

VERGİLERİN UYUM MALİYETLERİ

COSTS OF TAX COMPLIANCE



Ramazan ARMAĞAN*



Enes ÖZKAN**

Öz

Kamu harcamalarının finansman kaynakları arasında en önemlisini vergi gelirleri oluşturmaktadır. Mükellefler, vergi kanunları gereğince yükümlülüklerini (vergilerini tam, doğru ve zamanında beyan ve ödemek vb.) yerine getirebilmeleri için bazı maliyetlere katlanmak zorunda kalmaktadırlar. Çalışmamızda mükelleflerin vergilerini doğru beyan etmeleri için üzerlerine düşen yükümlülükleri yerine getirirken katlanmak zorunda oldukları en önemli maliyetlerin neler olduğu ve bu maliyetlerin en aza nasıl indirilebileceği hakkında değerlendirmelere yer verilmiş ve çözüm önerilerine yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Uyumu, Vergi Uyum Maliyeti, E-defter&E-Fatura, Vergi Maliyeti.

ABSTRACT

Tax revenues constitute the most important financial source of public expenditures. Taxpayers are obliged to bear certain costs in order to be able to fulfill their liabilities in accordance with tax laws (to declare their tax correctly, fully and pay on time). In our study, evaluations are made on the costs tax payers must bear to fulfill their liabilities one of which is correct declaration, the ways to minimize these costs and solution proposals.

Keywords: Tax compliance, tax compliance cost, e-book & e-invoice, tax cost.

* Prof. Dr.. Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Mali Hukuk ABD

** Vergi Müfettişi

M.G.T.: 23.08.2016 / M.K.T.: 23.11.2016

1- GİRİŞ

Kamu hizmetleri sunumunda kullanılmak üzere gereken mali kaynak arayışları bakımından devletler genellikle üç yöntemden yararlanmaktadırlar. Devletlerin başlıca kamu gelir kaynağı temini açısından birinci grupta “cebri yöntem” kapsamında hukuki bir zorlama ögesine dayanarak elde ettiği gelirler (vergi, harç, şerefiye, resim, parafiskal gelir, para cezaları, zorunlu borçlanma vb.), ikinci grupta herhangi bir zorlama olmaksızın elde edilen isteğe bağlı olarak elde ettiği gelirler (borçlanma, mülk ve teşebbüs gelirleri, bağış ve yardımlar, mali tekeller vb), üçüncü grupta da para basma (emisyon), devalüasyon yapmak vb. suretiyle elde ettiği gelirler yer almaktadır. Bu yöntemler, bazen birlikte bazen öncelik sırasına göre ayrı ayrı tercih edilerek kullanılmakla birlikte en yaygın tercih ve en önemli kaynak olarak karşılıksız ve zora dayanılarak elde edilen vergi gelirleri tercih edilmektedir.¹ Ülkemizde, toplam kamu gelirleri içerisinde, vergi gelirlerinin payı 2015 yılı itibarıyla merkezi yönetim gelirleri içindeki payı %85,8, genel bütçe toplamındaki payı ise %88,9 olarak gerçekleşmiştir.²

Tüm ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de vergi kanunları gereğince mükellefler ödeyeceği vergiyi tespit ve beyan edebilmeleri için bir takım maliyetlere katlanmaları gerekmektedir. Bu maliyetlerin çoğu kanunlar gereğince yapıldığından kaçınılmaz maliyetlerdir. Vergi sistemleri açısından vergi uyum maliyetinin yüksekliği hem vergi gelirlerinin azalmasına, hem de kayıt dışı ekonominin artmasına neden oluşturmakta olup bu konuda mutlaka önlem alınması gerekmektedir. Öyle ki, düşük vergi maliyeti uygulanması sayesinde hem vergi gelirlerinin artırılması ve kayıt dışı ekonominin azaltılmasına hem de vergide gönüllülük esasının toplumda yerleşmesine önemli bir katkı sağlanması mümkündür.

2- VERGİ UYUMU

Vergi mükelleflerinin en temel ödevi, kendi beyanları üzerine vergi dairesince adlarına tarh edilen vergiyi zamanında ve eksiksiz olarak ödemektir. Bu ödev “maddi yükümlülük” olarak adlandırılmaktadır.³ Türk Vergi Sistemi’nde Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi başta olmak üzere pek çok vergi beyan esaslı üzerinden alınmaktadır. Mükellefler vergi yükümlülüklerini yerine getirirken beyannamelerini yürürlükte bulunan vergi kanunları veya diğer hukuki düzenlemelerine göre uygun yer alan zamanlarda ve bağlı oldukları vergi dairelerine vermek zorundadırlar. Mükelleflerin söz konusu beyannameleri kanun, yönetmelik ve sirkülere uygun olarak, tam ve doğru bir şekilde vermesi vergiye uyumu göstermektedir.⁴

3. VERGİ UYUM MALİYETLERİ

Vergi uyum maliyetlerinin tümünün tam olarak ortaya konulması oldukça güç olmakla birlikte çalışmamız kapsamında genel bir yaklaşımla vergi uyum maliyetleri;

¹ Şebnem Tosunoğlu, Tayfun Moğol, Tufan Çakır, Cumhur Dülger, M. Oğuz Arslan, Abdurrahman Taraktaş, Kamu Maliyesi, Açıköğretim Fakültesi Yayını, 3. Bası, Eskişehir, 2014, s.108-117.

² Gelir İdaresi Başkanlığı, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo/52.xls.htm, (04.08.2016).

³ Fatma Taş, “Vergi Mükelleflerinin Kayıt Düzenine İlişkin Ödevleri”, Maliye Dergisi, Sayı: 152, Ocak Haziran 2007, s. 116.

⁴ ROTH, Jeffrey A., John T. SCHOLZ, and Ann D. WITTE (eds.) Taxpayer Compliance, Vol. 1: An Agenda for Research, Philadelphia, University of Pennsylvania Press, 1989, pg. 137.

- 1- İşletmenin kendi bünyesinde katlandığı maliyetler,
- 2- Kanunlar gereğince katlanılan maliyetler,
- 3- Zaman maliyeti şeklinde sınıflandırılmıştır

3.1- İşletmenin Kendi Bünyesinde Katlandığı Maliyetler

Mükellefler vergi kanunlarına göre üzerine düşen vergi yükümlülüklerini tam ve doğru olarak yerine getirilmek için kendi bünyesinde bazı maliyetlere katlanmak zorunda kalmaktadır. Söz konusu maliyetlerin arasında;

- 1- Stok ve fatura giriş- çıkışının kontrolünü sağlamak için işletmelerde ön muhasebe büroları oluşturulmaktadır. Bu bürolarda işletmenin büyüklüğüne göre alanında yetkin yeteri kadar personel çalıştırılması gerekmektedir. Dolayısıyla mükellefler söz konusu personel için ödemek zorunda olduğu ücretler nedeniyle vergiye uyum bakımından katlanılan maliyetler,
- 2- Stok ve fatura giriş- çıkışının kontrolünü sağlamak ve kayıtların takibi için gerekli bilgisayar, yazılım ve donanım gereksinimleri dolayısıyla katlanılan maliyetler,
- 3- İşletmelerinde küçük görünmekle birlikte kümülatif olarak bakıldığında küçümsenmeyecek tutarlarda kırtasiye (kağıt, dosya, klasör, yazıcı toneri, zımba, kalem, ataç vb.) giderleri,
- 4- Mükellefin ve muhasebe departmanında çalışan personelin eğitimi ve konuyla ilgili güncel donanım sahibi olabilmesi için çeşitli mesleki dergi ve yayınlara üye olunması nedeniyle katlanılan maliyetler,
- 5- Bilgi ve belgelerin depolanması için katlanılan maliyetler (depo kira gideri, e-faturanın 3. kişiler (saklamacı kuruluşlar) nezdinde saklanması durumunda katlanılan maliyet, e-fatura uygulamasının özel entegratör aracılığıyla kullanılması halinde özel entegratöre yapılan ödemeler),
- 6- Vergi ile ilgili olarak bilgi edinmek amacıyla katıldıkları konferans, panel vs. maliyetleri,
- 7- Vergisel yükümlülüklerini yerine getirebilmek için yapılan seyahat maliyetleri yer almaktadır.

3.2- Kanunlar Gereğince Katlanılan Maliyetler

3.2.1- Defter Tasdik Maliyeti

İstisnaları olmakla birlikte 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 172. maddesine göre aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler defter tutmaya mecburdurlar:

1. Ticaret ve sanat erbabı;
2. Ticaret şirketleri;
3. İktisadi kamu müesseseleri;
4. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler;
5. Serbest meslek erbabı;
6. Çiftçiler.

İktisadi kamu müesseseleriyle dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler de defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidirler.

Vergi uygulamaları bakımından mükelleflere defter tutma zorunluluğu getirilmesinin bir takım nedenleri söz konusudur.⁵ Vergi Usul Kanunu'nun 171. maddesine göre defter tutma ve saklama zorunluluğunun gerekçesi (maksatları) aşağıda sayılmıştır;

⁵ Kemal Abay, 2016 Yılında Tutulması Zorunlu Defterler, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 412, Aralık 2015

- Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek,
- Mükellefin vergi ile ilgili faaliyet ve hesap sonuçlarını tespit etmek,
- Vergi ile ilgili işlemleri belli etmek,
- Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek,
- Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemektir.

Vergi kaybına neden olabilecek sonuçların devlet açısından ortadan kaldırılması, gerek gelir üzerinden alınan vergilere temel olacak matrahın doğru hesaplanması gerekse dolaylı vergilerin sağlıklı şekilde toplanabilmesi defter kayıtlarının sunacağı bilgilere bağlı olmaktadır.⁶ Muhasebe kayıtlarının tutulması sayesinde; işletme yöneticileri, sahipleri veya ortakları, alacaklıları ile devlet ve yöneticilerin gerekli gördüğü diğer kişi- kuruluşların işletmenin mali durumu, faaliyetleri veya faaliyetlerinin sonuçlarına ilişkin ayrıntılı bilgi verilmesi mümkün hale gelmektedir.⁷

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 220. maddesinde tasdik edilmesi zorunlu olan defterler tek tek sayılmış olup, aynı kanun hükmü gereğince uygun görülen (kanunla cevaz verilen) hallerde yukarıda yazılı olanların yerine kullanılacak olan defterler (hekimlerin protokol defteri, noterler ve borsa acentalarının tuttukları resmi defterler ile bitim işleri defteri gibi.) de tasdiğe tabidir. Ayrıca 20 Seri No'lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği uyarınca Damga Vergisi Defteri de tutulması ve notere tasdik edilmesi gereken defterlerden birisi olarak kabul edilecektir.

Tasdik işlemi, mükelleflerin bu defterlere daha sonra ilave yapma, bazı sayfaları yırtma, silme, yerine yenilerini koyma, kayıtları vergi ziyaına neden olabilecek biçimde değiştirme imkânını ortadan kaldırmaktadır.⁸

Söz konusu tasdik işlemi Vergi Usul Kanunu'nun Tasdik Makamı başlıklı 223. maddesinde; *"defterler, iş yerinin, iş yeri olmayanlar için ikametgahın bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar, menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acentalar için borsa komiserliği tarafından tasdik olunur. Tasdik makamı, bu Kanuna göre tasdiğe getirilen defterleri sosyal güvenlik ile ilgili kuruluşların mevzuat hükümlerine bağlı kalmaksızın tasdik eder. Defterler anonim ve limited şirketlerin kuruluş aşamasında, şirket merkezinin bulunduğu yer **ticaret sicili memuru** veya **noter tarafından tasdik edilir.**"* şeklinde belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan hususlar gereğince mükellefler tutmak zorunda oldukları defterleri notere veya ticaret sicili memuruna tasdik ettirmek zorunda olup bu tasdik işlemi içinde bir maliyete katlanmaları gerekmektedir. Söz konusu maliyetlerin ortalama olarak ne kadar olduğu aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

⁶ Oya Yıldırım, Nergis TEK, Finansal Muhasebe, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2004.

⁷ Süleyman Genç, Emin Tanrıvermiş, Tekdüzen Hesap Planına Göre ve Danıştay Kararları Işığında Örneklerle Genel Muhasebe, Süryay A.Ş., İstanbul, 2005.

⁸ Erdoğan Öner, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012, 74.

2016 YILI DEFTER TASDİK NOTER ÜCRETLERİ

SAYFA ARALIKLARI	BİLANÇO	İŞLETME	SERBEST MESLEK
1-100 Sayfa Arası	67,96 TL	55,85 TL	63,16 TL
101-149 Sayfa Arası	77,71 TL	65,60 TL	72,91 TL
150-150 Sayfa Arası	78,27 TL	66,15 TL	73,46 TL
151-200 Sayfa Arası	88,02 TL	75,90 TL	83,21 TL
201-249 Sayfa Arası	97,76 TL	85,65 TL	92,96 TL
250-250 Sayfa Arası	98,32 TL	86,21 TL	93,52 TL
251-300 Sayfa Arası	108,07 TL	95,95 TL	103,27 TL
301-349 Sayfa Arası	117,82 TL	105,70 TL	113,01 TL
350-350 Sayfa Arası	118,37 TL	106,26 TL	113,57 TL
351-400 Sayfa Arası	128,12 TL	116,01 TL	123,32 TL
401-449 Sayfa Arası	137,87 TL	125,75 TL	133,07 TL
450-450 Sayfa Arası	138,42 TL	126,31 TL	133,62 TL
451-500 Sayfa Arası	148,17 TL	136,06 TL	143,37 TL
501-549 Sayfa Arası	157,92 TL	145,81 TL	153,12 TL
550-550 Sayfa Arası	158,48 TL	146,36 TL	153,67 TL
551-600 Sayfa Arası	168,22 TL	156,11 TL	163,42 TL
601-649 Sayfa Arası	177,97 TL	165,86 TL	173,17 TL
650-650 Sayfa Arası	178,53 TL	166,41 TL	173,73 TL
651-700 Sayfa Arası	188,28 TL	176,16 TL	183,47 TL
701-749 Sayfa Arası	198,03 TL	185,91 TL	193,22 TL
750-750 Sayfa Arası	198,58 TL	186,47 TL	193,78 TL
751-800 Sayfa Arası	208,33 TL	196,21 TL	203,53 TL
801-849 Sayfa Arası	218,08 TL	205,96 TL	213,28 TL
850-850 Sayfa Arası	218,63 TL	206,52 TL	213,83 TL
851-900 Sayfa Arası	228,38 TL	216,27 TL	223,58 TL
901-949 Sayfa Arası	238,13 TL	226,02 TL	233,33 TL
950-950 Sayfa Arası	238,68 TL	226,57 TL	233,88 TL
951-1.000 Sayfa Arası	248,43 TL	236,32 TL	243,63 TL
1.001-1.049 Sayfa Arası	258,18 TL	246,07 TL	253,38 TL

Kaynak: <http://www.sabridemirel.com/>

Tablodan görüldüğü üzere işlem hacmi arttıkça tasdik ücretleri artmakta ve mükellefin katlandığı maliyette otomatik olarak artış göstermektedir.

3.2.2- Fatura Basım Maliyeti

Fatura, Vergi Usul Hukukunda düzenlenen belgeler içinde en önemlisidir. İşletmelerin yapmış oldukları alım, satım, gider ve gelirleri fatura ile ispat edilir. Bu açıdan, fatura ticari işlemlerin temelini oluşturmaktadır⁹. Vergi Usul Kanunu'nun 229. maddesinde fatura; satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmıştır. Ayrıca Yargıtay İçtihatları Birleştirme Hukuk Genel Kurulunun bir kararında ise fatura; “*ticari satışlarda satıcı tarafından alıcıya verilen ve satılan malın miktarını, vasıflarını, ölçüsünü, fiyatını ve sair hususları veya ifa edilmiş hizmetleri gösteren hesap pusulaları olup, ticari belge niteliğindedir.*” şeklinde tanımlanmıştır¹⁰.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232. maddesinde fatura verme zorunluluğu kapsamında olanlar sayılmış olup bu sayılanlar dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 900 TL'yi geçmesi veya bedeli 900 TL'den az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir.

Aşağıda yer alan tabloda mükelleflerin 2016 yılına ilişkin katlanması gereken ortalama fatura maliyetleri yer almaktadır.

2016 YILINA İLİŞKİN ORTALAMA FATURA MALİYETLERİ

TEK RENK/2 RENK A4 EBAT					TEK RENK/2 RENK A5 EBAT				
KOPYA	1 CİLT	5 CİLT	10 CİLT	20 CİLT	KOPYA	1 CİLT	5 CİLT	10 CİLT	20 CİLT
1 ASIL 2 SURET	115 TL	145 TL	175 TL	255 TL	1 ASIL 2 SURET	95 TL	110 TL	135 TL	185 TL
1 ASIL 3 SURET	120 TL	160 TL	200 TL	285 TL	1 ASIL 3 SURET	105 TL	120 TL	150 TL	215 TL
3 RENK 4 RENK A4 EBAT					3 RENK 4 RENK A5 EBAT				
KOPYA	1 CİLT	5 CİLT	10 CİLT	20 CİLT	KOPYA	1 CİLT	5 CİLT	10 CİLT	20 CİLT
1 ASIL 2 SURET	145 TL	185 TL	215 TL	285 TL	1 ASIL 2 SURET	115 TL	135 TL	155 TL	195 TL
1 ASIL 3 SURET	155 TL	200 TL	235 TL	355 TL	1 ASIL 3 SURET	125 TL	150 TL	170 TL	240 TL

Kaynak: <http://www.zirveofset.com/fatura-basimi>

3.2.3- Beyanname Vermek İçin Katlanılan Damga Vergisi

Gerçek kişi ya da tüzel kişi mükellefler, vergi kanunları gereğince işin niteliğine göre ilgili kanunlarında yer alan zamanlarda beyanname vermek zorundadırlar. Bunlardan bazıları aşağıdaki tabloda yer aldığı gibidir.

⁹ Yusuf Karakoç, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, 2.baskı, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, 1997, s.117

¹⁰ 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yargıtay İçtihatları Birleştirme Hukuk Genel Kurulunun 27.6.2003 tarih ve E:2001/1,K:2003/1 sayılı kararından alınmıştır

BEYANNAME TÜRLERİNE GÖRE BEYANNAME VERME VE ÖDEME SÜRELERİ		
Beyanname Türü	Verilme Süresi	Son Ödeme Günü
Yıllık Kurumlar Vergisi	İzleyen Yılın 1-25 Nisan Dönemi	Nisan ayı sonu
Yıllık Gelir Vergisi	İzleyen Yılın 1-25 Mart Dönemi	1. Taksit Mart ayı sonu 2. Taksit Temmuz ayı sonu
Geçici Vergi	(3 Aylık dönemi izleyen 2. Ayın 14. günü akşamı)	(3 Aylık dönemi izleyen 2. Ayın 17. günü akşamı)
Katma Değer Vergisi	İzleyen Ayın 24.Günü	Beyanname verilen ayın 26.günü
Aylık Muhtasar	İzleyen Ayın 23.Günü	Beyanname verilen ayın 26.günü
Üç Aylık Muhtasar	3 Aylık dönemi izleyen ayın 23.günü	Beyanname verilen ayın 26.günü
Basit Usulde Gelir Vergisi	İzleyen Yılın 1- 25 Şubat Dönemi	1. Taksit Şubat ayı sonu 2. Taksit Haziran ayı sonu
G.V.K Geçici 67. maddeye göre verilecek Beyanname	İzleyen Ayın 23.Günü	Beyanname verilen ayın 26.günü
Damga Vergisi	İzleyen Ayın 23.Günü	Beyanname verilen ayın 26.günü
K.V Kanunu 15. ve 30. md. Göre yapılan tevkifat ile ilgili muhtasar	İzleyen Ayın 23.Günü	Beyanname verilen ayın 26.günü
<i>Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Beyannamesi (BSMV)</i>	İzleyen Ayın 15.Günü	Beyanname Verme Süresi içinde
Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)	I.Sayılı Listedeki Mallar: İlk 15 gün için aynı ayın 25'i ikinci 15 gün için ertesi ayın 10'u	Beyanname Verme Süresi içinde ödenir
	II. Sayılı Listedeki Kayıt ve Tescile Tabi olmayan mallar ile III ve IV sayılı listedeki malların teslimini izleyen ayın 15. günü akşamına kadar II. Sayılı Listedeki kayıt ve tescile tabi mallar için işlemlerin tamamlanmasından önce beyanname verilir.	

Kaynak: http://www.verginet.net/dtt/7/BeyannameVermeveOdemeSureleri_15142.aspx

Yukarıda yer alan tablodan da görüldüğü üzere mükellefler vergi kanunlarının gereği olarak yukarıda yer alan zamanlarda beyanname vermeleri gerekmektedir. Buradan hareketle mükellefler tarafından verilmesi gereken beyannamelerin 488 sayılı Damga Vergisi Kanunun 1. maddesinde yer alan “Bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga Vergisine tabidir” hükmü gereğince damga vergisine tabi olduğu belirtilmiştir.

Damga Vergisi Kanunu'na Ekli 1 No'lu Tablonun bir kısmı aşağıdaki gibidir.

BEYANNAMELERE İLİŞKİN DAMGA VERGİSİ TUTARLARI	
Vergi Beyannameleri	(2016) Tutar (TL)
1-Kurumlar Vergisi Beyannamesi	63,8
2-Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi	47,8
3-Katma Değer Vergisi Beyannamesi	31,5
4-Muhtasar Beyannameler	31,5
5-Diğer Vergi Beyannameleri (Damga V. Hariç)	31,5

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/>

Yukarıda yer alan tablodan da görüleceği üzere mükellefler her beyanname verdiklerinde özellikle her ay verilmesi gereken KDV beyannamesinde ödenecek KDV bulunmasa dahi söz konusu beyannameyi vermesi gerektiğinden dolayı tabloda yer alan tutarı ödemekle yükümlüdür. Bu durum mükellef açısından önemli bir maliyet unsuru teşkil etmektedir. Örneğin; sadece KDV'yi dikkate alındığında KDV mükellefi olan bir işletme 12 ay boyunca beyanname vermesi gerekmekte ve yılda $(12 \times 31,5) = 378$ TL gibi bir maliyete katlanmak zorunda kalmaktadır.

3.2.4- Danışmanlık ve 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Katlanılan Maliyet

Mükellefler vergisel işlemlerini doğru olarak yerine getirmek için alanında uzman meslek mensuplarından danışmanlık hizmeti almaktadırlar. Ayrıca VUK'un Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı'nın belirlediği mükellefler SMM ve YMM'ler ile çalışmak zorundadır. Meslek mensuplarının görev ve tanımları ile mükelleflere yapmış oldukları hizmetler ve bunların maliyetleri ile ilgili açıklamalar ayrıntılı olarak aşağıdaki alt başlıklarda değerlendirilmiştir.

3.2.4.1- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Hizmetleri

213 sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 227. maddesinde; *"Maliye Bakanlığı: vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci malî müşavir veya yeminli malî müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya...."* hükmü yer almaktadır.

Yine aynı kanunun mükerrer 257. maddesinde *"..... bu Kanunun 149. maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya,....."*

Maliye Bakanlığının beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususunda izin vermesi veya zorunluluk getirmesi halinde, (mükellef veya vergi

sorumlusu ile gönderme işini yapacak kişiler arasında özel sözleşme düzenlenmek kaydıyla) elektronik ortamda gönderilen beyanname ve bildirimler, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından verilmiş addolunur.” hükümleri yer almaktadır.

213 sayılı VUK hükümlerine ilaveten 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 2. maddesinde mesleğin konusu belirtilmiştir. Meslek elemanları gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

- a) *Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.*
- b) *Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.*
- c) *Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak durumundadırlar.*

Bir işyerine bağlı olmaksızın, mükelleflerin yukarıda sayılan işlerini yapan meslek mensubu kişilere “serbest muhasebeci malî müşavir” denilmektedir. Aynı kanun kapsamında meslek mensuplarının görev ve yetkilerinin neler olduğundan söz edilmiştir.

Buradan hareketle VUK hükümleri gereğince mali müşavirlere beyannameleri doldurması, imzalaması vb. yetkiler verilmiş olup buda mükelleflerin beyanlarını tam ve doğru bir şekilde bağlı oldukları vergi dairelerine vermelerinde kolaylık sağlamıştır.

Yukarıda yer alan hususlar birlikte dikkate alındığında mükelleflerin defterlerini tutmak ve beyannamelerini düzenlemek gibi konularda mükellefe yol gösteren mali müşavirler, her sene odaların belirlemiş oldukları tarifieden az olmamak koşuluyla yaptıkları iş ve işlemlere göre bir ücret talep etmektedirler. 2016 yılında geçerli olan bu tutarların bir kısmı aşağıda yer alan tabloda gösterilmiştir. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre meslek mensupları söz konusu tarifenin altında ücret kabul edemezler hatta ücretsiz iş dahi yapamazlar. Bu nedenle, mükellefin vergisini doğru ve zamanında ödeyebilmesi ve hata yapmaması için ilgili kanunlarla yetkili meslek mensuplarıyla çalışmasını zorunlu kılınmıştır.

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK ASGARI ÜCRETLERİ 2016

TABLO 1

T K B		işçisiz	1-3	4-9	10 ve faha fazla
	DEFTER TUTMA		işçili	işçili	işçili
1	işletme defteri				
	A) Taşımacılık,hizmet,alım-satım	144 TL	168 TL	184 TL	256 TL
	B) İmalat,inşaat	207 TL	225 TL	287 TL	358 TL
	C) Zirai kazançlar	106 TL	124 TL	148 TL	189 TL
	D) Apartman ve site yönetimi	124 TL	136 TL	148 TL	195 TL
	E) Dernek ve vakıflar	142 TL	153 TL	171 TL	224 TL
2	Serbest meslek kazancı defteri	166 TL	177 TL	189 TL	236 TL
3	Dernek ve vakıflar(bilanço)				
	a) merkez	166 TL	177 TL	189 TL	265 TL
	b) şubeler	83 TL	94 TL	106 TL	136 TL
4	Bilanço esasına göre def.				
	A) Şahıs firmaları Adi ortaklık kolektif ve adi komandit şirketler				
i	a) hizmet	406 TL	440 TL	472 TL	547 TL
	b) alım-satım	440 TL	472 TL	506 TL	580 TL
	c) imalat-inşaat	472 TL	506 TL	547 TL	604 TL
	B) Hisseli kom. Ve Ltd Şti.				
	a) hizmet	472 TL	506 TL	547 TL	580 TL
	b) alım-satım	547 TL	580 TL	614 TL	638 TL
	c) imalat-inşaat	604 TL	638 TL	672 TL	738 TL
	C) Anonim Şirketler				
	a) hizmet	498 TL	546 TL	627 TL	749 TL
	b) alım-satım	546 TL	602 TL	650 TL	773 TL
	c) imalat-inşaat	602 TL	675 TL	756 TL	878 TL
	D) Kooperatifler				
	a) köy kalkınma ve orman	154 TL	173 TL	185 TL	216 TL
	b) esnaf kefalet	173 TL	185 TL	197 TL	221 TL
	c) turizm- tüketim	375 TL	405 TL	418 TL	473 TL
	d) taşımacılık	405 TL	418 TL	448 TL	498 TL
	e) ür-sat ve yapı	430 TL	448 TL	473 TL	523 TL
	f) yapı(emanet usulü)	448 TL	473 TL	498 TL	546 TL

Tablo 2	SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK ASGARI ÜCRETLERİ	2016
1	YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ	
A	Münhasıran ticari kazanç, serbest meslek kazancı ile ticari kazanç serbest meslek kazancı ile diğer gelir unsurlarının bildirimleri	360 TL
B	Münhasıran menkul sermaye ile sair kazanç ve iratların bildirimleri	242 TL
C	Münhasıran gayrimenkul sermaye iradi ile zirai kazanç bildirimleri	123 TL
2	KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ	360 TL
3	DİĞER BEYANNAMELER	
A	KDV Muhtasar ve veraset ve intikal verisi	242 TL
B	Banka hesap vaziyeti SGK(özel inşaat-aylık).Diğer beyan ve bildirimler	123 TL
4	Sıra nolu vergi beyannamelerinin SM ve SMMMerce imzalanması hakkında genel tebliğ hükümleri tebliğ hükümleri çerçevesinde vergi beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğu bulunmayan vergi mükelleflerine ilişkin 340 sıra nolu VUK Genel tebliğ EK 4'te belirtilen Elektronik beyanname aracılığı sözleşmesine göre e-beyanname ile gönderilecek beyannamelerin gönderme ücreti	
a)	Aylık KDV e-beyannameleri	18 TL
b)	3 aylık muhtasar e-beyannameleri	18 TL
c)	Geçici e-beyannameler	18 TL
d)	Yıllık e-beyannameler	24 TL
e)	Aile hekimliği için verilecek e-muhtasar beyanname	18 TL
f)	Aile hekimliği için verilecek e-bildirge (sgk)	18 TL

Kaynak: <http://www.asmmmo.org.tr/>

3.2.4.2- Yeminli Mali Müşavirlik Hizmetleri

Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227. maddesinde Maliye Bakanlığına vergi uygulamalarına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiştir. Bu yetkiler;

1. Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci malî müşavir veya yeminli malî müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirme, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatma,
2. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli malî müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlama,
3. Vergi kanunları kapsamındaki yeminli mali müşavirlik tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibarıyla ayrı ayrı belirleme ve uygulatma olarak belirtilmiştir.

213 sayılı VUK hükümlerine ilaveten 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 2'nci maddesinde *Yeminli Malî Müşavirlik* mesleğinin konusu:

- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

- Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak olarak belirlenmiştir. Ancak, Yeminli malî müşavirlerin muhasebe ile ilgili defter tutma, muhasebe bürosu açma ve muhasebe bürolarına ortak olmalarına izin verilmemiştir.

Ayrıca aynı Kanun'un 12. maddesinde "Yeminli malî müşavirler gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin malî tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler." ifadesiyle tasdik yetkisine de sahip oldukları vurgulanmıştır.

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 7. maddesinde tasdik edilecek hususlar vergi türlerine göre ayrıntılı olarak belirtilmiştir.

- **Gelir Vergisi yönünden;** yıllık gelir vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi ile ilgili olarak verilen muhtasar beyannameler, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesi ve 82. maddesi ile ilgili olarak verilecek münferit beyannameler ve geçici vergi bildirimlerinin tasdikleri yeminli mali müşavirler tarafından yapılmaktadır.
- **İade yönünden;** 252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsubu ve kalan kısım 100 bin TL'ye kadar ise nakden iadesinde mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iadesi söz konusudur. Ancak, iade talebinin 100 bin TL'yi aşan kısmının iadesinde ise denetim elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi gerekmektedir. Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve sermayelerinin en az %51 veya daha fazlası bu kurumlara ait işletmelere yapılacak iadeler, bu Tebliğde belirtilen belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.
- **Kurumlar Vergisi yönünden;** yıllık kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. maddesi uyarınca verilen muhtasar beyannameler, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 22. maddesi uyarınca verilen özel beyannameler, geçici vergi bildirimlerinin tasdikleri de yeminli mali müşavirler tarafından yapılmaktadır.
- **İade yönünden;** Yukarıda gelir vergisinde açıklandığı şekilde uygulanmaktadır. (252 seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine Göre)
- **İstisna yönünden;** 5 Sıra No'lu SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeyle; 5422 Sayılı (Eski) Kurumlar Vergisi Kanunu çerçevesinde kurum kazancından indirim konusu yapılan belirlenmiş haddi aşan kurumlar vergisi mükelleflerinin, KVK'nın Geçici 18. Maddesi kapsamında gayrimenkul ve iştirak hisseleri satışından doğan kazançlara ilişkin istisnadan yararlanabilmeleri için, söz konusu işlemlerin mevzuata uygun olduğunun yeminli mali müşavirlerce tasdik ettirilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

Ancak, söz konusu düzenleme eski KVK istinaden düzenlenmiş olsa da 3568 sayılı Kanun'a ilişkin 37 Seri No'lu SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği ile anılan Kanun çerçevesinde yeminli mali müşavir tasdik raporu düzenlenmesiyle ilgili hadler yeniden düzenlenmiş ve Maliye Bakanlığı tarafından özel bir düzenleme yapılmadığı takdirde, söz konusu Tebliğ'de yer alan parasal hadlerin, her yıl bir önceki yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacağı belirtilmiştir.

Buna ilave olarak, gayrimenkul satışı nedeniyle kazanç elde eden bir mükellefe, Maliye Bakanlığı tarafından 09.04.2014 tarih ve 67630374-125[2013-3]-3 sayılı özelge ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-(e) Maddesi'nde de, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamındaki istisnanın korunduğu, buna göre Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında kurum kazancından indirilen **kazanç ve iratlar toplamının belirlenen haddi aşması halinde**, gayrimenkul satışından doğan kazançla ilişkin istisnadan yararlanabilmesi için yeminli mali müşavir raporu düzenlenmesi gerektiği yönünde görüş verilmiştir.

Söz konusu tebliğ ve özelge birlikte dikkate alındığında, Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında kurum kazancından indirilebilen kazanç ve iratlar toplamının 2014 yılı için 212.000 TL'yi, 2015 yılı için ise 233.000 TL, 2016 yılı için ise 246.000 TL'yi aşması halinde, gayrimenkul ve iştirak hissesi satışından doğan kazançların istisnadan yararlanabilmesi için YMM raporu düzenlenmesi gerekmektedir. Aksi halde, söz konusu istisnadan yararlanma hakkı kaybedilecektir. Ancak tam tasdik yaptıran mükellefler bu konuda ayrıca tasdik işlemi yapmayacaklardır¹¹.

- **Katma Değer Vergisi yönünden;** katma değer vergisi beyannameleri ve ekleri, iade hakkı doğuran işlem ve belgeler, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca gerek görülecek katma değer vergisine ilişkin diğer işlem ve belgelerin tasdiki yeminli mali müşavirler tarafından yapılması gerekmektedir.
- **Veraset ve İntikal Vergisi yönünden;** 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 10. maddesinin (a) bendi uyarınca yapılmakta olan servet incelemelerine konu olan bilançolar ve bununla ilgili beyannameler, veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin ve eklerinin incelenmesi, takdir işlemlerinin yapılması ve tasdiki YMM'lerce yapılmaktadır.
- **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun yönünden;** 6183 sayılı Kanunun 48. maddesi gereğince borcunun tecilini talep eden mükelleflerin dolduracakları "Erteleme ve Tak-sitlendirme Talep ve Değerlendirme Formları", 6183 sayılı Kanunun 105. maddesi gereğince verilen terkin beyanlarının incelenmesi ve tasdikini YMM'ler yapmaktadır.
- **Damga Vergisi yönünden;** 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 18 ve 22. maddeleri uyarınca makbuz karşılığı ödemeler için verilecek damga vergisi beyannameleri ile 19 ve 23. maddeleri uyarınca istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergileri ile ilgili olarak verilecek beyannameler YMM'ler tarafından tasdiki zorunludur.
- **Mali Mevzuatta Yer alan Teşvik, İndirim, İstisna ve Muafiyetler yönünden;** yatırım indirimi, döviz kazandırıcı işlemlerde vergi istisnası, yeniden değerlendirme, stok değerlemesi, eğitim, spor ve sağlık yatırımlarından elde edilen kazanç istisnası, dernek- tesis, vakıf ve kooperatiflere muafiyet tanınması, diğer teşvik, indirim, istisna ve muafiyetlerle ilgili işlemlerde tasdikle yetkilidirler.

Tasdik kapsamına alınan beyanname, bildirim ve belgelerin tasdik uygulamasını zaman ve konu itibarıyla sınırlandırmaya veya genişletmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir. Yeminli Mali Müşavirler mükelleflerin iş ve işlemlerini kolaylaştırmak, yükümlülüklerini doğru ve tam olarak yerine getirmeleri için kanunla belirli yetkileri olmakla birlikte söz konusu bu yetkileri kullanırken her sene odaların belirlemiş oldukları tarifeden az olmamak koşuluyla yaptıkları iş ve işlemlere göre bir ücret talep etmektedirler. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre mes-

¹¹ <http://www.kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=408>

lek mensupları söz konusu tarifenin altında ücret kabul edemezler hatta ücretsiz iş dahi yapamazlar. YMM'lerin 2016 yılı için geçerli olan asgari ücret tarifesinin bir bölümü aşağıda yer almaktadır.

2016 YMM TASDİK İŞLEMLERİ ASGARİ ÜCRETLERİ	
İŞİN MAHİYETİ	
I GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ İŞLEMLERİ	
1 YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAME TASDİKİ	
1- NET SATIŞLARI 21.832.360 TL'ye kadar olanlarda	2%
2- SONRAKİ 24.259.620 TL İÇİN	1,50%
3- SONRAKİ 24.259.620 TL İÇİN	1%
4- SONRAKİ 48.519.240 TL İÇİN	5%
5- SONRAKİ 48.519.240 TL İÇİN	1%
6- 167.390.080 TL'Yİ AŞAN KISMI İÇİN	5%
2 YILLIK KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ	
1- NET SATIŞLARI 26.686.880 TL'ye kadar olanlarda	2%
2- SONRAKİ 26.686.880 TL İÇİN	1,50%
3- SONRAKİ 48.519.240 TL İÇİN	1%
4- SONRAKİ 72.778.860 TL İÇİN	5%
5- SONRAKİ 72.778.860 TL İÇİN	1%
6- 247.450.720 TL'Yİ AŞAN KISMI İÇİN	5%
5 MÜNFERİT BEYANNAME TASDİKİ	2.985
6 DİĞER GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMELERİ	
a) KVK 26 ve 31. maddelerindeki beyannameler	5%
b) KVK 17,18, 20. maddelerindeki beyannameler saat ücreti uygulanır	
c) Diğer Beyannameler	2%
II KDV ve ÖTV İŞLEMLERİ	
1 KDV ve ÖTV İADE VE MAHSUP İŞLEMLERİ TASDİKİ	
1- 82.600 TL'YE KADAR OLAN KISMI İÇİN	8%
2- SONRAKİ 162.840 TL İÇİN	6%
3- SONRAKİ 241.900 TL İÇİN	4%
4- SONRAKİ 328.040 TL İÇİN	2%
5- SONRAKİ 411.820 TL İÇİN	1%
6- 1.227.200 TL'Yİ AŞAN KISMI İÇİN	5%
2 KDV İADE MAHSUP İÇERMEYEN AYLIK BEYANNAMELERDE	
a) 413.000 TL'SİNE KADAR OLAN TESLİM VE HİZMETLERDE	5%
b) Aşan kısmı için	3%
3 ÖTV ÜRETİM TECİL-TERKİN VE ÖTV SIFIRLANMIŞ DENİZ YAKITI İLE YMM BİYOTANOL ÜRETİM VE YMM HARMANLAYICILARA AİT BİYOTANOLLÜ BENZİN FAALİYET TASDİK RAPORU	
a) 413.000 TL'SİNE KADAR OLAN TESLİM VE HİZMETLERDE	5%
b) Aşan kısmı için	3%

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/>

3.3- Zaman Maliyeti

3.3.1- E-Beyan

İnternet, son yıllarda açık bir şekilde, geleceğin temel bilgi iletişim ve paylaşım alanı haline gelmiştir.¹² Küreselleşme sonucunda, hızlı bir şekilde gelişen, güçleri artan ve maliyetleri düşen bilgi ve iletişim teknolojileri, artan bilgi paylaşımı gibi etmenler tüm dünyada elektronik vergi yönetimi uygulamalarını yaygınlaştırmıştır¹³. Türkiye de bu bilgi teknolojisine yabancı kalmamış olup mükelleflerin vergi dairesine gitmeden internet ortamında beyannamelerini vermesini sağlamıştır.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendi ile Maliye Bakanlığına verilen yetkiye istinaden beyannamenin elektronik ortamda verilmesi hususunda çeşitli düzenlemeler yapmıştır. Bunlar kısaca aşağıda yer almaktadır.

357 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde; *"31/12/2005 tarihi itibarıyla aktif toplamı 100.000 Yeni Türk Lirasını veya 2005 hesap dönemine ait ciroları toplamı 200.000 Yeni Türk Lirasını aşan ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi mükellefleri, Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi, Kurumlar Vergisi Beyannamesi ve Geçici Vergi Beyannamelerini elektronik ortamda göndermek zorundadırlar."* şeklindedir.

01.02.2007 tarihli ve 26421 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 367 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile *"Ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen Gelir Vergisi mükelleflerinden; 31/12/2006 tarihi itibarıyla aktif toplamı 50.000 Yeni Türk Lirasını veya 2006 takvim yılına ait ciroları toplamı 100.000 Yeni Türk Lirasını aşanlar (adi ortaklıklarda belirtilen bu hadler her bir ortak bakımından ayrı ayrı dikkate alınacaktır.) Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesini ve Geçici Vergi Beyannamelerini, Kurumlar Vergisi mükellefleri ise hiçbir hadle sınırlı olmaksızın Kurumlar Vergisi Beyannamesini ve Geçici Vergi Beyannamelerini elektronik ortamda göndermek zorundadırlar..... İstanbul İlinde Kurulan Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Mükelleflerine, Tüm Vergi Beyannamelerini Elektronik Ortamda Gönderme Mecburiyeti Getirilmiştir."* elektronik beyanname verme yükümlülüğü genişletilmiştir.

18.2.2012 tarihli ve 28208 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 414 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile **sadece gayrimenkul sermaye iradı elde eden** mükelleflerin bu iratlarına ilişkin olarak önceden hazırlanmış beyannamelerini onaylayıp gönderebilmelerine imkân veren Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi hayata geçirilmiştir. 470 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bu sistem genişletilmiştir. Söz konusu tebliğ ile ücret, menkul sermaye iradı veya diğer kazanç ve irat gelirlerini ayrı ayrı veya birlikte elde eden mükelleflerde hazır beyan sisteminden yararlanabilmesi sağlanmıştır. Hazır Beyan Sisteminin uygulanmasına 2015 takvim yılı gelirlerinin beyan dönemi itibarıyla başlanmış ve bu Sistem'den sadece ücret, kira, menkul sermaye iradı veya diğer kazanç ve iratlar yanı sıra ticari, zirai veya serbest meslek kazancı elde edenler Hazır Beyan Sistemi üzerinden beyanname veremeyeceklerdir.

Sürekli mükellefiyetlerde beyannameler 31.12.2005 tarihi öncesinde manuel ortamda yani elle doldurulmakta iken bu tarih itibarı ile belli bir ciroya sahip olanlar açısından elektronik ortamda

¹² A. Seyal, M. Noah, M. Rahim, (2002). Determinants of academic use of the internet: Structural equation model, Behavior and Information Technology, 21 (1), ss. 71-86.

¹³ L. Turner, C. Apelt, (2004). Globalisation, innovation and information sharing in tax systems: The Australian experience of the diffusion and adoption of electronic lodgement, eJournal of Tax Research, 2 (2), ss. 241-269.

beyanname verilmesi zorunlu hale getirilmiştir. Sürekli olmayan mükellefiyetlerde de aynı şekilde 18.02.2012 tarihinde kira beyanları, 2015 takvim yılı beyanları içinde buna ilave olarak ücret, menkul sermaye iradı veya diğer kazanç ve irat gelirleri için elektronik ortamda beyanname verebilmelerinin önü açılmıştır. Bu düzenleme hem mükellefi hem de mali müşavirleri beyannameyi manuel ortamda doldurmaktan ve vergi dairesine giderek sıra beklemekten kurtarmıştır. Böylece, hem idarede görevli memurların emek ve zaman israfı hem de mükellefin bizzat idareye ulaşma masrafı ve zahmeti ile zaman kaybından tasarruf etmesi sağlanmıştır.

3.3.2- E-Defter ve E-Fatura

Vergi Hukuku açısından mükelleflerin kayıtlarının ispatı ve dolayısıyla vergi matrahının tespiti ile yapılan işlemlerin belgelendirilmesini sağlayan ve ticari bir vesika olan faturalar, ticari hayatın olmazsa olmazı ve en çok kullanılan belgelerinden biridir.¹⁴ Günümüzde siparişten ödeme ve tahsilâta kadar ticari hayatın birçok safhası elektronik ortamda gerçekleştirilmektedir. Her şeyin elektronik ortamda gerçekleştiği bir ticaret hayatında, faturanın ülkemizde hala kâğıt ortamında düzenleniyor olması, dünya gerçekleri ile pek bağdaşmamaktadır.¹⁵

Geleneksel ticari faaliyetler, bilgi ve iletişim teknolojilerinin hızla gelişmesine paralel olarak elektronik ticarete dönüşmüştür. Alıcı ile satıcının karşılaşmadığı e-ticarete, B2B (business to business) ve B2C (business to consumer) işlemlerde; geleneksel kâğıt belgelerin düzenlenmesi ve muhafazası, işletmeleri verimlilikten ve etkinlikten uzaklaştırmakta, maliyetlerini artırmaktadır.¹⁶ Söz konusu güncel gelişmelere uyum bakımından Gelir İdaresi Başkanlığı yasal belgelerin düzenlemek ve muhafazasını kolaylaştırmak, kayıtdışı ile mücadele etmek ve mükelleflerin vergiye uyum maliyetlerini azaltmak amacıyla, e-defter ve e-fatura konusunda yeni düzenlemeler yapmıştır.

421 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile aşağıda sayılan mükellef gruplarına **elektronik defter tutma ve elektronik fatura uygulamasına** dâhil olma zorunluluğu getirilmiştir.

*"a) 4.12.2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında **madeni yağ lisansına sahip olanlar** ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31.12.2011 tarihi itibarıyla **asgari 25 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar**.*

*b) 6.6.2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları **imal, inşa veya ithal edenler** ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31.12.2011 tarihi itibarıyla **asgari 10 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar**.*

Bu Tebliğ kapsamında zorunluluk getirilen mükelleflerden mal alan 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar ile iktisadi kamu kuruluşlarının elektronik fatura uygulamasından yararlanma ve elektronik defter tutma zorunluluğu bulunmamaktadır."

454 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yukarıda yer alan mükelleflere ilave olarak aşağıda sayılan mükelleflere **elektronik defter tutma ve e-fatura uygulamasına geçme zorunluluğu** getirilmiştir.

¹⁴ Aykut Erdoğan, Elektronik Fatura ve Elektronik Defter Uygulaması, Vergide Gündem Dergisi, Eylül 2013, s. 9.

¹⁵ Uğur Doğan, "Ülkemiz İçin E-faturaya Geçiş Artık Zorunluluktur", USİAD Bildiren Dergisi, Ağustos 2013, Sayı: 64, s. 8.

¹⁶ Aykut Erdoğan, Elektronik Fatura ve Elektronik Defter Uygulaması, Vergide Gündem Dergisi, Eylül 2013, s. 9.

*"a) 2014 veya müteakip hesap dönemleri **brüt satış hasılatı 10 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler.***

b) 6.6.2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)'ndan lisans alan mükellefler. Bayilik lisansı olanlar, münhasıran bu lisansa sahip olmaları nedeniyle bu bent kapsamında değerlendirilmeyecektir.

c) Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli III sayılı listedeki malları imal, inşa ve ithal eden mükellefler."

Söz konusu mükellefler 01.09.2013 tarihine kadar Gelir İdaresi Başkanlığına yazılı olarak başvurmak ve 31.12.2013 tarihine kadar e-fatura uygulamasına geçmek ve 2014 takvim yılın içinde e-defter tutmak zorundadırlar.

Zorunlu olarak e- fatura uygulamasından yararlanan mükelleflerin birbirlerine yapmış oldukları mal teslimi veya hizmet ifaları için e- fatura düzenlemeleri zorunludur. Elektronik Fatura uygulamasından yararlanan mükellefler fatura düzenlemeden önce muhatabının (mal veya hizmet sunduğu) www.efatura.gov.tr adresinde yer alan kayıtlı kullanıcı listesine kayıtlı olup olmadığını kontrol edecek, kayıtlı kullanıcı olması halinde elektronik fatura, kayıtlı kullanıcı değilse kâğıt fatura düzenleyeceklerdir. İsteyen firmalar ihtiyari olarak e-fatura uygulamasına geçebileceklerdir.

E-fatura uygulamasında mükelleflerin yapacağı ilk işlem "mali mühür" almalarıdır. Mali mühür, e-faturaya ait bilgi bütünlüğünü ortaya koyar ve kaynağın doğru olmadığı iddiasına karşı bir garanti niteliğindedir. Mali mühür, Kamu Sertifikasyon Merkezi'nden alınmakta ve mükelleflerin başvuru bedeli olarak aşağıdaki tabloda yer alan tutarlar kadar bir maliyete katlanmaları gerekmektedir.

MALİ MÜHÜR VE GÜVENLİK HİZMETLERİ SERTİFİKASI	
TÜZEL KİŞİ	FİYATI
1 3 Yıllık Mali Mühür Sertifikası ve akıllı kart okuyucu	400 TL (KDV DAHİL)
GERÇEK KİŞİ	FİYATI
2 3 Yıllık Mali Mühür Sertifikası ve akıllı kart okuyucu	200 TL (KDV DAHİL)
HSM YERİNDE GÖZETİM VE SERTİFİKALANDIRMA HİZMETİ	
ÜRÜN	FİYATI
1 Sertifika Bedeli	500 TL (KDV DAHİL)
2 HSM Gözetim Hizmeti (her bir hsm cihazı için)	1800 TL (KDV DAHİL)
BARINMA VE ULAŞIM BEDELLERİ	
3 Ankara Dışı	1 adam/gün
4 Yurt Dışı	3 adam/gün
AÇIKLAMA	FİYATI
adam/gün	1100 TL (KDV DAHİL)

Kaynak: <http://mm.kamusm.gov.tr/fiyatlandirma.jsp>

E-fatura sisteminin kullanılmasında mükelleflerin tercih edebilecekleri 3 seçenek bulunmaktadır. Bunlar;¹⁷

¹⁷ http://archive.ismmmo.org.tr/Mansetler/UYE/Duyuru/e_Fatura.pdf_444.pdf

- 1) GİB Portalı Üzerinden e-fatura sistemini kullanmak,
- 2) Uyumlu bir yazılım programı ile GİB'e entegrasyon sağlamak,
- 3) Özel entegratörler kullanılması

1- GİB Portalının Kullanımı: Mükelleflerin aylık düzenledikleri fatura adedinin düşük olduğu ya da bilgi işletim sisteminin yeterli seviyede olmadığı şirketlerin tercih edeceği yöntemdir. Söz konusu portal ortalama olarak aylık 5.000 adet faturayı desteklemektedir. E-beyanname sisteminin kullanılmasında ek maliyet oluşturacak bir unsur olmadığı gibi burada da mükellefler açısından herhangi bir maliyet söz konusu olmayacaktır.

2- GİB ile Entegrasyon: Mükelleflerin aylık düzenledikleri fatura sayısının 5.000 adedi aştığı ve bilgi işletim sisteminin yeterli olduğu şirketlerin tercih edebileceği yöntemdir. Firma çok sayıda fatura düzenleyip alıyorsa ve faturaları kendi bilgi işlem sisteminde saklamak istiyorsa kullandıkları bilgi işlem sistemini GİB sistemine entegre edebilirler. Bu seçeneğin tercih edilmesi durumunda mükellef, bilgi işlem sisteminin 7x24 çalışmasından, güvenliğinden, yedeklemesinden, virüs kontrollerinden ve benzeri altyapısal gereksinimlerden kendisi sorumlu olacaktır. Bu açıdan şirketlerin bilgi teknolojilerine yüksek tutarlı yatırım yapmaları gerekmektedir. Firmalar açısından bu seçeneğin ayrıca lisans maliyeti de bulunmaktadır.

3- Özel Entegratör: Mükelleflerden yaklaşık olarak aylık 5.000 adetten fazla fatura düzenleyen ve bilgi işlem altyapısı yetersiz olan veya bilgi işlem altyapısı yeterli olmakla birlikte bu yönde ekstra geliştirme yapmak istemeyen firmaların tercih ettiği yöntemdir. E-fatura ihtiyaçlarını karşılaması açısından GİB ile Entegrasyon çözümü ile aynı kapsama sahiptir. Bu yöntemde firmalar, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından ilan edilen özel entegratörler aracılığı ile de e-fatura sistemine dahil olurlar. GİB'den özel entegrasyon izni almış firmalar, özel entegratör olarak mükelleflere e-fatura yazılım ve donanım altyapı uygulamasını erişime açmaktadırlar.

Özel entegrasyon seçeneğinin firmalara iki türlü maliyeti olmaktadır. Aylık sabit bir tutar veya fatura başına bir bedel ödenmesi söz konusudur. Bu maliyetin belirlenmesinde aylık fatura adedi etkili olmaktadır. Bazı özel entegrasyon firmaları ise sabit bedel seçeneği sunmamakta yalnızca fatura adedi üzerinden fiyatlama yapmaktadırlar. Özel entegrasyon firmaları, bu sistemi kullanacak personelin eğitimini de sağlamakta ve adam başı bir bedel üzerinden fatura düzenlemektedirler. Bu maliyetlere karşın, özel entegrasyon seçeneğinde firmalar bilgi işlem sistemlerine herhangi bir yatırım yapmazlar. Saklama ve arşivlere erişim dahil olmak üzere aylık olarak öngörülebilir bir maliyete katlanırlar. Ayrıca 7x24 çalışma, veri güvenliği, vb. açısından gerekli güvenliği sağlamış olurlar.

Aşağıdaki tablolarda örnek iki firmanın mükelleflere sundukları e-fatura, e-defter ve e-arşivle ilgili hizmetlere ilişkin ortalama bedeller gösterilmiştir.

Logo Yazılım	Yeni Satışlarda, Ürün Geçişlerinde ve Geçerli Lem Sözleşmesi Olan Durumlarda Uygulanır	Geçerli Lem Sözleşmesi Olmayan Durumlarda Uygulanır
ÜRÜN AÇIKLAMASI	FİYAT	FİYAT
E-FATURA		
Connect Fatura (1 firma içerir)	3.300	3.600
E-FATURA Sunucu Lisansı Eklentisi	13.200	14.400
Connect Fatura Firma Artırımı	650	725
Connect Fatura Sunuculu Firma Artırımı	900	950
E-Fatura Devam Eden Yıllar (LEM Bedeli)	165	-
E-DEFTER		
E-DEFTER (İLK YIL)	2.450	2.700
E-DEFTER Firma Artırımı	900	1.000
E-DEFTER Devam Eden Yıllar (Yenileme)	110	20%

Kaynak: http://www.logo.com.tr/content/GO_3fiyatlistesi.pdf

ZİRVE YAZILIM			
PAKET	NAKİT	6 TAKSİT	9 TAKSİT
E-FATURA MODÜLÜ (Bir Firma İçin)	1.190.00	1.275.00	1.310.00
E-ARŞİV FATURA (Bir Firma İçin)	1.190.00	1.275.00	1.310.00
E-DEFTER (Bir Firma İçin)	1.190.00	1.275.00	1.310.00

Kaynak: <http://www.zirveyazilim.net/fiyatlistesi.html>

4- SONUÇ

Vergi Kanunları gereğince mükelleflerin ödeyeceği vergiyi tespit ve beyan etmede çeşitli maliyetlere katlanmalarını gerektirmektedir. Bu maliyetlerin çoğu kanundan kaynaklanan kaçınılmaz maliyetlerdir. Vergi uyum maliyetinin yüksek olması hem mükelleflerde vergiye tabi iş ve işlemlerin yapılmasından kaçınmayı tetiklediğinden vergi gelirlerinin azalmasına, hem de kayıt dışı ekonominin artmasına neden olabilmektedir.

Çağdaş vergi sistemlerinde söz konusu vergiye uyum maliyetlerinin minimize edilmesi gerektiği hususuna özel önem verilmektedir. Uyum maliyetinin azaltılmasına bağlı olarak vergiye tabi iş hacminin yükselmesi nedeniyle vergi gelirlerinin artmasına, kayıt dışı ekonominin azalmasına ve vergide gönüllülük esasının toplumda yerleşmesine önemli bir katkı sağlanabilmektedir.

Türkiye Vergi Sisteminin çağdaş vergileme anlayışı bakımından belirli bir seviyeye ulaşmakla birlikte halen modernizasyon yolunda önemli adımlar atılmaya devam edilmektedir. Bu kapsamda Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı elektronik ortamda kayıt sistemini hayata geçirmek suretiyle e- fatura, e-defter ile e-arşiv uygulamalarını başlatmıştır. Söz konusu uygulamaların mükelleflere kolaylık, maliyet ve zaman tasarrufu sağlayacağı şüphesiz olup, bu uygulamalarda da uyum maliyetlerinin minimize edilmesine özen gösterilmesi gerekmektedir.

Türk Vergi Sisteminin modern bir yapıya kavuşabilmesinde vergiye uyum maliyetinin azaltılması için; maliye teşkilatında ülkenin ve günün koşullarına uygun bir personel politikası uygulanmalıdır. Bu kapsamda öncelikle istihdam edilen personelin; mükellef haklarına saygılı eğitilmiş, donanımlı, mevcut gelişmeleri yakından takip etmek adına kendini geliştiren, insan psikolojisini bilen, mükelleflerin sorunlarını çözümde sonuç odaklı, bilinçli ve özverili çalışacak kişilerden oluşmasına, aynı zamanda kurumsal açıdan özlük haklarına saygılı ve koruyucu ve liyakata önem veren bir yapıya sahip olunması gerekmektedir. Özellikle Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının kurmuş olduğu Alo Maliye (189) Hattı bu konuda önemli bir uygulama olsa da genel olarak potansiyel mükelleflerin aradığı bir numara olması dolayısıyla yeterli olamamaktadır. Mükelleflere daha faydalı olunması için bu danışma hattının daha da geliştirilerek bilgi, beceri ve donanımlı maliye personeli kullanmak veya yetiştirmek sürekli eğitim birimlerinin kurulmasına, Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kuruluna personel eğitim misyonunun yüklenmesinde fayda bulunmaktadır.

Bir başka önlem olarak; vergi idaresinin iş ve işlemleri ile merkezi birimlerin onay işlem sürelerinin uzun olmamasına dikkat edilmelidir. Öyle ki; bu sürenin uzaması nedeniyle mükellefler kendilerini psikolojik baskı altına alınmış hissetmekte ve toplumun sosyolojik yapısında bozulmalara neden olmaktadır. Bilindiği üzere mükellefler, vergilendirilmeleri ile ilgili bazı hususlarda tereddüde düştiklerinde nasıl bir yol izleyeceğine ilişkin Vergi Dairesi Başkanlıkları ile Defterdarlıklardan mukteza (özelge) görüş talep etmektedirler. Vergi Dairesi Başkanlıkları ile Defterdarlıklar aynı konuda daha önce verilmiş bir özelge varsa vakit kaybetmeden özelge verebilmekte ancak yoksa kendi görüşünü Gelir İdaresi Başkanlığına iletip buradan gelecek kararı beklemektedir. Bu konuda yasal olarak bir süre sınırı olmadığından, bu süreç bazen 1-1,5 yıl bile sürebilmektedir. Mükelleflerin bu süreçte idareye olan güveni sarsılmakta öğrenmek istediği husus geciktiğinden psikolojik baskı altında kalabilmektedir. Maliye Bakanlığı bu tür önemli hususlar için süre sınırı getirmesi uygun olacaktır.

Yine, vergi mevzuatının çok sık değişimi veya karmaşık olması nedeniyle mükelleflerin danışman ihtiyacını artırmaktadır. Bu hususta bir vatandaşın kanunları ya da tebliğleri okuduğunda yükümlülüklerinin ne olduğunu kolayca anlayabilecek sade, günün koşullarına uyan esnek yapıya sahip bir mevzuat oluşturulması gerekmektedir. Bu manada halen yürürlükte olan Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunu güncelleştirmeli veya yeniden yazılmalıdır. Ancak mevcut kanun tasarıları incelendiğinde halen basitlik, açıklık, sadelik ve anlaşılabilirlik bakımından mükelleflerin kolayca anlayacağı tasarılar olmadığı görülmektedir.

Ayrıca Maliye Bakanlığı ana vergi kanunlarından olan KDV Kanunu'na bağlı olarak çıkartılan tebliğler 26.4.2014 tarihinde KDV Genel Uygulama Tebliği çatısı altında toplanmış, yine ÖTV Kanunu'na bağlı olarak çıkartılan tebliğler ise 05.03.2015 tarihinde ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama GT., 18.04.2015 tarihinde ÖTV (II) Sayılı Liste Uygulama GT., 08.08.2015 tarihinde ÖTV (III) Sayılı Liste Uygulama GT., 20.08.2015 tarihinde ÖTV (IV) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği çatısı altında toplayarak mevzuatın anlaşılabilirliği ve uygulanabilirliği yönünde önemli bir adım atmıştır.

Söz konusu düzenleme ile mükelleflerin bir konu hakkında bilgi edinmek için birden fazla tebliğe bakması, hatta araştırma zamanında yayımlanan tebliğde değişiklik yapan tebliğlere bakmak durumunda iken genel tebliğlerin yayımlanması ile bu problemler ortadan kalmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği bulunmasına rağmen Gelir Vergisi Kanun ve Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği bulunmamaktadır. Gelir ve Vergi Usul Kanunu içinde söz konusu kanunlara bağlı tebliğlerin uygulama genel tebliği çatısı altında toplanması sayesinde mükelleflere zaman ve maliyet tasarrufu sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu
- 252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 357, 367, 414, 421, 454, 470 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği
- 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu
- 5 Sıra Numaralı SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği
- 37 Seri No'lu SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği
- 20 Seri No'lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yargıtay İçtihatları Birleştirme Hukuk Genel Kurulu'nun 27.6.2003 tarih ve E:2001/1,K:2003/1 sayılı kararından alınmıştır
- ABAY, K. 2016 Yılında Tutulması Zorunlu Defterler, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 412, Aralık 2015
- CEMALCILAR, Ö. ERDOĞAN, N. Genel Muhasebe, Beta Yayıncılık, 2000, 53.
- DOĞAN, U. "Ülkemiz İçin E-faturaya Geçiş Artık Zorunludur", USİAD Bildiren Dergisi, Ağustos 2013, Sayı: 64, s. 8.
- ERDOĞAN, A. Elektronik Fatura ve Elektronik Defter Uygulaması, Vergide Gündem Dergisi, Eylül 2013, s. 9.
- EROL, A. Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 81.
- GENÇ, S., TANRIVERMİŞ, E. Tekdüzen Hesap Planına Göre ve Danıştay Kararları Işığında Örneklerle Genel Muhasebe, Süryay A.Ş., İstanbul, 2005.
- KARAKOÇ, Y. Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, 2.baskı, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, 1997, s.117
- ÖNCEL, M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N. Vergi Hukuku, 13. Bası, Ankara, 2005,s.96; İsmail TÜRK, Kamu Maliyesi, 5. Bası, Ankara 2005, s.184.
- ÖNER, E. Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012, 74.
- ÖNGEN, S. Vergi Muhasebesi, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000, ss. 30-31.
- ROTH, Jeffrey A., John T. SCHOLZ, and Ann D. WITTE (eds.) Taxpayer Compliance, Vol. 1: An Agenda for Research, Philadelphia, University of Pennsylvania Press, 1989, pg. 137.
- SEYAL, A., NOAH, M. RAHİM, M. (2002). Determinants of academic use of the internet: Structural equation model, Behavior and Information Technology, 21 (1), ss. 71-86.
- TAŞ, F. "Vergi Mükelleflerinin Kayıt Düzenine İlişkin Ödevleri", Maliye Dergisi, Sayı: 152, Ocak Haziran 2007, s. 116.
- TOSUNOĞLU, Ş., MOĞOL, T., ÇAKIR, T., DÜLGER, C., ARSLAN, M. O., TARAKTAŞ, A. Kamu Maliyesi, Açık Öğretim Fakültesi Yayını, 3. Bası, Eskişehir, 2014, s.108-117.
- TURNER, L., APELT, C. (2004). Globalisation, innovation and information sharing in tax systems: The Australian experience of the diffusion and adoption of electronic lodgement, eJournal of Tax Research, 2 (2), ss. 241-269.
- Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
- YILDIRIM, O. Nergis TEK, Finansal Muhasebe, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2004.

- <http://www.zirveyazilim.net/fiyatlistesi.html> Erişim tarihi: 20 Mayıs 2016
- <http://www.gib.gov.tr/> Erişim tarihi: 20 Mayıs 2016
- <http://www.sabridemirel.com/> Erişim tarihi: 25 Mayıs 2016
- <http://www.zirveofset.com/fatura-basimi> Erişim tarihi: 25 Mayıs 2016
- http://www.logo.com.tr/content/GO_3fiyatlistesi.pdf Erişim tarihi: 25 Mayıs 2016
- <http://www.asmmmo.org.tr/> Erişim tarihi: 30 Mayıs 2016
- <http://www.kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=408> Erişim tarihi: 30 Mayıs 2016
- <http://mm.kamusm.gov.tr/fiyatlandirma.jsp> Erişim tarihi: 01 Haziran 2016)
- http://archive.ismmmo.org.tr/Mansetler/UYE/Duyuru/e_Fatura.pdf_444.pdf Erişim tarihi: 01 Haziran 2016
- http://www.verginet.net/dtt/7/BeyannameVermeveOdemeSureleri_15142.aspx Erişim tarihi: 01 Haziran 2016