

Vergi Usul Kanunu Uyarınca Tutulması Gereken Defterlerde Dijital Dönüşüm: E-Defter ve Defter Beyan Sistemi ¹

Digital Transformation in the Books to be Kept in Accordance with the Tax Procedure Law: E-Ledger and Ledger Declaration System

Mustafa ÖZTÜRK ¹

Baki YEGEN ^{2*}

¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, mustafaozturk109@gmail.com, ORCID: 0000-0002-5316-4418

² Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, bakiyegen@ohu.edu.tr, ORCID: 0000-0003-4118-1445

* Yazışılan Yazar/Corresponding author

Makale Geliş/Received: 05.03.2024

Makale Kabul/Accepted: 17.04.2024

Araştırma Makalesi / Research Paper

DOI: 10.47097/piar.1447443

Öz

İçerisinde bulunduğumuz dijital dönüşüm çağında teknolojinin baş döndüren gelişimi hemen hemen her alana sirayet ettiği gibi vergilendirme alanına da sirayet etmektedir. Önceleri teknoloji ile vergilendirme faaliyetlerinin harmanlanması fikri vergi idareleri açısından yeni bir tecrübe olmasına karşın günümüzde bu fikrin eyleme dönüşmesi adeta bir zorunluluk haline gelmiştir. Bu kapsamda vergi uygulamaları zaman içerisinde kademeli olarak dijital ortamlara taşınmıştır. Günümüzde dijital ortamlara taşınan çok sayıda elektronik vergi uygulamaları bulunmakta olup bu çalışmada kronolojik ve fonksiyonel sınıflandırmaya tabi tutulan uygulamalardan vergi kanunlarına göre mükelleflerce tutulması gereken defterlere yönelik geliştirilmiş olan e-Defter ve Defter Beyan Sistemi uygulamalarına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Defter ve kayıtların elektronik ortamda tutulmalarını sağlayan ve geçmişi sadece son on iki yıla dayanan ilgili uygulamaların kapsam ve nitelikleri giderek genişlemiştir. Özellikle zaman ve maliyet bakımından önemli derecede tasarruf imkânı sunan uygulamalar vergisel işlemlerin daha etkin, ekonomik ve hızlı gerçekleşmelerini sağlamıştır. Uygulamaların vergilendirmenin taraflarına pek çok fayda sağlamakta olduğu anlaşılmakta birlikte uygulamalardan optimum fayda sağlanabilmesi için vergi idaresinin bilgi, kontrol ve gözetimi dahilinde uygulamaların; teknik açıdan geliştirilmelerine, sistem güvenliklerinin artırılmalarına ve çeşitli medya araçları aracılığıyla yaygınlaştırılmalarına yönelik birtakım girişimlerde bulunulması gerektiği anlaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, e-Defter, Defter Belge Sistemi.

Jel Codes: H20, H71, K34.

Abstract

In the age of digital transformation we are in, the dizzying development of technology has spread to the field of taxation as it has spread to almost every field. Although the idea of blending technology and taxation activities used to be a new experience for tax administrations, today it has become a necessity to turn this idea into action. In this context, tax applications have gradually moved to digital environments over time. Today, there are many electronic tax applications that have been moved to digital environments, and in this study, among the applications subjected to chronological and functional classification, explanations regarding the e-Ledger and Ledger Declaration System applications developed for the books that should be kept by taxpayers according to tax laws are included. The scope and qualifications of the relevant applications, which enable books and records to be kept electronically and whose history dates back only to the last twelve years, have gradually expanded. In particular, applications that offer significant savings in terms of time and cost have enabled tax transactions to be realized more efficiently, economically and quickly. Although it is understood that the applications provide many benefits to the parties to taxation, it is understood that in order to obtain optimum benefit from the applications, within the knowledge, control and supervision of the tax administration, some initiatives should be taken to improve the technical aspects of the applications, to increase system security and to disseminate them through various media tools.

Keywords: Tax, e-Ledger, Ledger Document System.

Jel Kodları: H20, H71, K34.

Atf için (Cite as): Öztürk, M. ve Yegen, B. (2024). Vergi Usul Kanunu uyarınca tutulması gereken defterlerde dijital dönüşüm: e-defter ve defter beyan sistemi. *Pamukkale Üniversitesi İşletme Araştırmaları Dergisi*, 11(1), 82-104. <https://doi.org/10.47097/piar.1447443>

¹ Bu çalışma "Tarihsel Perspektifte Türk Vergi İdaresi ve Elektronik Vergi Uygulamalarının Değerlendirilmesi" başlıklı Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalında tamamlanan yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

1. GİRİŞ

Teknolojinin ilerleme hususunda muazzam bir ivme kazandığı günümüz dünyasında hemen hemen her alanda teknolojik gelişmelere rastlanılmaktadır. Bu noktada teknolojik gelişme yansımalarının görüldüğü alanlardan biri de vergilendirme alanıdır. Özellikle 2000'li yıllardan itibaren vergilendirme alanına teknolojik gelişmeler entegre edilmeye başlamıştır. Teknolojik gelişmeler sayesinde vergilendirme alanı farklı bir görünüme ve işlevselliğe kavuşmuştur. Dijital dünyada yaşanan gelişmelere uygun şekilde vergilendirme alanı hem vergi mükellefleri hem de vergi idaresi açısından önemli yenilikler getirmiştir. Vergilendirme alanında yaşanan dijital dönüşüm sayesinde vergi sistemi modern bir yapıya kavuşmuş olup dijitalleşme çabaları beraberinde çok sayıda elektronik vergi uygulamasının hayata geçirilmesine neden olmuştur. Elektronik vergi uygulamalarından e-Defter uygulaması ile Defter Beyan Sistemi'nin ele alındığı bu çalışmada öncelikle elektronik vergi uygulamaları hakkında genel açıklamalara yer verilmektedir. Çalışmanın devamında uygulamaların gruplandırılmaları ile ilgili sunulan temel sınıflandırma modeline ilişkin açıklamalara ve e-Defter uygulaması ile Defter Beyan Sistemi'nin dayandıkları yasal düzenlemeler çerçevesinde birtakım açıklamalara yer verilmektedir. Çalışmanın sonuç kısmında ise genel bir değerlendirme yapılmakta olup bu kapsamda e-Defter uygulaması ile Defter Beyan Sistemi'nin sağladıkları kolaylıklara, karşılaşılan güçlüklerle ve çeşitli çözüm önerilerine yer verilmektedir.

2. DİJİTAL DÖNÜŞÜM KAPSAMINDA ELEKTRONİK VERGİ (E-VERGİ) UYGULAMALARI

Nispeten yeni bir kavram olmasına karşın hayatımıza girişi, gelişim süreci ve sunduğu fırsatlar dikkate alındığında dijitalleşme kavramının önemi son yıllarda daha da belirgin bir şekilde hissedilmektedir. Dinamik bir özelliğe sahip olup çeşitli evrelerden meydana gelen dijitalleşme süreci, otomasyon ile başlamakta, işlemlerin e-hizmet adı altında elektronik ortamlara taşınmalarıyla devam etmektedir (Eyüpgiller, 2023: 69-74). Basit bir şekilde ifade etmek gerekirse dijital dönüşüm sayesinde kamu sektörü özel sektör ayırt etmeksizin daha önceleri klasik olarak fiziki ortamlarda gerçekleştirilen pek çok işlem, zamanla dijital ortamlarda gerçekleştirilebilir hâle gelmiştir.

20. yüzyılda kamu kesiminde görülmeye başlanan dijitalleşme hareketliliği pek çok alanda etkisini gösterdiği gibi vergilendirme alanında da kayda değer şekilde etkisini göstermiştir. Dijital ürün ve hizmetlere erişim hususunda bilgi teknolojilerinde teknik anlamda kaydedilen ilerlemeler, dijitalleşme yatırımlarının yüksek maliyetlerine karşı sağladıkları yüksek faydalar, personel giderlerini azaltıcı, tahsilat verimliliği ve vergi sisteminin etkinliğini artırıcı yönü vergi idarelerini dijitalleşme süreci içerisine girmeleri yönünde motive etmektedir (Dikmen ve Çiçek, 2020: 153-156). Bu durum doğal olarak vergi uygulamalarına da yansımakta olup geleneksel uygulamalar, dijital dönüşümle birlikte modern vergi yapısına geçiş sağlayacak şekilde e-vergi uygulamaları dâhilinde yeniden yapılandırılmaktadır (Akkaş ve Şimşek, 2022: 395-396).

Vergilendirme ilişkisinde hem vergi idaresine hem de mükelleflere çeşitli avantajlar sunan e-vergi uygulamaları, dijital dönüşüm kapsamında yapay zekâ, bulut bilişim, blok zincir ve büyük veri analizi gibi yeni teknolojilerle de bütünleşerek vergilendirme alanına yenilikler getirmektedirler (Arıkan ve Önkan, 2022: 23-24). Bu kapsamda e-vergi uygulamalarının

vergi idaresine denetim konusunda sunduğu avantajlar dikkat çekmektedir. Çünkü e-vergi uygulamaları sayesinde vergi idaresi mükelleflerin vergi ile ilgili bilgilerine olabildiğince hızlı ve ekonomik bir şekilde erişebilmekte, bu durumda denetim birimleri vergi kayıp ve kaçaklarına sebep olan işlemleri kısa zamanda tespit edebilmektedirler. Ayrıca zaman ve maliyet bakımından tasarruf sağlanmakta olduğu için denetim birimleri çok daha fazla sayıda mükellefi denetleme imkânına sahip olmaktadırlar (Memiş, Çürük ve Ünal, 2019: 475). Söz konusu yönlerine ek olarak uzaktan veri erişimi sayesinde denetimin uzaktan yapılmasına ve riskli alanların tespit edilmesine olanak sağlayan e-vergi uygulamaları, ekonomik süreçlerin takip ve kontrolü noktasında denetim birimlerine yardımcı olmakta, böylelikle de kayıt dışılıkla mücadele mekanizmasının önemli bir parçasını oluşturmaktadırlar (İlgar, 2019: 219-225). Yine e-vergi uygulamaları aracılığıyla denetim birimlerinin doğru bilgiye ulaşacak şekilde büyük verileri kısa sürede analiz edilebilmeleri mümkün olmaktadır (Özer, 2015: 68). Öte yandan e-vergi uygulamalarının ortak bir veri formatı ve standardı çerçevesinde bilgi sunmaları denetim birimlerine denetim faaliyetlerini gerçekleştirmeleri hususunda önemli ölçüde fayda sağlamaktadır (Dursun, 2015: 101). Anlaşıldığı üzere katkısı yadsınamayacak derecede fazla olup vergi denetimlerinin dijital ortamda yapılmasına zemin hazırlayan e-vergi uygulamaları, denetim standartlarının dolayısıyla da denetim etkinliğinin artmasına neden olmaktadırlar (Öz ve Bozdoğan, 2012: 85).

Elektronik vergi uygulamalarının temelinde devletin görev ve ihtiyaçları doğrultusunda teknolojik ilerlemelerle bağlantılı olarak ortaya çıkan, önemli derecede gelişim gösteren ve zamanla adeta bir gereklilik hâline gelen elektronik devlet uygulamaları yatmaktadır. Nitekim 58. Hükümet döneminde tüm kamu kurumlarını kapsayacak şekilde Elektronik Dönüşüm Projesi'nin öncülük ettiği süreç dâhilinde bütün kamu kurumlarında elektronik hizmet sunulması ve bürokrasinin azaltılması hedeflenmiştir. Bu hedef doğrultusunda teknolojinin kamu kurumlarında aktif kullanımının yaygınlaştırılmasına yönelik süreç ise Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)'ni e-vergi uygulamaları ve projeleri geliştirmeye teşvik etmiştir (Güzeloğlu, 2016: 112-113).

E-vergi uygulamalarının arkasındaki itici güçlerin başında ise "Endüstri 4.0" olarak duyurulan yeni sanayi devrimi gelmektedir. Söz konusu devrim, mevcut fiziki ekonomiyi ve üretim faktörlerini dijital dünya ile bütünleştirmek suretiyle yepyeni bir paradigmaya işaret etmektedir. Özel sektörün Endüstri 4.0'a uyum sağlaması, devletleri vergi alanında da farklı yaklaşımlar geliştirmeye teşvik etmektedir. Dijitalleşen yeni ekonomi, vergi idarelerinin teknolojik altyapılarını ve beşeri sermayelerini bu değişime uyumlu hale getirmelerini zorunlu kılmaktadır. Bu süreç, vergi idaresinin yeniden yapılandırılmasını ve dijital ekonominin dinamiklerine uygun mevzuat düzenlemelerinin yapılmasını da beraberinde getirmektedir (İlgin, 2020: 242-245). E-vergi uygulamaları vergilendirmeye ilgili pek çok işlemin elektronik ortamda gerçekleştirilmesini hedeflemektedir. Bu sayede beyanname verme, vergi ödeme ve dilekçe verme gibi işlemler güvenli, hızlı ve kesintisiz bir şekilde yürütülmektedir. Çok sayıda mükellefe aynı anda hizmet sunabilen e-vergi uygulamaları sayesinde, fiziki olarak vergi dairelerine gitmeye gerek kalmaksızın dijital ortamda birçok işlem yapılabilmektedir. Bu açıdan e-vergi uygulamalarını, Türk vergi sisteminin bilgi işlem teknolojileri ile entegre olarak çalıştığı ve vergi uygulamalarının dijitalleştirildiği bir alan olarak tanımlamak mümkündür.

3. E-VERGİ UYGULAMALARINDA KRONOLOJİK GELİŞİM VE FONKSİYONEL SINIFLANDIRMA

GİB bünyesinde ve sorumluluğunda geliştirilen e-vergi uygulamaları, vergi sisteminin işleyişini ve mükelleflerle olan etkileşimi olumlu manada farklılaştırmaktadır. Bu kapsamda genel olarak e-vergi uygulamalarının mevcut mevzuatın uygulanmasını kolaylaştırdıkları, GİB'in görevlerini etkin bir şekilde yerine getirmesine ve mükelleflerle vergi sisteminin diğer paydaşlarına daha iyi hizmet sunulmasına yardımcı oldukları bilinmektedir. Bilgi işlem teknolojilerindeki ilerlemeler ile eş zamanlı olarak geliştirilen e-vergi uygulamalarının sahip oldukları potansiyelden tam olarak yararlanabilmek ve her bir uygulamanın işlevini ve vergilendirme ilişkisi dâhilinde taraflara sağladığı faydaları daha net bir şekilde ortaya koyabilmek için uygulamaların önce tarihsel açıdan, daha sonra ise fonksiyonel açıdan ele alınmaları gerekmektedir.

E-vergi uygulamalarının tarihsel seyri incelendiğinde uygulamaların geçmişinin Gelirler Genel Müdürlüğü dönemine kadar dayandığı, 2000'li yıllarla birlikte özellikle de 2005 yılında GİB'in kurulmasıyla e-vergi uygulamaları yelpazesinin genişlediği ve gelişmelerin ivme kazanmış oldukları anlaşılmaktadır. E-vergi uygulamaları uzun yıllara yayılan bir gelişme sürecinden geçmiş oldukları için bu süreçte bazı uygulamalar yerini yenilerine bırakmış, bazı uygulamaların kapsamı ve fonksiyonları değişmiştir. Bu yönüyle e-vergi uygulamalarının tarihsel gelişimini incelerken kronolojik bir yaklaşım kullanılarak her bir uygulamanın hangi tarihte hayata geçirildiği ve zaman içindeki değişimi hakkında bilgi edinilebilmesi mümkün olmaktadır. Öte yandan e-vergi uygulamalarının fonksiyonlarına göre sınıflandırılması da son derece önem ihtiva etmektedir. Şöyle ki her e-vergi uygulaması önceden belirlenen kendine özgü bir amaç doğrultusunda vergi idaresinin beklentilerine karşılık verecek şekilde tasarlanmış olduğu için her bir uygulamanın amacının, etkinliğinin ve vergi sistemine sağladığı katkının daha iyi anlaşılabilmesi açısından fonksiyonel sınıflandırma ön plana çıkmaktadır.

3.1. E-Vergi Uygulamalarının Kronolojik Gelişimi

E-vergi uygulamaları vergi idaresinin kontrolünde, pek çok paydaşın aktif şekilde rol aldığı meşakkatli, titiz ve uzun süreçler dâhilinde kullanıma sunulmaktadır. Bu kapsamda; uygulamaların yasal çerçevesini oluşturmak için yeni kanunlar yapılması veya mevcut kanunlarda değişiklikler yapılması, farklı kurumlarla protokoller imzalanarak veri paylaşımı ve entegrasyon sağlanması, uygulamaları çalıştıracak yazılım sistemlerinin geliştirilmeleri ve test edilmeleri, idari personellerin e-vergi uygulamalarını kullanabilmeleri için eğitilmeleri, geri bildirimler alınması, pilot uygulamalar yapılması, mükelleflerin e-vergi uygulamaları hakkında bilgi sahibi olmaları ve bu uygulamaları kullanmaya teşvik edilmeleri gerekmektedir. Bu sebeple bazı e-vergi uygulamalarının planlama dönemi de hesaba katıldığında uygulamaların hayata geçirilmeleri uzun zaman almaktadır. Öte yandan e-vergi uygulamaları hem teknoloji alanında yaşanan gelişmelere hem de ihtiyaçlara istinaden ortaya çıktığı için yıllar içerisinde farklı tür ve sayıda uygulamaya rastlamak mümkün olmaktadır. Kronolojik olarak e-vergi uygulamalarının ele alınması uygulamaların zaman içerisindeki değişim ve gelişimleri hakkında bilgi vereceği için önem taşımaktadır. Bu düşünceden hareketle geçmişten günümüze değin uygulanan e-vergi uygulamaları dikkate alınmak suretiyle Tablo 1 oluşturulmuştur.

Tablo 1. E-Vergi Uygulamalarının Kronolojik Gelişimi

Yıl	Uygulama
1998	Vergi Dairesi Otomasyon Projesi 1 (VEDOP 1) Pilot proje 1995
1999	GİB internet sayfası (www.gelirler.gov.tr) Help-Desk (Yardım Masası) İnternet vergi dairesi (www.gelirler.gov.tr) Nakil Vasıtaları Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (MOTOP)
2000	VEDOP birinci aşamaya ilaveten yeni birimlerin otomasyona alınmasına devam edildi. EBTİS Projesi ve Banka Tahsilatları Projesi hazırlığı tamamlandı. VEDOP, hazırlığı yapılan 153 vergi dairesinde uygulamaya konuldu.
2001	VEDOP projesinin kapsamı genişletilmeye devam edilirken; yazılım VDO 1.0 sürümünden yeni özellikler eklenerek VDO 4.0 sürümüne yükseltildi.
2002	Muhasebat Genel Müdürlüğü ile manyetik ortamda bilgi alışverişine başlandı. Otomasyon uygulamalarının ülke çapında yaygınlaştırılabilmesi için yazılım ve donanım altyapısı güçlendirilerek; yeni yasal düzenlemeler kapsamında VEDOP uygulama yazılımlarında program değişiklikleri yapıldı.
2003	Mevcut uygulamalara yönelik yazılım ve donanım altyapısı güçlendirilmeye devam edilirken; uygulamaların kapsamı genişletildi.
2004	VEDOP 2 E-Beyanname hayata geçti. İnternet vergi dairesi uygulamalarında yeni düzenlemeler yapılarak mükelleflere sunulan hizmet sayısı artırıldı.
2005	Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi (VEDOS) uygulamaya alındı. Veri Ambarı Projesi (VERİA) hayata geçti (Proje kapsamında çalışmalara 1999 yılında başlandı). E-Tahsilat uygulaması başladı (Ağustos 2005 döneminden itibaren). Elektronik Muhasebe Kayıtları Arşiv Sistemi (EMKAS) uygulamaya alındı.
2006	E-VDO hayata geçirildi. 448 vergi dairesi VEDOP ve E-VDO kapsamına alındı. Bütün vergi dairesi müdürlükleri otomasyona geçti.
2007	Uygulamaların kapsamı genişletilmeye devam ederken; eğitim faaliyetleri sürdürüldü. Vergi İletişim Merkezi (VİMER) kuruldu. VİMER / 444 0 189 (Pilot bölge Ankara)
2008	VEDOP 3.1 projesi başladı. E-Haciz Projesi test çalışmaları başladı. GİB internet sitesi üzerinden kredi kartı ile tahsilat yapılmaya başlandı. Özelge Otomasyon Sistemi tasarım çalışmaları tamamlandı. Takkom Komisyonu Otomasyonu (TAKKOM) Projesinin altyapı ve donanımların kurulumuyla ilgili birinci aşaması tamamlandı. İnternet Vergi Dairesi yenilendi. Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS)
2009	E-Haciz projesine başlandı. TAKKOM ikinci aşaması tamamlanmıştır. Elektronik Defter Projesi hazırlanması çalışmaları başlamıştır. Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Projesi (MERAK) E-Fatura uygulamasına yönelik altyapı çalışmaları yürütülmüştür (E-Fatura modeli oluşturularak hizmete hazır hale getirilmiş olup; e-fatura Web Portalı kurulmuştur).
2010	TAKKOM Özelge Otomasyonu

	Mali mühür E-Fatura Cari Hesap Projesi (Cari Hesap ve İade Mahsup İşlemleri Projesi)
2011	E-Defter VİMER Vergi Dairesi Müdürleri Vergi İnceleme Otomasyon Sistemi yazılımı geliştirilmesi çalışmalarına devam edildi. KDV İadesi Makro Analiz Raporu (MAR)
2012	Mükellef Geri Bildirim Sistemi Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi E-Bilet Emniyet Genel Müdürlüğü Araç Haciz Projesi Doküman Yönetimi İş Akış Sistemi (DYİAS) Kamu Elektronik Ödeme Sistemi (KEÖS Projesi) Kredi Kartı ile Yapılan Pos Satışlarını İzleme Projesi Vergisel Uyum Analiz Modeli ve Mükellef Değerlendirme Sistemi Sektör Bilgi Sistemi (SBS) Projesi sistem tasarımı (eski ismiyle MERAK) Haciz İhbarnameleri Takip Programı (HİTAP 89) yazılımı Gayrimenkul Sermaye İradı İzleme Projesi Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazlar Projesi
2013	Dava Takip Sistemi (DATAP) E-Arşiv Haciz İhbarnameleri Takip Programı (HİTAP 89)
2014	KDV İade Takip Sistemi E-Yoklama Sistemi Projesi ile ilgili olarak yasal değişiklik taslak çalışmaları ve idari düzenlemeler ile ilgili çalışmalar başladı. Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP)
2015	GİB mobil uygulaması Elektronik Vergi Dairesi Başkanlığı (E-EVDB) Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi Projesi (GEKSİS) E-Yoklama E-Tebliğat Tek Vergi Dairesi İş Takip Modülü Uygulaması Veri Erişim ve Görsel Analiz Sistemi (VEGAS)
2016	Hazır Beyan Sistemi (https://intvrg.gib.gov.tr/hazirbeyan/#/) Müdür Denetim Otomasyon Sistemi (M-DOS) İnteraktif Vergi Danışmanı hayata geçti (https://intvrg.gib.gov.tr/interaktif/index.jsp) E-Ticaretin ve Mükellef Uyumunun İzlenmesi Projesi Kurumsal Elektronik Yazışma Sistemi (KEYS) Mekansal Veri Analizi Projesi (MEVA) Bandrollü Ürün İzleme Risk/Uyum Analizi Projesi (BÜİRAP)
2017	Yeni İnsan Kaynakları Programı (İNKA) Mükellef Bilgi Sistemi E-İrsaliye Kurumsal Elektronik Tebligat Sistemleri Projesi (KETSİS) Elektronik Serbest Meslek Makbuzu (E-SMM) Elektronik Müstahsil Makbuzu (E-MM)
2018	Defter Beyan Sistemi

	İnteraktif Vergi Dairesi Özel Esas Uygulama Sistemi (ÖZES) Riskli İade Takip ve Analiz Programı (RİTAP)
2019	ÖTV İadesi Risk Analizi Sistemi (ÖTVİRA) YMM Tasdik Raporlarının Elektronik Ortamda Gönderilmesi Sistemi (E-YMM Raporu) Güvenli Mobil Ödeme ve Elektronik Belge Yönetimi Sistemi
2020	E-Dekont Özel Teminat Sertifikası (ÖTS) Raporları
2021	Engelli Vergi İndirim Sistemi (EVİS) E-Sigorta Poliçesi E-Adisyon
2022	E-Döviz Alım/Satım
2023	Dijital Vergi Dairesi (https://dijital.gib.gov.tr/) Mükellef E-Posta İletişim Sistemi (MEİS) Dijital Vergi Asistanı "GİBİ"

Kaynak: 1999-2004 dönemine ait Gelirler Genel Müdürlüğü faaliyet raporları ve 2005-2023 dönemine ait Gelir İdaresi Başkanlığı faaliyet raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur.

3.2. E-Vergi Uygulamalarının Fonksiyonel Sınıflandırılması

Vergi idaresinin kanunla üzerine yüklenmiş olan görevlerini daha hızlı ve doğru bir şekilde yerine getirmesine, dolayısıyla da idarenin vergilendirme ile ilgili gereksinimlerini karşılamasına yardımcı olan e-vergi uygulamaları, vergi idaresinin modernize edilmesine olanak sağlayan dijital çözümler olarak karşımıza çıkmaktadır. E-vergi uygulamalarının kendilerine has amaçları olmasına karşın, zamanla idarenin değişen gereksinimleri ve hayata geçirilen yeni düzenlemeler, uygulamaların işlevlerini genişletebilmekte veya yeni uygulamaların geliştirilmesini gerekli kılmaktadır. Çeşitli fonksiyonlara sahip olan e-vergi uygulamalarından bazıları idarenin ihtiyaç duyduğu bilgilerin toplanmalarına ve analiz edilmelerine, bazıları bilgilerin denetlenmelerine, bazıları kamu kurumları arasında iş birliğini geliştirmeye, bazıları ise mükelleflerin ve muhasebe meslek mensuplarının yükümlülüklerini yerine getirebilmelerine yardımcı olmaktadır. Anlaşıldığı üzere e-vergi uygulamaları vergilendirme ilişkisinde taraflara çeşitli avantajlar sunmaktadır. Farklı amaçlar doğrultusunda geliştirilen bu uygulamaların fonksiyonel olarak ele alınması, her birinin işleyişinin ve sağladığı faydaların daha net bir şekilde anlaşılmasına imkân sağlamaktadır. Bu düşünceden hareketle fonksiyonel açıdan sınıflandırmaya tabi tutulan e-vergi uygulamalarına ilişkin olarak Tablo 2 hazırlanmıştır.

Tablo 2. E-Vergi Uygulamalarının Fonksiyonel Sınıflandırılması

Vergi İdaresinin İhtiyaçlarına Yönelik Geliştirilen Elektronik Vergi Uygulamaları	1) VEDOP 1 2) VEDOP 2 3) VEDOP 3 4) Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu (e-VDO) 5) Tek Vergi Dairesi Projesi 6) Elektronik Vergi Dairesi Başkanlığı (e-VDB) 7) Gelir İdaresi Başkanlığı İşletim Sistemi (GİBUX) 8) E-Yoklama Sistemi 9) E-Tebliğat Sistemi 10) Kurumsal Elektronik Belge Yönetim Sistemi (KEYS)
--	--

	<p>11) Engelli Vergi İndirim Sistemi (EVİS) 12) Dava Takip Programı (DATAP) 13) İzaha Davet Otomasyon Programı 14) Özelge Otomasyon Sistemi (e-ÖZELGE) 15) Takdir Komisyonu Otomasyonu Projesi (TAKKOM) 16) Vergi Dairesi Başkanlığı / Defterdarlık Gelir Müdürlüğü Otomasyonu (DEFGEL) 17) Vergi İletişim Merkezi (VİMER) 18) Nakil Vasıtaları Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (MOTOP)</p>
<p>Vergi İdaresi Tarafından Veri Toplanması ve Analizi Yapılmasına Yönelik Elektronik Vergi Uygulamaları</p>	<p>19) Veri Ambarı (VERİA) Çalışmaları 20) Elektronik Muhasebe Kayıtları Arşiv Sistemi (EMKAS) 21) Vergi Denetmenleri Otomasyonu (VEDOS) 22) Vergi Kimlik Numarası Uygulaması 23) Bilgisayar Destekli Denetim Projesi (BİDDEP) 24) Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi Transfer Sistemi (BTRANS) 25) Mükellef Bilgi Sistemi (MBS) 26) Performans Bilgi Sistemi (PBS) 27) Mekansal Veri Analizi Sistemi (MEVA)</p>
<p>Mükelleflerin ve Riskli İşlemlerin Takibine Yönelik Elektronik Vergi Uygulamaları</p>	<p>28) Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP) 29) Riskli İade Takip ve Analiz Programı (RİTAP) 30) Veri Erişim ve Görsel Analiz Uygulaması (VEGAS) 31) Bandrollü Ürün İzleme Sistemi Projesi (BÜİS) 32) Bandrollü Ürün İzleme Sistemi Uygulaması (GİB BÜİS) 33) Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Projesi (MERAK) 34) ÖTV'si Sıfıra İndirilmiş Deniz Yakıtı Uygulaması</p>
<p>Vergi İadelerine Yönelik Elektronik Vergi Uygulamaları</p>	<p>35) İade Takip Sistemi 36) KDV İade Risk Analiz Sistemi (KDVİRA) 37) KDV İadesi Makro Analiz Raporu (MAR) 38) Elektronik ÖTV İade Uygulamaları (ÖTVBİS Projesi) 39) Elektronik ÖTV Takip Sistemi (E-ÖTV Takip Projesi) 40) ÖTV İadesi Risk Analizi Sistemi (ÖTVİRA Projesi) 41) Özel Teminat Sertifikası Raporları (ÖTS) 42) Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS) 43) Cari Hesap Projesi</p>
<p>Vergi Mükellefleri, SMMM ve YMM'lere Yönelik Elektronik Vergi Uygulamaları</p>	<p>44) İnteraktif Vergi Dairesi Projesi 45) İnternet Vergi Dairesi 46) E-Beyanname Uygulaması 47) Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi 48) Gayrimenkul Sermaye İradı İzleme Projesi 49) Hazır Beyan Sistemi 50) E-YMM Raporu Uygulaması 51) E-Fatura Uygulaması 52) Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS) 53) E-İrsaliye Uygulaması 54) E- Arşiv Uygulaması 55) E-Serbest Meslek Makbuzu Uygulaması 56) E-Müstahsil Makbuzu Uygulaması 57) E-Gider Pusulası Uygulaması 58) E-Bilet Uygulaması</p>

	59) E-Sigorta Komisyon Gider Belgesi Uygulaması 60) E-Sigorta Poliçesi Uygulaması 61) E-Döviz Alım-Satım Belgesi Uygulaması 62) E-Dekont Uygulaması 63) E-Adisyon Uygulaması 64) E-Defter Uygulaması 65) Defter Beyan Sistemi 66) Güvenli Mobil Ödeme ve Elektronik Belge Yönetimi Sistemi 67) İnteraktif Vergi Danışmanı 68) Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz Projesi 69) Mükellef E-posta İletişim Sistemi (MEİS) 70) Dijital Vergi Dairesi 71) Dijital Vergi Asistanı "GİBİ"
Diğer Kurumlarla İşbirliği ve Otomasyon Sağlanmasına Yönelik Elektronik Vergi Uygulamaları	72) Bankalar Aracılığıyla Tahsilat 73) Elektronik Banka Tahsilatı Projesi EBTİS ve Banka Tahsilatları 74) Bankalar Aracılığıyla Tahsilat ve e-Tahsilat Sistemi 75) Kurumsal Elektronik Tebligat Sistemleri (KETSİS) Projesi 76) Elektronik Haciz Uygulamaları 77) Kamu Alacakları Tahsil Projesi (KATP) 78) Haciz İhbarnameleri Takip Programı (HİTAP 89) 79) Gümrükler Müsteşarlığı Bağlantı Sistemi (GÜMBS)

Kaynak: 1999-2004 dönemine ait Gelirler Genel Müdürlüğü faaliyet raporları ve 2005-2023 dönemine ait Gelir İdaresi Başkanlığı faaliyet raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 2'de yer verilen e-vergi uygulamalarının günümüzde aktif şekilde kullanılıp kullanılmadıklarına değinmek gerekirse; vergi idaresinin ihtiyaçlarına yönelik uygulamalardan otomasyon projeleri, ilgili tarihleri itibariyle tamamlanmış olup, diğer uygulamalar ise aktif olarak kullanılmaktadır. Vergi idaresi tarafından veri toplanması ve analizi yapılmasına yönelik uygulamalardan EMKAS (2005) ile VEDOS (2005) uygulamaları kullanımdan kaldırılmış olup, diğer uygulamalar aktif olarak kullanılmaktadır. Mükelleflerin ve riskli işlemlerin takibine yönelik uygulamalar ile vergi iadelerine yönelik uygulamaların hepsi aktif olarak kullanılmaktadır. Vergi mükellefleri ile muhasebe meslek mensuplarının kullanımlarına yönelik uygulamalardan EFKS (2008), Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi (2012) ve Gayrimenkul Sermaye İradı İzleme Projesi (2013) uygulamaları kullanımdan kaldırılmış olup, diğer uygulamalar ise aktif olarak kullanılmaktadır. Diğer kurumlarla işbirliği ve otomasyon sağlanmasına yönelik uygulamalardan EBTİS uygulaması 2005 yılında yerini E-Tahsilat Sistemi'ne bırakmış olup, diğer uygulamaların hepsi günümüzde aktif şekilde kullanılmaktadır.

E-vergi uygulamalarının doğru bir şekilde analiz edebilmesinde fonksiyonel sınıflandırma ön plana çıkmaktadır. Çünkü e-vergi uygulamalarının kronolojik gelişiminde uygulamalar sadece zaman boyutu bakımından ele alınmakta olmasına karşın fonksiyonel sınıflandırmada e-vergi uygulamalarına atfedilen amaçlar ve yüklenen işlevler doğrultusunda uygulamalar kategorize edilmektedir. Bu nedenle e-vergi uygulamalarına ilişkin açıklamalarda bulunurken fonksiyonel sınıflandırmanın dikkate alınması daha isabetli olmaktadır.

Tablo 2'de fonksiyonel sınıflandırma dâhilinde yer verilen e-vergi uygulama sayıları dikkate alındığında e-vergi uygulamalarının ağırlıklı olarak vergi idaresinin kullanımına yönelik

uygulamalardan meydana geldikleri anlaşılmaktadır. Buna karşın vergi ilişkisi kapsamında bir yanda alacaklı taraf, diğer yanda borçlu taraf olduğu düşünüldüğünde geliştirilen e-vergi uygulamalarının sadece alacaklı tarafın kullanımına özgü olması düşünülemez. Bu nedenle vergi borçlusu konumunda olan mükelleflerin kullanımına yönelik de çok sayıda e-vergi uygulaması geliştirilmiş olduğu görülmektedir. Geliştirilen e-vergi uygulamaları sayesinde; vergi idaresi vergilendirme işlemlerine ilişkin görevlerini, mükellefler ise vergi kanunlarıyla kendilerine yüklenen ödevleri ve sorumlulukları yerine getirme noktasında önemli avantajlara sahip olmuşlardır. Bu kapsamda mükelleflerin Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümleri uyarınca yerine getirmekle yükümlü oldukları ödevler arasında yer alan defter tutma ödevine yönelik çeşitli e-vergi uygulamaları geliştirilmiştir. İlgili uygulamalar hakkında detaylı açıklamalara yer vermenden önce VUK'ta yer alan defter tutma yükümlülüğü konusundaki yasal düzenlemelere değinmek gerekmektedir.

4. VERGİ USUL KANUNU HÜKÜMLERİ UYARINCA TUTULMASI GEREKEN DEFTERLER

VUK'ta defter tutma konusundaki yasal düzenlemelere VUK'un 171 ila 214. maddeleri arasında yer verilmektedir (Bilici, 2020: 69). VUK'un 171. maddesi uyarınca mükelleflerin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumları ve vergiye ilişkin faaliyet, hesap sonuçlarını ve muameleleri ortaya çıkarmak, mükelleflerin ve üçüncü şahısların vergisel durumlarını hesap ve kayıtlar yardımıyla kontrol etmek ve incelemek amacıyla mükelleflerin bir kısmına defter tutma ödevi yüklenilmiştir (Uluatam, 1994: 189). Türk vergi sistemini meydana getiren vergi türlerinden matrahın defter ve belgeler üzerinden tayin edildiği vergiler özelinde defter ve kayıt tutulması elzem olmaktadır. Çünkü ilgili vergi türleri açısından tutulan defterlerde gelir ve giderlere ilişkin yer verilen bilgiler vergiye konu işlemleri yansıttıkları için defterler vergi idaresi tarafından kanıt olarak kabul görmektedirler. Tutulması zorunlu defterler vergi çeşidine ve mükellefiyet türüne göre farklılık göstermektedir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2021: 132). Şöyle ki gelir ve kurumlar vergisi bakımından birinci sınıf tüccarlar yevmiye defteri, defterikebir ve envanter defteri tutmakla, ikinci sınıf tüccarlar ise işletme hesabı defteri tutmakla yükümlü olmaktadır. Yürütülen faaliyetin türüne göre söz konusu defterlerin yanı sıra mükellefler imalat defteri, bitim işleri defteri, hasılat defteri ve ambar defteri gibi defterleri de tutmak zorunda olabilmektedirler. Serbest mesleklerde serbest meslek kazanç defteri tutulması zorunluluğu bulunmaktadır. Banka, banker ve sigorta şirketleri ise banka ve sigorta muameleleri vergisinin konusuna giren işlemleri arzu etmeleri hâlinde banka ve sigorta muameleleri vergisi defterinde gösterebilecekleri için söz konusu defteri tutmak durumunda olmaktadır. Damga resmi kayıtlarının, muhasebe defterinde gösterilmemesi halinde damga resmi defteri tutulmaktadır. Zirai kazançlarda tutulması zorunlu olan defter, çiftçi işletme defteri olmaktadır. Yabancı nakliyat kurumları ya da bu kurumları Türkiye'de temsil eden şube veya acentaları "hasılat defteri" tutmak zorundadırlar. VUK'a göre defter tutmaya mecbur olan gerçek kişiler gelir vergisine tabi menkul ve gayrimenkul sermayelerle bunlardan elde edilen iratları ve bunlara ilişkin giderleri arzu etmeleri hâlinde ayrı bir deftere kaydetmek durumundadırlar (VUK md. 182-213). Tutulması zorunlu olan defterlerden ise yevmiye defterinin, envanter defterinin, işletme defterinin, çiftçi işletme defterinin, imalat ve istihsal vergisi defterlerinin, nakliyat vergisi defterinin, yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defterinin ve serbest meslek kazanç defterinin iş yerinin bulunduğu

yerdeki, iş yeri olmayanlar için ikametgahın bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini ifa edenler, menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acentaları için borsa komiserliği tarafından tasdik olunması gerekmektedir (VUK md. 220-223).

VUK md. 172-173 kapsamında; defter tutma mecburiyetine haiz mükelleflerin; gerçek usulde vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve gerçek usulde vergiye tabi çiftçiler olduğu belirtilmiş, gelir vergisinden muaf esnaflar ve kurumlar vergisinden muaf olan; iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin ise defter tutma zorunlulukları olmadığı ayrıca belirtilmiştir (Tosuner ve Arıkan, 2015: 182-183).

Anlaşıldığı üzere VUK'ta mükelleflerin defter tutma yükümlülükleri ile ilgili genel düzenlemeler dâhilinde; defter tutulması gerekliliğinin altında yatan nedenlere, defter tutma zorunluluğu olan mükelleflere, tutulması gereken defter türlerine ve tasdik ettirilmesi gereken defter türlerine ilişkin açıklamalara yer verilmektedir. Defter tutma yükümlülüğüne ilişkin söz konusu yasal düzenlemeler her ne kadar ilk bakışta fiziki olarak tutulan defterlere yönelik usul ve esasları çağrıştırıyor olsalar da elektronik ortamda tutulması zorunlu defterler için de aynı usul ve esaslar geçerli olmaktadır. Çünkü teknoloji alanında yaşanan ilerlemelerin sonucu olarak defter tutma yükümlülüğü kapsamında günümüzde birtakım defterlerin eskiden olduğu gibi fiziki ortamda, birtakım defterlerin ise elektronik ortamda tutulmaları gerektiği anlaşılmaktadır. Bu kapsamda Türk vergi sisteminde defterlerin elektronik ortamda tutulmalarına teknik açıdan olanak sağlayan çeşitli elektronik vergi uygulamaları bulunmaktadır. Belirli mükellef gruplarının kullanımlarına yönelik olarak geliştirilen ve kullanım zorunluluğu olan ilgili uygulamalar sayesinde yevmiye defteri, defteri kebir, işletme defteri, çiftçi işletme defteri, serbest meslek kazanç defteri, amortisman defteri, envanter defteri, damga vergisi defteri, ambar defteri ve bitim işleri defterini elektronik ortamda tutmak mümkün olmaktadır. Ancak kapsadıkları mükellef grupları ve defter türleri bakımından uygulamalar arasında önemli farklılıklar bulunmakta olup söz konusu farklılıklara dikkat çekmek ve konuya açıklık getirmek amacıyla bir sonraki başlık altında söz konusu uygulamalarla ilgili detaylı açıklamalara yer verilmektedir.

5. DİJİTAL ORTAMDA TUTULACAK DEFTERLERE İLİŞKİN ELEKTRONİK VERGİ UYGULAMALARI

Mükelleflere vergi kanunları aracılığıyla yüklenen defter tutma ödevi, teknolojik gelişmeler dâhilinde hayata geçirilen çeşitli elektronik vergi uygulamaları sayesinde günümüzde mükellefler tarafından ağırlıklı olarak dijital ortamda yerine getirilmektedir. Vergiye ilişkin işlemleri dijital ortamda gerçekleştirmeye duyulan ihtiyaç ve yönelimin bir sonucu olarak mükellef grupları ve vergi türleri dikkate alınmak suretiyle defterleri dijital ortamda tutmaya olanak sağlayacak şekilde Elektronik Defter (e-Defter) uygulaması ve Defter Beyan Sistemi uygulaması olmak üzere ülkemizde iki farklı elektronik vergi uygulaması kullanılmaktadır.

5.1. Elektronik Defter Uygulaması

Gelişen teknolojik imkânlar dâhilinde vergi uyumunun artırılması ve kayıt dışı faaliyetlerin önüne geçilmesi amacıyla belirli mükellef gruplarına yasal olarak tutmaları gereken defterlerden bazılarını elektronik ortamda tutma yükümlülüğü getirilmiştir. Bu nedenle

günümüzde mükellefler tarafından tutulması zorunlu defterlerin hepsi için geçerli olmamakla birlikte bir kısmının elektronik ortamda tutulması zorunlu olmaktadır. E-defterin tanımına ilişkin açıklamalara ise VUK mükerrer madde 242'de yer verilmekte olup bu kapsamda e-defter; şekil hükümlerine bağlılık göstermeyecek şekilde VUK'a göre tutulma zorunluluğu bulunan defterlerde yer verilmesi gereken bilgileri ihtiva eden elektronik kayıtların tümü olarak tanımlanmaktadır (Şenyüz vd., 2021: 135; Bilici, 2020: 69). İlgili kanun maddesinde e-Defter uygulamasına yönelik usul ve esasları belirleme yetkisinin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na ait olduğu belirtilmekle birlikte VUK ile diğer vergi kanunlarında bulunan defter, kayıt ve belgelere ilişkin hükümlerin elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerli olduğu ifade edilmektedir.

E-defter; VUK hükümleri gereğince tutulması gereken defterlerden günlük işlemlerin kaydedildiği yevmiye defteri ile yevmiye defterine kaydedilen işlemlerin tasniflenerek ilgili hesaplara dağıtıldıkları büyük defterin elektronik ortamda düzenlenmesine, işlemlerin kayıt altına alınmasına, bilgilerin muhafaza ve ibraz edilebilmesine, açılış kapanış tasdiklerinin dijital alanda yapılabilmesine ve kayıtlar üzerinde değişikliklere izin vermeyerek delil aracı olarak kullanılabilmesine yönelik özellikleri bünyesinde barındıran bir elektronik vergi uygulamasıdır (<https://turmob.org.tr/e-donusum/edefter/nedir>, Erişim Tarihi: 24.02.2024). Uygulamanın teknik açıdan sahip olduğu altyapı için dünya genelinde kabul görmüş bir standart çerçevesinde XBRL (eXtensible Business Reporting Language) yani genişletilebilir işletme raporlama dili tercih edilmiştir. İlgili standardın kullanımına yönelik teknik mimari, mevzuat ve rehberlere <https://www.edefter.gov.tr/edeftermevzuat.html> URL (Uniform Resource Locator) uzantısı üzerinden erişmek mümkün olmaktadır. E-defterlerin değişmezliği, gerçek kişiler bakımından güvenli elektronik imza aracılığıyla, tüzel kişiler bakımından mali mühür ile aracılığıyla sağlanmaktadır. İmza veya mühür değeri ise e-Defter uygulaması üzerinden bildirilebildiği için e-defter kayıtları, ilişkili bütün taraflarca kullanılabilir türden delil teşkil etmektedir (<https://www.edefter.gov.tr/edefterhakkinda.html>, Erişim Tarihi: 24.02.2024).

e-Defter uygulaması kullanımına ilişkin süreç şu sıralama ile işlemektedir. Öncelikle uyumluluk onayı alan bir yazılım kapsamında uygulamaya dâhil olunmaktadır. Daha sonra VUK hükümleri dikkate alınarak muhasebe kayıtları yapılmaktadır. Sonraki aşamada e-defter, ilgili tebliğlerde yer verilen süreler dâhilinde aylık olacak şekilde hazırlanmakta ve e-defter görüntüleyici vasıtasıyla şema ve şematron kontrolüne tabi tutulmaktadır. Devamında e-defter, mükellef tarafından e-imza ya da mali mühürle imzalanmaktadır. Onaylanan defterin imza ve mühür değeri alınmasından sonra imza ya da mühür değeri taşıyan e-defter beratı mükellef tarafından hazırlanmakta e-imza ya da mali mühürle imzalanmaktadır. E-defter beratları ilgili ayı takip eden üçüncü ayın son gününe kadar web servis ya da GİB e-Defter uygulaması üzerinden GİB'in sistemlerine yüklenmektedir. Daha sonra sistem üzerinden gelen e-defter beratını GİB kendi mührü ile onaylamakta, bütün bu süreçlerden sonra ise mükellef e-defteri ile beratını ve uygulamadan indireceği GİB onaylı beratı, kanuni muhafaza süresi boyunca muhafaza etmektedir (<https://www.edefter.gov.tr/edeftermevzuat.html>, Erişim Tarihi: 24.02.2024).

e-Defter uygulaması ile ilgili ilk yasal düzenlemenin Hazine ve Maliye Bakanlığı GİB ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü ortaklığıyla 13.12.2011 tarih ve 28141 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği olduğu

bilinmektedir (Taytak ve Vural, 2019: 87). Böylece e-Defter uygulaması 2011 yılında yayınlanan 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği ile 2012 yılı başından itibaren uygulamaya konulmuştur. e-Defter uygulaması ile ilgili yaşanan gelişmeler dikkate alındığında yıllar içerisinde uygulamaya dâhil olan mükellef sayısında gözle görülür bir artış yaşandığı anlaşılmaktadır. Nitekim Tablo 3'te e-Defter kullanımına yönelik istatistikler bu durumu açıkça ortaya koymaktadır.

Tablo 3. Yıllar İtibariyle e-Defter Uygulaması Kullanan Mükellef Sayıları

Yıl	Kullanan Mükellef Sayısı	Yıl	Kullanan Mükellef Sayısı
2012	28	2018	86.901
2013	47	2019	122.396
2014	18.500	2020	203.410
2015	45.321	2021	282.751
2016	59.451	2022	292.768
2017	70.495	2023	695.352

Kaynak: 2012-2023 dönemine ait Gelir İdaresi Başkanlığı faaliyet raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 3'te yer verilen istatistiklere göre uygulamanın ilk kez kullanılmaya başlandığı yıl olan 2012 yılında sadece 28 mükellef uygulamayı kullanmış olmasına karşın 2012 yılını takip eden yıllarda e-Defter kullanıcı sayısı her yıl artış göstermiş ve 2023 yılı sonu itibariyle toplam kullanıcı sayısı 695.352'ye ulaşmıştır. e-Defter uygulamasından faydalanan mükellef sayıları karşılaştırıldığında 2013 yılı ile 2014 yılı arasındaki önemli fark dikkat çekmektedir. Oluşan söz konusu fark, 14.12.2012 tarih ve 28497 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 421 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile getirilen düzenlemelere dayanmaktadır. Şöyle ki uygulamaya kaynak teşkil eden 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği'nin ilk yayınlanan halinde; e-imza sahibi gerçek kişilerin ve elektronik fatura uygulamasından yararlanma iznine sahip mali mühür sahibi tüzel kişilerin uyumluluk onayı almış bir yazılıma sahip olmaları ve istemeleri halinde uygulamadan yararlanabilecekleri belirtilmiştir. Anlaşıldığı üzere tebliğin yayınlanan ilk halinde uygulamaya geçiş tebliğde belirtilen şartları sağlamaları durumunda mükelleflerin tercihine bırakılmıştır. Bu duruma bağlı olarak 2012 ve 2013 yıllarında e-defter kullanımı konusundaki kararı mükellefler vermiştir. Ancak 421 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirli sektörlerde faaliyette bulunup satış hasılatları da belirli tutarları aşan mükelleflerin 2014 takvim yılı içerisinde e-Defter kullanmaları zorunlu tutulmuştur.² Benzer şekilde 2014 yılını takip eden yıllarda yayınlanan genel tebliğler vasıtasıyla e-Defter uygulaması kullanım zorunluluğunun kapsamı genişletilmiştir. Bu amaçla öncelikle 421 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile zorunluluk getirilen mükelleflere ilave olacak şekilde 20.06.2015 tarih ve 29392 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 454 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirli mükelleflere e-Defter kullanım zorunluluğu getirilmiştir.³ Devam eden süreçte 19.10.2019 tarih ve 30923 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 3 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği (Sıra No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile uygulama esasları yenilenmiştir.

² Ayrıntılı bilgi için bkz. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121214-15.htm>

³ Ayrıntılı bilgi için bkz. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/06/20150620-18.htm>

Günümüzde e-Defter uygulaması ile ilgili olarak hâlen 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği'nin 3 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği aracılığıyla güncellenen hâli dikkate alınmaktadır. Söz konusu tebliğ hükümleri uyarınca; e-Fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu olan mükelleflerin ve Türk Ticaret Kanunu (TTK) md. 397/4'e göre bağımsız denetime tabi şirketlerin e-Defter uygulamasına katılma zorunlulukları bulunmaktadır. Ayrıca GİB'in yaptığı değerlendirmeler neticesinde yazılı bildirim yaptığı ve geçiş hazırlıkları için en az 3 ay süre vererek e-Defter uygulamasına geçme zorunluluğu getirdiği mükelleflerin de uygulamaya katılma zorunlulukları bulunmaktadır. Söz konusu zorunluluklara ve tebliğde geçen diğer kural ve esaslara uymayanlar hakkında VUK'un cezai hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir. 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar ile iktisadi kamu kuruluşları ve bu tebliğ kapsamına girmeyip Defter Beyan Sistemi kapsamı dışında kalan mükellefler ise isteğe bağlı olarak uygulamaya dâhil olabilmektedirler. Mükelleflerden e-Defter uygulamasına geçmek zorunda olanların tam bölünme, birleşme ya da tür değişikliğine uğramalarına bağlı olarak oluşan yeni tüzel kişi mükellefler, geçiş süresi işlemin ticaret siciline tescil tarihini izleyen ayın başından itibaren 3 ayı geçmeyecek şekilde e-Defter uygulamasını kullanmak durumundadırlar. Bunlara ek olarak e-Defter uygulamasını kullanma mecburiyeti olan yükümlüler arasında e-Fatura uygulamasına geçişi mecburi olan yükümlüler e-Fatura uygulamasına geçiş için belirlenen sürede, e-Defter uygulamasına katılmak durumundadırlar. e-Fatura uygulamasına yıl içinde mecburi şekilde geçilmesi durumunda ise, e-Defter uygulamasına izleyen yılın başından itibaren geçilmektedir. e-Defter kullanma mecburiyeti olan yükümlülerden TTK md. 397/4'e göre bağımsız denetime tabi şirketlerin 1 Ocak 2020'den itibaren e-Defter uygulamasına geçişlerinin, 2020 ve izleyen yıllarda bağımsız denetime tabi olma koşulları sağlandığı takdirde ise koşulların sağlandığı yılı izleyen yılın başından itibaren e-Defter uygulamasına geçişin zorunlu olduğu belirtilmektedir.

Tablo 3'te yer verilen istatistikler dikkate alındığında e-Defter uygulaması kullanan mükellef sayıları bakımından 2022 yılı ile 2023 yılı arasında olumlu anlamda büyük bir farkın ortaya çıkmış olduğu dikkat çekmekte, bu durumda 2023 yılı toplam kullanıcı sayısında önemli bir artış yaşanmış olduğu anlaşılmaktadır. e-Fatura kullanma zorunluluğu olan mükellefler aynı zamanda e-Defter kullanma zorunluluğunda oldukları için 2023 yılı e-Defter kullanıcı sayısındaki artışın temelinde e-Fatura kullanma zorunluluğuna ilişkin yürürlüğe konulan yasal düzenleme yatmaktadır. Şöyle ki 22.01.2022 tarih ve 31727 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 535 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁴ ile 509 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yapılan değişikliklerle brüt satış hasılat tutarları, faaliyet dönem ve türlerine göre farklılık gösterecek ve daha fazla mükellef grubunu kapsayacak şekilde belirlendiği için e-Defter uygulaması kapsamının genişletilmiş olduğu anlaşılmaktadır.

5.2. Defter Beyan Sistemi (DBS)

Ülkemizde 2018 yılından itibaren uygulanmakta olan DBS; serbest meslek erbabı olan mükelleflerin, işletme hesabı esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerinin ve basit usule tabi olan mükelleflerin vergi ile ilgili kayıtlarını dijital ortamda tutmalarını zorunlu

⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/01/20220122-10.htm>

kılan bir e-vergi uygulaması olarak karşımıza çıkmaktadır (Öner, 2019: 93). Anlaşıldığı üzere söz konusu uygulama bütün vergi mükelleflerini kapsamamakla birlikte gelir vergisi mükellefleri arasından sadece belirli mükellef gruplarına yönelik olmaktadır. İlgili mükellef grupları; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 66. maddesinde tanımlanan serbest meslek erbapları, VUK'un 178. maddesinde yer verilen işletme hesabı esasına göre defter tutan II. sınıf tüccarlar ve GVK'nın 47. maddesindeki genel şartlar ile 48. maddesindeki özel şartları birlikte taşımak suretiyle ticari kazancı basit usulde tespit edilenlerdir.

DBS her ne kadar yukarıda bahsedilen mükellef grupları için geliştirilen bir sistem olsa da sistemi kullanma yetkisi mükelleflerin kendilerine tanınmakta olduğu gibi mükellefler söz konusu yetkiyi meslek mensupları vasıtasıyla, basit usule mükellefler ise bağlı oldukları meslek odaları vasıtasıyla kullanabilmektedirler. Ayrıca sistem kullanıcısı tarafından arzu edilmesi durumunda sosyal güvenlik kurumuna tabi olarak istihdam edilen personellere alt kullanıcı adı altında sistemi sınırlı özelliklerle kullanma yetkisi verilebilmektedir (<https://www.defterbeyan.gov.tr/tr/yardim/basvuru-islemleri>, Erişim Tarihi: 27.03.2024).

DBS, sisteme dâhil olma zorunluluğu olan mükellefler açısından vergi ile ilgili işlemleri yansıtan kayıtların dijital ortamda tutulmalarına olanak sağladığı gibi serbest meslek erbapları ve işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler için defterlerin dijital ortamda oluşturulmaları ve muhafaza edilmelerine de olanak sağlamaktadır. Bunlara ek olarak vergi beyannameleri sistem üzerinden verilebilmekte, bildirimler ve dilekçeler gönderilebilmekte ve elektronik belgeler düzenlenebilmektedir (GİB Faaliyet Raporu, 2017: 129).

DBS kullanımına ilişkin süreç ise şu şekilde işlemektedir. Öncelikle sistemi kullanma zorunluluğu olan mükelleflerin sistemi kullanmak için başvuruda bulunmaları gerekmektedir. Basit usule tabi mükellefin sistemi kullanabilmesi amacıyla yapılacak başvuruyu mükellefin kendisinin, meslek odalarının ya da meslek mensuplarının yapabileceği, işletme hesabı esasına tabi olan mükellefler ile serbest meslek erbaplarının ise kendileri ya da meslek mensuplarının yapabileceği ifade edilmektedir. Başvuru, işe başlandığına dair bildirimde bulunulan günü takip eden yedinci iş gününün mesai saati sonuna kadar bağlı olunan vergi dairesine ya da yedinci iş günü saat 23:59'a kadar www.defterbeyan.gov.tr internet sitesi üzerinden yapılmak zorundadır. İnternet sitesi aracılığıyla başvuru yapılabilmesi için vergi dairesine müracaat edilmesi ve daireden sisteme girişte kullanılacak internet vergi dairesi kullanıcı kodu ile internet vergi dairesi şifresinin edinilmesi gerekmektedir. Vergi dairesinden edinilen gerekli kod ve şifre bilgileri ile sisteme giriş yapılarak defter tutmanın yanı sıra beyanname gönderme ve bildirimde bulunma gibi işlemler gerçekleştirilebilmektedir (<https://www.defterbeyan.gov.tr/tr/yardim/basvuru-islemleri>, Erişim Tarihi: 27.03.2024). DBS, e-Defter uygulaması ile karşılaştırıldığında daha kapsamlı bir kullanım alanı sunmakta olduğu için sistemin kullanımına ilişkin olarak yayınlanan bilgilendirme metin ve kılavuz sayısı bir hayli fazladır (<https://www.defterbeyan.gov.tr/tr/yardim/kilavuz>, Erişim Tarihi: 27.03.2024).

DBS hakkında yapılan yasal düzenlemelerde de e-Defter uygulamasına benzer şekilde tercih edilen hukuk normunun tebliğ olduğu anlaşılmaktadır. Bu kapsamda DBS ile ilgili ilk ve uygulamaya temel teşkil eden yasal düzenleme 17.12.2017 tarih ve 30273 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 486 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'dir. Tebliğ ile vergiye

tabi işlemlerin dijital ortamda kayıt altına alınmaları sağlanarak ilgili kayıtlara dayanacak şekilde defter ve beyannamelerin de dijital ortamda oluşturulup saklanmaları amaçlanmış, bu sayede uyum maliyetlerinde düşüş, gönüllü uyumda artış görüleceği ve kayıt dışı ekonomi ile daha etkili mücadele edileceği belirtilmiştir. Tebliğde işletme hesabı esasına tabi olmalarına Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından izin verilen kurumlar vergisi mükelleflerinin, bilanço esasında defter tutan mükelleflerin ve gelirleri ticari kazanç, zirai kazanç ve serbest meslek kazancı dışında kalan gelir unsurlarının biri, birkaçı ya da tamamından oluşan gelir vergisi mükelleflerinin sistemi kullanmayacağı ifade edilmiştir.

DBS bakımından kullanıma başlama zamanı ile ilgili açıklamalara tebliğin 16. maddesinde yer verilmektedir. İlgili hüküm kapsamında serbest meslek erbapları ile basit usule tabi olanların 1 Ocak 2018, işletme hesabı esasına göre defter tutanların 1 Ocak 2019 tarihi itibarıyla sistemi kullanmaları gerektiği ifade edilmiştir (Sarıcalar, 2020: 238). Tebliğ'de Geçici Madde 1 ve 2 ile yapılan düzenlemeler vasıtasıyla DBS kullanımı için yapılacak başvuru sürelerinde esneklik sağlanmıştır. Geçici madde 1'de sürelerin serbest meslek erbapları için 31 Ocak 2018, basit usule tabi mükellefler için 30 Haziran 2018 tarihine kadar ertelendiği belirtilmiştir. Geçici madde 2'de ise basit usule tabi olanların 30 Nisan 2018 tarihine kadar kayıt edilmesi gereken işlemlerine yönelik ilk üç aylık döneme ait kayıtlarının sisteme işlenebilmesi için son tarih 31 Temmuz 2018 olarak belirlenmiştir. Buna karşın 29.05.2018 tarih ve 30435 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 499 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 486)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ aracılığıyla başvuru ve kayıt süreleri uzatılmıştır. Bu kapsamda basit usule tabi mükellefler için 30 Haziran 2018 tarihi olarak belirlenmiş başvuru tarihi 30 Eylül 2018 olarak değiştirilmiş, ilk ve ikinci üç aylık döneme ilişkin kayıtların sisteme işlenmesi için ise tarih 31 Ekim 2018 olacak şekilde yeniden belirlenmiştir.

Sistemin işleyişi ve işlevselliğinde elektronik ortamda tutulacak kayıtlar hayati önem taşıdığı için kayıtların belirlenen süreler dâhilinde yapılması gerekmektedir. Tebliğin yayınlanan ilk halinde kayıt süreleri ile ilgili olarak kaydın en geç ait olduğu ayın KDV beyannamesinin verilebileceği son günde yapılması gerektiği, takvim yılının son ayına ait kayıtların gelir vergisi beyannamesinin verilebileceği son güne (23:59) kadar yapılması gerektiği belirtilmiştir. Basit usule tabi olanların ise her üç aylık döneme ait kayıtlarını izleyen ayın sonuna kadar yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Buna karşın 19.10.2021 tarih ve 31633 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 532 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 486)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile 486 sıra numaralı tebliğde bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu kapsamda 486 sıra numaralı tebliğin 7. maddesinde; işletme hesabı esasına tabi olan mükellefler ile serbest meslek erbaplarının her aya ait kayıt işlemlerinin tamamlanması gereken süre ile ilgili bir düzenleme yapılmıştır. Söz konusu düzenlemede kayıtlarını VUK'un 219. maddesinde defter kaydı yerine kabul edilen belgeler dâhilinde gerçekleştiren yükümlülerin kayıt işlemlerini işlemlerin ait oldukları ayı izleyen ikinci ayın 15. günü sonuna kadar tamamlamaları gerektiği ifade edilmiştir. Buna karşın tebliğin 8. maddesinde herhangi bir değişiklik yapılmamış olup; defter ile kayıtlara ilişkin olarak matematiksel kavramlarda ya da açıklamalarda sisteme yapılmış hatalı bilgi girişlerinin kayıt süreleri içerisinde doğru olacak şekilde düzeltilebilecekleri gibi hatalı girişlerin iptal edilerek doğru şekilde tekrar girilebilecekleri belirtilmektedir.

Sistem kapsamında tutulabilecek defterler; işletme defteri, çiftçi işletme defteri, serbest meslek kazanç defteri, amortisman defteri, envanter defteri, damga vergisi defteri, ambar defteri ile bitim işleri defteri olacak şekilde belirlenmiştir. Defterlerin açılış ve kapanış onayları GİB tarafından elektronik ortamda yapılmakta olup; bu işlemler VUK kapsamında tasdik niteliği taşımaktadır. Kayıt sürelerinde olduğu gibi tutulabilecek defterlerle ilgili olarak da 532 sıra numaralı tebliğ ile 486 sıra numaralı tebliğde bazı değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu değişiklikler kapsamında 486 sıra numaralı tebliğin 9. maddesinin 6. fıkrası; defterlerin kapanış onayı ait oldukları takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar olacak şekilde değiştirilmiştir. Ayrıca tutulması gereken defterlerin tebliğ vasıtasıyla belirlenmiş olan kurallardan bağımsız olarak fiziki ya da dijital ortamda tutulmaları halinde geçerliliklerinin bulunmayacağı şeklinde 486 sıra numaralı tebliğin 9. maddesinin 8. fıkrası güncellenmiştir. Öte yandan 486 sıra numaralı tebliğin DBS kapsamına giren defterlerin saklama ve ibrazı ile ilgili 10. maddesinde de bir takım değişiklikler yapılmıştır. Bu kapsamda 10. maddenin 2. fıkrası; ibraz talebinde bulunan birimin isteği doğrultusunda sistem üzerinden mükellefler tarafından defter ve kayıtlarla ilgili erişilebilen elektronik dosyaların GİB tarafından yayınlanan rehberine uygun olmaları ya da bağlı bulunulan vergi dairesinden fiziki ve onaylı şekilde temin edilmeleri durumunda hukuki açıdan geçerlilik taşıyacakları yönünde değiştirilmiştir. 10. maddenin 3. fıkrası; DBS'ye girilen bilgilere dayalı olarak oluşturulan defter ile kayıtların saklama yükümlülüğünün GİB'de olmasına ek olacak şekilde ibraz yükümlülüğünün mükellefe ait olduğu yönünde güncellenmiştir. 10. maddenin 4. fıkrasında; güncellenen 2. fıkradaki defter ve kayıtların ibrazı ile ilgili açıklamalara ek olacak şekilde dijital ortamdaki defter ve kayıtlara erişim, teyit, e-imza ile onaylama gibi işlemlere ve ibraz işlemlerine yönelik kural, yöntem ve düzenlemelerle ilgili sürecin GİB tarafından yönetileceği yönünde değiştirilmiştir. 10. maddenin 5. fıkrasında ise kendisinden ibraz talebinde bulunulan mükellefe ulaşılamayan ya da tebliğ yapılamayan durumlarda GİB'e başvurulacağı yönündeki düzenleme genişletilmek suretiyle bu durumlarda GİB'in söz konusu başvurulara istinaden hazırlanacak dosyaları ilgili makama iletceği yönünde değiştirilmiştir.

DBS ile sunulan hizmetlerin dijital ortamda sadece defter ve kayıtların oluşturulmaları, saklanmaları ve ibrazları ile sınırlı olmadıkları 486 sıra numaralı tebliğin 11. maddesinde yer verilen hükümden de anlaşılmaktadır. Şöyle ki ilgili hükümden VUK dâhilinde düzenlenme mecburiyeti olan fatura başta olmak üzere, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu gibi belgelerin de DBS aracılığıyla düzenlenebilecekleri ifade edilmektedir. Tebliğin 12. maddesinde ise beyannamelerin DBS üzerinden verilebilecekleri yönünde bir ekleme yapılmıştır. Bu kapsamda sistem üzerinden gönderilmesi mümkün olan beyannameler; yıllık gelir vergisi beyannamesi, geçici vergi beyannamesi, muhtasar beyanname, KDV beyannamesi, damga vergisi beyannamesi, geri kazanım katılım payı beyannamesi, muhtasar ve prim hizmetleri beyannamesi ve IV sayılı listeye ilişkin olmak suretiyle özel tüketim vergisi beyannamesidir (<https://www.defterbeyan.gov.tr/tr/yardim/beyanname-duzenleme>, Erişim Tarihi: 27.02.2024). Ayrıca tebliğin 12. maddesinde DBS'nin doğal afet, güç ve bağlantı sorunu ya da sistem kaynaklı arıza gibi herhangi bir nedenden ötürü kullanılmasına engel olacak şekilde bir durumun varlığı hâlinde defter, kayıt ve belgelerin fiziki ortamda düzenlenmeleri, durumun ortadan kalkmasından sonra işlemlerin DBS'ye aktarılması hususunda GİB'in

yetkili olduğu ifade edilmektedir. Tebliğin 14. maddesi incelendiğinde ise sistemden çıkış ile ilgili açıklamalara yer verildiği anlaşılmaktadır. Bu kapsamda ölüm, gaiplik, mükellefiyetin sona ermesi gibi hâllerde geçmiş kayıtların görüntülenebilmesi mümkün şekilde kayıt, defter tutma ve beyanname gönderme özelliklerinin devre dışı kalacağı belirtilmektedir. Ayrıca ikinci sınıf tüccarların birinci sınıfa geçmeleri durumunda bir sonraki takvim yılından itibaren, basit usule tabi olurken kendi istekleriyle basit usulü terk etmek isteyenlerin ise dilekçe verdikleri tarihten itibaren ya da bir sonraki takvim yılından itibaren DBS'yi kullanamayacakları belirtilmektedir.

DBS kullanımı ile ilgili sorumluluk ve yaptırım hakkındaki düzenlemelere tebliğin 17. maddesinde yer verilmektedir. Bu kapsamda DBS'yi kullanma zorunluluğu olanlardan sistemi kullanmak için zamanında başvuru yapmayanlara ve sistem kapsamında beyanname, bildirim ve belge düzenleme gibi bir takım ödevlerini zamanında yerine getirmeyenlere VUK kapsamındaki yaptırımların uygulanacağı ifade edilmektedir. Ayrıca sistemi kullananların defter ve kayıtları fiziki ortamda hazırlamaları halinde ilgili defter ve kayıtların geçerli olmayacağı, beyannamelerin ise DBS veya e-Beyanname Sistemi dışında fiziki ya da dijital şekilde iletilmeleri durumunda geçerli olmayacağı, bu durumlarda ise VUK kapsamındaki yaptırımlara başvurulacağı belirtilmektedir. Yine 17. maddede sistemin kullanılmasına yönelik olarak kullanıcılara sisteme giriş yapabilmeleri için verilen bilgilerin güvenliğinden kullanıcıların sorumlu oldukları da ifade edilmektedir. Sistem dâhilinde tutulan defter ve düzenlenen belgelere istinaden hazırlanan beyannameler ve kayıtlar arasında vergi kaybına yol açan bir farklılık olduğunda ortaya çıkan vergi borç ve cezaları ile faiz ödemelerinden duruma göre mükellefin, duruma göre mükellefle birlikte olmak üzere beyannamenin gönderilmesine aracılık eden meslek mensubunun ya da meslek odasının sorumlu olduğu belirtilmektedir.

Son olarak basit usule tabi kazançların istisna kapsamına alınmasına ilişkin gelişmenin basit usule tabi mükelleflerin DBS kullanım yükümlülükleri üzerindeki etkisine açıklık getirmekte fayda bulunmaktadır. Bilindiği üzere 26.10.2021 tarih ve 31640 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun aracılığıyla GVK'ya Mükerrer Madde 20/A eklenmek suretiyle basit usule tabi kazançlar istisna kapsamında vergi dışı bırakılmıştır. İstisnayla her ne kadar basit usule tabi olan mükelleflerin yıllık gelir vergisi beyanname verme zorunlulukları ortadan kalkmış olsa da söz konusu mükellef grubunun DBS uygulamasındaki diğer yükümlülükleri ortadan kalkmamıştır. Bu nedenle basit usule tabi mükelleflerin belge düzenine ve kayıt tutmaya ilişkin vergisel yükümlülükleri DBS kapsamında hâlen devam etmektedir (<https://www.defterbeyan.gov.tr/documents/kilavuz/basit-usule-tabi-mukelleflere-yonelik-bilgilendirme-metni.pdf> Erişim Tarihi: 28.02.2024).

6. SONUÇ

Devletlerin ihtiyaç duydukları gelir kaynaklarının teminine ilişkin vergi idareleri bünyesinde kullandıkları ve mükelleflerin kullanımına sundukları çeşitli vergi uygulamaları bulunmaktadır. İçerisinde bulunduğumuz teknoloji çağının gereği olarak klasik vergi uygulamalarının ise zaman içerisinde adeta evrim geçirerek elektronik ortama aktarıldıklarına şahit olunmaktadır. Elektronik ortama aktarılan vergi uygulamaların tarihsel gelişimlerini kronolojik sınıflandırma ile zaman boyutunda ele almak mümkün olabildiği

gibi uygulamaların işlevsel yönlerini ön plana çıkaracak şekilde fonksiyonel sınıflandırma ile ele almak da mümkün olmaktadır. Fonksiyonel sınıflandırma kapsamında verginin taraflarından mükelleflerin ve muhasebe meslek mensuplarının kullanımlarına yönelik Türk vergi idaresinin bilgi, kontrol ve yönetimi dâhilinde günümüzde çok sayıda elektronik, kısa ismiyle e-vergi uygulaması bulunmaktadır. Söz konusu e-vergi uygulamaları arasında mükelleflerin şekli vergi ödevlerinden biri olan defter tutma ödevine ilişkin uygulamalar da yer almaktadır. VUK başta olmak üzere çeşitli vergi kanunlarında mükelleflerin defter tutma ödevleri ile ilgili yasal düzenlemelere yer verilmektedir. Çünkü mükellefler tarafından tutulan defterlerde yer verilen kayıtlar vergilendirmeye kaynak teşkil etmekte bu durum ise vergi idaresine vergiye tabi işlemler hakkında bilgi sahibi olma ve işlemlerin doğruluklarını denetleme imkânı sunmaktadır. Bir diğer ifadeyle vergi idaresi mükelleflerin, mükelleflerle ilişkili diğer mükellef ve kişilerin vergiye tabi işlemlerinin takip ve kontrolünü defterler aracılığıyla yapmaktadır. Vergi sistemi açısından kritik öneme sahip olan defterler önceki yıllarda fiziki yani kâğıt ortamında tutulmuş olsalar da günümüzde bazı mükellefler grupları açısından zorunlu olarak e-vergi uygulamaları kapsamında dijital ortamda tutulmaktadır. Mükelleflerin elektronik ortamda defter tutmalarına yönelik geliştirilen e-vergi uygulamaları ise e-Defter uygulaması ve Defter Belge Sistemi olarak karşımıza çıkmaktadır.

2012 yılından itibaren kullanılmaya başlanan e-Defter uygulaması kapsamında vergi kanunlarına göre tutulması gereken defterlerden şimdilik sadece yevmiye defteri ile defter-i kebir, diğer ismiyle büyük defterin dijital ortamda tutulma zorunluluğu bulunmaktadır. e-Defter uygulaması ile ilgili yasal düzenlemeler dikkate alındığında 2012 ve 2013 yıllarında e-defter kullanımı mükelleflerin isteklerine bırakılmış olmasına karşın 2014 yılı içerisinde belirli sektörlerde faaliyet gösteren mükelleflerden belirli hasılat tutarına sahip olanlar açısından ilgili defterleri dijital ortamda tutma zorunluluğu getirilmiş, devam eden süreçte 2015, 2019 ve 2022 yıllarında yayınlanan tebliğlerle uygulamanın kapsamı genişletilmiştir. Nitekim uygulamanın kullanılmaya başlandığı ilk yıl olan 2012 yılında sadece 28 mükellefin uygulamadan yararlanmış olduğu bilinmekle birlikte 2023 yılına gelindiğinde bu sayının 695.352'ye ulaşmış olduğu görülmektedir.

2018 yılından itibaren kullanılmaya başlanan DBS, serbest meslek erbapları, işletme hesabı esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri ve basit usule tabi olan mükellefler olmak üzere belirli mükellef gruplarını kapsamaktadır. e-Defter uygulamasına göre daha kapsamlı bir uygulama olan DBS, dijital ortamda; kayıtların tutulmaları, defterlerin oluşturmaları ve saklanmaları, beyannamelerin verilmeleri ve belgelerin düzenlenmeleri gibi pek çok imkan sağlamaktadır. e-Defter uygulaması ile karşılaştırıldığında DBS'de e-Defter uygulamasında tutulabilen defter türlerinden farklı türlerde ve daha fazla sayıda defterin tutulabilir olduğu görülmektedir. Buna karşın her iki uygulamada da GİB tarafından verilen ilgili defterlerin açılış ve kapanış onayları tasdik yerine geçmekte, yine her iki uygulamada da kurallara uyulmadığı takdirde VUK hükümleri dâhilinde cezalandırma yapılmaktadır. DBS ile ilgili yasal düzenlemeler dikkate alındığında öncelikle uygulamaya adapte olunmasına yönelik başvuru ve kayıt sürelerinin 2018 yılı içerisinde uzatılmış oldukları, 2021 yılında yapılan ikinci düzenleme ile kayıt sürelerinin mükellef gruplarına göre farklılaştırıldığı anlaşılmaktadır. Yine ikinci düzenleme dâhilinde defterlerin kapanış onay süreleri, defterlerin geçersiz kabul edileceği hâller, ibraz edilecek defter ve kayıtların ibraz edilme

usulleri ve mükellefin sorumluluğu, sürecin yönetilmesinde GİB'in rolü ve ibraz ile ilgili mükellefe ulaşılamadığı durumlarda izlenecek yol gibi hususlara yer verilmiştir.

Genel olarak değerlendirildiğinde e-Defter ve DBS ile ilgili şu çıkarımlarda bulunmak mümkündür. Söz konusu dijital defter uygulamaları hem vergi idaresi açısından hem de mükellefler açısından pek çok avantaj sağlamaktadır. Şöyle ki uygulamaları kullanmakla yükümlü kılınan mükellefler, yazılımla ilgili herhangi bir maliyete katlanmaksızın internet erişimi olan her yerde uygulamaları kullanabilme özgürlüğüne sahip olmakta ve elektronik tasdik işlemleri sayesinde defter tasdik ettirme ve saklama zahmetinden kurtulmaktadır. Ayrıca mükellefler ve vergi idaresi uygulamalar sayesinde tutulan kayıtlara kolayca erişebilmekte ve ihtiyaç duydukları bilgilerin takibini mekân ve zaman sınırlaması olmaksızın yapabilmektedirler. Bunların yanında söz konusu uygulamalar mükelleflere vergisel işlemlerini, vergi idaresine ise vergilendirme işlemlerini gerçekleştirmede önemli ölçüde zaman ve maliyet bakımından tasarruf sağlamaktadırlar. Özellikle DBS ile mükellefler, beyanname vermek, bildirimde bulunmak ve dilekçe vermek gibi pek çok işlemi vergi dairesine gitmeden yapılabilmektedir. Ayrıca uygulamalar varlıklarını elektronik ortamda sürdürdükleri için aralıksız hizmet vermek suretiyle kamu hizmetlerinde devamlılığı da sağlamaktadırlar. Uygulamaların mevzuat değişikliklerine adapte edilmeleri ilgili yazılımlar dâhilinde nispeten daha kolay olduğu için vergi uyumunun sağlanmasında sürekli iyileştirmelerle desteklenen uygulamalar sayesinde sunulan hizmetlerin niteliği ve miktarı artmaktadır.

Özetle VUK kapsamında tutulması gereken defterlerin elektronik ortamda kullanılmasına yönelik geliştirilen uygulamalar ve söz konusu uygulamaların sahip oldukları özellikler zaman içerisinde çeşitlenmiş ve bu durum vergi ile ilgili işlemlerin daha etkin, daha ekonomik ve daha hızlı gerçekleşmelerini sağlamıştır. Ancak uygulamalarda yaşanan bu olumlu gelişmeleri bir üst basamağa taşıyarak maksimum verimi alabilmek için birkaç noktaya dikkat çekilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda öncelikle uygulamaları kullan kişilerin bilgi işlem teknolojilerini kullanma becerilerini artıracak eğitimlere, kamu spotlarına ve geleneksel, dijital ve sosyal medya araçları aracılığıyla yapılacak propagandalara ihtiyaç duyulmaktadır. İkinci olarak hizmet sunumunun devamlılığı noktasında sorun çıkarması muhtemel teknik problemlerin çözümü için vergi idaresinin teknoloji alanında daha çok yatırım yapması ve sistem güvenliğini sağlamak adına yazılım ve donanım bakımından gerekli önlemleri fazlasıyla alması gerekmektedir. Uygulamaların kullanıcı dostu olmaları için ise mükelleflerin ve ilgili tarafların uygulamalarla ilgili görüş ve tavsiyelerinin dikkate alınmak suretiyle uygulamaların geliştirilmeleri önemli görülmektedir.

YAZARLARIN BEYANI

Yayın Etiği Beyanı: Araştırmanın tüm safhalarında araştırma ve yayın etiğine özen gösterilmiştir.

Katkı Oranı Beyanı: Yazarlar çalışmaya eşit oranda katkı sağlamıştır.

Destek ve Teşekkür Beyanı: Çalışmada herhangi bir kurum ya da kuruluştan destek alınmamıştır.

Çıkar Çatışması Beyanı: Çalışmada herhangi bir potansiyel çıkar çatışması söz konusu değildir.

KAYNAKÇA

- Akkaş, F. ve Şimşek, H. A. (2022). Vergi idarelerinin dijital dönüşümü: seçili ülke örnekleri. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, (134), 394-410.
- Arıkan, Z. ve Önkan, Ö. (2022). Türkiye’de vergilendirmede dijital dönüşüm. *Vergi Sorunları Dergisi*, (407), 22-45.
- Bilici, N. (2020). *Vergi hukuku*. Savaş Yayınevi.
- Dikmen, S. ve Çiçek, H. G. (2020). Vergi idaresinin dijital dönüşümü. Kaya M. G. ve Öz E. (Ed.). *Bilişim çağında vergi hukuku* (ss. 153-173). Ekin Yayınevi.
- Dursun, A. (2015). Elektronik defter. *Vergi Raporu*, (185), 98-113.
- Eyüpgiller, S. (2023). Türk vergi sisteminde dijital dönüşümde önemli bir dönem: 2017-2021. *Social Review of Technology and Change*, 1(1), 68-100.
- Güzeloğlu, H. (2016). Elektronik vergi uygulamalarında Türkiye’nin durumu. Koçer B. (Ed.). *Sorumlu Vergicilik* (ss. 111-118). KPMG.
- İlgar, B. (2019). Türkiye’de yükselen teknoloji imajı ve e-maliye uygulamaları. *Vergi Raporu*, (232), 219-232.
- İlgün, M. F. (2020). Endüstri 4.0, büyük veri analitiği ve vergi sistemlerinde dönüşüm. *Maliye Dergisi*, (179), 240-266.
- Memiş, M. Ü., Çürük, T. ve Ünal, Y. (2019). Elektronik uygulamaların vergi denetimi üzerine etkisi: Denetimin tarafları üzerine bir araştırma. *Maliye Dergisi*, (176), 474-504.
- Öner, E. (2019). *Vergi hukuku*. Seçkin Yayıncılık.
- Öz. E. ve Bozdoğan, D. (2012). Türk vergi sisteminde e-maliye uygulamaları. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(2), 67-92.
- Özer, E. (2015). Vergi incelemesinde yeni dönem: E-defter. *Vergi Sorunları*, (322), 65-70.
- Sarıcalar, Ş. (2020). Vergi usul kanunu karşısında defter-beyan sisteminin değerlendirilmesi. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, (2), 229-262.
- Şenyüz D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2021), *Vergi hukuku*. Ekin Yayınevi.
- Taytak, M. ve Vural, K. (2019). Bilişim sistemlerindeki gelişmelerin Türkiye’de e-vergi uygulamaları üzerine yansımaları ve değerlendirilmesi. *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, 56(647), 65-100.
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2015), *Vergi usul hukuku*. Kanyılmaz Matbaası.
- Uluatam, Ö. (1994). *Vergi hukuku*. Adım Yayıncılık.
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. (1961). T.C. Resmî Gazete, 10700, 6 Ocak 1961.
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. (1961). T.C. Resmî Gazete, 10703-10705, 10-12 Ocak 1961.
- 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği. (2011), T.C. Resmî Gazete, 28141, 13 Aralık 2011.

3 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği (Sıra No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ. (2019), T.C. Resmî Gazete, 30923, 19 Ekim 2019.

421 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2012), T.C. Resmî Gazete, 28497, 14 Aralık 2012.

454 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2015), T.C. Resmî Gazete, 29392, 20 Haziran 2015.

486 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2017), T.C. Resmî Gazete, 30273, 17 Aralık 2017.

499 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2018), T.C. Resmî Gazete, 30435, 29 Mayıs 2018.

509 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2019), T.C. Resmî Gazete, 30923, 19 Ekim 2019.

532 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2021), T.C. Resmî Gazete, 31633, 19 Ekim 2021.

535 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2022), T.C. Resmî Gazete, 31727, 22 Ocak 2022.

İnternet Kaynakları

Basit Usule Tâbi Mükelleflere Getirilen Gelir Vergisi İstisnasının Defter Beyan Sistemine Etkisi, <https://www.defterbeyan.gov.tr/documents/kilavuz/basit-usule-tabimukelleflere-yonelik-bilgilendirme-metni.pdf> (Erişim Tarihi: 28.02.2024).

Defter Beyan Sistemi Başvuru İşlemleri, <https://www.defterbeyan.gov.tr/tr/yaritim/basvuru-islemleri> (Erişim Tarihi: 27.03.2024).

Defter Beyan Sistemi Bilgilendirme Metin ve Kılavuzları, <https://www.defterbeyan.gov.tr/tr/yaritim/kilavuz> (Erişim Tarihi: 27.03.2024).

Defter Beyan Sistemi Üzerinden Gönderilebilecek Beyannameler, <https://www.defterbeyan.gov.tr/tr/yaritim/beyanname-duzenleme> (Erişim Tarihi: 27.02.2024).

e-Defter Nedir, <https://turmob.org.tr/e-donusum/edefter/nedir> (Erişim Tarihi: 24.02.2024).

e-Defter Hakkında, <https://www.edefer.gov.tr/edefterhakkinda.html> (Erişim Tarihi: 24.02.2024).

e-Defter Mevzuat ve Teknik Mimari, <https://www.edefer.gov.tr/edeftermevzuat.html> (Erişim Tarihi: 24.02.2024).

Gelir İdaresi Başkanlığı, 2005-2023 Dönemine Ait Faaliyet Raporları, <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari> (Erişim Tarihi: 20.02.2024).

Gelirler Genel Müdürlüğü, 1999-2004 Dönemine Ait Faaliyet Raporları,
<https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari> (Erişim Tarihi:
20.02.2024).