

TÜRKİYE'DE E-FATURA UYGULAMASININ MÜKELLEFLER AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ*

Gülfidan DEMİRKAYA^a
Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Mart 2022; 15 (1): 1-19*

ÖZ

Ticari hayatta kullanılan en önemli ticari belge olan fatura, dijitalleşme ile birlikte elektronik ortama taşınmıştır. E-Fatura; maliyet ve zaman avantajı sağlama, kolaylık, vergi kayıp ve kaçakların önlenmesi ve çevre dostu bir yaklaşım sunmak gibi birtakım sebeplerle, ticari hayatta her geçen gün daha fazla tercih edilmektedir. Bununla birlikte, henüz çok yeni olması dolayısıyla, mükellefler başlangıçta bu yeni duruma uyum sağlamada birtakım sorunlarla karşılaşmıştır. E-Fatura uygulamasında bugün gelinen nokta oldukça önemli olmakla birlikte, mükelleflerin yeni sürece uyumunda temel bazı sorunlar halen sürmektedir. Bu çalışmada, mükelleflerin e-Faturaya geçişte yaşadığı temel sorunlar (e-Faturaya ilişkin özelge ve tebliğlerin yorumlanması ile teknik ve sistemsel sorunlar başta olmak üzere) ele alınmakta ve bu sorunların çözümüne yönelik birtakım önerilere yer verilmektedir.

Anahtar Sözcükler: e-Fatura, e-Arşiv Fatura, e-İhracat Fatura, Dijital Ekonomi, Elektronik Uygulamalar.

JEL Kodları: H20, M48, M49.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Demirkaya, G., Çelikkaya, A. (2022). Türkiye'de E-Fatura Uygulamasının Mükellefler Açısından Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 15 (1), 1-19.

* Makalenin gönderim tarihi: 30.11.2020; Kabul tarihi: 16.05.2021, iThenticate benzerlik oranı %12

^a Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Turizm Fakültesi, gdemirkaya@ogu.edu.tr

ORCID: [0000-0002-2781-5774](https://orcid.org/0000-0002-2781-5774).

^b Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, acelikka@ogu.edu.tr

ORCID: [0000-0003-4218-404X](https://orcid.org/0000-0003-4218-404X).

Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi

Ankara SMMMO

ASSESSMENT OF E-INVOICE APPLICATION IN TURKEY IN TERMS OF TAXPAYERS

ABSTRACT

The invoice, which is the most important commercial document used in commercial life, has been transferred to the electronic environment with digitalization. E-Invoice is preferred more and more every day in commercial life for a number of reasons such as providing cost and time advantage, convenience, prevention of tax losses and evasions and offering an environmentally friendly approach. However, since it is very new, taxpayers initially encountered some problems in adapting to this new situation. Although the point reached today in the e-Invoice application is very important, some basic problems still continue in the adaptation of the taxpayers to the new process. In this study, the main problems faced by taxpayers in transition to e-Invoice (especially the interpretation of the decrees and communiques and technical and systemic problems) are discussed and some suggestions for the solution of these problems are given.

Keywords: e-Invoice, e-Archive Invoice, e-Export Invoice, Digital Economy, Electronic Applications.

JEL Codes: H20, M48, M49.

EXTENDED SUMMARY

Introduction

With the rapid spread of digitalization, the obligation to issue invoices on paper has disappeared. In other words, with the transition to the e-Invoice application, the obligation to issue and keep invoices has been transferred from the traditional paper environment to the electronic environment. E-Invoice is defined as an electronic document containing the information required to be included in the paper invoice and where the communication between the seller and the buyer is carried out through a central platform (Gülten, 2015). The E-Invoice application has provided significant labor and cost savings (Doğan, 2014). In this way, the time taken for invoice arrangement, delivery, control, registration to the accounting system and archiving has been significantly reduced. The point reached in the E-Invoice application has been reached in several stages. The initial application of the e-Invoice in Turkey it is possible to take you back to 2008. This year, the Electronic Invoice Registration System (EIRS) was introduced for the first time. Thus, companies are allowed to keep their second copy invoices electronically, provided that certain information regarding the invoices is transferred to the Revenue Administration (RA) system. Thanks to the EIRS application, invoices can be arranged, transmitted, stored and presented electronically, thus the archiving costs of invoice users have been largely eliminated. Shortly after 2010, as an alternative to paper invoices, the e-Invoice application was put into effect. This application, which was initially limited to Incorporated and Limited companies, has been made mandatory since 2013. Later, the third stage started and passed to the e-Archive

Invoice. With the General Communiqué numbered 433 of the Tax Procedure Law (TPL), it has been made possible to arrange the invoice, which is obligatory to be kept and presented manually, in electronic environment. Later, export transactions and goods with passengers were included in the scope of the taxpayers who were required to issue e-Invoices. Currently, the Export e-Invoice obligation is only valid for the goods export invoices attached to the Customs Exit Declaration, while the export invoices in the annex of other documents (such as Free Zone Transaction Form, Transit Trade Form) are currently not within the scope of e-Invoice. The use of e-invoices has been increasing rapidly since the day it became legal. The number of e-Invoice users has increased by approximately 4 times since 2014, when it was imposed, and reached around 80 thousand. As the use of e-Invoices becomes widespread, the fight against fake and misleading documents will become more effective. In addition, this will encourage the voluntary compliance of the taxpayers as it will reduce the possibility of error. In addition, the widespread use of e-Invoice will end the extent. In order to achieve these goals, the RA continues to invest in technology. As a result of digitalization, e-Invoice has also taken its place in commercial life and its use is increasing rapidly. The e-Invoice application has had a great effect especially in the fight against forged documents. In addition, the use of e-Invoice has a role in increasing the voluntary compliance of the taxpayer. In this way, significant savings are achieved in the use of paper, and this positive effect will be seen more clearly as the use of e-Invoice increases. Therefore, the e-Invoice application has provided significant labor and cost savings (Kiraz, 2019). In this way, the invoicing process has been significantly shortened. The aim of this study was to evaluate the application in terms of e-Invoice taxpayers in Turkey. In this context, the study has been planned in three parts. In the first part, the development of e-Invoice is discussed gradually. In the second part, the problems faced by the taxpayers in the first phase of the e-Invoice application are examined. In the third part, some determinations are made for the improvement of the e-Invoice application. In the conclusion part, there is a general evaluation. In this context, various statistics of the RA covering the years 2008-2019 regarding the e-Invoice application and the relevant communiques and specifications of the TPL were taken as the main source for evaluations.

Literature on Research

There are a limited number of studies in the literature that look at the e-Invoice application from a taxpayer perspective. One of them, Akıl (2015), in his study on the e-Archive application, handled all aspects of the concept of e-Archive Invoice, based on the General Communiqué numbered 433, and clarified some of the issues arranged in the relevant communiqué in the conclusion part. Aydın (2009) evaluated the development process of the e-

Invoice application within the framework of the Ninth Development Plan and the Action Plan for Combating the Informal Economy. Doğan (2014) evaluated the e-Invoice application within the scope of laws and communiques and drew attention to the advantages of e-Invoice. Gülten (2015) evaluated e-Invoice in all aspects in his study examining e-Invoice and e-Ledger processes. Kiraz (2019) divided the e-Transformation process into internal and external applications, and talked about the applications implemented. Tektüfekçi (2018) conducted a study involving the control and supervision of e-Applications. Tuncer (2013 and 2014) handled the e-Invoice application as an up-to-date and important problem, and examined in detail the latest legal regulations, emerging problems and the precautions and measures taken for them. One of the most important literature in the field of e-Invoice is the activity reports, general communiques and circulars of the RA. Issues of hesitation about tax applications a great transparency has been achieved in the e-Invoice application with the RA ruling system, which was put into effect on 16/01/2010. Similarly, the TPL General Communiques numbered 397, 421, 433, 443, 454, 475, 509 and 526 and the TPL Circular number 58 contributed to the formation of a serious literature on e-Invoice. Among these, the TPL General Communique with the order number 509 published in the Official Gazette dated 19.10.2019 and numbered 30923 is extremely important. With this Communique, the Communiques issued by the RA regarding the regulation of documents required to be issued by the RA in electronic environment within the scope of the expansion and dissemination of the e-Invoice application have been reviewed and integrity has been achieved in electronic document applications in order to ensure that all parties are informed from a single source. In this context, with the entry into force of the aforementioned Communique; TPL General Communiques numbered 397, 415, 421, 433, 454, 462, 463 and 487 have been abolished. The most recently published General Communique of the TPL no. 526 and the Communique no. 509; changes have been made in the sections titled “obligation to switch to e-Invoice application, transition period to e-Invoice application, e-Archive Invoice”.

Method of The Research

In the study, a research design was preferred to determine and analyze the current situation. Therefore, the document/document analysis principle, which is a qualitative data collection method, was used in the study. Since the document/document review includes the analysis of written and visual materials containing information about the phenomena aimed to be investigated, it can be stated that it is a method that is very suitable for the nature of the study. In this context, statistical data, communiques and specifications provided by the RA were used as the primary source in the study. In this regard, five different data were used for various e-Invoice

applications covering the years 2008 and 2020: EIRS, e-Archive Invoice, Export e-Invoice, Tax-Free-refund e-Invoice, Social Security Institution e-Invoice. In this context, after the use of e-Invoice became legal, the characteristics including the problems that were reflected in the administration until 2018 were analyzed one by one in order to identify the problems that the taxpayers encountered especially in the initial phase and continued in the future. Based on these features, problems were identified and e-Invoice statistics were created. From this point of view, it is thought that the study will fill a gap both for the RA, taxpayers and other stakeholders. The study also provides the beneficiaries with aggregated statistical data on e-Invoice usage. In this way, it will be possible to see the number of people who actually use the e-Invoice application over the years from the beginning to the present.

Findings of The Research

As a result of the detailed analysis of the specifications regarding the e-Invoice published on the official website of the RA, it was observed that the taxpayers first faced technical problems from the beginning of the e-Invoice application and secondly, they had doubts about whether they are within the scope of the e-Invoice obligation. From this point on, some of the main problems that taxpayers face from the beginning of the e-Invoice application are as follows:

- i) First of all, the radical changes in the communique on the e-Invoice application over the years have caused a number of problems for the taxpayers to adapt to the e-Invoice application.
- ii) It is observed that some taxpayer groups have hesitations in determining the e-Invoice liability.
- iii) Another issue that the taxpayers are hesitant about is the deadlines.
- iv) It has been observed from the analysis of the properties that there are hesitations about whether the e-Invoice will be issued after the change of type.

Conclusion

In this study, after the use of e-invoices, which has positive reflections in commercial life, became legal, some problems faced by taxpayers, especially at the initial stage, were determined and some remedial suggestions were made. For this, the characteristics including the problems reflected in the administration until 2018 were analyzed one by one.

In this context, it is thought that the study will contribute to the solution of the problems encountered in the e-Invoice application. It can also be said that it contributes to the literature by providing aggregated statistical data about e-Invoice.

In addition to some of the basic problems stated in the findings section of the study, the following results were obtained:

- i) Organizing continuous training seminars on certain days of each month regarding the e-Invoice application will be beneficial in increasing the voluntary compliance of the stakeholders.
- ii) Negotiating the draft texts prepared by the RA with the parties of the issue will positively affect the voluntary compliance of the enterprises.
- iii) Preparing a Guide by the administration for the transition to the e-Invoice application will be of great benefit in the first use phase.
- iv) Providing an incentive and grant support to taxpayers for the e-Invoice infrastructure will contribute to the success and continuity of this project.
- v) If the e-Invoice is not issued, a special irregularity penalty will be imposed. Thus, with the amendment made in the article 353 of the TPL in 2018, hesitations on this issue have also disappeared.

1.GİRİŞ¹

Teknolojinin bir getirisi olan internet ekonomik, sosyal, siyasal birçok alanda hızlı bir değişime neden olmuştur. İnternet, başlangıçta sadece iletişim aracı olarak kullanılırken, zaman içinde ticaretin de internet üzerine taşınması ile birlikte, internet kullanımı hızla yayılmaya başlamıştır. Yaşanılan bu hızlı değişim, davranış kalıplarından, yaşam alışkanlıklarına, yapılan işlerden, gelecek planlarına kadar her alanda etkisini artarak hissettirmektedir. Bu değişimlerden biri de, e-Faturanın ticaret yaşamına dahil olmasıdır.

Ticari hayatta en çok kullanılan ticari vesikalardan biri faturadır. Fatura; Vergi Usul Kanununda da açıkça ifade edildiği gibi, satılan mal ya da yapılan işin karşılığında müşterinin borçlandığı tutarı göstermektedir (Bkz., VUK, m. 229). Dijitalleşmenin hızla yaygınlaşması ile birlikte faturanın kağıt ortamında düzenlenmesi zorunluluğu ortadan kalkmıştır. Bir başka ifade ile e-Fatura uygulamasına geçilmesi ile birlikte, fatura düzenleme ve saklama zorunluluğu da geleneksel kağıt ortamından elektronik ortama taşınmıştır.

Elektronik fatura (e-Fatura), 509 sıra no.lu VUK Genel Tebliğinde yer alan şartlara uygun olan ve elektronik belge biçiminde oluşturulan bir faturadır². E-Fatura uygulaması Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından belirlenen standartlara uygun olarak mesajların taraflar arasında güvenli bir şekilde aktarılmasına imkan sunan, faturanın elektronik ortamda oluşturulması, iletilmesi, elektronik ortamda muhafazası, ibrazı ve raporlamasını kapsayan süreci ifade etmektedir.

E-Fatura uygulaması, emek ve maliyetten önemli bir tasarruf sağlamıştır. Bu sayede faturanın; düzenlenmesi, teslimi, kontrolü, muhasebe sistemine kaydı ve arşivlenmesi için geçen süre önemli ölçüde azalmıştır (Doğan, 2014: 281).

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de e-Fatura uygulamasını mükellefler açısından değerlendirmektir. Bu kapsamda çalışma üç bölüm şeklinde planlanmıştır. Birinci bölümde, e-Faturanın gelişimi aşamalı olarak ele alınmaktadır. İkinci bölümde, e-Fatura uygulamasında mükelleflerin özellikle de uygulamanın ilk aşamasında karşılaştıkları sorunlar incelenmektedir. Üçüncü bölümde ise, e-Fatura uygulamasının iyileştirilmesine yönelik birtakım tespitlerde bulunmaktadır. Sonuç

¹ Bu çalışma Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü’nde Prof. Dr. Ali Çelikkaya’nın danışmanlığında tamamlanan “Türkiye’de e-Fatura Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri” adlı Gülfidan Demirkaya’ya ait yüksek lisans tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

² E-Fatura, kağıt faturada bulunması gereken bilgileri içeren (bkz., VUK., mükerrer madde 242) ve satıcı ile alıcı arasındaki iletişimin merkezi bir platform aracılığıyla gerçekleştirildiği elektronik bir belge olarak da tanımlanabilir. Bkz., (Gülten, 2015: 11).

kısımında ise genel bir değerlendirme yer almaktadır. Bu kapsamda değerlendirmeler yapılırken temel kaynak olarak GİB'nin e-Fatura uygulaması ile ilgili 2008-2020 yıllarını kapsayan çeşitli istatistikleri ve VUK'un ilgili genel tebliği ve özgelere esas alınmıştır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Literatürde e-Fatura uygulamasını mükellef perspektifinden bakan sınırlı sayıda çalışma bulunmaktadır. Bunlardan Akıl (2015), e-Arşiv uygulamasını ele aldığı çalışmada, 433 sıra no.lu VUK Genel tebliğini esas alınarak, e-Arşiv Fatura kavramının bütün boyutları ile ele almış ve sonuç kısmında ilgili Tebliğde düzenlenen bir kısım hususlara açıklık getirmiştir. Aydın (2009), Dokuzuncu Kalkınma Planı ve Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planına çerçevesinde e-Fatura uygulamasının gelişim sürecini değerlendirmiştir. Doğan (2014), e-Fatura uygulamasını kanun ve tebliğler kapsamında değerlendirmiş, e-Faturanın avantajlarına dikkat çekmiştir. Gülten (2015), e-Fatura ve e-Defter süreçlerini inceleyen çalışmasında, e-Faturayı bütün yönleri ile değerlendirmiştir. Kiraz (2019), e-Dönüşümün sürecini iç ve dış uygulamalar olarak ikiye ayırmış, hayata geçirilen uygulamalardan bahsetmiştir. Tektüfekçi (2018), e-Muhasebe uygulamalarının kontrolü ve denetimini içeren bir çalışma yapmıştır. Tuncer (2013 ve 2014), e-Fatura uygulamasını, güncel ve önemli bir sorun olarak ele almış, e-Faturadaki son yasal düzenlemeleri, ortaya çıkan sorunları ve bunlar için getirilen önlem ve tedbirleri ayrıntılı olarak incelemiştir. E-Fatura alanında en önemli literatürden biri de GİB'nin faaliyet raporları, genel tebliği ve sirkülerleridir. Vergi uygulamaları ile ilgili tereddüt yaşanan hususlar hakkında bilgi alınan ve 16/01/2010 tarihinde uygulamaya konulan GİB özelge sistemi ile e-Fatura uygulamasında büyük bir şeffaflık sağlanmıştır. Benzer şekilde VUK'a ait 397, 421, 433, 443,454, 475, 509 ve 526 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile 58 no.lu VUK Sirküleri, e-Fatura konusunda ciddi bir literatür oluşmasına katkı sağlamıştır. Bunlardan özellikle 19.10.2019 tarih ve 30923 sayılı Resmi gazetede yayınlanan 509 Sıra no.lu VUK Genel Tebliği son derece önemlidir. Bu Tebliğ ile e-Fatura uygulamasının genişletilmesi ve yaygınlaştırılması kapsamında GİB tarafından VUK uyarınca düzenlenmesi zorunlu olan belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesine yönelik olarak yayımlanan Tebliğler gözden geçirilmiş ve tüm tarafların tek kaynaktan bilgilenmelerinin temini amacıyla, elektronik belge uygulamalarında bütünlük sağlanmıştır. Bu kapsamda söz konusu Tebliğin yürürlüğe girmesi ile birlikte sırasıyla; 397, 415, 421, 433, 454, 462, 463 ve 487 sıra no.lu VUK Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır. En son yayınlanan VUK'a ait 526 sıra no.lu Genel Tebliği ile de 509 sıra no.lu Tebliğin; e-Fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu, e-Fatura uygulamasına geçiş süresi, e-Arşiv Fatura başlıklı bölümlerinde değişikliğe gidilmiştir.

3. ÇALIŞMANIN YÖNTEMİ

Çalışmada mevcut durumun belirlenmesi ve analiz edilmesine yönelik bir araştırma deseni tercih edilmiştir. Dolayısıyla çalışmada nitel bir veri toplama yöntemi olan doküman/belge incelemesi esası kullanılmıştır. Doküman/belge incelemesi, araştırılması hedeflenen olgular hakkında bilgi içeren yazılı ve görsel materyallerin analizini içerdiği için bu anlamda çalışmanın doğasına oldukça uygun yöntem olduğu ifade edilebilir. Bu kapsamda, çalışmada birincil kaynak olarak GİB tarafından sağlanan istatistiksel veriler, tebliğ ve özgelgeler kullanılmıştır. Bu doğrultuda 2008 ve 2020 yıllarını kapsayan çeşitli e-Fatura uygulamasına ilişkin EFKS, e-Arşiv Fatura, İhracat e-Fatura, Yolcu Beraberi Eşya (Tax-Free-refund) e-Fatura, SGK e-Fatura olmak üzere 5 farklı veriden yararlanılmıştır. Bu kapsamda e-Fatura kullanımının yasal hale gelmesinin ardından mükelleflerin özellikle başlangıç aşamasında karşılaştıkları ve ilerleyen süreçte de devam ettiği görülen birtakım sorunların tespiti için 2018 yılına kadar idareye yansıyan sorunları içeren özgelgeler tek tek incelenerek kategoriler halinde tasnif edilmiştir. Bu özgelgelerden yola çıkarak sorunlar saptanmış ve e-Fatura istatistikleri oluşturulmuştur. Bu açıdan bakıldığında çalışmanın, hem GİB nezdinde hem de vergi mükellefleri ve diğer paydaşlar nezdinde bir boşluğu gidereceği düşünülmektedir. Çalışma aynı zamanda yararlanıcılara e-Fatura kullanımı ile ilgili toplu istatistiksel veriler de sunmaktadır. Bu sayede e-Fatura uygulamasını fiilen kullanan kişi sayılarının başlangıçtan günümüze kadar yıllar itibari ile sayılarını görmek mümkün olacaktır.

4. E-FATURA UYGULAMASININ GELİŞİMİ

E-Fatura uygulamasının gelişimini dört aşamada değerlendirmek mümkündür. Bunlar; Elektronik Fatura Kayıt Sisteminin (EFKS) yürürlüğe girmesi, e-Fatura uygulamasının başlaması, e-Arşiv Fatura uygulamasına geçilmesi ve e-Faturanın kapsamının; e –İhracat, yolcu beraberliği eşya, SGK ve Bavul ticaretini kapsayacak şekilde genişletilmesi şeklindedir.

4.1. Elektronik Fatura Kayıt Sisteminin Yürürlüğe Girmesi

Türkiye’de e-Fatura uygulamasının başlangıcını 2008 yılına kadar geri götürmek mümkündür. Bu yılda ilk olarak EFKS’ye geçilmiştir (VUK, mükerrer madde 242 ve mükerrer madde 257). GİB bu pilot proje kapsamında telekomünikasyon sektöründe faaliyet gösteren 5 adet ve gaz dağıtım sektöründe faaliyet gösteren 1 adet işletme ile EFKS uygulamasını başlatmıştır (Tektüfekçi, 2018). Böylece faturalara ait belirli bilgilerin GİB sistemine aktarılması koşulu ile firmaların ikinci nüsha faturalarını elektronik ortamda saklamalarına izin verilmiştir (Tuncer, 2013).

EFKS uygulaması ile birlikte faturaların elektronik ortamda düzenlenmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilebilmesi sayesinde, fatura kullanıcılarının arşivleme maliyetleri büyük ölçüde ortadan kalkmıştır (Aydın, 2009).

Aşağıdaki tabloda 2008 yılında başlayan EFKS uygulamasına, kayıtlı kullanıcı sayıları ve düzenlenen EFKS sayılarına başlangıçtan itibaren yıllar itibari ile yer verilmiştir.

Tablo 1: EFKS Kullanıcı Sayıları ve Fatura Bilgileri

Yıl	EFKS Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı (Adet)	Düzenlenen EFKS Fatura Sayısı (Adet)
2010-(2008-2009 Dahil)	6 (EFKS)	2.487.427.929
2011	6 (EFKS)	946.489.796
2012	6 (EFKS)	979.993.695
2013	6 (EFKS)	975.754.192
2014	17*	1.038.320.533
2015	1915	594.842.313
2016	6.161**	1.043.384.973
2017	11.306	1.236.469.920
2018	24.030	1.709.500.104
2019	155.050	2.341.192.585
2020	321.700	2.873.142.411

* EFKS ve e-Arşiv kullanıcıları dahildir.

**EFKS kullanan mükelleflerin tamamının e-Arşiv Fatura uygulamasına geçişi sağlanmıştır.

Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığı 2008-2020 Faaliyet Raporlarından derlenmiştir).

Tablodan da görüleceği üzere uygulamanın başlangıcından itibaren EFKS kullanıcı sayısı sürekli artmaktadır. Geline nokta 2020 yılı itibariyle bu uygulamadan yararlanan mükellef sayısı 321.720 kişiye ve düzenlenen EFKS fatura sayısı da 2.873.142.411 adede ulaşmıştır.

4.2. E-Fatura Uygulamasının Başlaması

EFKS'ye geçilmesinden kısa bir süre sonra yürürlüğe giren VUK'a ait 397 sıra no.lu Genel Tebliği ile birlikte, 2010 yılından itibaren kağıt faturaya alternatif olarak, e-Fatura uygulaması fiilen yürürlüğe girmiştir. e-Fatura kullanımı başlangıçta Anonim ve Limited şirketler ile sınırlandırılmıştır. Ancak 2012 yılında e-Fatura uygulamasının kapsamı genişletilmiş ve bazı kritik sektörler ile bir kısım mükellefler için 2013 yılından itibaren e-Faturaya geçiş zorunlu hale getirilmiştir. Böylece e-Fatura kullanma imkânı gerçek kişileri de kapsayacak şekilde genişletilmiştir.

Aşağıdaki tabloda 2010 yılında başlayan e-Fatura uygulamasına, kayıtlı kullanıcı sayıları ve düzenlenen e-Fatura sayılarına başlangıçtan itibaren yıllar itibari ile yer verilmiştir.

Tablo 2: E-Fatura Kullanıcı Sayıları ve Fatura Bilgileri

Yıl	E-Fatura Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı (Adet)	Düzenlenen Fatura Sayısı (Adet)
2010	114	8.275
2011	3.024	312.532
2012	3.182	874.710
2013	16.270	2.118.001
2014	19.375	72.463.951
2015	46.800	113.713.039
2016	61.013	163.456.644
2017	72.036	177.485.032
2018	88.837	220.286.825
2019	187.597	241.232.989
2020	332.400	366.655.334

Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığı 2010-2020 Faaliyet Raporlarından derlenmiştir).

Tablo 2'den de görüleceği gibi e-Fatura kullanan mükellef sayısı 2010-2020 döneminde sürekli artmıştır. Uygulamanın başlangıcında sadece 114 olan e-Fatura kullanıcı sayısı 2011 yılından itibaren düzenli olarak artış göstermiş ve 2020 yılı itibariyle 332.400 kişiye ulaşmıştır.

4.3. E-Arşiv Fatura (EFKS) Uygulamasına Geçilmesi

E-Fatura uygulamasında üçüncü aşama e-Arşiv Faturaya geçilmesidir. VUK'a ait 433 sıra no.lu Genel Tebliğ ile manuel olarak düzenlenerek, muhafazası ve ibrazı mecburi olan faturanın elektronik ortamda düzenlenmesi ve ikinci nüshasının elektronik ortamda muhafazası ve ibrazına imkân tanıyan e-Arşiv Fatura uygulamasına geçilmiştir. Bu kapsamda EFKS'yi kullanan mükelleflere e-Arşiv Fatura uygulamasına geçmek için 1 yıl süre tanınmıştır. Ayrıca elektronik ticaret yapan ve belli bir ciro rakamının üstünde gelir elde eden mükellefler için 2016 yılından itibaren e-Arşiv Fatura uygulamasına geçme zorunluluğu getirilmiştir (Akıl, 2015). EFKS kullanan mükelleflerin bilgi işlem sistemlerini e-Arşiv uygulamasına uyumlu hale getirebilmeleri için VUK'a ait 443 sıra no.lu Genel Tebliği ile, mükelleflere 01/04/2015 tarihine kadar ek süre

tanınmıştır. EFKS kullanan mükelleflerin tamamının 2016 yılında e-Arşiv Fatura uygulamasına geçişi sağlanmıştır.

Aşağıdaki tabloda 2016-2020 tarihleri arasında (son beş yılda) kayıtlı e-Arşiv Fatura kullanıcı sayıları ve düzenlenen e-Arşiv Fatura sayılarına ait ayrıntılar yer almaktadır.

Tablo 3: 2016-2020 Yılı E-Arşiv Fatura (EFKS) Kullanıcı Sayıları ve Fatura Bilgileri

Yıl	E-Arşiv Fatura (EFKS) Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı (Adet)	Düzenlenen Fatura Sayısı (Adet)
2016	6.161**	1.043.384.973
2017	11.306	1.236.469.920
2018	24.030	1.709.500.104
2019	155.050	2.341.192.585
2020	321.700	2.873.142.411

Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığı 2016-2020 Faaliyet Raporlarından derlenmiştir).

Tablo 3'ten de görüldüğü gibi son 5 yılda e- Arşiv Fatura kullanıcı sayısı kademeli olarak düzenli bir artış göstermiştir. E-Arşiv Fatura uygulamasından yararlanan mükellef sayısı 2016 yılında sadece 6.161 kişi iken bu sayı 2020 yılı itibari ile 321.700 kişiye yükselmiştir.

4.4. E-Faturanın Kapsamının Genişletilmesi

E-Fatura uygulamasında dördüncü aşamayı, e- Fatura düzenleme zorunluluğu getirilen mükelleflerin kapsamına; ihracat işlemleri, yolcu beraberliği eşya, SGK e-Faturanın da dahil edilmesi oluşturmaktadır. Bu kapsamda İhracat e-Faturası ve yolcu beraberinde eşya e-Faturası düzenleyecek işletmenin öncelikle e-Fatura uygulamasına kayıtlı kullanıcı olması gerekmektedir. İhracat e-Fatura zorunluluğu sadece Gümrük Çıkış Beyannamesi ekinde yer alan mal ihracı faturalar için geçerli olup, diğer belgelerin (Serbest Bölge İşlem Formu, Transit Ticaret Formu gibi) ekinde yer alan ihracat faturaları ise şu an için e-Fatura kapsamında değildir (E-Fatura Uygulaması Gümrük İşlemleri Kılavuzu, 2018: 6).

Yolcu beraberinde eşya e-Faturası düzenleyebilmek için işletmenin öncelikle e-Fatura sistemine kayıtlı olması gerekmektedir. Bu işlem Türkiye'de ikameti bulunmayan yolculara KDV iadesi yapabilmek için yapılmaktadır. KDV uygulaması genel tebliğinde yer alan yolcu beraberliği eşya istisnası yalnızca yetki belgesine sahip aracı kurumlar tarafından iade yöntemini seçen mükellefler için uygulanacaktır (E-Fatura Uygulaması Gümrük İşlemleri Kılavuzu, 2018: 18-22).

E-Fatura sistemine 01.10.2017 tarihi itibari ile T.C. Sosyal Güvenlik Kurumu da dahil olmuştur. Böylece elektronik fatura uygulamasına kayıtlı mükellefler SGK'ya gönderecekleri faturaları elektronik ortamda gönderebileceklerdir (SGK E-Fatura Uygulaması Kılavuzu, 2017: 1).

En son 2019 yılında Bavul ticareti kapsamında düzenlenen Özel faturanın e-Fatura olması yönünde Ticaret Bakanlığı ile GİB arasında bir proje başlatılmıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2019: 72).

E-Fatura kullanımını yaygınlaştıkça, sahte ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge ile mücadele daha etkili hale gelecektir. Ayrıca hata ihtimalini azaltacağı için bu durum mükelleflerin gönüllü uyumunu da teşvik edecektir. İlaveten e-Faturanın yaygınlaşması kağıt kullanımını büyük ölçüde sona erdirecektir. GİB'nin e-Fatura uygulamasını yaygınlaştırma yönündeki teknoloji yatırımları sürmektedir (Kiraz, 2019: 166).

5. E-FATURA UYGULAMASINDA MÜKELLEFLERİN KARŞILAŞTIĞI SORUNLAR

E-Fatura henüz yeni bir uygulamadır. Bu kapsamda GİB'in resmi internet sitesinde yayınlanan e-Faturaya ilişkin özelgelerin ayrıntılı analizi neticesinde, mükelleflerin e-Fatura uygulamasının başlangıcından itibaren öncelikle teknik sorunlarla karşılaştıkları ve ikinci olarak da e-Fatura mükellefiyetinin kapsamına girip girmedikleri ile ilgili tereddütler yaşadıkları gözlenmiştir. Bu noktadan hareketle e-Fatura uygulamasının başlangıcından itibaren mükelleflerin karşılaştıkları temel bazı sorunlar şunlardır: (GİB Özelgeler Sistemi, 2018)

i) Öncelikle e-Fatura uygulaması ile ilgili tebliğde yıllar içerisinde köklü değişiklik yapılması, mükelleflerin e-Fatura uygulamasına uyum sağlamasında birtakım sorunlar yaşamasına neden olmuştur. İdareye yöneltilen sorulardan (taranan özelgeler) bunu net olarak görmek mümkündür.

ii) Bazı mükellef gruplarında e-Fatura mükellefiyetinin belirlenmesinde tereddütler olduğu görülmektedir. Nitekim VUK'a ait 421 sıra no.lu Genel Tebliğ'de ve VUK'a ait 58 no.lu sirkülerde mükellefiyetin belirlenmesinde; gelir tablosunda yer alan ve işletmenin toplam satışlarını gösteren brüt satış hasılatının dikkate alındığı görülmektedir.

Buna 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 itibarıyla asgari 10 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar *e-Fatura kullanıcısı olmak zorundadırlar.*”

Bu hüküm karşısında, adı geçen mükelleflerden mal alan ve brüt satış hasılatı belirlenen eşiklerde olan mükellefler e-Fatura düzenleyecektir (Tuncer, 2014).

Buna karşılık özelgelerin analizinden bazı mükelleflerin brüt satış hasılatının tamamı yerine sadece madeni yağ, tütün, alkol veya kolalı gazoz satışlarını dikkate almak suretiyle, kendilerinin uygulamanın kapsamı dışında tuttıkları gözlenmiştir.

iii) Mükelleflerin tereddüt yaşadıkları bir konu da süreler ile ilgilidir. Özelgelerin analizinden mükelleflerin irsaliyenin faturaya bağlanma süresi olan 7 günlük süre ile 8 gün olan faturaya itiraz süresini sıklıkla karıştırdıkları gözlenmiştir. Fatura düzenleme süreleri Vergi Usul Kanunu'nun 231. Maddesinin 5. Bendinde açık hükme bağlanmıştır.

Buna göre;

"Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır."

VUK'un bu hükmünün e-Fatura düzenleme süreleri için de aynen uygulanması mümkündür. Nitekim 397 sıra no.lu VUK Genel Tebliğinde e-Faturanın yeni bir belge türü olmadığı ve kağıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahip olduğu açıkça ifade edilmiştir.

Ayrıca aynı Tebliğde mükelleflerin e-Fatura düzenlerken, bu Tebliğde belirtilmeyen hususlarda, süreler başta olmak üzere, VUK ve ilgili diğer kanun ve düzenlemelerde yer alan usul ve esaslara uymak zorunda oldukları da açıkça hüküm altına alınmak suretiyle bu konudaki tereddütler ortadan kaldırılmıştır.

Bu noktada mükelleflerin e-Fatura düzenlerken, kağıt fatura için geçerli kanuni süreleri esas almaları gerekmektedir.

Mükelleflerin e-Fatura düzenlememesi halinde VUK'un 353'üncü maddesinin 1'inci bendine göre özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Böylece VUK'un 353'üncü maddesinde 7103 sayılı Kanunun 12'inci maddesinde yapılan değişiklik ile 2018 yılından itibaren bu konudaki tereddütler kaldırılmıştır.

iv) Özelgelerin analizinden nev'i değişikliği sonrasında e-Fatura düzenlenip düzenlenmeyeceği konusunda da tereddütler olduğu gözlenmiştir. Bazı mükellefler nev'i değişikliğini yeni bir şirket kuruluşu gibi algılamakta ve e-

Fatura uygulamasına geçmeyeceklerini düşünmektedir. VUK'a ait 421 no.lu Tebliğde ise mükellefiyetin tespitinde nev'i değişikliğinden önceki brüt satışları ile nev'i değişikliğinden sonraki brüt satışlarının toplamı yerine, ayrı ayrı değerlendirme yapıldığı görülmektedir. Oysa ki, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre nev'i değişikliği öncesindeki şirketin devamı niteliğindedir (bkz., 5520 sayılı KVK, m. 19). Bu hüküm karşısında mükellefiyet eşiklerinin belirlenmesinde, nev'i değişikliğinden önceki ve sonraki brüt satışların toplamalarının dikkate alınması gerekmektedir.

6. E-FATURA UYGULAMASININ İYİLEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK ÖNERİLER

Dijital dönüşüm sürecinin zorunlu bir gereği olarak başlatılan e-Fatura uygulamasına geçişte her ne kadar birtakım sorunlar yaşanmış olmakla birlikte, idari düzenlemelerin kararlılıkla uygulaması neticesinde bugün gelinen nokta önemlidir. Diğer yandan özellikle başlangıç aşamasında yaşanan ve halen devam eden bir önceki kısımda ifade edilen tereddütlerin giderilmesi mükelleflerin e-Fatura uygulamasına gönüllü uyumlarının sağlanmasında faydalı olacaktır.

Bunlara ilaveten e-Fatura uygulamasının iyileştirilmesine, yani gönüllü uyumun artırılmasına yönelik ilave birtakım öneriler ise şunlardır:

- i) E-Fatura uygulaması konusunda yapılan idari düzenlemeler Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın internet sayfasında sürekli güncellenmektedir. Bu mükelleflerin gönüllü uyumu noktasında oldukça önemlidir. Bununla birlikte her ayın belli günlerinde mükelleflere ve paydaşlara yönelik sürekli eğitim seminerleri düzenlenmesi, e-Faturanın yaygınlaşması ve benimsenmesi açısından faydalı olacaktır.
- ii) E-Fatura uygulamasının işletmelere ve dolaylı olarak da ülke ekonomisine sağlayacağı katkı göz önünde bulundurulduğunda, GİB'in hazırladığı taslak metinlerin konunun tarafları ile müzakere edilmesi, işletmelerin gönüllü uyumunu olumlu yönde etkileyecektir.
- iii) GİB tarafından e-Fatura uygulamasına geçiş için bir Rehber hazırlanması, ilk kullanım aşamasında büyük fayda sağlayacaktır.
- iv) E-Fatura uygulaması ile ilgili mükelleflerin yapması gerekli olan alt yapı maliyetleri için bir teşvik ve hibe programı geliştirilmesi, uygulamanın başarısına ve sürekliliğine katkı sağlayacaktır.

7. SONUÇ

Dijitalleşmenin bir neticesi olarak e-Fatura da ticari hayattaki yerini almıştır ve kullanımı hızla artmaktadır. e-Fatura uygulamasının özellikle sahte belge ile mücadelede büyük etkisi olmuştur. Bunun yanında e-Fatura kullanımının mükellefin gönüllü uyumunun artmasında da rolü vardır. Bu sayede kağıt kullanımından da ciddi manada tasarruf sağlandığı gibi, e-Fatura kullanımı arttıkça bu olumlu etki daha net bir şekilde görülecektir. Dolayısıyla e-Fatura uygulaması, emek ve maliyetten önemli bir tasarruf sağlamıştır. Bu sayede faturalama süreci önemli ölçüde kısalmıştır. Bu çalışmada, ticari hayatta olumlu yansımaları olan e-Fatura kullanımının yasal hale gelmesinin ardından mükelleflerin özellikle başlangıç aşamasında karşılaştıkları ve ilerleyen süreçte de devam ettiği görülen birtakım sorunların tespiti yapılmış ve iyileştirici yönde birtakım önerilerde bulunulmuştur. Bunun için 2018 yılına kadar idareye yansıyan sorunları içeren özeldeler tek tek analiz edilmiştir.

Bu bağlamda çalışmanın e-Fatura uygulamasında karşılaşılan sorunların çözümüne katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Ayrıca e-Fatura ile ilgili toplu istatistiksel veriler sunmak suretiyle de literatüre katkı sağladığı söylenebilir.

Netice olarak karşılaşılan temel bazı sorunlar ve iyileştirici nitelikteki bazı tespitler şunlardır:

- i) E-Fatura uygulaması ile ilgili ana tebliğde yıllar içerisinde yapılan köklü değişikliklere uyum sağlamada mükellefler güçlükler yaşamaktadır.
- ii) Bazı mükellef grupları için e-Fatura mükellefiyetine esas alınan eşiklerin açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.
- iii) E-Fatura düzenlerken, kağıt fatura için geçerli kanuni sürelerin aynen geçerli olduğu konusunda mükellefler bilgilendirilmelidir.
- iv) Nev'i değişikliği hallerinde ana Tebliğde belirtilenin aksine, nev'i değişikliğinden önceki ve sonraki brüt satışların toplamı esas alınmalıdır.
- v) E-Fatura uygulaması ile ilgili sürekli eğitim seminerleri düzenlenmesi, hazırlanan taslak metinlerin öncesinde paydaşlarla müzakere edilmesi gönüllü uyumu teşvik edecektir.
- vi) E-Fatura uygulamasına geçiş için idare tarafından bir Rehber hazırlanması, ilk kullanım aşamasında büyük fayda sağlayacaktır.
- viii) E-Fatura alt yapısı için mükelleflere bir teşvik ve hibe desteği sağlanması bu projenin başarısına ve sürekliliğine katkı sağlayacaktır.

- viii) E-Fatura düzenlenmemesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilecektir. VUK'un 353'üncü maddesinde 7103 sayılı Kanunun 12'inci maddesi ile yapılan değişiklik ile birlikte bu konudaki tereddütler de 2018 yılı itibariyle ortadan kalkmıştır.

KAYNAKÇA

- Akıl, M. (2015). E-Arşiv Uygulaması. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi* (144), 1-10.
- Aydın, F. (2009). Elektronik Fatura Kayıt Sistemi Çerçevesinde E-Fatura Uygulaması. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi* (66), 1-8.
- Doğan, U. (2014). *Elektronik Vergisel Uygulamalar*. Ankara: TÜRMOB (467).ISBN: 978-605-4880-08-9
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2008) *Faaliyet Raporu*. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.Yayın no:93, Ankara: Nisan 2009.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2009). *Faaliyet Raporu*. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.Yayın no:112, Ankara: Nisan 2010.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2010). *Faaliyet Raporu*. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.Yayın no:132, Ankara: Nisan 2011.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2011). *Faaliyet Raporu*. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.Yayın no:151, Ankara: Nisan 2012.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2012). *Faaliyet Raporu*. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.Yayın no:167, Ankara: Nisan 2013.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2013). *Faaliyet Raporu*. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.Yayın no:187, Ankara: Nisan 2014.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2014). *Faaliyet Raporu*. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.Yayın no:199, Ankara: Şubat 2015.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2015). *Faaliyet Raporu*. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.Yayın no:216, Ankara: Şubat 2016.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2016). *Faaliyet Raporu*. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.Yayın no:247, Ankara: Şubat 2017.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2017). *Faaliyet Raporu*. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.Yayın no:276, Ankara: Şubat 2018.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2018). *Faaliyet Raporu*. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.Yayın no:314, Ankara: Şubat 2019.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2019). *Faaliyet Raporu*. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.Yayın no:349, Ankara: Şubat 2020.

Gelir İdaresi Başkanlığı (2020). *Faaliyet Raporu*. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı. Yayın no:387, Ankara: Şubat 2021.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2018). Erişim tarihi: 12 Ekim 2018, Erişim yeri: www.efatura.gov.tr/özelgeler.

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

Gümrük İşlemleri Kılavuz, E-Fatura Uygulaması v.1.8, Şubat 2018.

Kiraz, A. (2019). *Dijitalleşme Sürecinde Değişen İş Hayatı ve Muhasebe Mesleğinin Yeniden Yapılanması: Yerel/ Küresel Meseleler, Küresel/ Yerel Çözümler*, Cilt 1, Ankara: TÜRMOB (496).

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

Tektüfekçi, F. (2018). Türkiye'de E-Dönüşüm Sürecinde Elektronik Belge ve Defter Kontrolü ile Denetimi Üzerine Bir İnceleme. *İzmir Katip Celebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 101-119.

Tuncer, S. (2013). E-Fatura Uygulaması 1 Eylül 2013'te Yürürlüğe Girdi. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi* (118), 1-7.

Tuncer, S. (2014). E-Fatura Uygulamasında Son Durum. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi* (126), 1-10.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10 Ocak 1961 Tarih ve 10703 Sayılı Resmi Gazete.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 21 Haziran 2006 Tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazete.

Vergi Usul Kanunu Sirküleri No:58 (08.02.2013 Tarih- 2013/3).

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sıra No:397, 05.03.2010 Tarih ve 27512 Sayılı Resmi Gazete.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sıra No:421, 14.12.2012 Tarih ve 28497 Sayılı Resmi Gazete.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No:433) 30.12.2013 Tarih ve 28867 (Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No:443, 30.12.2014 Tarih ve 29221 Sayılı Resmi Gazete.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No:454, 20.06.2015 Tarih ve 29392 Sayılı Resmi Gazete.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No:475, 15.12.2016 Tarih ve 29919 Sayılı Resmi Gazete.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No:509, 19.10.2019 Tarih ve 30923 Sayılı Resmi Gazete.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sıra No:509'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, Sıra No:526, 09.02.2021 Tarih ve 31390 Sayılı Resmi Gazete.

