-Fatura uygulamasına geçişte yaşadığı sorunlar, mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığına özelge formlarını doldurarak, yaşadıkları sorunlara cevap aradıkları, www.efatura.gov.tr adresinde yayınlanan “özelge”ler e-Fatura uygulama ve işleyiş sürecinde yaşanan sorunlar göz önünde bulundurularak değerlendirilecektir. Çalışmada “ağırlıklı” olarak, özeldeler ile mükelleflerin yaşadığı sorunlara çözüm önerileri sunulacaktır.

Özeldeler, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak cevaplanmaktadır. Ayrıca inceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özeldelerde verilen cevaplar hükümsüzdür. Bu özeldelere uygun işlem yapılması hâlinde, bu fiiller dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, mükellefe vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Gelir İdaresi Başkanlığı, www.efatura.gov.tr adresinde yayınlanan “özelge”ler bölümünde yer alan e-Fatura uygulama ve işleyiş sürecinde yaşanan sorunlar ile ilgili yayımlanan özeldeler “kategoriler” halinde aşağıda değerlendirilmiştir.¹³⁷

3.1. Elektronik Fatura Uygulamasına Geçiş Zorunluluğu İle İlgili Sorunlar

VUK 421 sıra no.lu Genel tebliği¹³⁸ ile Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından uygulamayı yaygınlaştırmak ve önemli sektörleri ve mükellefleri de kapsama dahil etmek için tebliğin yayın tarihini takip eden yıl olan 2013 yılında e-Fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu getirilmiştir. 01.09.2013 tarihinden itibaren e-Fatura sistemine zorunlu geçen kullanıcılara sadece aralarında e-Fatura düzenlenmesi

¹³⁷ Sorunlar, Gelir İdaresi Başkanlığının www.efatura.gov.tr adresinde bulunan “Özelge bölümü”nden 12.10.2018 tarihi itibarı ile alınarak tasniflenmiştir.

¹³⁸ 14.12.2012 tarih ve 28497 sayılı Resmi Gazete.

zorunlu hale getirilmiştir. *İlgili tebliğe göre;*

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

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

e-Fatura kapsamına giren mükelleflerin belirlenmesindeki tereddütleri ortadan kaldırmak için Başkanlık 08.02.2013 tarih ve 58 no.lu VUK sirküleri ile konu ile ilgili açıklamalar yapmıştır.

Mezkur sirkülere göre; *“5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olan mükelleflerden 2011 takvim yılı içinde mal alışı yapanlar, satın aldıkları malın türüne, fiyatına, miktarına veya herhangi bir özelliğine bakılmaksızın, 2011 yılı gelir tablolarındaki brüt satış hasılatları 25 Milyon TL veya daha yüksek ise elektronik fatura ve elektronik defter uygulamalarına dahil olacaklardır. Lisans sahibi mükelleflerden alış yapanların, madeni yağ sektöründe veya başka bir sektörde faaliyet göstermesi zorunluluk karşısındaki durumlarını etkilememektedir. Benzer şekilde 4760 sayılı ÖTV Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal eden mükelleflerden 2011 takvim yılı içinde mal alışı yapanlar, satın aldıkları malın türüne, fiyatına, miktarına veya herhangi bir özelliğine bakılmaksızın 2011 yılı gelir tablolarındaki brüt satış hasılatı rakamları 10 Milyon TL veya daha yüksek ise elektronik fatura ve elektronik defter uygulamalarına dahil olacaklardır.”*

Mükelleflerin, genellikle e-Fatura uygulaması kapsamına girip girmediklerine yönelik tereddütte kaldıkları ve elektronik fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu olup olmadığı konusunda yaşamış olduğu problem açısından bir özelge örneği aşağıda verilmiştir.

25.09.2014 tarih ve 72354795-105[242-2013-11]-52 sayılı Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlığı/ Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü'ne, "e-Fatura zorunluluğu bulunup bulunmadığı" konulu özelgede:

Kurumlar Vergisi mükellefinin 4760 sayılı ÖTV Kanunu'na ekli 111 sayılı listedeki malları imal, inşa eden mükelleflerden olduğu ve e- Fatura kullanma mecburiyeti kapsamında e-Fatura uygulamasına geçme talebinde bulunduğu, Tütün ve Alkol Piyasası Denetleme Kuruluna (TAPDK) lisansının iptal edilmesi talebinde bulunduğu ve ilgili kurumca lisanslarının iptal edildiği belirterek, elektronik fatura kullanma zorunluluğunun devam edip etmediği hususunda görüş talep edilmiştir.

Buna göre, 421 sayılı VUK Genel tebliğinin yayımlandığı tarih itibariyle 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli III sayılı listedeki malları imal, inşa ve ithal eden mükellefler listesinde yer alındığından e-Fatura kullanma zorunluluğu kapsamında olduğu ve mükellefiyetin devam ettiğine hükmedilmiştir.

Mezkûr özelge değerlendirildiğinde; anılan tebliğ kapsamında e-Fatura kullanılması zorunludur. Bu konuda hiçbir tereddüt görülmektedir. Tebliğ hükmü açık olmasına rağmen uygulamanın yeni olması ve henüz yaygınlaşmamasından kaynaklanan tereddütler doğal karşılanabilir. Gelir İdaresi Başkanlığı uygulamanın aksayan yönlerini ve uygulama ile ilgili koordinasyonu sağlamak için çalışmalarını sürdürmektedir. İlerleyen zamanlarda uygulamanın daha da yaygınlaşması ve mükelleflerin gönüllü uyumunun artarak uygulamanın başarılı olacağı öngörülmektedir.

3.2 Brüt Satış Hasılatı Belirleme İle İlgili

421 sıra no.lu Genel tebliği¹³⁹ ile;

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

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

¹³⁹ 14.12.2012 tarih ve 28497 sayılı Resmi Gazete.

hasılatına sahip olanlar e-Fatura kullanıcısı olmak zorundadırlar.”

e-Fatura kapsamına giren mükelleflerin belirlenmesindeki tereddütleri ortadan kaldırmak için Başkanlık 08.02.2013 tarih ve 58 no.lu VUK sirküleri ile konu ile ilgili açıklamalar yapmıştır. Bu açıklamalar ışığında; 2011 yılında, adı geçen mükelleflerden mal alan ve tebliğde belirtilen brüt satış hasılatına sahip olan mükellefler mecburiyet kapsamındadır.

Mükellefler sıklıkla “Brüt Satış Hasılatı Belirleme” konusunda şirketin brüt satışlarının toplamalarının dikkate alınması gerektiğini karıştırmaktadır. Mükelleflerin, e-Fatura uygulaması kapsamında brüt satış hasılatı belirlemeye yönelik tereddütleri hususunda yaşamış olduğu problem açısından bir özelge örneği aşağıda verilmiştir.

26.02.2016 tarih ve 11395140-105[Mük.257-2015/VUK-1-19468]-16048 sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı/ Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü’ne, e-Arşiv Fatura uygulamasına geçiş zorunluluğunda brüt satış hasılatı belirleme” konulu özelgede:

Mükellefin, turistik tesis işletmeciliği faaliyetinde bulunduğu, brüt satış hasılatı içindeki oranı çok az olsa da bazı müşterilerinin konaklama hizmetleri için internet ortamında rezervasyon yaptığı, yine internet ortamında hizmetin ön ödemesinin (kapora) kısmen veya tamamen yapıldığı, müşterilerin tesisten çıkışı sırasında faturanın düzenlendiği ve elden teslim edildiği, bu kapsamda 5 milyon TL'lik brüt satış hasılatı tutarının hesaplanmasında sadece internetten yapılan satışların mı yoksa internetten yapılan satışlar ile birlikte diğer satışlarında toplanarak, gelir tablosundaki toplam brüt satış hasılatının mı dikkate alınacağı hususlarında görüş talep edilmektedir.

Buna göre, internet üzerinden mal ve hizmet satışı gerçekleştiriyor olması ve gelir tablosu brüt satış hasılatı tutarının 5 milyon liranın üzerinde bulunması internet üzerinden yapılan satış hasılatı tutarına bakılmaksızın e-Arşiv Fatura başvurularını ve

fiili geçiş hazırlıklarını mükellefin tamamlaması gerektiğine hükmedilmiştir.

Mezkûr özelge değerlendirildiğinde; anılan tebliğ kapsamında e-Arşiv Fatura kullanılması zorunludur. Bu konuda hiçbir tereddüt görülmemektedir. Ancak kâğıt fatura ile ilgili bile tereddütlü durumlar yıllar içinde yargı kararları ile belli bir aşamada sorunların çözüldüğü göz önünde bulundurulduğunda, yeni bir uygulama olan e-Fatura uygulamasının da zaman içerisinde -taşların yerine oturarak- mükelleflerin sorunlarının azalacağı ve uzun vadede mükelleflere önemli avantajlar sağlayacağı öngörülmektedir.

3.3 Nevi Değişikliği Sonrasında e-Fatura Düzenlenmesi İle İlgili

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “Devir, bölünme ve hisse değişimi” başlıklı 19. maddesinde;

“(1) Bu Kanunun uygulanmasında aşağıdaki şartlar dâhilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir:

a) Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunması.

b) Münfesihi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi.”

“(2) Kurumların yukarıdaki şartlar dâhilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir...” hükmü yer almaktadır.”

Mükellefler sıklıkla nevi değişikliği halinde yeni bir şirket kurulmuş gibi algıladıklarından e- Fatura uygulamasına geçmeyeceklerini düşünmektedirler. Oysaki şirket herhangi bir hukuki sonlanmaya gitmediğinden bütün şirket sorumlulukları devam etmektedir. Mükelleflerin, e-Fatura uygulaması kapsamında “Nevi Değişikliği Sonrasında e-Fatura Düzenlenmesi” ne yönelik tereddütleri hususunda yaşamış olduğu problem ile ilgili bir özelge örneği aşağıda verilmiştir.

14.04.2014 tarih ve 95133703-105[421-2013/10]-52 sayılı Denizli Vergi

Dairesi Başkanlığı/ Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü'ne, "Nevi değişikliği sonrasında e-Fatura düzenlenmesi" konulu özeldede:

Mükellefin nevi değişikliği yaparak Limited şirketten Anonim şirkete dönüşüm yaptığı, her iki şirketin de ayrı ayrı vergi numarasının bulunduğu, her iki şirketinde brüt satışlarının toplamının mı dikkate alınacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Buna göre, mükellefiyetin nev'i değişikliği öncesindeki Limited şirketin **devamı niteliğinde** olduğundan, 421 sıra no.lu VUK Genel tebliğindeki tutarların hesabında, nev'i değişikliği yapmadan önceki Limited şirketin brüt satışları ile nev'i değişikliğinden sonraki Anonim şirketin brüt satışlarının toplamının dikkate alınması gerektiğine hükmedilmiştir.

Mezkûr özelge değerlendirildiğinde; anılan tebliğ kapsamında Nevi değişikliği sonrasında e-Fatura kullanılması zorunludur. Çünkü mükellefiyet devam etmektedir. Tasfiye durumunda dahi olsa mükellefiyet sona ermeden uygulamanın kullanılmasından vazgeçilmesi söz konusu değildir. Mükelleflerin, yayımlanan tebliğleri yakından takip ederek işlemleri ile ilgili yapması gerekenleri gerçekleştirmeleri ve firmalarının politikalarını bu uygulamalarla uyumlu şekilde düzenlemeleri e-Fatura uygulamasının başarılı olması açısından önemli olacaktır.

3.4 e-Fatura Uygulamasında "İrsaliye Yerine Geçer" İbaresinin Kullanımı İle İlgili

433 sıra no.lu VUK Genel tebliğinin¹⁴⁰ e-Fatura'ya kayıtlı mükellefler arasında gerçekleşen satışlar başlıklı bölümünde; "*e-Fatura'ya kayıtlı mükelleflere düzenlenecek elektronik faturada, düzenleme tarihi yanında düzenleme zamanının da saat ve dakika olarak belirtilmesi şartı ile elektronik faturanın kâğıt çıktısı irsaliye yerine kullanılabilir. Söz konusu kâğıt çıktıya "İrsaliye yerine geçer." ifadesinin yazılması ve kâğıt çıktının satıcı veya yetkilisi tarafından imzalanması zorunludur. Ancak bu hükümden yararlanmak isteyen mükellefler elektronik faturalarını malın teslimi anında düzenlenmeleri gerekir.*"

¹⁴⁰ 30.12.2014 tarih ve 29221 sayılı Resmi Gazete.

“Hizmet ifasına konu e-Faturanın satış anında düzenlenmesi halinde, söz konusu kâğıt çıktının talep eden müşteriye verilmesi zorunludur.” denilerek hüküm altına alınmıştır.

Mükellefler adı geçen tebliğ ile e-Fatura’ya kayıtlı mükelleflere elektronik ortamda düzenlemede kolaylık sağlayan “İrsaliye Yerine Geçer” uygulamasının malın teslimi anında geçerli bir uygulama olduğunu sıklıkla anlayamadıkları görülmektedir. Mükelleflerin, e-Fatura Uygulamasında “İrsaliye Yerine Geçer” ibaresinin kullanımına yönelik tereddütte kaldıkları ve yaşamış olduğu problem açısından bir özelge örneği aşağıda verilmiştir.

14.10.2014 tarih ve 11395140-105[Mük257-2014/VUK1-18602]-2371 sayılı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı/ Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü’ne, “e-Fatura Uygulamasında “İrsaliye Yerine Geçer” ibaresinin kullanımı” konulu özelgede:

Mükellefin Elektronik fatura uygulamasına geçtiği, 433 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel tebliğinin¹⁴¹ 15. maddesi gereği e-Faturalarında "İrsaliye yerine geçer." ifadesini kullanabilmek için gereken izin yazısının verilmesini talep etmektedir.

Buna göre, e-Fatura’ya kayıtlı olan diğer mükellefler ile aralarında yapmış oldukları mal ve hizmet alım satımları sebebi ile düzenlemeleri gereken e-Faturalarda, düzenleme tarihi ile düzenleme zamanının da saat ve dakika olarak belirtilmesi şartı ile elektronik faturanın alınacak kâğıt çıktısı üzerine "İrsaliye yerine geçer." ibaresinin yazılması ve satıcı veya yetkilisi tarafından imzalanması durumunda herhangi bir izne gerek bulunmadan irsaliye olarak kullanılmasının imkanı olduğu, ancak bu durumun sadece malın teslimi anında düzenlenmesi durumunda söz konusu olduğuna hükmedilmiştir.

¹⁴¹ 30.12.2014 tarih ve 29221 sayılı Resmi Gazete.

Mezkûr özelge değerlendirildiğinde; anılan tebliğ kapsamında "İrsaliye yerine geçer." ifadesinin kullanımı için herhangi bir izne gerek bulunmamaktadır. Çünkü elektronik faturalarda, düzenleme tarihi yanında düzenleme zamanının da saat ve dakika olarak gösterilmesi suretiyle elektronik faturanın alınacak kâğıt çıktısı üzerine yetkilisi tarafından imzalanması yeterli bulunmaktadır. Uygulamanın yeni olmasından dolayı gerek Gelir İdaresi Başkanlığı'nın gerekse e-Fatura kapsamına giren mükelleflerin yoğun çalışma ve çabalarına rağmen ülkemizde e-Devlet başlıklı geniş kapsamlı e-Defter, e-Fatura, e-İmza, e-Ticaret, e-Saklama ve İbraz şeklindeki elektronik ortamda vergileme işlemleri tam bir başarıya ulaşamamış ve verilen süre uzatmaları ve ertelemelerle süreç devam etmektedir. Kısa vadede bu sorunların yaşanması doğal karşılanmalıdır. Çünkü uzun vadede mükelleflere büyük avantajlar ve kolaylıklar sağlayacağı açıktır. Bu geçiş sürecinde yaşanan sorunların geçici olduğunu göz önünde bulundurarak mükellefler uygulamaya gönüllü uyum sağlayarak bu reformun anlam ve önemini kavramaları gerekmektedir.

3.5 e-Fatura Uygulaması Düzenleme Süreleri İle İlgili

Vergi Usul Kanunu'nun 231. maddesinde faturanın düzenlenmesi esnasında uyulması gereken kurallar 6 bent halinde sayılmış olup, 5. bentte ; "Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır." hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan; faturanın elektronik belge olarak düzenlenmesi, elektronik ortamda iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin usul ve esasların açıklandığı 397 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel tebliğinin 3. bölümünde e-Faturanın yeni bir belge türü olmadığı, kâğıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahip olduğu açıklandıktan sonra "e-Fatura Düzenlenmesi ve İletilmesi" başlıklı 5. bölümünün beşinci paragrafında "Mükellefler e-Fatura düzenlerken, bu tebliğde belirtilmeyen hususlarda süreler başta olmak üzere Vergi Usul Kanunu ve ilgili diğer kanun ve düzenlemelerde yer alan usul ve esaslara uymak zorundadır." açıklaması yapılmıştır.

Mükellefler sevk irsaliyesinin fatutaya bağlanma süresi olan 7 günlük süre ile 8 günlük faturaya itiraz süresini sıklıkla karıştırmaktadır. Oysaki e-Fatura keserken, tebliğde geçmeyen durumlarda süreler başta olmak üzere VUK ve ilgili diğer kanun ve düzenlemelerde yer alan hükümlere mükellefler uymak zorundadır. Mükelleflerin, “e-Fatura uygulaması düzenleme sürelerine” yönelik tereddütte kaldıkları ve yaşamış olduğu problem açısından bir özelge örneği şu şekildedir.

26.06.2015 tarih ve 67854564-1741-317 sayılı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı/ Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü’ne, “e-Fatura uygulaması düzenleme süreleri” konulu özelge formu.

Mükellefin e-Fatura uygulaması üzerinden ticari fatura senaryosu ile göndermiş olduğu bazı faturalarını alıcı firma tarafından e-Fatura uygulaması üzerinden reddedildiği, söz konusu faturaların Türk Ticaret Kanununun 21. maddesinin 2. fıkrasında belirtilen 8 günlük itiraz süresi içinde itiraz edilmediğinden defterlerine kayıt edilerek 2014/Nisan vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinde beyan edildiği, 2014/Ağustos ayında karşı firma tarafından reddedilen ve 2014/Nisan ayında kayıtlara alınarak ilgili dönem beyannamesi ile beyan edilen söz konusu faturaların karşı firmanın kayıtlarına alınmadan yok hükmünde sayıldığı belirtilerek, konuyla ilgili olarak yapılacak işlem hususunda görüş talep edilmektedir.

Buna göre, düzenlenmiş ve alıcısının posta kutusuna başarılı şekilde iletilmiş e-Fatura, itiraz halinde alıcı ile satıcı arasındaki hukuki ihtilaf süreci tamamlanincaya kadar geçerli kabul edilmesi gerektiği, Alıcı tarafın hukuki ihtilafa (itiraza) konu hususlarının, satıcı tarafından yasal ve zorunlu olarak yerine getirilmesi için itirazın Türk Ticaret Kanununun 21. maddesinde belirtilen sürede yapılması gerektiği,süresinden sonra gerek e-Fatura uygulaması üzerinden "red" yanıtı ile gerekse harici yollar ile yapılan itirazların satıcı tarafından kabul edilme zorunluluğu bulunmamakta olup düzenlenmiş e-Faturanın taraflar arasındaki işlemlere dayanak teşkil etmesine hukuki bir engel bulunmadığına hükmedilmiştir.

Mezkûr özelge değerlendirildiğinde; Türk Ticaret Kanununun ilgili hükmü

gereğince kanuni itiraz süresinden sonra yapılmış olan itirazları dikkate alma zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu nedenle, süresinden sonra yapılmış itiraza konu e-Faturalarını ilgili oldukları vergilendirme dönemlerinde defter kayıtlarına alması ve beyannamelerine intikal ettirmiş olması uygun olduğu açıktır. Herhangi bir düzeltme işlemi yapılması zorunluluğu yoktur. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın ve dolayısı ile Gelir İdaresi Başkanlığı'nın e-Fatura uygulaması ile amaçladığı hedeflerin başında bu uygulamanın kayıt dışı ile mücadelede etkili bir araç olma niteliği gelmektedir. Kayıt dışı halen Türk ekonomisinin en önemli ve kronik sorunlarından biridir. Bu nedenle e-Fatura yaygın şekilde mükellefler tarafından uygulandığı zaman piyasada fatura sahtekârlığı önlenecek ve haksız rekabet belgesi olan bu kronik sorun kesin bir çözüme kavuşacaktır. Bu açıdan e-Fatura uygulamasını ortak bir çözüm ve çaba ile vergi sistemimize oturtmaya çalışmada mükelleflerin de çaba göstermeleri gerekmektedir. Başarı bütün paydaşların uygulamayı benimsemeleri ve uygulamaları ile olacaktır. Çünkü e-Fatura kayıt dışının panzehiri olacaktır.

3.1.6. e-Fatura Uygulaması Usul ve Esaslar İle İlgili

e-Faturanın elektronik ortamda düzenlenmesi, elektronik ortamda iletilmesi, muhafaza ve istendiğinde ibraz edilmesine ilişkin hükümlerin yer aldığı 397 sıra no.lu VUK Genel tebliğinin "e-Fatura Düzenlenmesi ve İletilmesi" başlıklı 5. bölümünün beşinci paragrafında "Mükellefler e-Fatura düzenlerken, bu Tebliğde belirtilmeyen hususlarda süreler başta olmak üzere Vergi Usul Kanunu ve ilgili diğer kanun ve düzenlemelerde yer alan usul ve esaslara uymak zorundadır." denilmektedir.

Mükelleflerin, "e-Fatura uygulaması usul ve esaslar" 'a yönelik tereddütte kaldıkları ve yaşamış olduğu problem açısından özelge örneği aşağıda verilmiştir.

16.07.2014 tarih ve 64597866-105[MÜK.242-2014]-112 sayılı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı/ Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü'ne, "e-Fatura uygulaması usul ve esasları" konulu özelgede:

Çeşitli hububat ve yağlı tohumların ithali, yurt içi satışı ve acenteliği

faaliyetleri kapsamında ticaret borsaları ile ürün ihtisas borsalarına tescil zorunluluğu bulunan ürünlere ilişkin satış faturalarını, yasal düzenlemelere uygun olarak malın teslim tarihinden itibaren azami yedi gün içerisinde düzenlediği, e- Fatura üzerindeki irsaliye numaralarının yazıldığı bölüme azami 30 irsaliye numarasının yazılabildiği belirtilerek; ticaret borsaları ile ürün ihtisas borsalarına tescil zorunluluğu bulunan ürünler ile diğer teslimlere ilişkin olarak, e-Fatura uygulaması kapsamında düzenlenecek e-Faturalarda; her bir irsaliye numarası bilgisinin ayrı ayrı gösterilmesi yerine belirli bir aralık belirtilerek düzenlenip düzenlenemeyeceğini (Örneğin "30 ile 90 aralığında ki irsaliyeler" gibi bir ifade ile düzenlenmesi) veya irsaliye numarası bilgilerinin faturadan bağımsız bir kağıtta belirtilerek, e-Fatura kapsamında düzenlenen faturanın irsaliye numarası bölümüne "ekli liste" ibaresinin yazılıp yazılamayacağı, hususunda görüş talep edilmektedir.

Buna göre, GİB www.efatura.gov.tr internet adresinde yer alan UBL-TR kılavuzlarında e- Fatura üzerinde irsaliye bilgilerinin gösterilmesi gereken alanlar belirtildiği, bu alanlarda herhangi bir kısıt bulunmadığı, faturaların birden fazla irsaliyeyi kapsamaması durumunda diğer irsaliyelere ilişkin tarih ve numaraların e-Faturanın not bölümünde gösterilebileceği, elektronik faturada irsaliye numaralarının belirli bir aralık belirtilerek gösterilmesi mümkün bulunmadığı gibi irsaliye numaralarının elektronik faturaya ek yapılacak ayrı bir belge üzerinde de gösterilmesinin mümkün olmadığına hükmedilmiştir.

Mezkûr özelve değerlendirildiğinde; faturada bulunması zorunlu bilgilerin okunmasına engel teşkil etmeyecek ve faturanın esas niteliğini bozmayacak şekilde elektronik fatura üzerinde birden fazla irsaliye numarasına yer verilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, elektronik faturada irsaliye numaralarının belirli bir aralık belirtilerek gösterilmesi mümkün bulunmadığı gibi irsaliye numaralarının elektronik faturaya ek yapılacak ayrı bir belge üzerinde de gösterilmesi mümkün değildir.

3.2.7. e-Fatura Uygulaması Özellikli (İstisnai) Durumlar İle İlgili

Yüksek sayıda kanuni belge ve kayıt ile ilgili işlemleri içeren faturanın kâğıt ortamından gelişen teknolojiye uygun şekilde ve VUK' un Hazine ve Maliye

Bakanlığına tanıdığı yetkilere istinaden, faturanın elektronik belge olarak düzenlenmesi, elektronik ortamda iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin usul ve esaslar Çatı tebliğ olan 397 sıra no.lu VUK Genel tebliğinde açıkça ifade edilmektedir.

Mükelleflerin, ifade edilen e-Fatura uygulaması ile birlikte uygulamada görülen “e-Fatura Uygulaması Özellikli (İstisnai) Durumlar”a yönelik tereddütte kaldıkları ve yaşamış olduğu problem bakımından bir özelge örneği aşağıda verilmiştir.

01.04.2015 tarih ve 11395140-105[Mük 257-2012/VUK-1-]-607 sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı/ Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü’ne, “e-Fatura Uygulaması Özellikli (İstisnai) Durumlar” konulu özelgede:

Mükellefin 421 sıra no.lu VUK Genel tebliğinin¹⁴² 3.1. bölümünce zorunluluk kapsamına giren mükellefler arasında yer almadığı, ancak müşterilerinin ihtiyaçları doğrultusunda elektronik defter yazılımı gerçekleştirdiği için mali mühür sertifikası temin ederek e-Fatura uygulamasına başvuruda bulunduğu belirtilerek, gönüllü olarak e-Fatura uygulamasına başvuruda bulunup bulunamayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Buna göre, e-Fatura kullanma zorunluluğu kapsamında olunmadığı halde e-Fatura başvurusu yapılması halinde yapılan başvurunun geçerli bir başvuru olduğu, e-Fatura kayıtlı kullanıcılar listesinde yer alınabileceği, e-Fatura uygulaması kullanıcılar listesinde olduğu sürece bu listeye dahil olan firmalara düzenleyeceği ve bu firmalardan alacağı faturaların e-Fatura olmasının zorunlu olacağına hükmedilmiştir.

Mezkûr özelge değerlendirildiğinde; mükellefler yapacakları yazılı başvurunun idarece uygun görülmesi halinde e-Fatura uygulamasını kullanabilmektedir. Gönüllü olarak her mükellef başvuru yapabilir. e-Fatura ticari hayatta teknolojik bir devrim sayılmaktadır. e-Fatura uygulaması mükelleflere çok

¹⁴² 14.12.2012 tarih ve 28497 sayılı Resmi Gazete.

ciddi ölçüde kağıt, baskı ve saklama gibi gider öğelerinden tasarruf sağlayacaktır. Mükelleflerin gönüllü olarak uygulamaya yatırım yapmaları uzun vadede firmaları açısından büyük kazanç sağlayacağı görülmektedir.

Sonuç olarak; mükelleflerin yedi kategoride e-Fatura sistemine geçişte yaşadığı sorunlar gruplandırılmıştır. Mükelleflerin en çok sorunlarının e-Fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu olup olmadıkları açısından tereddütte kalarak sorun yaşadığı, en az sorunun ise e-Fatura uygulamasında “İrsaliye Yerine Geçer” ibaresinin kullanımı konusunda olduğu görülmektedir. Ardından mükelleflerin e-Fatura uygulamasında usul ve esaslarda sıkıntı yaşadığı söylenebilir. Ayrıca e-Fatura kullanıcısı mükelleflerin nevi değişikliği sonrasında e-Fatura düzenlenmesi ve e-Fatura uygulaması düzenleme süreleri hususlarında aynı düzeyde tereddütte kalarak sorun yaşadığı görülmektedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

e-Fatura uygulaması, geleneksel faturalama süreçlerinin yaşadığı zorlukları ortadan kaldıran teknolojik bir çözüm olarak ortaya çıkmıştır. Yeni uygulama ile faturalama süreçlerinin tümü elektronik yöntemler aracılığıyla gerçekleştirilecektir. Dolayısıyla elektronik fatura uygulamasında fatura “oluşturma”, “gönderme”, “muhafaza” ve istenildiğinde “ibraz” edilmesi ile ilgili tüm işlemler kâğıt kullanılmadan yapılacaktır. e-Fatura uygulaması ile maliyetlerin düşürülmesi ve verimliliğin artırılması hedeflenmektedir. Bu uygulama ile zaman israfının ortadan kalkacağı, bilgi ve iletişim teknolojilerinin yaygın kullanımının sağlanacağı ve kâğıt kullanımının azalacağı öngörülmektedir. Yüzbinlerce hatta milyonlarca kaydın elektronik ortamda tutulması, saklanması ve ibrazının maliyeti; klasik yöntemle tutulacak defter ve belgelere göre kıyaslanamayacak derecede düşük olacaktır.

2015 yıl sonu itibariyle uygulamaya yeni mükelleflerin dâhil olması ile EFKS dâhil e-Arşiv uygulamasından yararlanan mükellef sayısı 1.915 kullanıcıya ulaşmıştır. 2016 yılında tebliğ ile yapılan düzenlemelerin de etkisi ile kullanıcı sayısında büyük bir artış yaşanarak 6.161 kullanıcı tarafından uygulamanın kullanıldığı görülmektedir. Bu artış 2017 yılında da devam ederek 11.306 kullanıcı sayısına ulaşmıştır.

Tebliğlerle yapılan düzenlemeler çerçevesinde bazı kritik sektörler ile bir kısım mükelleflere 2013 yılında e-Faturaya geçiş zorunluluğu getirilmiş ve kayıtlı kullanıcılar arasında e-Fatura kullanımı alternatif bir yöntem olmaktan çıkartılarak “zorunlu” hale getirilmiştir. e-Fatura kullanma imkanı gerçek kişilere doğru genişletilmiş ve mali mührün yanında e-İmzanın da e-Faturaların imzalanmasında kullanabileceği düzenlemesine gidilmiştir. 2013 yılında uygulamanın yasal zorunluluk kapsamına alınması ile birlikte kullanıcı sayısında gözle görülür bir artış yaşanarak uygulamayı kullanan kullanıcı sayısı 16.270 kişiye ulaşmıştır. 2014 yılında 19.375, 2015 yılında 46.800, 2016 yılında 61.013 ve 2017 yılında 72.036 büyük mükellef uygulamayı kullanmaktadır. 2018 yılı Eylül sonu itibariyle (cari yıl daha tamamlanmamıştır) e-Fatura uygulaması başlangıcından günümüze kadar 76.535 mükellef tarafından kullanılmaktadır. Güncel e-Fatura uygulamasını kullanan

şu anda mükellef sayısı 76.535 kişi olsa da 2016 yılında ilk kez uygulamayı kullanan mükellef sayısı 12.912, 2017 yılında 11.495 ve 2018 yılı Eylül sonu itibariyle 12.361 kişidir. Yaklaşık 12 bin kişi yıllık olarak yeni e-Fatura uygulamasını kullanmaya başladığı söylenebilir.

Gönüllü olarak e-Fatura uygulamasına geçen kullanıcı sayılarına bakıldığında; 2014 yılında 800 mükellef zorunluluk olmadan isteğe bağlı olarak e-Fatura uygulamasını kullanmaya başlamıştır. 2015 yılında 3.099, 2016 yılında 3.784 ve 2017 yılında 4.986 mükellef sayısına ulaşmıştır. 2014 yılından itibaren artarak devam eden gönüllü sayısı 2018 yılı Eylül sonu itibariyle azalış göstererek (cari yıl daha tamamlanmamıştır) 624 kişi uygulamadan vazgeçmiş ve gönüllü sayısı 4.362 olarak gerçekleşmiştir.

2018 yılı Eylül sonu itibariyle 9.966 mükellef uygulamayı GİB'in portalı aracılığı ile kullanmaktadır. 3.334 mükellef ise uygulamayı entegrasyon yöntemiyle kullanmaktadır. 81 adet şirket "teknik kılavuz"larda belirtilen testleri başarılı şekilde tamamlayıp, özel entegratör izni almıştır. 2018 yılı Eylül sonu itibariyle 63.009 mükellef, özel entegratörler üzerinden e-Fatura uygulamasına dâhil olmuşlardır. e-Fatura uygulamasını kullanım seçeneklerinden mükelleflerin en fazla özel entegratör seçeneğini kullandığı görülmektedir.

Ayrıca, 68 Şirket 416, 421, 424 ve 447 sıra no.lu VUK Genel tebliğleri kapsamında elektronik fatura saklama hizmeti verme izni almıştır. e-Fatura uygulaması üzerinden 701.029.724 adet fatura düzenlenmiştir.

e-Fatura uygulamasının başlangıcından günümüze yeni bir uygulama süreci olması nedeni ile mükelleflerin tereddütte kalarak uygulamaya uyum sağlama konusunda sorun yaşadığı konular iki açıdan değerlendirildiğinde ilk olarak teknik sorunlar konusunda ikinci olarak ise e-Fatura uygulamasına geçiş zorunluluklarının olup olmadığı konusunda sorun yaşadıkları söylenebilir. Yaşadıkları sorunlar yüzde olarak ifade edildiğinde ise mükellefler en fazla teknik sorunlar ve mükellefiyet kapsamında olup olmadıkları konusunda tereddüt yaşamaktadır. Mükellefler tebliğleri yorumlama konusunda tereddütte kalarak karar vermekte zorluk çekmektedirler. Çatı tebliğ olan 397 sıra no.lu tebliğde yıllar içerisinde köklü

değişiklik ve eklemeler yapılarak idare tarafından uygulamanın yaygınlaştırılması hedeflendiğinden bu süreçte mükellefler tebliğleri yorumlamada ve uygulamaya uyum sağlamada sıkıntı yaşadıkları özetlerdeki sorulardan anlaşılmaktadır.

Mükelleflerin yaşadığı diğer bir sorun ise; e-Fatura uygulaması usul ve esaslar konusunda olmuştur. Mükelleflerin ayrıca e-Fatura uygulaması düzenleme süreleri konusunda da tereddütte kaldıkları görülmektedir. Mükelleflerin yaşadığı diğer bir sorun ise; nev'i değişikliği sonrasında e-Fatura düzenlenmesi konusunda yaşadıkları görülmektedir. Mükellefler nev'i değişikliği halinde yeni bir şirket kurulmuş gibi algıladıklarından e-Fatura uygulamasına geçmeyeceklerini düşünmektedirler.

Yapılan bu çalışmada yukarıda da bahsedildiği gibi; genel olarak e-Fatura uygulamasını kullanan kullanıcı sayıları ve esas olarak ise mükelleflerin bu uygulamaya geçişte yaşadığı sorunlar ikinci ve üçüncü bölümde tasnif edilerek çözümlere yönelik önerilere yer verilmiştir. Bunun yanında e-Fatura uygulamasının başlangıcından günümüze kadar olan gelişim sürecinde yaşanan sorunlara ilişkin değerlendirmeler yapılmıştır. Değerlendirmelerin tümünde ağırlıklı olarak GİB' den alınan veriler kullanılmıştır.

Yaşanılan gelişmeler ve çalışmanın bulguları değerlendirildiğinde;

- e-Fatura kullanımının yıllar itibari ile artış gösterdiği görülmektedir.
- Mükelleflerin e-Fatura uygulaması düzenleme süreleri konusunda tereddütte kaldıkları görülmektedir. Mükellefler irsaliyenin faturaya bağlanma süresi olan 7 günlük süre ile 8 günlük faturaya itiraz süresini sıklıkla karıştırmaktadırlar.
- Mükellefler nev'i değişikliği halinde yeni bir şirket kurulmuş gibi algıladıklarından e-Fatura uygulamasına geçmeyeceklerini düşünmektedir. 421 sıra no.lu VUK Genel tebliğindeki¹⁴³ tutarların hesabında, nev'i değişikliği yapmadan önceki şirketin brüt satışları ile nev'i değişikliğinden sonraki şirketin brüt satışlarının toplamalarının

¹⁴³ 14.12.2012 tarih ve 28497 sayılı Resmi Gazete.

dikkate alınması gerekirken ayrı ayrı değerlendirme yapıldığı görülmektedir.

Sonuç olarak değerlendirmeler de göz önüne alındığında; başlangıçta her değişim sancılı ve sıkıntılı olmaktadır. Her yeni duruma geçişte direnç göstermek ve uyum sorunu yaşamak doğal karşılanmaktadır. Çağın şartlarına uygun dijital dönüşümde de başlangıçta sıkıntılar yaşanmakla birlikte hükümetin bu konuda yaptığı düzenlemeleri kararlılıkla uygulaması neticesinde bugün gelinen nokta önemlidir. Ancak konu ile ilgili bir Demo uygulaması bulunmamaktadır. Ayrıca e-Fatura uygulamasına geçiş rehberi de bulunmamaktadır.

Konu ile ilgili eğitimler, kurslar, kitaplar, tezler yok denecek kadar azdır. Günümüzde yoğunlaşan rekabet koşulları ve gelişen teknolojinin çalışma şartları üzerindeki etkisi ile e-Uygulamalar çalışma hayatı içinde aşılması güç ve zorunlu olan önemli bir sorun haline gelmiştir. e-Fatura uygulaması şirketlerin iş süreçlerini elektronik hale getirmiştir. e-Fatura uygulaması sonucunda, şirketlerde bir değişim ve dönüşüm yaşanmakta ve şirketlerin verimi bu durumda artış yaşamaktadır. Bu durumun işletmeye ve dolaylı olarak da ülke ekonomisine verdiği olumlu katkı tam anlamı ile bilinmektedir. Bu kapsamda e-Fatura uygulamasının yaygınlaşması ve mükelleflerin uygulamaya uyum süreçlerini iyileştirmede GİB' e büyük sorumluluk düşmektedir.

Ayrıca; e-Fatura uygulaması kapsamında uyumsuzluklar ile ilgili açılan davalar çok yeni olduğundan yerleşmiş Danıştay kararları ve İçtihadı birleştirme kararları henüz bulunmamaktadır. e-Fatura konularında Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen kanun yetkisinin sınırları dışında, işlem gerçekleştirilemez. VUK' ta yer alan cezalar ihdas edilirken e-Fatura diye bir belge bulunmamaktadır. Bu nedenle kanunda bir değişiklik zorunluluğu doğduğu görülmektedir. VUK, teknolojinin gelişmesi ile birlikte değişen koşulların gerisinde kaldığından tekrar düzenlenmelidir.

e-Fatura uygulamasının genişletilmesi ve yaygınlaştırılması kapsamında GİB' in yayımladığı tebliğ düzenlemeleri ile yapmış olduğu idari düzenlemeler sadece duyurular ve düzensiz toplantılar ile değil mükelleflere ve paydaşlara sürekli eğitim

seminerleri verilerek daha faydalı olabilir.

Düşük ölçekli mükellefleri de kapsama dahil ederek uygulamayı yaygınlaştırmayı hedefleyen Hazine ve Maliye Bakanlığı, e-Fatura uygulaması ile ilgili mükelleflerin yapması gerekli olan alt yapı maliyetleri, teşvik ve hibe programı kapsamına alınabilir. Bu, uygulamanın başarılı şekilde uygulanması ve sürekliliği açısından katkı sağlayacaktır. Ayrıca ülke ekonomisine dolaylı olarak katma değer yaratacaktır.

KAYNAKÇA

Akbulut, K., “ Elektronik Olarak Düzenlenmesi Gereken Faturanın Kâğıt Ortamında Düzenlenmesi ”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, sayı: 158, 2017, s. 1-8.

Akıl, M., “e-Arşiv Uygulaması”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, sayı: 144, 2015, s. 1-10.

Akyol, M. E., “Elektronik Fatura Uygulamasına İlişkin Yeni Esaslar”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, sayı: 76, 2010, s. 1-6.

Arslanlı, H., *Kara Ticaret Hukuk Dersleri Umumi Hükümler*, Fakülteler Matbaası, 1. Baskı, İstanbul, 1960.

Aydın, F., “Elektronik Fatura Kayıt Sistemi Çerçevesinde e-Fatura Uygulaması”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, sayı: 66, 2009, s. 1-8.

Bıyan, Ö., “Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: Eleştiriler ve Öneriler”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 12, Özel S., 2010, s. 27-55.

Doğan, U., *Elektronik Vergisel Uygulamalar*, ISBN: 978-605-4880-08-9, Türmob Yayınları 467, Ankara, 2014.

Doğan, U., *900 Soruda e-Fatura, e-Arşiv Fatura, e-Defter*, Seçkin Yayıncılık, ISBN: 978-975-02-4073-7, Dördüncü Baskı, 2017.

Doğan, U., Tercan, Y., Nalçacı Gür, İ., “e-Fatura Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 319, 2015, s. 5-18.

Erdem, T., “e-Fatura-e-Arşiv”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, sayı: 122, 2014, s. 1-13.

Esen, A., “Delil Çeşitleri”, Maliye Postası, Sayı:210, 1989, s. 1-10.

Gülten, S., *Adım Adım e-Fatura ve e-Defter Uygulamaları* , Ankara SMMM Odası Yayını 99, 2015.

Gülten, S., Erdem, A., *e-Uygulamalar Seminer Notları*, Eskişehir SMMM Odası Semineri, 2016.

Kavan, A., “e-Fatura ve e-Arşiv Uygulamaları”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, sayı: 128, 2014, s. 1-4.

Köse, Ö., “İhale İşlemlerinde Proforma Fatura İbrazı”, *Mali Çözüm Dergisi*, Mart-Nisan Sayısı, s. 27-35, İstanbul, 2011.

Kumkale, R., *Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura*, Seçkin Yayıncılık, 7. Baskı, Ankara, 2017.

Nalçacı Gür, İ., “Dünyada E-Fatura Standartları Gelişimi, UBL Ve EDI Fatura Karşılaştırması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 322, 2015, s.4-23.

Öğredik, G., “e-Fatura Yerine Kâğıt Fatura Düzenlenmesinin Cezası Olabilir Mi? Olursa Özel Üsülsüzlük Mü Yoksa Usulsüzlük Cezası Mı Olmalıdır”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, sayı: 152, 2016, s. 1-15.

Özbaldan, Y., “Sahte Ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanan Mükelleflerin Vergi Kanunları Ve Danıştay Kararları Kapsamında Değerlendirilmesi”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S.147, 2016, s. 1-6.

Özel, S., “İçeriği İtibariyle Yanıltıcı Belge ve Suç İlişkisi”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S.71, 2009, s. 1-7.

Özgür, M., “Faturanın Lehe Delil Olma Şartları ve İspat Gücü”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:80, Şubat-Mart 2006, s. 74.

Özer, Y., Doğan, A. A. ve Arıca, M. N., *Vergi Hukukunda Belgeler*, Ankara, Şafak Matbaacılık, 1996.

Tosun, H., “Özel Fatura ile Türkiye’de İkamet Etmeyen Yolculara Yapılan Satışlarda Son”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, sayı: 12, 2005, s. 1-4.

Tuncer, S., “e-Fatura Uygulaması 1 Eylül 2013’te Yürürlüğe Girdi”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, sayı: 118, 2013, s. 1-7.

Tuncer, S., “e-Fatura Uygulamasında Son Durum”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, sayı: 126, 2014, s. 1-10.

Türkay, İ., “Elektronik Fatura (e-Fatura) Uygulamasının Kapsamı (e-Fatura Düzenleme ve Alma zorunluluğu)”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, sayı: 117, 2013, s.1-13.

Uğurlu, U., “Açık-Kapalı Fatura Ayrımı ve Konu Üzerine Düşünceler”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, sayı: 52, 2008, s. 1-7.

Ünal, O. K., *Fatura ve İspat Kuvveti*, Bilge Yay., 4. Baskı, Ankara, 2006.

Yılmaz Ejder, *Hukuk Sözlüğü*, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2004.

Gelir İdaresi Başkanlığı, [http://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari2017,\(Çevrimiçi\)](http://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari2017,(Çevrimiçi),), 12.10.2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.efatura.gov.tr/efaturamevzuat.html>, Çevrimiçi, 12.10.2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı, UBL-TR Genel Açıklamalar v0.4, s.5, Aralık 2016.

Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Fatura Uygulaması Başvurusu Rehberi ve Kılavuzu v.1. 2, Mart 2017.

Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Fatura Portalı Kullanım Kılavuzu v.1. 5, Kasım 2013.

Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Fatura Uygulaması Entegrasyon Kılavuzu v.1.10, Haziran 2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Fatura Görüntüleyicisi Kullanım Kılavuzu v.1.0, Eylül 2015.

Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Fatura Uygulaması Gümrük İşlemleri Kılavuzu v.1.8, Şubat 2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı, SGK e-Fatura Uygulaması Kılavuzu v.1.0, Eylül 2017.

Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Fatura Saklama Kılavuzu v.1.1, Eylül 2013.

213 Sayılı VUK Mük. md.242.

6102 Sayılı TTK md.64.

397 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği.

416 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği.

421 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği.

424 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği.

433 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği.

447 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği.

448 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği.

454 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği.

461 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği.

475 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği.

494 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği.

Taslak Tebliğ ile 433 Sıra No.lu Genel Tebliğindeki düzenlemeler.

Taslak Tebliğ ile 454 Sıra No.lu Genel Tebliğindeki düzenlemeler.

Taslak Tebliğ ile 487 Sıra No.lu Genel Tebliğindeki düzenlemeler.

58 No.lu VUK Sirküleri.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

