

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARINDA E-DÖNÜŞÜM: 509 NOLU V.U.K. GENEL TEBLİĞİNİN TİCARİ HAYATA ETKİLERİ

Emin KURTCEBE¹

Mehmet UTKU²

Öz

21. Yüzyılda, bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişim ve değişim, başta ticaret olmak üzere, birçok alanda kişi ve kurumların iş süreçlerini ve yaşam biçimlerini hızla değiştirmektedir. Küresel çapta, ticari hayatta yaşanan hızlı elektronik dönüşüm, sistemin işleyişindeki en önemli unsurlardan olan muhasebe ve vergi alanında da dönüşümü zorunlu hale getirmiştir. E-fatura, e-serbest meslek makbuzu, e-müstahsil makbuzu, e-irsaliye, e-gider pusulası, e-bilet, e-dekont, e-sigorta poliçesi gibi elektronik belgeler ve e-defter uygulamaları muhasebe sürecinin işleyişini önemli ölçüde değiştirecektir. Bu yeni döneme, gerek meslek mensupları, gerekse iş dünyasının hazır olabilmesi için yoğun bir şekilde bilgilendirme ve eğitim çalışmalarının yapılması, yasal düzenlemelerin ve teknolojik altyapının en etkin şekilde oluşturulması gerekmektedir. Bu kapsamda, 19.10.2019 tarihinde yayınlanan 509 nolu VUK Genel Tebliğinin ticari hayata getireceği etkileri inceleme konusu yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Elektronik Dönüşüm, E-Muhasebe, Dijital Dönüşüm

JEL Kodları: K34, M4, M48


E-TRANSFORMATION IN ACCOUNTING AND TAXATION: THE IMPACT OF THE GENERAL COMMUNIQUE OF TAX PROCEDURE LAW NO. 509 ON COMMERCIAL LIFE


Abstract

The development and change in information technologies in the 21st century is rapidly changing the business processes and lifestyles of individuals and institutions in many fields, particularly in trade. Globally, the rapid electronic transformation experienced in the commercial life has made the transformation necessary in accounting and taxation, which is one of the most important elements in the operation of the system. Electronic documents such as e-invoice, e-self-employment receipt, e-manufacturer receipt, e-waybill, e-expense note, e-ticket, e-receipt, e-insurance policy and e-ledger applications will significantly change the operation of the accounting process. In order to be ready for this new period, both professionals and the business world, intensive information and training activities should be carried out and legal regulations and technological infrastructure should be created in the most effective way. In this context, the effects of The General Communiqué of Tax Procedure Law No. 509 published on 19.10.2019 will be examined.

Keywords: Electronic Transformation, E-Accounting, Digital Transformation

JEL Codes: K34, M4, M48

¹Dr., Denizli Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, eminkurtcebe@gmail.com, 

²Dr. Öğr. Üyesi Mehmet UTKU, Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, mutku@pau.edu.tr, 

Makalenin Geliş Tarihi (Received Date): 20.05.2020

Yayına Kabul Tarihi (Acceptance Date): 08.06.2020

Atıf (Citation): Kurtçebe, E. & Utku, M. (2020), “Muhasebe ve Vergi Uygulamalarında E-Dönüşüm: 509 Nolu V.U.K. Genel Tebliğinin Ticari Hayata Etkileri”, Ekonomi Maliye İşletme Dergisi, 3(1):75-84

Giriş

Bilişim teknolojilerinde yaşanan hızlı değişim ve dönüşüm özel sektörde olduğu kadar kamu sektöründe de yenilikleri gerekli kılmıştır. 58. Hükümet tarafından hazırlanan acil eylem planında E-dönüşüm Türkiye Projesi'ne yer verilmiş, söz konusu projenin koordinasyonu, izlenmesi, değerlendirilmesi ve yönlendirilmesi ile ilgili olarak Devlet Planlama Teşkilatı görevlendirilmiştir. (Öz ve Bozdoğan, 2012) Türkiye'de e-dönüşüm projeleri çerçevesinde muhasebe ve vergi uygulamalarının, E-Maliye kapsamında gerçekleşebilmesi için mevzuatta önemli düzenlemeler yapılmıştır. Elektronik defter, elektronik belge ve elektronik kayıt kavramları 2001 yılında Vergi Usul Kanunu'nda yapılan düzenlemeyle Türk Vergi Mevzuatına girmiştir. 2004 yılında ise, vergisel e-dönüşümün ilk adımı olan elektronik beyanname uygulaması başlamış ve başlangıçta ihtiyari olan uygulama daha sonra zorunlu hale getirilmiştir. E-Beyanname uygulamasından sonra, 19.10.2019 Tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı (G.İ.B.)'nce yayımlanan 509 No'lu V.U.K. Genel Tebliğ kapsamındaki elektronik ortamda oluşturulan e-belgelerin kullanımı yeni bir dönemin başlangıcı niteliğindedir. 01.01.2020 Tarihi itibariyle yürürlüğe giren tebliğe ilişkin hükümler, küçük – büyük tüm işletmeler, tacirler, esnaflar, serbest meslek erbabları, çiftçiler, geniş anlamda tüm mükellefler ve mükellef olmayanlar açısından büyük önem arz etmektedir.

Bu çalışmanın amacı, teknolojik gelişmelerin muhasebe ve vergi uygulamalarına etkisini ortaya koymak, G.İ.B. tarafından yayımlanan 509 No'lu V.U.K. Genel Tebliğin önem arz eden maddeleri hakkında açıklamalar yapmaktır.

1. Literatür

509 No'lu VUK Genel Tebliği ile yeni bir döneme girilen elektronik dönüşüm uygulamaları hakkında literatürde birçok çalışma mevcuttur. Konuyu farklı açılardan ele alan bu çalışmalardan bazıları şu şekilde özetlenebilir.

Öz ve Bozdoğan (2012), Türkiye'deki e-maliye uygulamalarının süreç içerisinde geldiği nokta hususunda çalışma yapmışlardır. Çalışmada; otomasyon ve uyum konusunda başarılı olursa da e-uygulamalar ile ilgili mevzuat alt yapısının yetersiz kaldığı, V.U.K'ta bir takım düzenlemelerin yapılması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Şençiçek (2013), tarafından bilişim teknolojilerindeki gelişmelerin muhasebe uygulamalarına etkisinin araştırıldığı çalışmada, e-muhasebe uygulamaları inceleme konusu yapılmıştır. Yeni muhasebe düzeni ile uyumlu gerçekleştirilmesi öngörülen e-muhasebe uygulamalarının bütünleşik sistemlerle olan etkileşimi araştırılmıştır. E-muhasebe uygulamalarıyla, matbaa, basım ve ciltleme, noter tasdik, arşivleme-depo, işgücü, zaman, yazıcı toner/kartuş vb. maliyetlerden önemli ölçüde tasarruf sağlanacağı belirtilmiştir.

Gönen (2017), muhasebe meslek mensuplarının, e-dönüşümü sürecine ilişkin, iş yükü, hizmet maliyeti vb. konularda sorunlarını ve bakış açılarını tespit etmeye çalışmıştır. İzmir ilinde faaliyet gösteren ve aktif olarak e-dönüşüm sürecini kullanan muhasebe meslek mensuplarına yönelik olarak yürütülen çalışmada, e-dönüşümün hizmet maliyetlerinde ve iş yüklerinde artış yarattığı ayrıca sistemsiz sorunların hala devam ettiği sonucuna varılmıştır.

Tektüfekçi (2017), Türkiye'deki elektronik dönüşüm sürecinde, e-belge ve e-defter uygulamalarını yasal çerçevede ele almış ve çalışmasında söz konusu e-muhasebe uygulamalarına uyumlu güncel yazılım örneklerine yer vermiştir. Çalışmada, Türkiye'deki e-dönüşüm sürecinde e-muhasebe uygulamalarında geline nokta analiz edilmiştir.

Elçin vd. (2018), e-fatura, e-defter ve e-arşiv uygulamalarına geçiş sürecinde yaşanan sorunları araştırdıkları çalışmada, e-uygulamaları aktif şekilde kullanan 389 SMMM üzerinde anket yapılmıştır. Buna göre, e-uygulamaların meslek mensuplarının iş yükünü arttırdığı, teknolojik

altyapı eksikliklerinin giderilmesi gerektiği, meslek mensuplarına yönelik verilen eğitimlerin yetersiz olduğu ve nitelikli personel eksikliklerin olduğu sonuçlarına varılmıştır.

Allahverdi ve Karaer (2019), Türkiye’de lisans seviyesinde eğitim veren 64 üniversitenin işletme bölümleri inceledikleri çalışmalarında, muhasebe mesleği için eğitimde verilmesi gereken becerilerin ortaya çıkarılması amaçlamışlardır. Çalışmada özellikle e-dönüşüm yeterliliği üzerinde durulmuş ve bu yeterliliği sağlayacak dersler ortaya konmuştur.

Karasioğlu ve Garip (2019), Karaman SMMM Odasına üye meslek mensuplarının yönelik yürüttükleri anket çalışmasında, e-dönüşüm sürecinde muhasebe meslek mensuplarının karşılaştığı sorunları analiz etmişlerdir. Yapılan incelemelerde kalifiye eleman eksikliği en çok sorun olarak algılanan konu olmuş ve sürekli eğitim kapsamında gerek meslek mensuplarına gerekse mükelleflere eğitimler verilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Öztürk ve Çarıkçı (2019), tarafından yürütülen çalışmada muhasebe meslek adayı öğrencilere verilen eğitimin e-muhasebe açısından yeterlilik seviyesinin belirlenmesi ve e-muhasebenin geleceği araştırılmıştır. Bu amaçla, lise, önlisans, lisans ve lisansüstü seviyesinde eğitim gören 1.133 öğrenciye anket uygulanmıştır. E-muhasebe ve teknolojik uygulamalar konusunda öğrencilerin daha çok bilgilendirilmesinin, bilinçlendirilmesinin ve yönlendirilmesinin gerektiği sonucuna varılmıştır.

509 nolu VUK Genel Tebliği, e-dönüşüm uygulamalarının işleyişi noktasında ticari hayatta köklü değişiklikleri beraberinde getirmiştir. Türkiye’de e-dönüşüm uygulamaları kapsamında ortaya çıkan bu yeni durum özelinde henüz literatürde yeterli sayıda çalışma bulunmamaktadır. Bu çalışmayla e-dönüşümdeki yeni süreç tüm taraflara aktarılmaya çalışılmıştır.

2. Teknolojinin Muhasebeye Etkileri Ve E-Uygulamalar

Günümüzde bilişim teknolojilerinin hızlı gelişiminin ve her alanda yaygınlaşmasının etkisiyle ticari hayatta ve muhasebe sürecinde de önemli bir dönüşüm yaşanmaktadır. Teknoloji ve internetin sağladığı kolaylıklar, verimlilik ve maliyet avantajı gibi nedenlerle fiziki ortamdan bilgisayar ortamına kayan iş süreçleri ve ticaret ile birlikte mükelleflerin elektronik ortamda iş yaptıkları yeni bir dönem şekillenmiştir. E-Dönüşüm süreci olarak adlandırılan bu dönemde, muhasebe ve vergi alanında da yeni nesil e-uygulamalar hayata geçirilmiştir. E-Beyanname ile başlayan e-Maliye uygulamaları, son dönemde tüm belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesini içermektedir. Elektronik ortamda düzenlenen başlıca e-belgeler ve kısa açıklamaları şu şekildedir:

E-Fatura: Satılan mal veya hizmet karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere, malı satan veya hizmeti sunan gerçek/tüzel kişi tarafından müşteriye elektronik ortamda düzenlenen ticari belgedir.

E-Arşiv Fatura: Elektronik ortamda düzenlenen bir fatura türü olup, e-arşiv fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflerin, e-fatura uygulamasına kayıtlı olmayan mükellefler ile vergi mükellefi olmayanlara gerçekleştirdiği mal ve hizmet satışlarında, belirlenen ölçütler çerçevesinde e-Arşiv Fatura düzenlemeleri zorunludur. E-fatura kapsamındaki mükelleflere gerçekleştirilen mal ve hizmet satışlarında ise e-fatura düzenlemeleri gerekmektedir.

E-İrsaliye: Mal hareketlerinin elektronik ortamda düzenli bir şekilde izlenebilmesi amacıyla hali hazırda kağıt ortamında düzenlenmekte olan sevk irsaliyesinin e-belge olarak elektronik ortamda düzenlenmesidir.

E-Serbest Meslek Makbuzu: Serbest meslek erbapları tarafından mesleki faaliyetlerine ilişkin tahsilatları için elektronik ortamda düzenlenen e-belgedir.

E-Müstahsil Makbuzu: Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden mal satın alındığında elektronik ortamda düzenlenen e-belge türüdür.

E-Gider Pusulası: Vergiden muaf esnaf ile vergi mükellefi olmayan kişilerden alınan mal veya hizmet karşılığında ödeme yapılırken elektronik ortamda düzenlenen ve fatura niteliği taşıyan e-belgedir.

E-Bilet: Kara, deniz ve hava yolu taşıma ile sinema, tiyatro, konser, spor müsabakası vb. etkinliklere ilişkin elektronik ortamda düzenlenen e-belge türüdür.

E-Sigorta Poliçesi: Sigorta, emeklilik ve reasürans şirketleri ile sigorta ve emeklilik aracılarınca elektronik ortamda düzenlenen belge türüdür.

E-Döviz Alım-Satım Belgesi: Döviz alım ve satım faaliyetinde bulunan yetkili müesseseler tarafından elektronik ortamda düzenlenen belgelerdir.

E-Dekont: 509 No'lu VUK Genel Tebliğinde belirtilen şartlara uygun olarak elektronik ortamda oluşturulmuş banka dekontudur.

E-Defter: Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu hükümleri gereğince tutulması zorunlu olan defterlerin G.İ.B. tarafından duyurulan format ve standartlara uygun biçimde elektronik dosya biçiminde hazırlanması, bastırılmaksızın kaydedilmesi, değişmezliğinin, bütünlüğünün ve kaynağının doğruluğunun garanti altına alınması ve ilgililer nezdinde ispat aracı olarak kullanılabilmesine imkan tanımayı hedefleyen hukuki ve teknik düzenlemeler bütünüdür.

3. 509 No'lu V.U.K. Genel Tebliği Kapsamında Elektronik Dönüşüm

Bilişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler hayatın her alanında etkisini yoğun bir şekilde göstermektedir. Teknolojik değişimin işletmelerin iş süreçlerine yansımaya paralel olarak mali idare de gelişmelere uygun bir takım yasal düzenlemeler gerçekleştirmektedir. Bu kapsamda ekonomik hayatta muhasebe ve vergi uygulamaları açısından önemli bir dönüm noktası niteliğinde olan 509 No'lu VUK Genel Tebliği, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 19.10.2019 tarih ve 30923 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğ ile amaçlanan;

- Ekonomik faaliyetleri elektronik ortamda izleme analiz etmek ve raporlamak,
- Elektronik ortamda denetim altyapısını oluşturmak,
- Kağıt, defter ve belge kullanımından kaynaklanan maliyetleri en aza indirmek,
- Tüm mali belgelerde standart bir format oluşturmak,
- Düzenlenen belgelerin tarafları arasında güvenli, zaman ve maliyet tasarrufu sağlayan bir sistem oluşturmak,
- Mükelleflerin iş yapma hızını ve vergi kanunlarına uyumu artırmak,
- Kayıt dışılığı önlenmesi amacıyla yasal mali belgelerin elektronik ortamda oluşturulması, düzenlenmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazını sağlamaktır.

Tebliğde, elektronik düzenlenerek kullanılacak e-belgeler, kapsama giren mükellef grupları, uygulamaya geçiş tarihleri ve diğer hususlarda açıklamalar yapılmıştır.

3.1. E-Fatura Uygulaması

Bu bölümde, tebliğ çerçevesindeki e-faturadan başlayarak elektronik belgelerin uygulama kapsamı ve uygulama takvimi incelenmiş ve birtakım özel hususlara yer verilmiştir. İlk olarak Tablo 1'de E-Fatura uygulamasına yönelik tebliğde yer alan hükümler özetlenmiştir.

E-Fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflerin, birbirlerine sattıkları mallar ve ifa ettikleri hizmetler için düzenledikleri faturaları e-Fatura olarak göndermeleri ve almaları zorunludur. E-Fatura kapsamındaki mükelleflerin; bölünme, birleşme veya tür (nev'i) değişikliğine gitmeleri halinde, ortaya çıkan yeni tüzel kişi mükellefler e-Fatura uygulamasına geçmek zorundadır. Ayrıca 509 No'lu Genel Tebliğle belirlenen hadlerin altında kalan mükellefler de istemeleri halinde e-Fatura uygulamasından yararlanabilir.

Tablo 1: E-Fatura Uygulamasına Yönelik Düzenlemeler

E-Fatura Kapsamına Giren Mükellef Grupları	Uygulamaya Geçiş Tarihi
2018 veya izleyen hesap dönemleri brüt satış hasılatı (veya satışları ile gayrisafi iş hasılatı) 5 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler (2020 veya izleyen hesap dönemlerinde 5 Milyon TL hasılatı sağlayan mükellefler)	01/07/2020 (01/07/2021)
Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)'ndan lisans alan (bayilik lisansı dâhil) mükellefler.	01/07/2020
Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa ve/veya ithal edenler	01/07/2020
İnternet ortamında; - Başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin e-ticaret ortamında yapılmasını sağlayan gerçek ya da tüzel kişi aracı hizmet sağlayıcıları, - Gayrimenkul ve motorlu araçların satılmasına veya kiralanmasına ilişkin ilanları yayınlayan internet sitelerinin sahipleri veya işleticileri, - Reklamların yayınlanmasına aracılık eden internet reklamcılığı hizmet araçları.	01/07/2020
Hal Kayıt Sistemine kayıtlı komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle iştigal eden mükellefler	01/01/2020

E-Fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu bulunan mükellefler, e-Fatura uygulamasına geçiş süresi içinde ve e-Fatura uygulamasına yıl içinde zorunlu olarak geçen mükellefler bakımından izleyen yılın başından itibaren E-Defter uygulamasına da geçmek zorundadır. 01/07/2020 tarihinde e-fatura uygulamasına geçen mükellefler, dönemsellik ilkesi gereği ister izleyen yılın başında, isterlerse 30/06/2020 tarihinde kapanış tasdiki yapmak suretiyle 01/07/2020 tarihinde E-Defter uygulamasına geçebilirler.

3.2. E-Arşiv Fatura Uygulaması

Tebliğde belirtilen ve gelecekte yaygın olarak kullanılacağı düşünülen bir diğer elektronik belge E-Arşiv Faturadır. Tablo 2'de bu e-belgeye ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

Tablo 2: E-Arşiv Fatura Uygulamasına Yönelik Düzenlemeler

E- Arşiv Fatura Kapsamına Giren Mükellef Grupları	Uygulamaya Geçiş Tarihi
E-Fatura uygulamasına dâhil olan mükellefler	01/01/2020
Aracı Hizmet Sağlayıcıları, İnternet Ortamında İlan Yayınlayanlar ile İnternet Reklamcılığı Hizmet Araçları	01/01/2020
E-Arşiv Fatura uygulamasına dahil olmayan mükelleflerce, vergi mükellefi olmayanlara düzenlenecek faturaların, vergiler dahil toplam tutarı 30.000 TL'yi aşanlar (aynı günde aynı kişiye kesilen fatura tutarları toplamı)	01/01/2020
E-Arşiv Fatura uygulamasına dahil olmayan mükelleflerce, vergi mükelleflerine düzenlenecek faturaların, vergiler dahil toplam tutarı 5.000 TL'yi aşanlar (aynı günde aynı mükellefe kesilen fatura tutarları toplamı)	01/01/2020

E-Arşiv Faturayı düzenleyen mükellefler, oluşturulan faturayı alıcının talebi doğrultusunda elektronik veya kağıt ortamında göndermek, elektronik ortamda muhafaza ve istendiğinde ibraz etmekle yükümlüdür. E-Fatura ve e-Arşiv Fatura, yeni bir belge türü olmayıp, kağıt ortamdaki "Fatura" ile aynı ticari ve hukuki niteliklere sahiptir.

3.3. E-Serbest Meslek Makbuzu Uygulaması

509 No’lu Genel Tebliğ, serbest meslek erbapları tarafından düzenlenen serbest meslek makbuzunun elektronik ortamda düzenlenmesi hususunda yasal zorunluluk getirmiştir. Tablo 4’de E-Serbest Meslek Makbuzu zorunluluğuna ilişkin kapsam ve geçiş süreleri belirtilmiştir.

Tablo 3: E-SMM Uygulamasına Yönelik Düzenlemeler

E-SMM Kapsamına Giren Mükellef Grupları	Uygulamaya Geçiş Tarihi
1/2/2020 tarihi itibarıyla faaliyetine devam etmekte olanlar	01/06/2020
1/2/2020 tarihinden itibaren faaliyetine başlayacak olanlar	İşe başladıkları ayı izleyen 3. ayın sonuna kadar

Vergiden muaf olmayan serbest meslek erbaplarınca elektronik ortamda düzenlenen ve elektronik sertifika ile imzalanan e-SMM, muhatabının talebi çerçevesinde ıslak imzalı çıktısı verilerek ya da elektronik ortamda iletilerek teslim edilir. Kendisine e-SMM düzenlenen mükelleflerin ise e-SMM’nin çıktısını veya elektronik ortamdaki halini muhafaza ve ibraz etmeleri gerekmektedir.

3.4. E-İrsaliye Uygulaması

E-İrsaliye belgesi, kağıt ortamındaki sevk irsaliyesi ile aynı niteliklere sahiptir ve e-irsaliyeye ilişkin tebliğdeki düzenlemeler Tablo 4’de gösterilmiştir.

Tablo 4: E-İrsaliye Uygulamasına Yönelik Düzenlemeler

E-İrsaliye Kapsamına Giren Mükellef Grupları	Uygulamaya Geçiş Tarihi
ÖTV Kanununa ekli I sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle EPDK’dan lisans alan mükellefler	01/07/2020
ÖTV Kanununa ekli III sayılı listedeki malları imal, inşa ve/veya ithal edenler	01/07/2020
Maden Kanunu kapsamında düzenlenen işletme ruhsatı/sertifika sahipleri ve işletme ruhsatı/sertifika sahipleriyle yaptıkları sözleşmeye istinaden maden üretim faaliyetinde bulunan gerçek ve tüzel kişi mükellefler	01/07/2020
Şeker Kanununun 2. maddesinin (e) bendinde tanımına yer verilen şekerin imalini gerçekleştiren mükellefler.	01/07/2020
E-Fatura uygulamasına kayıtlı olan mükelleflerden demir ve çelik (GTİP 72) ile demir veya çelikten eşyaların (GTİP 73) imali, ithali veya ihracı faaliyetinde bulunan mükellefler	01/07/2020
Gübre Takip Sistemi’ne kayıtlı kullanıcılar	01/07/2020
E-Fatura uygulamasına kayıtlı olan ve 2018 veya izleyen hesap dönemleri brüt satış hasılatı 25 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler	01/07/2020
Hal Kayıt Sistemine kayıtlı komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle iştigal eden mükellefler	01/01/2020

E-İrsaliyenin malın fiili sevkinden önce düzenlenmesi ve GİB sistemlerine başarılı olarak iletilmesi malın fiili sevki için yeterlidir. Malın fiili sevki sırasında araç içinde e-İrsaliyenin bir örnek kâğıt çıktısının bulundurulması ya da elektronik olarak görüntülenmesinin sağlanması zorunludur. E-İrsaliye uygulamasına kayıtlı olmayan alıcının e-İrsaliyenin kâğıt çıktısını talep etmesi halinde söz konusu kâğıt çıktı üzerinde ıslak imza ya da kaşe bulunması gerekmektedir.

3.5. E-Müstahsil Makbuzu Uygulaması

Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden alınan mallara ilişkin düzenlenen müstahsil makbuzunun elektronik ortamda düzenlenmesi, özellikle tarımsal ürünlerde fiyat manipülasyonlarının önlenmesi açısından tebliğin getirdiği önemli bir yeniliktir. Tablo 5, e-müstahsil makbuzuna ilişkin kapsam ve geçiş sürelerini göstermektedir.

Tablo 5: *E-MM Uygulamasına Yönelik Düzenlemeler*

E-MM Kapsamına Giren Mükellef Grupları	Uygulamaya Geçiş Tarihi
Hal Kayıt Sistemine kayıtlı komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle iştigal eden mükellefler	01/01/2020
e-Fatura uygulamasına geçmek zorunda olan mükelleflerden faaliyetleri gereği aynı zamanda müstahsil makbuzu düzenlemek zorunda olanlar	01/07/2020
2020 veya izleyen yıllarda e-fatura uygulamasına geçen ve müstahsil makbuzu düzenleme zorunluluğu olanlar	e-Fatura uygulamasına geçiş süresi içinde

Tebliğe göre, elektronik ortamda düzenlenen E-Müstahsil Makbuzunun en az bir nüsha çıktısı alınarak, her iki tarafça ıslak imza ile imzalanması ve satıcı çiftçiye verilerek çiftçi tarafından muhafaza edilmesi, e-Müstahsil Makbuzunun tüccar nüshasının ise elektronik sertifika ile imzalı olarak elektronik ortamda muhafaza edilmesi gerekmektedir.

3.6. E-Bilet Uygulaması

Tebliğ, kâğıt ortamında düzenlenmekte olan her türlü yolcu taşıma biletleri ile yolcu listelerinin ve sosyal, kültürel ve sportif etkinliklere ait biletlerin elektronik ortamda düzenlenebilmesi, muhafazası ve ibrazına ilişkin düzenlemelere yer vermiştir. Tablo 6'da E-Bilet uygulamasına ilişkin kapsam ve geçiş süreleri belirtilmiştir.

Tablo 6: *E-Bilet Uygulamasına Yönelik Düzenlemeler*

E-Bilet Kapsamına Giren Mükellef Grupları	Uygulamaya Geçiş Tarihi
Karayolu Taşıma Yönetmeliğinde belirtilen şehirlerarası tarifeli yolcu taşımacılığı yapan D1 yetki belgeli işletmeler	01/01/2021
Yerli ve yabancı film gösteriminde bulunan sinema işletmeleri	01/07/2020

Tebliğe göre, elektronik ortamda düzenlenen E-Biletlerin, elektronik sertifika ile imzalanması ve muhatabın talebi doğrultusunda çıktısı alınabilecek şekilde sunulması gerekmektedir. Ayrıca, elektronik ortamda oluşturulan yolcu listesinin kâğıt nüshalarının sefer sonuna kadar taşıtta bulundurulması gerekmektedir.

3.7. Diğer E-Uygulamalar

Yukarıda belirtilen elektronik belgelere ilave olarak tebliğ çerçevesinde ele alınan diğer e-belgelerin kapsam ve geçiş sürelerine ilişkin hükümler ise Tablo 7'de verilmiştir.

Tablo 7: Diğer E-Belge Uygulamasına Yönelik Düzenlemeler

E-Belge Türü	Kapsama Giren Mükellef Grupları	Uygulamaya Geçiş Tarihi
E-Gider Pusulası	G.İ.B. yapılan analiz veya inceleme çalışmaları neticesinde riskli yada vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükellefleri veya mükellef gruplarını faaliyet, sektör ve ciro tutarına bağlı olmaksızın, yazılı bildirim yapmak ve geçiş hazırlıkları yapmak için en az 3 ay süre vermek suretiyle anılan uygulamalara geçme zorunluluğu getirmeye yetkilidir.	G.İ.B. tarafından belirtilen süre içinde
E-Sigorta Komisyon Gider Belgesi		
E-Sigorta Poliçesi		
E-Döviz Alım-Satım Belgesi		
E-Dekont		

3.8. E-Belgelere İlişkin Ortak Hükümler ve Uygulamalar

Tebliğde belirtilen tüm elektronik belgelere ilişkin ortak hükümler aşağıda sıralanmıştır;

- Tebliğ kapsamında belirtilen standartlara uygun olarak düzenlenen e-Belgeler yeni bir belge türü olmayıp kâğıt ortamda düzenlenen belgelerle aynı hukuki niteliklere sahiptir.
- Bu tebliğ kapsamındaki mükelleflerden, Tebliğde ve teknik kılavuzlarda yer alan usul ve esaslara aykırı biçimde belge düzenleyenler hakkında, işledikleri fiilin türüne göre Kanunda öngörülen cezalar uygulanır. Belirlenen format ve standartlara uygun olarak düzenlenmeyen e-Belgeler, Kanun kapsamında düzenlenen belge olarak kabul edilmez.
- E-Belgelere ilişkin elektronik kayıtların bozulması, silinmesi, zarar görmesi, işlem görememesi halleri ile olağanüstü durumların meydana gelmesi halinde, E-Belge uygulamalarına dahil olanlar durumu G.İ.B.'e 3 iş günü içinde bildirerek bu kayıtları nasıl tamamlayacağına ilişkin ayrıntılı bir plan sunmak zorundadır.
- G.İ.B., yapılan analizler neticesinde riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükellefleri, faaliyet, sektör ve ciro tutarına bağlı olmaksızın, yazılı bildirim yapmak ve en az 3 ay süre vermek suretiyle e-Belge uygulamasına geçme zorunluluğu getirmeye yetkilidir.
- Kanunun ilgili hükümlerine göre muhafaza yükümlülüğü olanlar, gerek düzenledikleri gerekse adlarına düzenlenen bu Tebliğe konu e-Belgeleri kendilerine iletim/teslim şekline uygun olarak yasal süreler dâhilinde muhafaza ve istendiğinde ibraz etmekle yükümlüdürler.

Tebliğde ayrıca E-Belge olarak düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin hangi durumlarda kâğıt olarak düzenlenebileceği hususuna da yer verilmiştir. Buna göre;

- G.İ.B'in ve E-Belge uygulamalarına taraf olan diğer kamu kurum ve kuruluşlarının bilgi işlem sistemlerinde meydana gelen arıza, kesinti ile bu sistemlerde yapılan bakım,
- Belgeleriyle ispat edilmek kaydıyla, mükellefin ya da özel entegratör kuruluşların bilgi işlem sistemlerinde meydana gelen arıza, kesinti ile bu sistemlerde yapılan planlı bakım,
- İspat edilmek kaydıyla, kullanılmakta olan mali mührün veya elektronik imza aracının arızalanması veya çalınması (yeni mali mühür veya elektronik imza aracının temini süresince),
- G.İ.B. tarafından e-Belge uygulamalarına ilişkin olarak yayımlanan genel tebliğ, sirküler ve teknik kılavuz ve duyurularda, belgelerin e-Belge yerine kâğıt olarak düzenlenmesine izin verilmesi,

gibi nedenlerle, kanunen düzenlenmesi gereken sürenin geçirilmemesi kaydıyla, kâğıt olarak düzenlenmesi durumunda özel usulsüzlük cezası kesilmez.

Mükellefler, bu tebliğde belirtilen e-Belgeleri, aşağıdaki yöntemleri kullanarak düzenleyebilirler;

1. G.İ.B. tarafından hizmete sunulan e-Belge portalı aracılığıyla (GİB Portal Yöntemi),

2. G.İ.B'ten izin almış özel entegratörlerin bilgi işlem sistemleri aracılığıyla (Özel Entegratör Yöntemi),
3. Kendi bilgi işlem sistemlerinin G.İ.B. bilgi işlem sistemleri ile doğrudan entegre edilmesi yoluyla (Doğrudan Entegrasyon Yöntemi), yararlanabilirler.

4. Sonuç

Son yıllarda bilgi teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişim ve ilerleme, başta ticaret olmak üzere, eğitim, sağlık vb. birçok alanda kişi ve kurumların yaşam biçimlerini hızla değiştirmektedir. Sosyoekonomik hayatı yeniden şekillendiren toplumsal ve kurumsal ilişkilerde yaşanan bu dönüşüm, geleneksel işleyişi değiştiren yeni iş süreçlerinin ortaya çıkmasına yol açmıştır. Teknoloji ve interneti kullanımının sağladığı büyük kolaylıklar fiziki ortamda sürdürülen ilişkileri sanal ortama taşımıştır. Bilgisayar ortamına kayan iş süreçleri özellikle ticari hayatta işletmelere verimlilik ve maliyet avantajı sağlamaktadır.

Ticari hayatta yaşanan hızlı elektronik dönüşüm, sistemin işleyişindeki en önemli unsurlarından olan muhasebe ve vergi alanında da dönüşümü zorunlu hale getirmiştir. E-fatura, e-arşiv fatura, e-serbest meslek makbuzu, e-müstahsil makbuzu e-irsaliye, e-gider pusulası, e-bilet, e-dekont, e-sigorta poliçesi gibi elektronik belgeler ve e-defter uygulamaları muhasebe sürecinin işleyişini değiştirmiştir. Bu yeni döneme, gerek meslek mensupları, gerekse iş dünyasının hazır ve tam uyumlu olabilmesi için yoğun bir şekilde eğitim çalışmalarının yapılması, yasal düzenlemelerin ve teknolojik altyapının sistemin etkin işleyişini sağlayacak şekilde düzenlenmesini zorunlu kılmaktadır. Ayrıca, üniversitelerin ilgili bölümlerindeki ders müfredatının ve eğitim şekillerinin bu gelişmelere paralel olarak düzenlenmesi büyük önem arz etmektedir. Bu noktada; e-dönüşüm sürecinin başarıyla gerçekleştirilmesi; meslek odalarının, üniversitelerin ve mali idarenin işbirliği içinde çalışmalarını gerektirmektedir.

Özellikle, 2020 yılının başından itibaren Dünya genelinde yaşanan Covid-19 salgın hastalığı, elektronik uygulama süreçlerinin ne kadar önemli olduğunu göstermektedir. E-dönüşümün gerçekleştiği alanlarda çalışmada büyük bir kesinti olmadan ev ortamında her türlü faaliyet yürütülmektedir. Önümüzdeki süreçte e-dönüşüm; ekonomiden finansa, eğitimden sağlığa tüm yaşamda büyük önem arz edecektir.

KAYNAKÇA

- Allahverdi, M. & Karaer, M. (2019). “E-Dönüşümün Muhasebe Mesleği Yeterlilikleri Üzerindeki Etkileri ve Türkiye’de Lisans Düzeyi Muhasebe Eğitiminin Mesleki Yeterlilikler Açısından Analizi”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(1): 246-273. <http://dx.doi.org/10.31460/mbdd.424178>.
- Elçin, R., Gerekan, B., & Usta, M. (2018). “E-Fatura, E-Defter ve E-Arşiv Uygulamalarına Geçiş Sürecinde Yaşanan Sorunlar: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma”. *Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis*, (146): 13-42.
- Gönen, S., & Solak, B. (2017). “Maliye Bakanlığı E-Dönüşüm Sürecinin Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine İlişkin Bir Alan Araştırması”. *Journal of Accounting & Finance*, (76): 63-80.
- Karasioğlu, F. & Garip, O. (2019). “E-Muhasebe Uygulamaları Kapsamında Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Karaman’da Bir Araştırma”. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 22(2): 433-446.
- Öz, E. & Bozdoğan, D. (2012). “Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(2): 67-92.
- Öztürk, M. S., & Çarıkçı, O. (2019). “Elektronik Muhasebe Uygulamaları Kapsamında Geleceğin Muhasebecileri Üzerine Bir Araştırma”. *Avrasya Uluslararası Araştırmalar Dergisi*, 7(16): 1007-1026.
- Şençipek, F. T. (2013). “Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi: E-Muhasebe”. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 5(2): 89-102.
- Tekbaş, İ. (2019). *Muhasebenin Dijital Dönüşümü ve Mali Mühendislik*, Hümanist Kitap Yayıncılık, İstanbul.
- Tektüfekçi, F. (2017). “E-Dönüşüm Sürecinde E-Muhasebe Uygulamaları: Türkiye Örneği”. *Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi*, 12(1): 79-88.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (2019), 509 No’lu V.U.K. Genel Tebliği