

BEYANNAME VE BİLDİRİMLERDE CEZA UYGULAMASI

Eray MERCAN
Gelirler Başkanlığı

TÜRMOB YAYINLARI- 366
Sirküler Rapor Serisi
Seri No: 2009 - 5

TÜRMOB Adına Sahibi
Dr. Masum TÜRKER

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Yayın Türü
Yaygın Süreli

Baskı

Fersa Matbaacılık Paz.San.Tic.Ltd.Şti.
Ostim 36. Sk. No:5/C-D Yenimahalle/ANKARA
Tel: (0.312) 386 17 00 (pbx)

Baskı Tarihi

15 Ekim 2009

TÜRMOB Basın Yayın Dağıtım İşletmesi tarafından yayınlanmaktadır.
TÜRMOB - Gençlik Cad. No:107 Anıttepe/ANKARA

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

ÖNSÖZ

Bilginin büyük öneme sahip olduğu bir çağı yaşıyoruz. Bu çağda tek başına bilgiye sahip olmakta yetmiyor. Elde edilen bilginin raporlanması ve amaca uygun olarak kullanılması da ayrı bir öneme sahip. Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik mesleği güncel bilgiye ve bu bilginin bir sonucu olarak üretilen raporlara dayanmaktadır.

Meslek mensuplarımızın teknik muhasebe bilgisine sahip olmanın yanında; gerektiğinde işletme danışmanı, finansal analist, iletişimci, müzakereci ve yönetici olmalarını sağlayan becerilerde gerekmektedir. Mesleki değerler, etik kurallar, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki anlamda sağlam bir duruş meslek mensuplarının önemli özelliklerindedir. Mensuplarının, mesleklerini yerine getirirken gerekli donanıma sahip olmalarını sağlamak ise meslek örgütünün temel görevidir.

TÜRMOB olarak bugüne kadar meslektaşlarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye kolay erişmelerini sağlamak için bir çok çalışma yürüttük ve yürütmeye devam edeceğiz.

Bu çalışmalarımızdan en önemlilerinden biri de yayın faaliyetleridir. Yayın yelpazemizin bir parçası olan **Sirküler Rapor** kitaplarımız bir plan doğrultusunda hazırlanarak, sizlere ulaştırılmaktadır. Kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2009-5 Seri Numaralı bu kitabı; Gelirler Başkontrolörü Eray Mercan tarafından hazırlanan “**Beyanname ve Bildirimlerde Ceza Uygulaması**” isimli eser oluşturuyor.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum.

Yücel AKDEMİR
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

I. BÖLÜM

Vergi Beyannamelerinin Verilme Süresi Ve Şekilleri İle Süresinden Sonra Verilen Beyannamelerde Ceza Uygulaması

1. GİRİŞ	1
2. VERGİ BEYANNAMELERİNİN VERİLME SÜRELERİ	1
2.1. Beyanname Türleri ve Verilme Süreleri	2
2.1.1. Kurumlar Vergisi Beyannamesi	2
2.1.1.1. Tam Mükellefiyete Tabi Kurumlar	2
2.1.1.2. Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar	5
2.1.1.3. Tasfiye Halinde Bulunan Kurumlar	6
2.1.2. Gelir Vergisi Beyannamesi	7
2.1.2.1. Tam Mükellefiyete Tabi Gerçek Kişiler	7
2.1.2.2. Dar Mükellefiyete Tabi Gerçek Kişiler	9
2.1.3. Muhtasar Beyanname	11
2.1.4. Geçici Vergi Beyannamesi	12
2.1.5. Katma Değer Vergisi Beyannamesi	13
2.1.6. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (Hizmet Vergisi) Beyannamesi	14
2.1.7. Damga Vergisi Beyannamesi	16
2.1.8. Özel Tüketim Vergisi Beyannamesi	17
2.1.9. Özel İletişim Vergisi Beyannamesi	19
2.1.10. Şans Oyunları Vergi Beyannamesi	19
2.1.11. Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi Beyannamesi	19
2.1.12. Veraset Ve İntikal Vergisi Beyannamesi	20
2.1.12.1. Veraset Yoluyla İntikal	21
2.1.12.2. Karşılıksız Diğer İntikaller	22

2.1.12.3.	Yarışma ve Çekilişlerden İntikal	22
2.2.	Beyanname Verilme Şekilleri	23
2.2.1.	Elektronik Ortamda Beyanname Verilmesi	23
2.2.2.	Kâğıt Ortamında Beyanname Verilmesi	28
2.3.	Ceza Uygulaması	28
2.3.1.	Genel Olarak Ceza Uygulaması	28
2.3.2.	Ceza Uygulamasına İlişkin Özel durumlar	33
2.3.2.1.	Beyanname Verilmemesi	33
2.3.2.2.	Beyanname Verilmemesi Halinde Uygulanacak Usulsüzlük Cezası	34
2.3.3.	Süresinden Sonra Pişmanlık Talepsiz Beyanname Verilmesi	39
2.3.3.1.	Usulsüzlük Veya Özel Usulsüzlük Cezası	40
2.3.3.2.	Vergi Ziyatı Cezası	43
2.3.4.	Pişmanlık Talepli Beyanname Verilmesi	48
2.3.5.	Pişmanlıkla Verilmek İstenen Beyannamenin Yanlışlıkla Pişmanlık Talepsiz Olarak Verilmesi	50
2.3.6.	Birden Fazla Beyanname Verilmemesinde İndirim Uygulaması	51
2.3.7.	Mükellefiyet Kaydı Bulunmayanların Beyanname Vermemeleri Nedeniyle Haklarında Uygulanacak Usulsüzlük Cezası Türü	52
2.3.8.	Düzeltilme Beyannameleri	54
2.3.8.1.	Beyan Süresi İçinde Düzeltilme	55
2.3.8.2.	Beyan Süresinden Sonra Düzeltilme	57
2.3.8.2.1.	Ek Vergi Ödemesi Gerektiren Düzeltilme Beyannamesi	58
2.3.8.2.2.	Ek Vergi Ödemesi Gerektirmeyen Düzeltilme Beyannamesi	59
2.3.9.	Cezada Tekerrür	60
2.3.10.	Vergi Cezalarında İndirim Uygulaması	62
2.3.11.	Vergi Cezalarında Ödeme Zamanı	63
2.3.12.	Ceza Kesilmeyecek Durumlar	64
2.3.12.1.	Zamanaşımı Uygulaması	64

2.3.12.2. Yanılma	.65
2.3.12.3. Ölüm	.67
2.3.12.4. Mücbir Sebep	.67

II. BÖLÜM

Bildirimlerin (Formların) Süresinde Verilmemesi Veya Verilen Bildirimlerin Düzeltilmesi İşlemlerinde Ceza Uygulanması

3. BİLDİRİMLER VE FORMLAR	.69
3.1. Bildirim Formu Uygulamasının Hukuksal Dayanağı	.69
3.2. Form Ba ve Form Bs Bildirimleri	.71
3.2.1. Bildirim Vermek Zorunda Olanlar	.71
3.2.2. Bildirim Formu Vermeyecek Mükellefler	.73
3.2.3. Bildirim Dönemi	.73
3.2.4. Bildirime İlişkin Hadler	.76
3.2.5. Bildirim Formlarının Verilme Süresi	.78
3.2.6. Bildirim Formlarının Verilme Şekilleri	.80
3.2.6.1. Elektronik Ortamda Bildirim	.80
3.2.6.2. Kâğıt Ortamında Bildirim	.81
3.2.7. Bildirim Formlarına İlişkin Ceza Uygulanması	.81
3.2.7.1. Bildirim Formlarının Verilmemesi	.81
3.2.7.2. Süresinden Sonra Bildirim Formu Verilmesi	.83
3.2.8. Bildirim Formlarında Düzeltme	.84
3.2.9. Bildirim Formlarında Dönem Hatası	.88
3.2.10. Özellikli (Diğer) Hususlar	.89
3.3. Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form	.92
3.3.1. Formun Kapsamı	.92
3.3.2. Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form Düzenlenmesi	.94
3.3.3. Form'a Dahil İşlem Tespitinde Tartışmalı Konular	.96
3.3.4. Form Verilmemesi Halinde Uygulanacak Ceza	.97

3.3.5.	Düzeltilme İşlemleri	.98
3.4.	Yeminli Mali Müşavirlerin Elektronik Ortamda Sürekli Bilgi Verme Yükümlülüğü	.99
3.4.1.	Bilgi Vermenin Kapsamı	.99
3.4.2.	Yeminli Mali Müşavirlerin Elektronik Ortamda Verecekleri Bilgilerin İçeriği Ve Süreleri	.100
3.4.2.1.	Tam Tasdik Sözleşmelerine İlişkin Bilgiler	.100
3.4.2.2.	Diğer Sözleşmelere İlişkin Bilgiler	.101
3.4.2.3.	Tasdik İşlemlerinde İptal/Fesih Edilen Sözleşmelerine İlişkin Bilgiler	.101
3.4.2.4.	YMM Kimlik Bilgileri, Şirket veya Ortaklık Bilgileri	.101
3.4.3.	Bilgi ve Bildirimlerde Ceza Uygulaması	.102
3.5.	Tek Düzen Hesap Planına Uyulmaması	.103
3.6.	Mali Tabloların Usulüne Uygun Düzenlenmemesi Ve Ek Mali Tabloların Düzenlenmemesi	.104
3.7.	Mükelleflerin, Tahsilât ve Ödemelerini Belli Kurumlar Aracılığıyla Gerçekleştirilmesine İlişkin Esaslarına Uyulmaması	.106
3.7.1.	Tevsiki Zorunlu İşlemin Kapsam ve Tutarı	.107
3.7.2.	Tevsik Zorunluluğu Kapsamına Girmeyen Ödeme ve Tahsilâtlar	.108
3.7.3.	Ödeme ve Tahsilâtların Tevsik Usulü	.109
3.7.4.	Tevsik Koşullarına Uyulmaması Halinde Ceza Kesilmesi	.109

III. BÖLÜM

E-Beyanname ve Bildirim Uygulaması

4. E-BEYANNAME VE E-BİLDİRİM	.111	
4.1.	E-Beyanname Ve Bildirim Gönderilmesi Ve Meslek Mensuplarının Sorumlulukları	.112
4.2.	E-Beyanname Gönderilmesiyle Sağlanan Toplam Fayda	.113

I. BÖLÜM

Vergi Beyannamelerinin Verilme Süresi Ve Şekilleri İle Süresinden Sonra Verilen Beyannamelerde Ceza Uygulaması

1- GİRİŞ

Türk vergi sistemi genelde beyan esasına dayanmıştır. Beyan esasını ise, mükellef ve vergi sorumluların kendi vergisel durumlarını, vergi hukuku açısından değerlendirerek idareye bildirmeleridir.

Çağdaş ve gelişmiş dünya ülkelerinde, uygulanan vergilendirme yöntemi de yurttaşlık bilincine dayanan beyan esasıdır. Beyan esasının bildirim şekli olan beyanname ise, belirli hesap dönemleri itibarıyla elde edilen gelir veya işlemler ile bu gelir veya işlemlerin vergisel tutarından, vergi kanunları uyarınca indirilen gider, indirim ve istisnaları gösteren özet hesap belgeleridir.

Vergi beyannamelerinin ne zaman verilecekleri ilgili vergi kanunlarında belirlenmiş olup, beyannamelerin verilme şekilleri ise 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında çıkarılmış olan ikincil mevzuatta (genel tebliğ, sirküler gibi) düzenlenmiştir.

Bu çalışmanın ilk bölümünde, vergi beyannamelerinin verilme zamanları ile verilme usul ve esasları açıklandıktan sonra, beyannamelerinin süresinde verilmemesi veya verilen beyannamelerin sonradan düzeltilmesi hallerinde kesilecek vergi cezaları açıklanacaktır.

2- VERGİ BEYANNAMELERİNİN VERİLME SÜRELERİ

Kurumlar, gelir, muhtasar, geçici vergi, katma değer vergisi, banka sigorta muamele vergisi, damga vergisi, özel tüketim vergisi, özel işlem vergisi, şans oyunları vergisi ve tüketim vergisi ile veraset ve

intikal vergisine ilişkin beyanname verme süreleri söz konusu vergi türleri itibarıyla aşağıda açıklanmıştır.

2.1. Beyanname Türleri ve Verilme Süreleri

2.1.1. Kurumlar Vergisi Beyannamesi

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre aşağıda belirtilen kurumlar, kurumlar vergisinin mükellefidir.

- Sermaye şirketleri,
 - ✓ Anonim şirket,
 - ✓ Limited şirket,
 - ✓ Hisseli Komandit şirket,
- Kooperatifler,
- İktisadi kamu kuruluşları,
- Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler.
- İş ortaklıkları.

2.1.1.1. Tam Mükellefiyete Tabi Kurumlar

Kurumlar vergisi, mükelleflerin veya vergi sorumlularının beyanları üzerine tarh olunur. Yıllık beyan esasında vergilendirilen kurumların vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Ancak, kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi, özel hesap dönemleridir. Beyanname, ilgili bulunulan hesap döneminin sonuçlarını içerir.

Kurumlar vergisine tabi olan her mükellef vergiye tâbi kazancının tamamı için **tek bir** beyanname verir. Tüzel kişiliği bulunmayan iktisadî kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait iktisadî işletmelerden her biri için, bunların bağlı olduğu kamu tüzel kişileri ile dernek ve vakıflar tarafından **ayrı** beyanname verilir.

Bu kapsamda, kurumlar vergisi mükellefleri, şubeleri, ajansları, alım-satım büro ve mağazaları, imalâthaneleri veya kendilerine bağlı diğer iş yerleri için, bunların bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname veremezler.

Kurumlar vergisi mükelleflerinden kooperatiflerin, gelirlerinin tamamı vergi kesintisine tâbi tutulmuş, taşınmaz kira gelirlerinden olması halinde, bu gelirleri için beyanname vermezler.

5520 Sayılı Kurumlar vergisi Kanunu'nun 14/3. maddesi uyarınca, kurumlar vergisi beyanamesi, **hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar** mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir. Bağlı olunan vergi dairesi ise, mükellef kurumun kanunî veya iş merkezinin bulunduğu yer vergi dairesidir.

Aşağıda belirtilen kuruluşların elde ettikleri bazı gelirler için, kurumlar vergisi beyanamesi verilmez. Kurumlar vergisi beyanamesi verilmesi gerekmeyen gelirleri elde eden kişi ve kuruluşlar aşağıdaki gibidir.

a) Dernek veya vakıfların 01.01.2008 – 31.12.2015 tarihleri arasında elde ettikleri gelirlerinin sadece, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/5. ve geçici 67. maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş;

- Taşınmaz kirası,

- Menkul kıymet alım satımı,
- Menkul kıymetlerin elde tutulması ile itfası,

dolayısıyla elde edilen kazanç ve iratlardan ibaret olması halinde, elde edilen bu gelirler dolayısıyla, dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme oluşmayacağından, bu süre içinde anılan gelirler nedeniyle dernek veya vakıf adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmez ve kurumlar vergisi beyannamesi verilmez. Söz konusu vergi kesintileri dernek veya vakıflar açısından nihai vergileme niteliği taşır.

b) Milli Eğitim Bakanlığına bağlı örgün ve yaygın eğitim yapan mesleki ve teknik eğitim okullarındaki atölye ve uygulama birimleri ile anaokulu, kreş, çıraklık ve halk eğitim merkezlerindeki uygulama birimlerine bağlı döner sermaye işletmelerinin elde ettikleri gelirler.

Milli Eğitim Bakanlığına bağlı olup örgün ve yaygın eğitim yapan mesleki ve teknik eğitim okullarındaki atölyeler, otelcilik ve turizm meslek liselerindeki uygulama otelleri gibi birimler, kız teknik okullarındaki atölyeler, anaokulu ve kreş gibi uygulama birimleri, çıraklık ve halk eğitim merkezlerindeki uygulama birimleri ve bu birimlere bağlı döner sermaye işletmelerinin 01.01.2008 – 31.12.2015 tarihleri arasında elde ettikleri gelirleri nedeniyle adlarına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmez ve kurumlar vergisi beyannamesi verilmez.

c) 02.11.2007 tarihli ve 5706 sayılı İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Hakkında Kanun uyarınca kurulan Ajansın görevleriyle ilgili yaptığı faaliyetlerinden aynı Kanununun 12. maddesi kapsamında elde ettiği gelirleri nedeniyle, iktisadi işletme oluşmaz. Bu kapsam-

da, ajansın bu gelirleri nedeniyle kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmez ve kurumlar vergisi beyannamesi verilmez.

2.1.1.2. Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar

Dar mükellefiyet usulünde vergilendirilen kurumlar da tam mükellefiyet usulünde vergilendirilen kurumlar gibi bu mükelleflerin veya vergi sorumlularının beyanı üzerine tarh olunur. Beyanname, her mükellefin vergiye tâbi kazancının tamamını kapsayacak şekilde, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir.

Dar mükelleflerin merkez işyerine bağlı bulunan şubeleri, ajansları, alım-satım büro ve mağazaları, imalâthaneleri veya bu işyerine bağlı diğer iş yerleri için, ayrı beyanname verilmez.

Yıllık beyan esasında vergilendirilen kurumların vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Ancak, kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi, özel hesap dönemleridir.

Dar mükellefiyete tâbi olan yabancı kurumların; vergiye tâbi kazancı, Gelir Vergisi Kanunu'nda yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorundadır.

Bu gelirler için verilen beyannameler ile bildirilen kazançların vergilendirilmesinde, vergilendirme dönemi yerine kazancın elde edilme tarihi dikkate alınır.

Kesinti suretiyle ödenen vergilerde, istihkak sahiplerince ayrıca yıllık veya özel beyanname verilmeyen hallerde, vergi kesintisinin ilgili bulunduğu dönemler, vergilendirme dönemi sayılır.

Yıllık kurumlar vergisi beyannamesi, kurumun Türkiye’deki iş yerinin veya daimî temsilcisinin bulunduğu yerin; Türkiye’de iş yeri veya daimî temsilcisi bulunmadığı durumlarda, yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin vergi dairesine verilir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 25/5. maddesi uyarınca, beyanname, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar, tarhiyatın muhatabının Türkiye’yi terk etmesi halinde ise ülkeyi terk etmesinden önceki **on beş gün içinde** verilir.

2.1.1.3. Tasfiye Halinde Bulunan Kurumlar

Yıllık beyan esasında vergilendirilen kurumların vergilendirme dönemi, hesap dönemi olmakla birlikte, tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olur.

Tasfiye, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlar ve tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona erer. Başlangıç tarihinden aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı ve tasfiyenin sona erdiği dönem için ilgili takvim yılı başından tasfiyenin bitiş tarihine kadar olan dönem bağımsız bir tasfiye dönemi sayılır.

Tasfiyenin başladığı takvim yılı içinde sona ermesi halinde tasfiye dönemi, kurumun tasfiyeye girdiği tarihten başlar ve tasfiyenin bittiği tarihe kadar devam eder.

Tasfiyeden vazgeçilmesi halinde, kurum hakkında tasfiye hükümleri uygulanmaz. Böyle bir durumda, tasfiyeden vazgeçme kararı, bu kararın alındığı dönemin başından itibaren geçerli olur. Tasfiyeden vazgeçme kararının alındığı tarihe kadar verilen tasfiye dönemi beyannameleri, normal faaliyet beyannamelerinin yerine geçer.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17/2. maddesi uyarınca, tasfiye beyannameleri, tasfiye dönemlerinin sonundan itibaren, tasfiye (hesap) döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

Tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesi ise tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Beyanı	Beyan Dönemi
Normal Veya Tasfiye Dönemleri İçin,	1-25 Nisan
Özel Beyanda, Bu Kazançların Elde Edilme Tarihlerinden İtibaren	15 Gün İçinde
Dar Mükellefiyette Tarhiyatın Muhatabının Türkiye'yi Terk Etmesi Halinde Ülkeyi Terk Etmesinden Önceki,	15 Gün İçinde
Tasfiye ve Birleşme Hallerinde,	15 Gün İçinde
Tasfiyenin Sona Erdiği Döneme İlişkin Tasfiye Beyannamesi İse Tasfiyenin Sonuçlandığı Tarihten İtibaren,	30 Gün İçinde

2.1.2. Gelir Vergisi Beyannamesi

2.1.2.1. Tam Mükellefiyete Tabi Gerçek Kişiler

Gelir vergisi, aksi bir düzenleme bulunmadıkça, mükelleflerin veya vergi sorumlularının beyanları üzerine tarh olunur. Gerçek kişi mükelleflerin, vergiye tabi kazanç ve iratlarının vergilendirme dönemi takvim yılıdır. Mükelleflerin, bir takvim yılı içinde, çeşitli kaynaklardan elde ettikleri kazanç ve iratlar -bir araya getirilerek- toplan-

mak suretiyle hesaplanan gelir (matrah), yıllık gelir vergisi beyannamesi ile vergi dairesine bildirilir.

Gelirin takvim yılının belli bir döneminde elde edilmiş olması da, beyannamenin yıllık olma özelliğini değiştirmez.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 92. maddesi uyarınca, normal koşullarda, bir takvim yılına ait beyanname izleyen yılın Mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar, gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticarî kazançlardan ibaret olması halinde izleyen yılın Şubat ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar, duruma göre, elektronik ortamda veya kağıt ortamında elden verilir ya da taahhütlü olarak posta ile gönderilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 92. maddesine göre, takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin beyannameleri ise, memleketi terke takaddüm eden 15 gün, ölüm halinde ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilir.

Gelir Vergisi Mükelleflerinin Yıllık Beyanları	Beyan Dönemi
Bir Takvim Yılına Ait Yıllık Beyanname, İzleyen Yılın	Mart Ayının Başından 25. Günü Akşamına Kadar,
Gelirin Sadece Basit Usulde Tespit Edilen Ticarî Kazançlardan İbaret Olması Halinde Yıllık Beyanname İzleyen Yılın,	Şubat Ayının Başından 25. Günü Akşamına Kadar,
Takvim Yılı İçinde Memleketi Terk Edenlerin Yıllık Beyannameleri,	Memleketi Terke Takaddüm Eden 15 Gün İçinde,
Yıllık Beyanname Ölüm Halinde, Ölüm Tarihinden İtibaren	Dört (4) Ay İçinde,

2.1.2.2. Dar Mükellefiyette Tabi Gerçek Kişiler

Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişiler dar mükellef olarak tanımlanmaktadır. Tam mükellefiyette esas olan, şahıstan hareketle gelirin kavranması olduğu halde, dar mükellefiyette esas olan ise gelirden hareketle şahısın kavranmasıdır.

Diğer bir anlatımla, dar mükellefiyette, Türkiye’de elde edilmiş bir gelir varsa, bu gelirin Türkiye’de vergilendirilmesi mümkünken, tam mükellefiyette, Türkiye dışında elde edilen gelirlerin Türkiye’de vergilemesi söz konusudur.

Dar mükellefiyete tabi gerçek kişi mükelleflerin, yıllık beyanname vermek zorunda olmadıklarından münferit beyanname ile beyan edecekleri gelirleri aşağıda yer almaktadır.

- Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlar,
- Menkul malların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlar,
- Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar,
- Arızı olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere tavassuttan elde edilen diğer kazanç ve iratlarla, arızı olarak serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlar ve dar mükellefiyete tabi olanların GVK’nun 45. maddede yazılı işleri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar,
- Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar (zarar

yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil), ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratları, vergisi tevkif suretiyle alınmamış menkul sermaye iratlarını ve diğer her türlü kazanç ve iradlar.

Bu kazanç ve iratlardan serbest meslek faaliyetlerine ilişkin olanların beyannamelerinin bu faaliyetlerin sona erdiği, bu kazanç dışındaki diğer kazanç ve iratlarla ilgili beyannamelerin ise bu kazanç ve iratların iktisap olunduğu tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine verilmesi gerekir.

GVK'nun 101. maddesi uyarınca, geliri telif ve patent haklarının satışından ibaret olan ve tamamı üzerinden tevkif suretiyle gelir vergisi ödemiş bulunan dar mükellefiyete tabi kimselerin bu gelirleri için münferit beyanname vermeleri ihtiyaridir.

Gelir Vergisi Mükelleflerinin Münferit Beyannameleri	Beyan Dönemi
Serbest Meslek Faaliyetlerine İlişkin Olanların Beyannamelerinin Bu Faaliyetlerin Sona Erdiği, Tarihten İtibaren	15 Gün İçinde,
Serbest Meslek Faaliyeti Dışındaki Diğer Kazanç Ve İratlarla İlgili Beyannamelerin İse Bu Kazanç Ve İratların İktisap Olunduğu Tarihten İtibaren	15 Gün İçinde,
Geliri Telif Ve Patent Haklarının Satışından İbaret Olan Ve Tamamı Üzerinden Tevkif Suretiyle Gelir Vergisi Ödemiş Bulunan Dar Mükellefiyete Tabi Kimselerin Bu Gelirleri İçin Münferit Beyanname,	Verilmesi İhtiyaridir

2.1.3. Muhtasar Beyanname

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddeleri gereğince vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar; bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri, GVK'nın 99 ve KVK'nun 15/5. maddeleri uyarınca, ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmek zorundadırlar.

Yılsonlarında tahakkuk ettirilen mevduat faizlerinden kesilecek vergilerin bildirilmesi için bu süre bir ay uzatılır.

Aynı belediye sınırları içinde çeşitli yerlerde yapılan ödeme ve tahakkuklar ile bunlara ait vergiler bir merkezden bildirilebilir.

Zirai ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapanlar hariç olmak üzere, çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olanlar, GVK'nun 94. maddeye göre yapacakları tevkifatla ilgili muhtasar beyanname-lerini, bağlı buldukları vergi dairesine **önceden bildirmek koşu- luyla**, her ay yerine Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının yirmi üçüncü günü akşamına kadar verebilirler.

Muhtasar Beyanname	Beyan Dönemi
Bir Ay İçinde Yapılan Ödemeler Veya Tahakkuk Ettirilen Karlar Ve İratlar İle Bunlardan Tevkif Ettikleri Vergiler Ertesi Ayın,	23. Günü Akşamına Kadar,
Zirai Ürün Bedelleri Üzerinden Tevkifat Yapanlar Hariç Olmak Üzere, Çalıştırdıkları Hizmet Erbabı Sayısı 10 Ve Daha Az Olanlar, Her Ay Yerine Ocak, Nisan, Temmuz Ve Ekim Aylarının,	23. Günü Akşamına Kadar

2.1.4. Geçici Vergi Beyannamesi

Geçici vergi, gerçek usulde vergilendirilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin (dar mükellefiyete tâbi kurumlarda ticari ve zirai kazançlarla sınırlı olarak) cari vergilendirme döneminin gelir ve kurumlar vergisine mahsuben üçer aylık kazançları üzerinden hesaplanarak ödenen bir peşin vergi uygulamasıdır.

Mükellefler, öncelikle ilgili hesap döneminin 3, 6, 9 ve 12 aylık mali tablolarını esas alarak geçici vergi dönem kazançlarını, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. maddesi hükmüne göre belirler. Geçici vergiye ilişkin kazançların tespitinde dönemsellik esasına uyulması ve Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir.

Adi ortaklıklar ve kollektif şirketler ile adi komandit şirketler ortaklık olarak gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmadıklarından geçici vergi mükellefi de değildirler. Ancak, adi ortaklıklar ile kollektif şirketlerde ortakların, komandit şirketlerde komandite ortakların şirketten aldıkları kazançlar, şahsi ticari veya mesleki kazanç sayıldığından geçici verginin konusuna girmektedir.

Diğer yandan, takvim yılı içerisinde, işin bırakılması halinde, işin bırakıldığı dönemi izleyen verilendirme dönemleri için geçici vergi ödenmez. Senelere sari inşaat ve onarma işi¹ yapan mükellefler ile noter bulunmayan yerlerde Adalet Bakanlığınca geçici yetkili noter yardımcısı olarak görevlendirilenler, bu kazançları dolayısıyla geçici vergi ödemezler.

Mükellefler tarafından hesaplanan geçici vergi, ilgili olduğu üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın ondördüncü (14.) günü akşamına kadar, geçici vergi beyannamesi ile beyan edilir.

¹ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42-44. maddelerinde düzenlenmiştir.

İlgili Dönem	Beyan Tarihi
I. Dönem (Ocak, Şubat, Mart)	14 Mayıs
II. Dönem (Nisan, Mayıs, Haziran)	14 Ağustos
III. Dönem (Temmuz, Ağustos, Eylül)	14 Kasım
IV. Dönem (Ekim, Kasım, Aralık)	14 Şubat
Özel Hesap Döneminde İse İlgili Olduğu Üç Aylık Dönemi İzleyen İkinci Ayın	14.Günü Akşamına kadar

2.1.5. Katma Değer Vergisi Beyannamesi

Katma değer vergisi de diğer vergiler gibi, aksine bir düzenleme bulunmadıkça, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde belirtilen durumlarda ise bu beyan, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından yapılır.

Diğer yandan, herhangi bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri bulunmayan mükellefler de beyanname vermek zorundadırlar.

Ancak, Maliye Bakanlığı, KDV Kanunu'nun 17. maddesinin 1. fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlara sadece vergiye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemler için beyanname verdirmeye, beyanname yerine kaim olmak üzere işleme esas olan belgeleri kabul etmeye, bu mükelleflere ait verginin beyan ve ödeme zamanı ile tahsiline ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

İthalatta alınan katma değer vergisi, gümrük giriş beyannamesindeki beyan üzerine, gümrük giriş beyannamesi verilmeyen haller ve

motorlu kara taşıtları ile Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan yük ve yolcu taşımaları ile transit taşımalara ait Katma Değer Vergisi, mükelleflerin yapacakları özel beyan üzerine tarh olunur.

Bu kapsamda, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 41. maddesi uyarınca;

- Mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar, katma değer vergisi beyannamelerini, vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmi dördüncü günü akşamına kadar, ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler.
- Katma değer vergisi beyanının gümrük giriş beyannamesi veya özel beyanname ile yapılması gerektiği hallerde bu beyannameler vergi mükellefiyetinin başladığı anda ilgili gümrük idaresine verilir.
- İş bırakan mükellefin katma değer vergisi beyannamesi, işin bırakıldığı tarihi izleyen ayın yirmi dördüncü günü akşamına kadar verilir.

KDV Beyannamesi	Beyan Dönemi
Vergilendirme Dönemini (ilgili Bulunan Ay'ı) Takip Eden Ayın,	24. Günü Akşamına Kadar,
İş Bırakan Mükellefin Katma Değer Vergisi Beyannamesi, İşin Bırakıldığı Tarihi İzleyen Ayın,	24. Günü Akşamına Kadar,

2.1.6. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (Hizmet Vergisi) Beyannamesi

Bankerlerin yapmış oldukları banka işlemleri ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine her ne şekilde olursa olsun nakden veya hesa-

ben aldıkları paralar (kendileri veya başkaları hesabına menkul kıymet alıp satmayı, alım - satıma aracılık etmeyi veya alıp sattıkları menkul kıymet karşılığı borçları ödemeyi taahhüt etmeyi meslek haline getirenlerin bu faaliyetleri dolayısıyla lehlerine kalan paralar ile mevduat faizi vermek veya sair adlarla faiz ve benzeri menfaatler sağlamak üzere devamlı olarak para toplama işiyle uğraşanların topladıkları paralara sağladıkları gelir ve menfaatler üzerinden komisyon, ücret, hizmet karşılığı gibi adlarla aldıkları paralar dahil) da banka muameleleri vergisine tabidir.

2279 sayılı Kanuna göre borç verme (ikraz) işleriyle uğraşanlarla yukarıda belirtilen işlem ve hizmetlerden herhangi birini devamlı olarak yapanlar Banka ve Sigorta Muamele Vergisi uygulanmasında banker olarak sayılırlar.

Bir şahsın sadece altın alım ve satımı ile uğraşması banker sayılmasını gerektirmemektedir.

Banka ve sigorta hizmetleri işlemleri ile uğraşanlar, bir ay içindeki vergiye tabi işlemlerini bir beyanname ile ertesi ayın 15. günü akşamına bu işlemlerin yapıldığı yer vergi dairesine bildirmek zorundadır.

Sigorta işlemlerine ilişkin beyanname sigorta şirketlerinin kanuni veya iş merkezlerinin bulunduğu yer vergi dairesine verilir.

Herhangi bir vergi döneminde, vergiye tabi işlemleri bulunmayan mükellefler de durumu aynı süre içinde, vergi beyannamesi ile bildirmek zorundadırlar.

Dolayısıyla, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi mükellefleri, hiçbir hadle sınırlı olmaksızın Hizmet Vergisi (Banka Muameleleri

Vergisi/Sigorta Muameleleri Vergisi) Beyannamelerini elektronik ortamda göndermek zorundadırlar.

BSMV Beyannamesi	Beyan Dönemi
Bir Ay İçindeki Vergiye Tabi İşlemler, Ertesi Ayın;	15. Günü Akşamına Kadar,
Herhangi Bir Vergilendirme Döneminde, Vergiye Tabi İşlemleri Bulunmayanlarda, O Döneme İlişkin İşlemsiz Beyannamesini, Ertesi Ayın;	15. Günü Akşamına Kadar,

2.1.7. Damga Vergisi Beyannamesi

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 15. maddesine göre, damga vergisi, makbuz karşılığı, istihkaktan kesinti yapılması veya basılı damga konulması şekillerinden biriyle ödenebilir. İstihkaktan kesinti yapılması veya basılı damga konulması şekillerinden biriyle ödemenin yapılmadığı durumlarda, damga vergisi makbuz karşılığında ödenir.

Damga Vergisi Kanunu'nun 18, 23 ve 24. maddeleri uyarınca, makbuz karşılığı damga vergisi ödemesine yönelik olarak verilecek damga vergisi beyannamelerinin beyan süreleri aşağıdaki gibidir.

- Anonim şirketler, sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirenler ile kurum ve kuruluşlar bir ay içinde düzenledikleri (taraf oldukları) kağıtların damga vergisini, ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar beyanname ile bildirirler.
- Yukarıda belirtilenler (anonim şirketler, sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirenler ile kurum ve kuruluşlar) dışında ka-

lıp sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeyen mükellefler, düzenledikleri veya taraf oldukları kâğıtlara ilişkin damga vergilerini, kağıdın düzenlendiği tarihi izleyen onbeş gün içinde damga vergisi beyannamesi ile bildirirler.

Damga Vergisi Beyannamesi	Beyan Dönemi
Anonim Şirketler, Sürekli Damga Vergisi Mükellefiyeti Tesis Ettirenler İle Kurum Ve Kuruluşlar, Bir Ay İçinde Düzenledikleri Kâğıtların Damga Vergisini,	Ertesi Ayın 20.Günü Akşamına Kadar,
Sürekli Damga Vergisi Mükellefiyeti Tesis Ettirmeyen, Limited Şirketler Ve Bilânço Esasına Göre Defter Tutanlarla İle Diğerleri, Kağıdın Düzenlendiği Tarihi,	İzleyen 15 Gün İçinde,

2.1.8. Özel Tüketim Vergisi Beyannamesi

Özel tüketim vergisine tabi malların birbirinden farklı mal gruplarından oluşması nedeniyle, vergiye tabi tüm mallar için tek bir vergilendirme dönemi, tek bir beyanname ve tek bir beyanname verme süresi söz konusu değildir.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 14. maddesine göre, mal grupları itibariyle on beş günlük ve aylık olmak üzere iki ayrı vergilendirme dönemi bulunmaktadır.

Buna göre, kanuna ekli bir sayılı listede yer alan malların teslimlerinde vergilendirme dönemi, her ayın ilk on beş günlük birinci ve kalan günlerinden oluşan ikinci dönemlerden oluşmaktadır. Bu dönemleri takip eden on gün içerisinde beyannameler verilir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli üç ve dört sayılı listelerde yer alan mallar ile iki sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi olma-

yan malların vergilendirilmesinde vergilendirme dönemi, faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık dönemlerinden oluşmaktadır. Bu dönemleri takip eden on beş gün içerisinde beyannameler verilir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli iki sayılı listede yer alan araçlardan kayıt ve tescile tabi olanlar için ise belli bir vergilendirme dönemi bulunmamaktadır. Bu nedenle, ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce beyannamenin verilmesi gerekir.

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda, özel tüketim vergisinin konusuna giren mal grupları itibariyle vergilendirme dönemleri ve beyanname verme süreleri topluca aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

ÖTV Beyannamesi	Beyan Dönemi
(I) Sayılı Listedeki Mallar İçin Her Ayın İlk On Beş Günlük Birinci Ve Kalan Günlerinden Oluşan İkinci Dönemi İzleyen,	30 Gün İçinde,
(III) Ve (IV) Sayılı Listelerdeki Mallar İle (II) Sayılı Listedeki Mallardan Kayıt Ve Tescile Tabi Olmayanların Tesliminin Gerçekleştiği Ayı İzleyen,	15 Gün İçinde,
(II) Sayılı Listedeki Mallardan Kayıt Ve Tescile Tabi Olanların,	İlk İktisabından Önce,
İthalatta,	Gümrük Mevzuatına Göre İşlem Yapılır,

2.1.9. Özel İletişim Vergisi Beyannamesi

6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 39. maddesi uyarınca, aylık olarak hesaplanan özel iletişim vergisi, bu verginin mükellefleri olan elektronik haberleşme hizmetlerini sunan işletmeciler tarafından, izleyen ayın onbeşinci günü akşamına kadar beyan edilir.

ÖİV Beyannamesi	Beyan Dönemi
Hizmetin Gerçekleştiği Ayı İzleyen,	15 Gün İçinde,

2.1.10. Şans Oyunları Vergi Beyannamesi

5602 sayılı Şans Oyunları Hâsılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun'a göre, kendisine şans oyunları tertip etme hak ve yetkisi verilmiş kurumlar tarafından aylık olarak hesaplanan şans oyunları vergisi, ilgili vergilendirme dönemini izleyen ayın 20. günü akşamına kadar beyan edilir.

ŞOV Beyannamesi	Beyan Dönemi
Tahsil Edildiği Ayı İzleyen,	20 Gün İçinde,

2.1.11. Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi Beyannamesi

Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde elektrik ve havagazı tüketenler, tüketim bedeli içinde yer alan elektrik ve havagazı tüketim

vergisini de elektrik enerjisini tedarik eden ve havagazını dağıtan kuruluşlara öderler.

Tedarikçi ve dağıtıcı kuruluşlar tarafından, satış bedeli ile birlikte tahsil edilen tüketim vergisi, tahsil tarihini takip eden ayın 20. günü akşamına kadar, kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi da-iresine verilecek olan Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi Beyan-namesi ile beyan edilir.

Tüketim Vergisi Beyannamesi	Beyan Dönemi
Tahsil Edildiği Ayı İzleyen,	20 Gün İçinde,

2.1.12. Veraset Ve İntikal Vergisi Beyannamesi

7338 Sayılı Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 7. maddesine gö-re, veraset yoluyla veya diğer şekillerde karşılıksız olarak mal ikti-sap edenler; iktisap ettikleri malları, 5602 sayılı Kanun kapsamında şans oyunları düzenleyen ilgili kurum ve kuruluşlar ile yarışma ve çekilişi düzenleyen gerçek ve tüzel kişiler ikramiye kazananların ikramiyelerinden kesilen vergileri, bir beyanname ile bildirmek zo-rundadırlar.

5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunları ile gerçek ve tüzel ki-şilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyeler üzerinden vergi tevkifatı yapıldığı durumlarda, kazanılan bu ikrami-yeleri için ayrıca, beyanname verilmez.

Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 9. maddesine göre, Veraset ve İntikal Vergisi Beyannameleri, intikalin ölümüne bağlı tasarruflara

(veraset) veya karşılıksız intikallere ait olmasına göre aşağıda belirtilen sürelerde verilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 342. maddesine göre, veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin, beyanname verme sürelerinden sonra olan 15 gün içinde birinci ek süre içinde verilmesi halinde VUK'nun 352. maddesine göre ikinci derece usulsüzlük cezası, bu süreden sonra idarece verilecek ikinci ek süre içinde verilmesi halinde ise VUK'nun 352. maddesine göre birinci derece usulsüzlük cezası kesilir.

Ancak, her iki durumda da diğer bir anlatıma, birinci ve ikinci ek süre içinde verilen beyannameler dolayısıyla duruma göre ikinci veya birinci derece usulsüzlük cezalarının kesilmesine rağmen, vergi ziyayı olmamış sayıldığından, vergi ziyayı cezası kesilmez.

2.1.12.1. Veraset Yoluyla İntikal

Ölüme bağlı tasarruflardan kaynaklanan veraset yoluyla intikallere ait Veraset ve İntikal Vergisi Beyannameleri,

- Ölümün Türkiye'de gerçekleşmesi ve mükelleflerin (mirasçılarının) da Türkiye'de bulunmaları durumunda; ölüm tarihini takip eden dört ay içinde, mükelleflerin yabancı bir memlekette bulunmaları halinde ise, ölüm tarihini takip eden altı ay içinde,
- Ölümün yabancı bir ülkede gerçekleşmesi ve mükelleflerin (mirasçılarının) Türkiye'de bulunmaları durumunda; ölüm tarihini takip eden altı ay içinde, mükelleflerin ölenin bulunduğu ülkede bulunması durumunda ölüm tarihini takip eden dört ay içinde, mükellefler ölenin bulunduğu yerin dışında başka bir yabancı ülkede oldukları durumda ise, ölüm tarihini takip eden sekiz ay içinde,

- Gaiplik halinde, gaiplik kararının ölüm siciline kaydolunduğu tarihi takip eden bir ay içinde,

Mirasçılar tarafından verilir.

2.1.12.2. Karşılıksız Diğer İntikaller

Diğer suretle vaki intikallerde malların hukuken iktisap edildiği tarihi takip eden bir ay içinde verilir.

2.1.12.3. Yarışma ve Çekilişlerden İntikal

Gerçek veya tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişler ile 5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunlarında, yarışma ve çekiliş ile müsabakaların yapıldığı günü takip eden ayın 20. günü akşamına kadar verilir.

VİV Beyannamesi		Beyan Dönemi
Veraset Yoluyla İntikal	Ölenin ve Mirasçıların Türkiye'de Veya Aynı Yabancı Ülkede Bulunması Halinde, Ölüm Tarihini Takip Eden,	Dört Ay İçinde,
	Ölümün Türkiye'de Mirasçıların İse Yabancı Ülkede Bulunması Veya Mirasçıların Türkiye'de Ölümün Yabancı Bir Ülkede Olunması Halinde, Ölüm Tarihini Takip Eden,	Altı Ay İçinde,
	Ölümün Ve Mirasçıların Farklı Yabancı Ülkede Bulunmaları Halinde, Ölüm Tarihini Takip Eden,	Sekiz Ay İçinde,
	Gaiplik Halinde, Gaiplik Kararının Ölüm Siciline Kaydolunduğu Tarihi Takip Eden,	Bir Ay İçinde,
İvazsız İntikal	İvazsız İntikallerde, Malların Hukuken İktisap Edildiği Tarihi Takip Eden,	Bir Ay İçinde,
	Yarışma Ve Çekiliş İle Müsabakaların Yapıldığı Günü Takip Eden Ayın,	20. Günü Akşamına Kadar

2.2. Beyanname Verilme Şekilleri

Mükellef ve vergi sorumluları tarafından vergi kanunları uyarınca verilmesi gereken beyannameler iki şekilde (usulde) verilir. Bu usullerden ilki, beyannamelerin yetkili vergi dairesine kâğıt ortamında elden veya posta aracılığıyla gönderilmesiyken, ikinci yöntem bu beyannamelerin internet aracılığıyla elektronik ortamda gönderilmesidir.

Vergi beyannamelerinin kâğıt ortamında verilmesi veya elektronik ortamda gönderilmesi, **gerçek usulde gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri dışındaki mükellefler ve vergi sorumluları açısından isteğe bırakılmamıştır.**

Dolayısıyla, gerçek usulde gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ile vergi sorumlularının beyannamelerini elektronik ortamda göndermeleri zorunlu hale getirilmiştir.²

Elektronik ortamda beyanname verme yükümlülüğünde olmayan mükellefler ise, beyannamelerini kâğıt ortamında vermeleri veya elektronik ortamında göndermeleri kendi serbestîlerindedir. Diğer bir anlatımla, bu mükelleflerin beyannamelerini elektronik ortamda verme zorunlulukları bulunmamaktadır. Ancak, bu mükellefler isterlerse beyannamelerini elektronik ortamda gönderebilirler.

2.2.1. Elektronik Ortamda Beyanname Verilmesi

Mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmede, gelişen bilgi işlem teknolojilerinden yararlanmak, vergi beyanna-

² VUK'nun 376 Seri Nolu Genel Tebliği 18.10.2007 Tarih ve 26674 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

meleri ile bildirim ve eklerinin kolay, hızlı, ekonomik ve güvenilir bir şekilde idareye intikalini sağlamak, vergi beyannamelerinin doldurulmasındaki hataları en aza indirerek mükellef mağduriyetini önlemek, vergi dairesinin beyanname kabul, tarh, tahakkuk ve tahsilât işlemlerini azaltarak iş ve işlemlerini kolaylaştırmak ve diğer alanlarda mükellefe daha iyi hizmet vermesini sağlamak amacıyla, Maliye Bakanlığı'nın VUK'nun mükerrer 257. maddesindeki yetkisini kullanması sonucunda beyannamelerin elektronik ortamda verilmesi uygulamasına başlanılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 28. maddesinin ikinci fıkrasına göre, beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi halinde, beyannamenin alındısı/makbuzu yerine geçen tahakkuk fişi de elektronik ortamda düzenlenir. Elektronik ortamda düzenlenen tahakkuk fişleri, mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişilere, elektronik ortamda iletilir. Bu kapsamda, elektronik ortamda gönderilen ileti, tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçer.

Maliye Bakanlığı, VUK'nun mükerrer 257. maddesi uyarınca, vergi beyannameleri ve bildirimlerinin İnternet ve diğer elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında doğrudan mükellefler tarafından gönderilmesine izin verebileceği veya zorunluluk getirebileceği gibi, bunların yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracılığıyla gönderilmesine izin vermeye veya zorunluluk getirmeye de yetkili bulunmaktadır.

Dolayısıyla, mükellefler beyannamelerini elektronik ortamda doğrudan kendileri gönderebilecekleri gibi aracılık yetkisi almış meslek mensupları (serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler) vasıtasıyla da gönderebilirler.³

³ Uygulama İç Genelgesi Seri No:2005/1

Elektronik beyanname gönderme aracılık yetkisi almak isteyen meslek mensuplarının “Elektronik Beyanname Gönderme Aracılık Yetkisi Talep Formu ve Taahhünamesi”ni doldurarak bağlı oldukları vergi idaresine bizzat, tüzel kişilik şeklinde faaliyette bulunanların ise kanuni temsilcilerinin müracaat etmesi gerekmektedir.

Mükellefler veya meslek mensupları elektronik ortamda beyanname verebilmek için, Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde bulunan ayrı ayrı hazırlanmış beyanname doldurma programlarından, ücretsiz olarak yararlanabilirler.

Maliye Bakanlığı beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi zorunluluğunu getirmeye ve bu zorunluluğu mükellef grupları, faaliyet konuları ile beyanname çeşitleri itibariyle ayrı ayrı uygulamaya yetkili bulunduğundan, bu yetki kapsamında; kanuni süresi geçmiş beyannameler ile pişmanlık ve düzeltme talebi içeren beyannameler dahil, elektronik ortamda gönderilmesi gereken beyannameler aşağıda belirtilmiştir.⁴

- a) İstanbul ilinde kurulan Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı mükelleflerinin, tüm vergi beyannameleri,
- b) Kurumlar Vergisi mükelleflerinin, Kurumlar Vergisi Beyannameleri ve Geçici Vergi Beyannameleri,
- c) Ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinin, Yıllık Gelir Vergisi Beyannameleri ve Geçici Vergi Beyannameleri,

⁴ VUK'nun 376 Seri Nolu Genel Tebliği 18.10.2007 Tarih ve 26674 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

- d) 5362 Sayılı Kanuna göre kurulan meslek odalarının ve birliklerinin, işletme hesabı esasına göre defter tutan üyelerine ait beyannameleri,⁵
- e) Katma Değer Vergisi Beyannameleri (1 ve 2 no.lu),
- f) Muhtasar Beyannameleri,
- g) Özel Tüketim Vergisi Beyannameleri (2a Beyannamesi Hariç),
- h) Damga Vergisi Beyannameleri,
- i) Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Beyannamesi,
- j) Özel İletişim Vergisi Beyannamesi,
- k) Şans Oyunları Vergisi Beyannamesi,
- l) Hizmet Vergisi (Banka Muameleleri Vergisi/Sigorta Muameleleri Vergisi) Beyannameleri,
- m) Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi Beyannamesi⁶.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca çıkarılan tebliğlere göre beyannamelerini meslek mensubuna imzalatmak zorunda bulunan mükellefler, beyannamelerini elektronik ortamda doğrudan kendileri gönderebilecekleri gibi 3568 sayılı yasa uyarınca yetki almış meslek mensupları aracılığıyla da gönderebilirler.

⁵ 17.01.2008 Tarih ve VUK-31/2008-1 /e-Beyanname-9 Sayılı VUK 31 Seri Nolu Sirküler,

⁶ Belediye Gelirleri Kanunu 37 Seri Numaralı Genel Tebliğ, 12.08.2009 Tarih ve 27317 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.

Diğer yandan, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca çıkarılan tebliğlere göre aktif büyüklükleri veya net satış hâsılatlarının belli bir tutarın altında olması nedeniyle, beyannamelerini meslek mensubuna imzalatmak zorunluluğunda bulunmayan mükellefler, istemeleri halinde beyannamelerini elektronik ortamda doğrudan kendileri gönderebilirler.

Ayrıca, yukarıda belirtilen beyannamelerini kendileri elektronik ortamda gönderebilecek mükelleflere ilave olarak, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca çıkarılan tebliğlere göre belirlenen aktif büyüklük ile net satış tutarı ölçüleri şartı aranılmaksızın, aşağıda belirtilen mükelleflerin de istemeleri halinde beyannamelerini elektronik ortamda doğrudan kendileri gönderebilirler.⁷

- a) Katma Bütçeli İdareler, İl Özel İdareleri, Belediyeler ve bunlara bağlı iktisadi işletmeler, Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Devlet ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri İştirakleri, Döner Sermayeli İşletmeler, Özerk Kuruluşlar ile Diğer Kamu Kurumları,
- b) Noterler,
- c) Muhasebeye ilişkin işlemleri, işletmede bağımlı olarak çalışan ve 3568 sayılı Kanuna göre ruhsat almış bulunan meslek mensupları tarafından yerine getirilen mükellefler,
- d) Herhangi bir hadde ve sınırlamaya tabi olmaksızın, yeminli mali müşavirlerle tam tasdik sözleşmesi imzalamış olan mükellefler.

⁷ Maliye Bakanlığı'nın 14.02.2005 Tarih VUK-15/2005-2/e-Beyanname-1 Sayılı 15 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Sirküleri.

2.2.2. Kâğıt Ortamında Beyanname Verilmesi

Gerçek usulde kazançlarını tespit etmeyen ticari veya mesleki kazanç sahipleri ile gelir vergisi kanunu kapsamında, ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı veya diğer kazanç ve irad elde eden mükelleflerden beyanname vermeleri gerekenler, beyannamelelerini kâğıt ortamında elden veya posta yoluyla gönderebilirler.⁸

Bu mükelleflerin beyannamelelerini elektronik ortamda verme zorunlulukları bulunmamakla birlikte, kendi istemleri doğrultusunda elektronik ortamda gönderme şifresi almak koşuluyla beyannamelelerini elektronik ortamda gönderebilirler.

Ancak, veraset ve intikal vergisi beyannameleleri gibi sürekli yükümlülüğü gerektirmeyen beyannameleler için, elektronik ortamda beyanname göndermek için kullanıcı kodu, parola ve şifre verilmez.

Bu kapsamda, veraset ve intikal vergisi veya kayıt ve tescile tabi motorlu araçlarının ilk iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi beyannameleleri (2/A) gibi sürekli yükümlülüğü gerektirmeyen beyannameleler kâğıt ortamında verilir.

2.3. Ceza Uygulaması

2.3.1 Genel Olarak Ceza Uygulaması

Vergi Usul Kanunu'nun ikinci kitabında mükelleflerin ödevleri, dördüncü kitabında ise ceza hükümleri düzenlenmiştir. En basit ev-

⁸ VUK'nun 376 Seri Nolu Genel Tebliği 18.10.2007 Tarih ve 26674 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

rensel hukuk kuralına göre kanunlarda öngörülme­yen fiiller için ceza uygulanamaz. Bu durum, hukuk sistemimizde kanunlarda belirtilmeyen eylem ve suçlar için ceza uygulanamaz ifadesiyle bir ilke olarak yer almıştır. Bu kapsamda, Vergi Usul Kanunu'nun 331. maddesinde, vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, Vergi Usul Kanunu dördüncü kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalarla cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nda cezalar, işlenen fiil ve verilecek ceza arasında bir denge kurularak, kanunda vergi suçları belirli bazı esaslara bağlanmıştır. Bunlar, suçun ağırlık derecesine göre; vergi ziyayı ve usulsüzlük suçu olmak üzere iki grup halinde belirlenmiştir. Diğer bir ifadeyle, vergi cezaları; vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezasını ifade eder. Ayrıca kaçakçılık suçuna iştirak ile mükellefin özel işlerini yapan memurlar için kesilen cezalar, yani asıl mükellef dışındaki şahıslar adına kesilen cezalarda vergi cezası niteliğindedir.

Vergi kanunu hükümlerine aykırı hareket eden kişiler, belli bazı durumlarda, vergi cezalarının dışında, ceza mahkemesi tarafından verilecek cezalarla da tecziye edilirler. Bu nevi cezaların en önemlisi, belli nitelikteki kaçakçılık suçu ile bu suçlara iştirak halidir. Ayrıca, vergi mahremiyeti hükümlerine aykırı davrananlar ile mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar hakkında, ceza mahkemelerince hükümlenen cezalardır.

PARASAL CEZALAR	
Vergi Aslına Bağlı Olmayanlar	Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezaları
Vergi Aslına Bağlı Olanlar	Vergi Ziyayı Cezası

Vergi ziyana sebebiyet verildiği durumlarda, mükellef veya sorumlular hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir. Vergi ziyana VUK'nun 359. maddesinde yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.

Ancak, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için VUK'nun 344. maddesi uyarınca kesilecek vergi ziyai cezası yüzde elli oranında uygulanır.

Vergi ziyai ise, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmündedir.

Usulsüzlük ise, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin düzenlemelerine uyulmamasıdır. Diğer bir deyişle, çeşitli vergi kanunları ile konulmuş bulunan ve mükelleflerin uymak zorunda oldukları ödevlere aykırı hareket edilmesi hali, usulsüzlük suçu olarak sayılmaktadır.

Usulsüzlük suçunun, vergi ziyai cezasından farkı ise, vergi ziyainın meydana gelmiş olmasına gerek bulunmasıdır. Yani, usulsüzlük cezasının kesilebilmesi için, mutlaka vergi ziyainın meydana gelmiş olması gerekmez. VUK.'nda belirtilen usulsüzlük filleri için, belirli cezalar öngörülmüştür.

VUK'nun da usulsüzlük filleri, iki ana grup halinde belirtilmiştir. Bunlar; usulsüzlük ve özel usulsüzlüktür.

Usulsüzlük sayılan filler, daha ziyade tüm vergilerle ilgili bulunanlardır. Özel usulsüzlük fiilleri ise, daha ziyade belirli bazı olaylarla ilgili olanlardır.

Vergi Usul Kanununun 352. maddesinde; “usulsüzlük” filleri, iki derece ve on altı bent halinde belirtilmiştir. Usulsüzlük suçu, VUK'nu kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlar için uygulanır. Usulsüzlük suçları, usulsüzlük dereceleri dikkate alınarak, VUK.'na bağlı bulunan cetvellerde belirtilen miktarlara göre kesilir.

Ancak, usulsüzlük suçunu meydana getiren fiil, aynı zamanda re'sen takdir sebebi de olursa, usulsüzlük cezası iki kat olarak (kesilir) uygulanır. Bu uygulama, sadece usulsüzlük cezaları için geçerli olup, özel usulsüzlük cezaları için geçerli değildir.

Usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektiren tek bir fiil ile aynı zamanda vergi ziyai cezasının kesilmesini gerektiren bir suç da işlenmiş olduğu durumlarda, bu cezalardan sadece miktar itibariyle fazla olanı kesilir. Bu uygulama, VUK'nun 353. maddesinde yer alan özel usulsüzlük cezaları için geçerli değildir.

Bu uygulamanın, sadece usulsüzlük cezaları için geçerli olduğu, özel usulsüzlük cezalarının hiçbir türü için geçerli olmadığı genel olarak kabul edilmektedir. Ancak, genel kabul görmüş bu uygulamaya, VUK'nun 353. maddesi dışındaki özel usulsüzlük cezaları için katılmak mümkün değildir.

VUK'nda usulsüzlükler aşağıda yer verildiği üzere dört ayrı maddede düzenlenmiştir, Bunlar;

- VUK'nun 352. maddesindeki birinci ve ikinci derece usulsüzlükler,
- VUK'nun 353. maddesindeki özel usulsüzlükler,
- VUK'nun 355. maddesindeki damga vergisindeki özel usulsüzlükler,
- VUK'nun mükerrer 355. maddesindeki özel usulsüzlükler,

VUK'nun 353. maddesinde yer alan özel usulsüzlük cezalarına ilişkin düzenlemenin son fıkrasında, bu maddedeki (VUK'nun 353. maddesindeki) cezalar için VUK'nun 336. maddesinin diğer bir ifadeyle “aynı fiilden kaynaklanan usulsüzlük ve vergi ziyaından miktar itibariyle fazla olanın kesileceğinin” uygulanmayacağına ilişkin özel hüküm bulunmaktadır.

Diğer yandan, VUK'nun 3. maddesinde vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm edeceği belirtilmiştir. Bu anlamda, yasal yorum yöntemleri olan deyimsel ve amaçsal yorum yöntemlerine göre, sadece VUK'nun 353. maddesinde yer alan özel düzenleme dolayısıyla, kesilen özel usulsüzlük cezaları için mukayese yapılmayacaktır. Söz konusu özel düzenlemeye paralel bir düzenleme VUK'nun mükerrer 355. maddesinde yer alan özel usulsüzlük cezalarında yer verilmemiştir. Bu nedenle, VUK'nun mükerrer 355. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezaları için koşulların olduğu durumlarda, vergi ziyası cezası ile mukayese yapılabileceğini düşünmekteyiz.

Bu kapsamda, VUK'nun mükerrer 355. maddesinde yer alan elektronik beyanname vermeme dolayısıyla kesilecek özel usulsüzlük cezasının, aynı beyannamenin verilmemesi dolayısıyla re'sen takdir sonucu belirlenen matrah üzerinden ziya uğratılan ve re'sen tarh

edilen vergi dolayısıyla kesilecek vergi ziyayı cezasının daha önce kesilen özel usulsüzlük cezası ile mukayese edilmemesi gerekmektedir.

Vergi kanunlarınca verilmesi gereken tüm vergi (gelir, kurumlar, katma değer, geçici vergi, damga, BSMV gibi) beyannamelerin süresi içerisinde, kâğıt ortamında verilmesi gerekenlerin, verilmemesi VUK'nun 352. maddesi uyarınca birinci derece iki kat usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektirir. Diğer yandan, söz konusu beyannamelerden elektronik ortamda verilmesi gerekenlerin, kanuni süresi içinde verilmemesi VUK'nun Mükerrer 355. maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirir.

Beyannamelerin elektronik ortamda verilmemesi fiili nedeniyle, sadece özel usulsüzlük cezası, kâğıt ortamında verilmemesi nedeniyle, sadece iki kat usulsüzlük cezası kesilir. Beyanname verilmemesi nedeniyle her iki cezanın birlikte uygulanması VUK'nun mükerrer 355. maddesi uyarınca mümkün değildir.

2.3.2. Ceza Uygulamasına İlişkin Özel durumlar

2.3.2.1. Beyanname Verilmemesi

Vergi kanunlarında, vergi beyannamelerin verilme süreleri her vergi türü itibarıyla müşahhas olarak ayrı ayrı belirlenmiştir. Vergi kanunlarında belirtilen beyanname verme süreleri içerisinde beyannamenin verilmemesi veya bu sürelerden sonra verilmesi durumunda, vergi beyannamelerin belirlenen kanuni süresi içinde verilmemesi fiili VUK'nun 352. maddesine göre birinci derece iki kat usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirir.

Süresi içerisinde verilmeyen vergi beyannamesi elektronik ortamda verilmesi gereken bir beyanname türü ise bu mükelleflere

VUK'nun Mükerrer 355. maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilir. Elektronik ortamda beyanname vermeme fiili nedeniyle özel usulsüzlük cezasının kesildiği durumlarda, ayrıca birinci derece usulsüzlük cezası kesilmez.

Diğer yandan, vergi beyannamelerinin ister elektronik ortamda isterse kâğıt ortamında verilmemesi fiili, VUK'nun 30/1. maddesi gereğince re'sen takdir nedenidir. Bu nedenle beyanname verilme- yen ilgili vergilendirme dönemine ait verginin matrahı takdir komisyonunca re'sen tespit edilir.

Takdir komisyonunca tespit edilen vergi matrahı üzerinden re'sen tarh edilen vergi ve bu vergiye ilişkin olarak ziyayı uğratılan vergi için ayrıca vergi ziyayı cezası kesilir.

2.3.2.2. Beyanname Verilmemesi Halinde Uygulanacak Usul- süzlük Cezası

Vergi beyannameleri, Maliye Bakanlığınca belirlenen usuller kapsa- mında vergi kanunlarında yazılı süreler içerisinde verilir. Beyanna- melerin belirlenen süre ve şekil içerisinde yapılmaması öncelikle usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirir.

Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin düzenlemele- rine uyulmaması olarak tanımlandığından, vergi kanunlarına göre verilmesi gereken beyannamelerin kanuni süresi içinde verilmeme- si, VUK'nun 352. maddesine göre birinci derece usulsüzlük ceza- sı kesilmesini gerektirmektedir. Diğer yandan, söz konusu fiil, VUK'nun 30/1. maddesi uyarınca re'sen takdiri de gerektirdiğinden VUK'nun 352. maddesine göre kesilen usulsüzlük cezası iki kat olarak uygulanır.

Elektronik ortamda beyanname vermesi gereken mükelleflerin, beyannamelerini vermemeleri halinde ise VUK'nun Mükerrer 355. maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilir.

Elektronik ortamda vergi beyannamelerin verilmemesi eylemi, VUK'nun 30/1. maddesi uyarınca re'sen takdiri gerektirmekle birlikte, VUK'nun mükerrer 355. maddesi uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasının arttırılmasını gerektirmez.

Elektronik ortamda verilmesi gereken vergi beyannamelerinin, verilmemesi fiili nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilmesi halinde, VUK'nun mükerrer 355. maddesinin son fıkrası gereğince, aynı kanunun 352/1. maddesi uyarınca ayrıca usulsüzlük ceza kesilmez.

Ancak, beyannamelerini elektronik ortamda verme yükümlülüğü bulunmayan mükellefler kâğıt ortamında vermeleri gereken beyannamelerini kanuni süresi içinde vermemeleri halinde, haklarında VUK'nun 352. maddesine göre birinci derece iki kat usulsüzlük cezası kesilir.

Mükelleflerin elektronik ortamda vermeleri gereken beyannameleri vermemeleri veya süresinden sonra vermeleri halinde haklarında uygulanacak, özel usulsüzlük cezası tutarlarının da yer aldığı VUK'nun mükerrer 355. maddesi 01.08.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5904⁹ Sayılı Kanunu'nun 22. maddesiyle değiştirilmiştir. Söz konusu düzenlemeyle, özel usulsüzlük cezası tutarları indirilmiştir.

⁹ 5904 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 03.07.2009 Tarih ve 27277 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

VUK'nun mükerrer 355. maddesinde yer alan özel usulsüzlük cezalarına ilişkin söz konusu düzenleme 01.08.2009 tarihinden itibaren yürürlüğe girdiğinden, beyanname verilme süreleri bu tarihten sonra olan beyannamelerin verilmemesi halinde, indirilmiş özel usulsüzlük cezaları uygulanır. Diğer bir anlatımla, 5904 sayılı yasayla yapılan düzenlemeye göre özel usulsüzlük cezası uygulaması, beyannamenin ilgili olduğu aya göre değil beyannamenin verilme süresinin son gününün 01.08.2009 tarihinden sonra olması gerekir.

Ancak, ceza hukukunun, lehte olan kanunun uygulanması ilkesi gereğince, 01.08.2009 tarihinden önce işlenen fiiller dolayısıyla, bu tarihte sonra kesilecek cezaların, söz konusu fiillerin işlendiği tarihteki ceza tutarı yerine 5904 sayılı yasayla yapılan değişikliğe göre cezanın kesilmesi gerektiği görüşü de ileri sürülmektedir.

Buna göre, mükellef grupları itibariyle, VUK'nun mükerrer 355. ve 352. maddelerine göre, vergi beyannamelerinin kanuni süreleri içerisinde elektronik ortamda veya kâğıt ortamında verilmemesi halinde, 2009 yılında kesilmesi gereken özel usulsüzlük veya iki kat usulsüzlük cezası tutarları aşağıdaki gibidir.

FİİLİ İŞLEYEN	Elektronik Ortamda Beyanname Verilmemesi Halinde Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezası Tutarı (TL)		Basılı Evrak (Kağıt) Olarak Beyanname Verilmemesi Halinde Kesilecek Usulsüzlük Cezası Tutarı (TL)
	Ocak- Temmuz 2009 Ayları İçin	Ağustos 2009 Ayından İtibaren	
Sermaye Şirketleri (Anonim, Limited veya Eshamalı Komandit Şirketler)	1.600	1.000	(89X2=) 178
Sermaye Şirketleri Dışında Kalan 1. Sınıf Tüccarlar Ve Serbest Meslek Erbabı	1.600	1.000	(56X2=) 112
2.Sınıf Tüccarlar	760	500	(28X2=) 56
Yukarıdakiler Dışında Kalıp Beyanname Vermek Suretiyle Gelir Vergisine Tabi Olanlar	350	250	(14X2=) 28

Örnek 1: Bilânço esasına göre defter tutan ve İstanbul Büyük Mükellefler Vergi Dairesinin mükellefi (X) AŞ'nin Temmuz/2009 ayına ait KDV beyannamesini yasal süresi olan 1–24 Ağustos 2009 tarihlerinde elektronik ortamda vermemesi halinde, adına 1.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilir. Ayrıca, beyannamesi verilmeyen vergilendirme dönemi olan Temmuz/2009 vergilendirme döneminin KDV matrahının tespiti için dosya takdir komisyonuna sevk edilir.

Takdir komisyonunca takdir edilen matrah üzerinden re'sen KDV tarh edilir ve tarh edilen vergi için hesaplanan vergi ziyayı cezası da-

ha önce kesilen özel usulsüzlük cezası ile mukayese edilerek kesilir.

Diğer bir anlatımla, beyanname vermeme fiili sonucunda vergi ziyayı da ortaya çıktığı durumlarda, VUK'nun 344. maddesine göre vergi ziyayı cezası kesilir. Kesilen özel usulsüzlük cezası ile vergi ziyayı cezası karşılaştırılarak miktar olarak ağır olan ceza kesilir.

Örnek 2: Bilânço esasına göre defter tutan (V) Ltd. Şti, Haziran ve Temmuz/2009 aylarına ait Muhtasar Beyannamelerini elektronik ortamda göndermemiştir.

Bu durumda, Haziran ayı için verilmeyen muhtasar beyanname dolayısıyla 1.600 TL, Temmuz ayı için verilmeyen muhtasar beyanname için ise 1.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

VUK'nun mükerrer 355. maddesinde yer alan özel usulsüzlük cezaları, 01.08.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5904 Sayılı Kanunu'nun 22. maddesiyle değiştirildiğinden, 01.08.2009 tarihinden sonra verilmesi gereken Temmuz/2009 ayına ait Muhtasar Beyanname için, indirilmiş özel usulsüzlük cezası tutarına göre ceza kesilir.

Örnek 3: Elektronik ortamda beyanname verme yükümlülüğü bulunmayan, gayrimenkul sermaye iradı sahibi (A) 2008 yılına ait Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesini yasal süresi olan 1-25 Mart 2009 tarihlerinde vermemesi halinde, adına 112,00 TL birinci derece iki kat usulsüzlük cezası kesilir. Ayrıca, beyannamesi verilmeyen vergilendirme dönemi olan 2008 takvim yılı gelir vergisi matrahının tespiti için dosya takdir komisyonuna sevk edilir.

Takdir komisyonunca takdir edilen matrah üzerinden gelir vergisi re'sen tarh edilir ve tarh edilen vergi için hesaplanan vergi ziyayı ce-

zası daha önce kesilen birinci derece iki kat usulsüzlük cezası ile mukayese edilerek uygulanır.

Diğer bir anlatımla, beyanname vermeme fiili sonucunda vergi ziyana da neden olduğunda, mükellef adına VUK'nun 344. maddesine göre vergi ziyai cezası da kesilmesi gerektiğinden, kesilen usulsüzlük cezası ile vergi ziyai cezası karşılaştırılarak miktar olarak ağır olan ceza kesilir. Aynı fiilden kaynaklanan, vergi ziyai ve usulsüzlük cezalarının her ikisi birden kesilmez.

2.3.3. Süresinden Sonra Pişmanlık Talepsiz Beyanname Verilmesi

Mükellef ve vergi sorumluları vergi kanunlarında belirtilen beyanname verme tarihlerinden sonra vergi beyannamelerini pişmanlık talepsiz olarak vermeleri durumunda, beyannamenin verilme usulü olan elektronik ortamda ya da kâğıt ortamında verilmesi gereken beyanname olmasına göre vergi cezası kesilir.

Ancak, kâğıt veya elektronik ortamda süresinden sonra verilen beyanname dolayısıyla kesilen vergi cezasının muhatabına ihbarname ile tebliğ edilmesi gerekir. Kesilen vergi cezalarının elektronik ortamda tebliği mevcut düzenlemeler kapsamında mümkün değildir. Vergi ceza ihbarnamelerinde, tahakkuk fişleri gibi, elektronik ortamda tebliği yapılabilmesi için,ergi Usul Kanunu'nun 28. maddesinin ikinci fıkrasında yapılan düzenlemeye paralel düzenlemenin VUK'nun 366. maddesinde yapılması gerekir.

Vergi beyannamelerinin elektronik ortamda süresinden sonra gönderilmesi halinde, vergi cezası (usulsüzlük/özel usulsüzlük/vergi ziyai cezası) kesilen durumlarda ceza ihbarnamesi de elektronik ortamda düzenlenir. Elektronik ortamda düzenlenen ceza ihbarnamesi, mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi

verilmiş gerçek veya tüzel kişilere, elektronik ortamda iletilir. Bu kapsamda, elektronik ortamda gönderilen ileti, ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliği yerine geçeceğine ilişkin yasal bir düzenleme yapılmadığı sürece, elektronik ortamda kesilen cezanın, kâğıt ortamında ihbarname ile mükellefe tebliği zorunludur.

Elektronik ortamda kesildiği halde ihbarname ile tebliğ edilmeyen vergi cezaları için, VUK'nun 376.maddesine göre cezada indirim veya duruma göre uzlaşma talep etme ya da dava açma sürelerine ilişkin süreç başlamaz.

2.3.3.1. Usulsüzlük Veya Özel Usulsüzlük Cezası

Mükellefler ve vergi sorumluları, vergi kanunlarında belirtilen beyanname verme süreleri içerisinde beyannamelerini vermeleri gerekmektedir. Bu sürelerden sonra verilen beyannameler süresinde verilmemiş beyannameler olarak kabul edilir. Kanuni süresinde verilmeyen beyanname kâğıt ortamında verilmesi gereken bir beyanname ise, beyanname verilmemesi nedeniyle VUK'nun 352. maddesinin birinci maddesine göre, birinci derece iki kat usulsüzlük cezası kesilir. Süresinde verilmeyen beyanname elektronik ortamda verilmesi gereken bir beyanname ise, VUK'nun mükerrer 355. maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilir.

Ancak, elektronik ortamda verilmesi gerekirken süresinde verilmeyen beyannamelerin, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak, 15 gün içinde verilmesi halinde 1/4 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise 1/2 oranında özel usulsüzlük cezası kesilir.

Elektronik ortamda verilmesi gereken beyannamelerin süresinden sonra verilmesi halinde uygulanacak özel usulsüzlük cezası tutarlarının yer aldığı VUK'nun mükerrer 355. maddesi 01.08.2009 tari-

hinden itibaren geçerli olmak üzere 5904 Sayılı Kanunu'nun 22. maddesiyle değiştirilmiştir. Söz konusu düzenlemeyle, 01.08.2009 tarihinden itibaren, özel usulsüzlük cezası tutarları indirilmiştir.

Bu tarihten -01.08.2009- sonra verilmesi gereken beyannameler için, indirilmiş özel usulsüzlük cezası tutarlarına göre ceza kesilir.

Beyannamenin kanuni süresinden sonra, belli bir süre içerisinde (15'er günlük iki ayrı ek süre içinde) verilmesi halinde uygulanacak özel usulsüzlük cezasında kademeli olarak indirim uygulaması; sadece, elektronik ortamda verilen beyannameler için geçerli olup, kâğıt ortamında verilen beyannameler için böyle bir uygulama söz konusu değildir.

Mükelleflerin elektronik ortamda süresinden sonra (geç) beyanname vermeleri halinde haklarında uygulanacak, özel usulsüzlük cezası tutarlarının da yer aldığı VUK'nun mükerrer 355. maddesi 01.08.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5904 Sayılı Kanunu'nun 22. maddesiyle değiştirilmiştir. Söz konusu düzenlemeyle, özel usulsüzlük cezası tutarları indirilmiştir.

Buna göre, mükellef grupları itibariyle, vergi beyannamelerinin süresi içinde elektronik ortamda geç verilmesi halinde, kesilmesi gereken özel usulsüzlük tutarları aşağıdaki gibidir.

FİİLİ İŞLEYEN	Elektronik Ortamda Geç Beyanname Verilmesinde 2009 Yılı İçin Uygulanacak Özel Usulsüzlük Cezası Tutarları (TL)					
	I. ve II. Ek Süreden Sonra Beyanname Verilmesi		I. Ek Süre (15 gün) İçinde verilmesi		II. Ek Süre (I. Ek Süreyi Takip Eden 15 Gün) İçinde verilmesi	
	Ocak-Temmuz	Ağustos-Aralık	Ocak-Temmuz	Ağustos-Aralık	Ocak-Temmuz	Ağustos-Aralık
1. Sınıf Tüccarlar Ve Serbest Meslek Erbabı	1.600	1.000	(1.600/4=) 400	(1.000/4=) 250	(1.600/2=) 800	(1.000/2=) 500
2.Sınıf Tüccarlar	760	500	(760/4=) 190	(500/4=) 125	(760/2=) 380	(500/2=) 250
Yukarıda sayılanların Dışında Kalanlar	350	250	(350/4=) 87,5	(250/4=) 62,5	(350/2=) 175	(250/2=) 125

Ancak, elektronik ortamda verilen (gönderilen) beyannamenin ilgili vergi kanununda belirtilen süre içerisinde verilmemesi nedeniyle, geç verilme süresine göre elektronik ortamda kesilen vergi cezasının (özel usulsüzlük cezasını) muhatabına mutlaka ihbarname ile tebliğ edilmesi gerekir.

Kesilen özel usulsüzlük cezasının elektronik ortamda tebliği mevcut düzenlemeler kapsamında mümkün değildir. Vergi ceza ihbarnamelelerinde, tahakkuk fişleri gibi, elektronik ortamda tebliği yapılabilmesi için, Vergi Usul Kanunu'nun 28. maddesinin ikinci fıkrasında yapılan düzenlemeye paralel düzenlemenin VUK'nun 366. maddesinde yapılması gerekir.

2.3.3.2. Vergi Ziyayı Cezası

Mükellef veya vergi sorumluları, kendi istekleri doğrultusunda **idarece takdire sevk veya vergi incelemesine başlanmadan önce** daha önce vermemiş oldukları beyannamelerini vermeleri halinde, bu beyannameler için VUK'nun 30. maddesi uyarınca, re'sen takdire başvurulmaz.

Bu beyannameler üzerinden tarh edilen vergiler VUK'nun 30. maddesine göre re'sen tarh edilmiş sayılır. Bu beyannameler üzerinden tarh edilen vergiler için kesilecek vergi ziyayı cezası, VUK'nun 344. maddesine göre yüzde elli oranında alınır.

Ayrıca, kanuni süresi geçtikten sonra verilen ve elektronik ortamda verilmesi gerekmeyen vergi beyannameleri için iki kat usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, kesilen usulsüzlük cezası ve %50 oranındaki vergi ziyayı cezası, miktar olarak karşılaştırılarak tutar itibarıyla ağır olanı kesilir.

Diğer yandan, söz konusu beyannamenin elektronik ortamda verilmesi gerektiği durumda bu beyannamelerin verilme süreleri dikkate alınarak, yukarıdaki bölümde açıklanan, kademeli olarak uygulanan özel usulsüzlük cezası kesilir.

Kesilen özel usulsüzlük cezası ve %50 oranındaki vergi ziyayı cezası, miktar olarak karşılaştırılarak tutar itibarıyla ağır olanı kesilir.

Cezayı gerektiren tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırısı kesilir. Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyasına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaa uğratılan vergiden dolayı ke-

silmesi gereken vergi ziyai cezası ile kıyaslanmasına ve noksan kesilen cezanın tamamlanmasına engel değildir.

Dolayısıyla, kanuni süresinden sonra pişmanlık talepsiz olarak elektronik ortamda verilen beyannamelerde, kanuni süreden sonra verilen (KSS) kutucuğunun ve düzeltme beyanı olduğunu belirten (DZT) kutucuğunun, aynı ekran üzerinde işaretlenmesi gerekir. Bu şekilde verilen beyannamelerde bir vergi ziyai ortaya çıktığı durumlarda, sistem tarafından otomatik olarak, %50 oranında vergi ziyai cezası kesilir.

Kesilen vergi ziyai cezasının elektronik ortamda tebliği mevcut düzenlemeler kapsamında mümkün değildir. Vergi ceza ihbarnamelerinde, tahakkuk fişleri gibi elektronik ortamda tebliği yapılabilmesi için Vergi Usul Kanunu'nun 28. maddesinin ikinci fıkrasında yapılan düzenlemeye paralel düzenlemenin VUK'nun 366. maddesinde yapılması gerekir.

Elektronik ortamda kesilen, söz konusu cezaların tahsil edilebilmesi veya diğer bir anlamda hüküm ifade edebilmesi için mutlak surette muhatabına -posta veya memur eliyle- tebliğ edilmiş olmalıdır.

Verilen beyannamelerde vergi ziyai bulunmadığı durumlarda vergi ziyai cezası kesilmez; sadece, beyannamenin kanuni süresi içinde elektronik ortamda verilmemesi nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilir.

Diğer yandan, kanuni süresinden sonra pişmanlık talepsiz olarak kâğıt ortamında verilen beyannameler ile vergi ziyaya da neden olduğunda, hesaplan iki kat birinci derece usulsüzlük cezası ile hesaplanan %50 oranındaki vergi ziyai cezası mukayese edilerek ağır olanı ihbarname ile muhatabına tebliğ edilir.

Kâğıt veya elektronik ortamda süresinden sonra verilen beyannameler dolayısıyla kesilen vergi cezasının (usulsüzlük, özel usulsüzlük veya vergi ziyai cezalarının) muhatabına ihbarname ile tebliğ edilmesi gerekir. Kesilen vergi cezalarının elektronik ortamda tebliği mevcut düzenlemeler kapsamında mümkün değildir.

Vergi ceza ihbarnamelerinde, tahakkuk fişleri gibi, elektronik ortamda tebliği yapılabilmesi için, Vergi Usul Kanunu'nun 28. maddesinin ikinci fıkrasında yapılan düzenlemeye paralel düzenlemenin VUK'nun 366. maddesinde yapılması gerekir.

Örnek 1: (N) Limited Şirketi, Haziran/2009 vergilendirme döneminde 4.000 TL ödenecek KDV bulunan KDV Beyannamesini elektronik ortamda pişmanlık ve ıslah (PİS) hükümlerinden yararlanmadan, kanuni süreden sonra Ekim/2009 ayı içinde vermiş ve beyannamesini elektronik ortamda gönderirken (KSS) tuşunu işaretleterek işlemi onaylamıştır.

Öncelikle şirket, vermesi gereken beyannameyi kanuni süresinde ve bu süreden sonraki birinci ve ikinci ek süre içinde vermemiştir. Bu durumda, mükellef şirket adına VUK'nun 5904 Sayılı Kanunu'nun 22. maddesiyle değişmeden önceki mükerrer 355. maddesine göre indirim uygulanmadan 1.600 TL özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekir.

Eğer ki, söz konusu beyanname Temmuz 2009 ayına ait olsa idi, mükellef şirket adına, elektronik ortamda beyanname verilmesi nedeniyle, VUK'nun 5904 Sayılı Kanunu'nun 22. maddesiyle değişik mükerrer 355. maddesine göre indirim uygulanmadan 1.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekirdi.

Diğer yandan, mükellef şirketin bildirmiş olduğu beyannamede 4.000 TL ödenecek vergi bulunduğundan, ziyai uğratılan vergi de

4.000 TL'dir. Ziyayı uğratılan vergi için VUK'nun 344. maddesinin üçüncü fıkrasına göre, %50 oranında (4.000 X %50=) 2.000 TL vergi ziyayı cezası kesilir.

VUK'nun 336. maddesine göre, aynı kanunun mükerrer 355. ve 344. maddelerine göre kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası ile %50 oranında hesaplan vergi ziyayı cezası, mukayese edilerek ağır olanı kesileceğinden, mükellef adına sadece 2.000 TL vergi ziyayı cezasının kesilmesi gerekir.

Örnek 2: Gerçek usulde gelir vergisi mükellefiyeti bulunmayan, bilgisayar programcısı (M), Nisan/2009 vergilendirme dönemine ait Muhtasar Beyannamesini kanuni süresinde vermemiştir. Yapılan incelemede, söz konusu vergilendirme döneminde, 2.000 TL ödenecek stopaj gelir vergisi bulunduğu tespit edilmiştir.

Bu durumda, mükellefin Muhtasar Beyannamesini kanuni süresinde vermemesi, VUK'nun 352/I-1. ve 30/1 maddeleri uyarınca iki kat 1. derecece usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektirdiği gibi, aynı zamanda söz konusu fiille ziyayı uğratılan 2.000 TL tutarında stopaj gelir vergisi için VUK'nun 344. maddesi uyarınca 2.000 TL vergi ziyayı cezasının da kesilmesi gerekmektedir.

Ancak, söz konusu her iki ceza da beyanname verilmemesi fiili dolayısıyla meydana geldiğinden, usulsüzlük cezası ile vergi ziyayı cezası karşılaştırılarak tutar olarak ağır olan 2.000 TL. vergi ziyayı cezası kesilir.

Örnek 3: (P) Limited Şirketi, Ağustos/2009 vergilendirme dönemine ilişkin KDV Beyannamesini elektronik ortamda kanuni süreden sonra 01 Ekim 2009 tarihinde vermiş ve beyannamesini elektronik ortamda gönderirken (KSS) tuşunu işaretleyerek işlemi onaylamıştır.

Şirketin, kanuni süreden sonra verdiği beyanname, indirimler dolayısıyla ödenecek vergi oluşmamıştır.

Kanuni süresinden yedi (7) gün sonra verilen söz konusu beyanname indirimler nedeniyle ödenecek vergi bulunmadığı veya devreden KDV bulunduğu, mükellef şirket adına sadece, VUK'nun 5904 Sayılı Kanunu'nun 22. maddesiyle değişik mükerrer 355. maddesine göre $\frac{1.000}{4} = 250$ TL özel usulsüzlük cezası kesilir. Söz konusu beyanname vergi ziyayı doğmadığından vergi ziyayı cezası kesilmez.

Söz konusu beyanname, Ağustos 2009 ayına ait olduğundan, VUK'nun mükerrer 355. maddesinde yer alan özel usulsüzlük cezalarında indirimini sağlayan 5904 Sayılı Kanunu'nun 22. maddesi 01.08.2009 tarihinde yürürlüğe girdiğinden, geç beyanname verilmesi nedeniyle kesilecek özel usulsüzlük cezası tutarı $\frac{1.000}{4} = 250$ TL olacaktır.

Diğer yandan, kanuni süresinden sonra verilen bu beyannameler, VUK'nun 30. maddesinde yer alan re'sen takdiri gerektiren başka neden bulunmadığı sürece incelemeye ya da takdire sevk edilmez.

Örnek 4: (G) Anonim Şirketi, Şubat/2009 vergilendirme dönemine ilişkin KDV Beyanname'sini elektronik ortamda kanuni süreden sonra 02 Nisan 2009 tarihinde vermiş ve beyanname'sini elektronik ortamda gönderirken (KSS) tuşunu işaretleyerek işlemi onaylamıştır.

Şirketin, kanuni süreden sonra verdiği beyanname, indirimler dolayısıyla ödenecek vergi oluşmamıştır.

Kanuni süresinden dokuz (9) gün sonra verilen söz konusu beyanname indirimler nedeniyle ödenecek vergi bulunmadığı veya dev-

reden KDV bulunduğundan, mükellef şirket adına sadece, VUK'nun 5904 Sayılı Kanunu'nun 22. maddesiyle değişmeden önceki mükerrer 355. maddesine göre _ oranında (1600/4=) 400 TL özel usulsüzlük cezası kesilir. Söz konusu beyannamede vergi ziyai doğmadığından vergi ziyai cezası kesilmez.

Söz konusu beyanname, Şubat 2009 ayına ait olduğundan, VUK'nun mükerrer 355. maddesinde yer alan özel usulsüzlük cezalarında indirimi sağlayan 5904 Sayılı Kanunu'nun 22. maddesi 01.08.2009 tarihinde yürürlüğe girdiğinden, geç beyanname verilmesi nedeniyle kesilecek özel usulsüzlük cezası tutarı, mezkûr değişiklikten önceki tutar (1.600*_ =) 400 TL olacaktır.

Diğer yandan, kanuni süresinden sonra verilen bu beyannameler, VUK'nun 30. maddesinde yer alan re'sen takdiri gerektiren başka neden bulunmadığı sürece incelemeye ya da takdire sevk edilmez.

2.3.4. Pişmanlık Talepli Beyanname Verilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde yer alan Pişmanlık ve İslah hükümlerinden yararlanılarak beyanname verilmesi ve pişmanlık koşullarına uyulması durumunda vergi ziyai cezası kesilmez. Ancak, elektronik ortamda beyanname verme yükümlülüğü bulunmayanlara, VUK'nun 352/I-1 maddesine göre, bir kat usulsüzlük cezası, elektronik ortamda beyanname verme yükümlülüğü bulunanlara ise VUK'nun mükerrer 355. maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bilindiği üzere, pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre beyanname verilmesi iki şekilde olmaktadır. Daha önce verilmiş bir beyanın ıslah edilmesi diğer bir deyişle arttırılması dolayısıyla ek beyanda bulunulması veya daha önce verilmeyen beyanname verme yükümlülüğünün yerine getirilmesi için beyanname verilmesidir.

Her iki durumda da verilen beyannameler üzerinden tahakkuk ettirilen vergiler için vergi ziyai cezası kesilmez. Usulsüzlük ya da özel usulsüzlük cezalarının uygulanmasında ise, pişmanlıkla verilen beyanname daha önce verilmiş bir beyannamenin düzeltilmesi bu cezalar (usulsüzlük cezası – özel usulsüzlük cezası) kesilmez. Çünkü, VUK'nun 352/I-1. ve mükerrer 355. maddelerinde daha önce verilmiş bir beyannamenin herhangi bir nedenle daha sonra düzeltilmesi halinde tekrar usulsüzlük veya özel cezasının kesilmesi öngörülmemiştir.

Ancak, daha önce beyannamenin verilmediği durumda ise, elektronik ortamda beyanname verme yükümlüğü bulunmayanlara beyanname vermeme fiili nedeniyle bir kat birinci derece usulsüzlük cezası, elektronik ortamda beyanname verme yükümlüğü bulunanlara ise özel usulsüzlük cezası kesilir.

Pişmanlık ve ıslah hükmünün geçersiz olması halinde; birinci derece usulsüzlük cezasının iki kat olarak kesilmesi gerekir ve varsa vergi ziyai cezası ile mukayese edilir. Mukayese sonucunda, hangi ceza tutar olarak fazla ise, o ceza kesilir. Birinci derece usulsüzlük cezasının kesilmeyerek, özel usulsüzlük cezasının kesildiği durumlarda ise özel usulsüzlük cezaları vergi ziyai cezaları, VUK'nun 336. Maddesine göre, mukayese edilerek kesilmesi gerekir.

Örnek: (R) Anonim Şirketi, Temmuz/2009 vergilendirme dönemine ilişkin KDV Beyannamesini elektronik ortamda pişmanlık ve ıslah (PİS) hükümlerinden yararlanarak, kanuni süreden sonra 15 Eylül 2009 tarihinde vermiş ve beyannamesini elektronik ortamda gönderirken (PİS) tuşunu işaretleyerek işlemi onaylamıştır.

Şirketin, kanuni süreden sonra VUK'nun 371. maddesi uygun olarak, pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre verdiği beyannamede 10.000 TL ödenecek vergi doğmuştur.

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanarak verilen beyanname üzerine, re'sen takdiri gerektiren başka bir tespitin bulunmadığı sürece, beyanname üzerinden 10.000 TL katma değer vergisi tarh ve tahakkuk ettirilecektir.

Kanuni süreden sonra verilen beyanname pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre verildiğinden, mükellef adına ziyayı uğratılan 10.000 TL KDV üzerinden vergi ziyayı cezası kesilmeyecektir.

Ancak, beyanname elektronik ortamda kanuni süresinden sonra ikinci ek süre içinde gönderildiğinden; mükellef şirkete, sadece VUK'nun 5904 Sayılı Kanunu'nun 22. maddesiyle değişik mükerrer 355. maddesine göre $1/2$ oranında (1.000/2=) 500 TL zel usulsüzlük cezası kesilir

Eğer ki söz konusu beyanname elektronik ortamda gönderilmesi zorunlu olmayan bir beyanname olsaydı, VUK'nun Mükerrer 355. Maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezası yerine, aynı kanunun 352/I-1. maddesi uyarınca birinci derece bir kat 178 TL tutarında usulsüzlük cezası kesilecektir.

Pişmanlıkla verilen beyanname üzerine kesilen usulsüzlük cezaları dışında; ayrıca, gecikme zammı oranında pişmanlık zammı hesaplanır.

2.3.5. Pişmanlıkla Verilmek İstenen Beyannamenin Yanlışlıkla Pişmanlık Talepsiz Olarak Verilmesi

Kanuni süresinden sonra elektronik ortamda verilecek beyannameler için sistemde seçenek olmasına rağmen, pişmanlık talebi seçilmeyerek (PİS), kanuni süresinden sonra (KSS) tercihi kullanılarak beyannameler verildiği durumlarda, beyan edilen matrah üzerinden

hesaplanan vergi için %50 oranında vergi ziyai cezası ayrıca kesilmektedir.

Elektronik ortamda verilen beyannamelerde yanlışlıkla kanuni süreden sonra (KSS) seçeneğinin işaretlendiği durumlarda, beyannamenin verilmesi sırasında sistemde otomatik olarak gelen açıklama ekran kısmına pişmanlık talebinin kabulü hususunun açıkça ifade edildiği durumlarda, bu beyannamelerin pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre kabul edilerek, kesilen cezanın kaldırılması gerekir.¹⁰

Verilen beyannamelerde pişmanlık ve ıslah (PİS) kutucuğu yerine yanlışlıkla kanuni süreden sonra (KSS) kutucuğunu işaretleyen mükellefler, durumu açıklayan bir dilekçe ile vergi dairesine başvurmaları halinde verilen beyanname, pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre işleme tabi tutulacak.

2.3.6. Birden Fazla Beyanname Verilmemesinde İndirim Uygulaması

Ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyai veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir. Ancak, VUK'nun 352. maddesinde belirtilen usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı durumda, VUK'nun 337. maddesine uyarınca, birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir. Aynı nev'i usulsüzlük ile kastedilen, fiillerin VUK'nun 352. maddesinde gösterilen derece ve fıkralar itibariyle yekdiğerine aynı olanlardır.

¹⁰ Maliye Bakanlığı'nın 29.06.2009 tarih ve 0.05.71/7103-409/62617 Sayılı Yazısı.

2.3.7. Mükellefiyet Kaydı Bulunmayanların Beyanname Vermemeleri Nedeniyle Haklarında Uygulanacak Usulsüzlük Cezası Türü

Gerçek usulde ticari, zirai veya mesleki faaliyette bulunduğu beyanname verme dönemlerinden sonra tespit edilen mükelleflerin, vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak verilmeyen beyannamelerin elektronik ortamda veya kâğıt ortamında verilecek beyanname olması nedeniyle, adlarına kesilecek usulsüzlük cezalarının; özel usulsüzlük veya birinci derece usulsüzlük cezası olması hususunda uygulamada tartışmalıdır.

Gerçek usulde vergilendirilen ticari, zirai veya mesleki kazanç sahipleri, beyannamelerini elektronik ortamda göndermek zorundadırlar. Bu zorunluluğa uymamaları halinde adlarına Vergi Usul Kanununun mükerrer 355. maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilir.

Ancak, faaliyetlerini vergi dairesinin bilgisi dışında yürüten mükelleflerin, elektronik ortamda beyanname verme yükümlülüğünde bulunduğunu kabul etmek olası değildir. Çünkü, elektronik ortamda beyanname verebilmek için öncelikle vergi dairesine işe başlama bildirimi ile mükellefiyet kaydının yapılması ve elektronik ortamda beyanname göndermeye ilişkin prosedür tamamlanarak elektronik ortamda beyanname verme şifresi ve yetkisinin tanınması gerekir. Elektronik ortamda beyanname gönderilmesi tek taraflı bir işlem bir anlamda, e-posta uygulaması değildir. Gelir idaresi bilgi işleminde mükellefiyetiniz ve kullanıcı işleminiz tanımlanmadıkça işlem gerçekleştirilmesi yapılamaz.

Bu nedenle, işe başlama bildiriminde bulunmamak suretiyle mükellefiyet kaydını yaptırmayan mükelleflerden elektronik ortamda

beyanname göndermeleri mümkün değildir. Ancak, işe başlama bildirimi, defter tasdiki gibi hiç bir vergisel mükellefiyetini yerine getirmeyen bir mükellef, kâğıt ortamında beyannamesini kanuni süresinde veya süresinden sonra verebilir. Dolayısıyla, beyanname verme fiili, diğer vergisel yükümlülüklerin doğal sonucu değildir.

VUK’nda, vergisel ödevlerden herhangi birinin yerine getirilmesi halinde, diğer vergisel yükümlülüklerden hangisinin yerine getirilmemesini ortadan kaldıracığına ilişkin müşahhas bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle, birbirinin doğrudan ve tartışmasız olarak tabi sonucu olmayan (örneğin, defter tutmayan ve tasdik ettirmeyen bir mükellefin olmayan defterlerinin ibrazının istenemeyeceği gibi) vergisel yükümlülükler için, VUK’nda belirtilen cezaların ayrı ayrı uygulanması gerekir.

Diğer bir anlatımla, bir vergisel ödevin diğer vergisel ödevle bağlanmadığı durumlarda her bir vergisel ödevin yerine getirilmemesinden dolayı, ayrı ayrı yasada öngörülen usulsüzlük cezalarının uygulanması gerekir.

Beyanname verme ödevi ise, işe başlama gibi başka bir vergisel ödevle bağlanmamış olduğundan, beyanname vermeyen mükellef hakkında VUK’nun 352/I-1. maddesinde öngörülen usulsüzlük cezasının uygulanması gerekmektedir. Diğer yandan, elektronik ortamda beyanname verme yükümlülüğü, mükellefiyet kaydına ve zorunlu talebe bağlanmıştır.

Dolayısıyla, mükellefiyet kaydı bulunmayan mükellefler tarafından verilmeyen beyannamenin kâğıt ortamında verilmesi zorunlu beyanname olarak değerlendirilmesi ve bu mükelleflere, kesilecek usulsüzlük cezasının da VUK’nun mükerrer 355. maddesinde öngörülen özel usulsüzlük cezası olmaması, elektronik ortamda beyan-

name verme yükümlülüğünün getiriliş amacına da uygun olacağı düşünülmektedir.

2.3.8. Düzeltme Beyannameleri

Vergi beyannamelerin ilgili vergi kanunlarında belirlenen sürelerde verilmesi esastır. Kanuni süresi içerisinde verilen bir beyannamenin eksik ve/veya hatalı olduğu hallerde, mükellef tarafından kanuni süre geçmeden veya kanuni süre geçtikten sonra bu ve hata /veya eksiklikleri düzeltici mahiyette yeni bir beyanname verilmesi mümkündür.

Diğer taraftan, beyannamenin kanuni süresi içinde verilmeyerek bu süre geçtikten sonra verilmesi ve yine bu şekilde verilmiş olan beyannamede yer alan hata ve/veya eksikliklerin giderilmesi amacıyla yeni beyanname verilmesi söz konusu olabilmektedir.

Kanuni süresi içerisinde veya kanuni süresi geçtikten sonra verilmiş olan ilk beyannamelerde yer alan hata ve/veya eksiklikleri düzeltmek amacıyla verilen beyannamelerin ilk beyanı, diğer bir deyişle, daha önce verilen beyanname ya da beyannamelerdeki bilgileri de kapsayacak şekilde kapsayacak “düzeltme beyannamesi” olarak verilebilmesi gerekmektedir.

Mükellefler tarafından verilecek söz konusu düzeltme beyannamelerinin, önceki beyanname ya da beyannamelerdeki bilgileri kapsayacak nitelikte olmaması halinde; Vergi Usul Kanununun 352. maddesinin “II.’ derece usulsüzlükler” başlıklı fıkrasının 7 numaralı bendine göre usulsüzlük cezası uygulanır.¹¹

¹¹ VUK’nun 368 Seri Nolu Genel Tebliği 01.03.2007 Tarih ve 26449 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

Diğer yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesinin Maliye Bakanlığı verdiği yetki uyarınca, Bakanlıkça, elektronik ortamda gönderilmesi gereken beyannamelere ilişkin olarak, verilecek düzeltme beyannamelerinin de elektronik ortamda gönderilmesi gerekir.¹²

Elektronik ortamda gönderilme mecburiyeti getirilen düzeltme beyannamelerinin, elden verilmesi veya posta ile gönderilmesi durumunda, Vergi Usul Kanununun mükerrer 355. maddesine göre özel usulsüzlük cezası uygulanır.

Bu düzeltme beyannameleri, daha önce verilmiş beyannamedeki matrah ve/veya vergiyi azaltıcı, sonraki döneme devredilen vergiyi artırıcı, mahsup, tecil ya da iade tutarını artırıcı nitelikte olması halinde, durumu izah eden bir dilekçe ekinde verilmesi daha uygun olacaktır.

2.3.8.1. Beyan Süresi İçinde Düzeltme

Süresi içerisinde gönderilmiş (veya verilmiş) beyannamelerde, beyan dönemini kapsayan bazı işlemlerin verilen beyannameye intikal ettirilmemiş olduğu veya verilen beyannamede hata yapıldığı gibi bir takım nedenlerle kanuni süresi içinde yeni bir (düzeltme) beyannamesi verilerek eksiklik veya hata giderilebilir.

Kanuni beyan süresi içinde yapılan düzeltme beyannameleri dolayısıyla ceza kesilmez.

¹² Daha Önce Belirtilen 368 Seri Nolu VUK Genel Tebliğ.

Elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen beyannamelerin verilmesinden sonra, verilen bu beyannamelere ilişkin olarak matrah artırıcı veya azaltıcı düzeltme beyannamelerinin de elektronik ortamda verilmesi gerekir.

Kanuni süresi içinde verilen düzeltme beyannameleri için usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası kesilmez. Düzeltme beyannamesinin matrah artırıcı veya azaltıcı olmasının beyannamenin kabulü ve ceza uygulaması açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Ancak, verilen düzeltme beyannameleriyle, matrah azaltımı, zarar artırımı ya da devreden KDV artışına neden olunduğu durumlarda, bu beyannameler gerek duyulması halinde vergi dairelerince incelemeye sevk edilebilir.

Düzeltme beyannameleri, daha önce verilen beyanname verilmiş gibi (daha önce verilen beyannameyi kapsayacak şekilde) hazırlanır ve e-beyanname sistemine yüklenir. Beyanname onay ekranında, sırasıyla “Özel” ve düzeltme (DZT) kutucukları işaretlenerek beyanname gönderilir.

Örnek: Mükellef (T) tarafından, Mayıs 2009 ayına ait muhtasar beyanname, 10.06.2009 tarihinde elektronik ortamda gönderilmiştir. Ancak, mükellef (T), Mayıs 2009 ayında ödenen 20.000 TL tutarındaki kira dolayısıyla kesilen 4.000 TL stopaj gelir vergisinin gönderilen beyannameye sehven dahil edilmediğini 15.06.2009 tarihinde tespit etmiştir. Bu durumda, Mayıs 2009 vergilendirme dönemine ait Muhtasar Beyanname, dahil edilmeyen tevkifat tutarını da içerecek şekilde -düzeltme beyanı olarak- söz konusu beyannamenin verilme süresinin son günü olan 20.06.2009 tarihine kadar yeniden verilmesi (gönderilmesi) gerekir.

Söz konusu, tevkifat tutarı için ek bir beyanname verilmez; daha önceki beyan düzeltilerek elektronik ortamda -(DZT) kutucuğu işaretleterek- yeniden gönderilir.

Beyannamenin, beyan dönemi içinde düzeltilerek yeniden gönderilmesi dolayısıyla mükellef adına herhangi bir vergi cezası kesilmez.

2.3.8.2. Beyan Süresinden Sonra Düzeltme

Beyanname verme süresi geçtikten sonra, verilecek olan düzeltme beyannamelerinde dikkat edilmesi gereken en önemli husus, daha önceki beyannameyi de içerecek şekilde verilecek olan düzeltilmiş beyannamenin, düzeltilen önceki beyannameye göre, vergi ödemesinde artışa neden olup olmadığıdır. Diğer bir anlatımla, vergi ziyayının bulunup bulunmadığıdır.

Kanuni beyan süresinden sonra verilen düzeltme beyannameleri dolayısıyla özel usulsüzlük cezası kesilmez. Ancak, verilen düzeltme beyannamesinde vergi ziyayının olduğu durumlarda, vergi ziyayı cezasına karşı izlenecek iki farklı yöntem bulunmaktadır.

Bu durumlar; pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre beyanda bulunarak, cezasız olarak işlem yapmak veya beyan süresinden sonra beyanı arttırıcı düzeltme beyannamesi vererek, ziyayı uğratılan vergi tutarının %50 oranında vergi ziyayı cezası kesilerek işlemin yapılmasıdır.

Örnek: (D) Ltd. Şti., 2008 hesap dönemine ait 20.000 TL bilanço zararı içeren Kurumlar Vergisi Beyannamesini, elektronik ortamda 20.04.2009 tarihinde göndermiştir.

Şirket tarafından verilen beyanname, mali tablolarda 200.000 TL olarak belirlenen 2008 hesap dönemi mali zararının, sehven beyan-

namede 20.000 TL olarak bildirildiğinden, yeniden düzenlemiş olduğu 2008 hesap dönemine ait Kurumlar Vergisi Beyannamesini 05.05.2009 tarihinde elektronik ortamda göndermiştir.

Söz konusu düzeltme beyanı, öncelikle bir paket olarak e-beyanname sistemine yüklenir ve beyanname onay ekranındaki, “Özel” kutusunun işaretlenmesi sonucu gelen ekranda, düzeltme “DZT” ve kanuni süresinden sonra “KSS” kutucukları aynı anda işaretlenmek ve düzeltmenin nedeninin sorulduğu açıklama ekranına, düzeltmenin gerekçesi yazılmak suretiyle, “Özel Onay” butonu kullanılarak gönderilir.

Gönderilen söz konusu düzeltme (DZT) beyannamesinde, zarar artışına neden olduğundan, ziyayı uğratılan bir vergi bulunmamaktadır. Bu nedenle, vergi ziyayı cezası kesilmez.

Diğer yandan, daha önce kanuni süre içerisinde beyanname verilmiş olduğundan, kanuni süreden sonra verilen düzeltme beyanamesi dolayısıyla VUK’nun mükerrer 355. maddesine göre özel usulsüzlük cezası da kesilmez.

2.3.8.2.1. Ek Vergi Ödemesi Gerektiren Düzeltme Beyannamesi

Beyan süresinden sonra beyanı arttırıcı şekilde düzeltme beyanamesi verilmesi gerektiği durumda, daha önce verilen beyannameyi kapsayacak şekilde (ilgili beyanname İlk kez veriliyormuş gibi) beyanname hazırlanır ve e-beyanname sistemine yüklenir.

Beyanname onay ekranında, öncelikle “Özel” kutucuğu işaretlenir, bu ekrandan sonra sırasıyla düzeltme “DZT” ve pişmanlık talepli ise “PİS”, pişmanlık talepsiz ise “KSS” kutucukları aynı anda işaretlenir.

Örnek: Bilânço esasına göre defter tutan mükellef (O), 2008 yılına ait Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesini 23.03.2009 tarihinde elektronik ortamda göndermiştir.

Ticari karın tespitinde dikkate alınan; ancak, verilen beyannamede bildirilen kara ilave edilmeyen 8.000 TL kanunen kabul edilmeyen gider dikkate alınarak, 2008 takvim yılına ait Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi, -düzeltme beyanı olarak- pişmanlık hükümlerinden yararlanmadan 31.07.2009 tarihinde gönderilmek istenmiştir.

Söz konusu düzeltme beyanı bir paket olarak e-beyanname sistemine yüklenir ve beyanname onay ekranındaki, “Özel” kutusunun işaretlenmesi sonucu gelen ekranda, düzeltme “DZT” ve kanuni süresinden sonra “KSS” kutucukları aynı anda işaretlenerek “Özel Onay” butonu kullanılmak suretiyle gönderilir.

Gönderilen söz konusu düzeltme (DZT) beyannamesi, kanuni süreden sonra 8.000 TL matrah artışı içerdiğinden, bu matrah farkı üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen 1.500 TL gelir vergisi, aynı zamanda ziyayı uğratılan vergidir. Bu vergi tutarının %50’si oranında hesaplanan ($1.500 * \%50 =$) 750 TL tutarında vergi ziyayı cezası kesilir.

Diğer yandan, daha önce kanuni süre içerisinde beyanname verilmiş olduğundan, kanuni süreden sonra verilen düzeltme beyannamesi dolayısıyla VUK’nun mükerrer 355. maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilmez.

2.3.8.2.2. Ek Vergi Ödemesi Gerektirmeyen Düzeltme Beyannamesi

Beyan süresinden sonra ek vergi ödemesine neden olmayan (geç gelen fatura nedeni ile indirilecek KDV’nin artırılması, kredi kartı satış bilgilerinin düzeltilmesi, beyan edilen vergi matrahının azaltıl-

ması vb. nedenler ile) düzeltme beyannamesi verilmesi gerektiği durumda, daha önce verilen beyannameyi kapsayacak şekilde (ilgili beyanname ilk kez veriliyormuş gibi) hazırlanan beyanname, e-beyanname sistemine yüklenir.

Beyanname onay ekranında, “Özel” kutusunun işaretlenmesi suretiyle Bu ekranda düzeltme “DZT” ve kanuni süresinden sonra “KSS” kutucukları işaretlenerek “ÖZEL ONAY” butonuna tıklanır. Bu durumda sistem, sadece beyannameye ait damga vergisini içeren tahakkuk fişi düzenler.

2.3.9. Cezada Tekerrür

VUK'nun 339. maddesine göre, vergi ziyanına sebebiyet vermektен veya usulsüzlükten dolayı, ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere, vergi ziyanda beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezası yüzde elli (%50) usulsüzlük cezası ise yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

Cezalarda tekerrür uygulaması kapsamında usulsüzlük cezalarında tekerrür uygulanabilmesi için aşağıdaki koşulların gerçekleşmiş olması gerekir.

a) Aynı Türden Vergi Suçunun Tekrar İşlenmiş Olması

Usulsüzlük cezalarında, tekerrür uygulanması için, ikinci kez işlenen suçun ilk suç ile aynı neviden olması gerekir. Usulsüzlükte, daha önce kesilen cezanın da usulsüzlük olması gerekir.

b) Önceki Cezanın Kesinleşmiş Olması

Belli bir suç nedeniyle kesilecek usulsüzlük cezasına tekerrür dolayısıyla ceza tutarının arttırılabilmesi için, önce kesilen usul-

süzlük cezasının kesinleşmiş olması gerekir. Daha önce kesilen usulsüzlük cezası kesinleşmeden, tekerrür dolayısıyla, ceza artırımını yapılamaz.

c) İkinci Suçun Belli Bir Süre İçinde İşlenmiş Olması

Tekerrür dolayısıyla ceza artırımını için, suçun birinci usulsüzlük cezanın kesinleştiği tarihi izleyen takvim yılının başından başlayarak, ikinci veya müteakip usulsüzlük cezalarının da iki yıl içinde işlenmiş olması gerekir.

Örnek: Tam mükellef (Z) Limited Şirketi, Mayıs/2008 ayına ilişkin elektronik ortamda vermesi gereken Muhtasar Beyannamesini vermemiş olup, mükellef şirket adına VUK'nun mükerrer 355. maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Diğer yandan, mükellef kurumun dönem matrahı takdir komisyonunca 100.000 TL olarak takdir edilmiştir. Takdir komisyonunca takdir edilen matrah üzerinden 20.000 TL vergi re'sen tarh edilmiş ve ziyayı uğratılan vergi için ise, VUK'nun 344. maddesine göre 20.000 TL vergi ziyayı cezası kesilmiştir. Kesilen özel usulsüzlük ve vergi ziyayı cezaları ile tarh edilen vergi, aynı yıl (2008) içerisinde kesinleşmiş ve ödenmiştir.

Mükellef şirket, Mart/2009 ayına ait muhtasar beyannamesini de vermemesi nedeniyle, re'sen tarh edilen dönem matrahı üzerinden hesaplanan 15.000 TL vergi tutarı üzerinden hesaplanacak olan vergi ziyayı cezası, VUK'nun 339. maddesine göre, tekerrür uygulaması nedeniyle, %50 oranında artırılarak $[(15.000 \times \%25) + 7.500=]$ 22.500 TL olarak kesilir.

Diğer yandan, özel usulsüzlük cezaları tekerrür uygulamasına konu olmadıklarından, beyannamenin elektronik ortamda verilmemesi

nedeniyle takip eden yıl içinde kesilecek özel usulsüzlük cezası tutarında tekerrür dolayısıyla bir artırıma gidilmez.

2.3.10. Vergi Cezalarında İndirim Uygulaması

VUK2nun 376. maddesine göre, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:

- a) Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
- b) Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri,

İndirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıdaki yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

Bu hükümler, vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.

Dolayısıyla, mükellef veya vergi sorumlularının beyanname vermeleri nedeniyle adlarına kesilen, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarına ait ihbarnamenin tebliğinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurmak ve süresinde ödemek koşuluyla, kesilen cezanın üçte biri indirilir.

Mükellef veya vergi sorumluları, ödeyeceklerini bildirdikleri usulsüzlük veya vergi ziyayı cezalarını, süresinde ödenmedikleri veya dava konusu yaptıkları takdirde, indirim uygulamasından yararlanamazlar.

Örnek: İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellef (D), Temmuz/2009 vergilendirme dönemine ait ödenecek katma değer vergisi içermeyen, KDV Beyannamesini elektronik ortamda, birinci ek süre içinde 31.08.2009 tarihinde göndermiştir.

Şirketin, kanuni süreden sonra verdiği beyanname ödenen vergi bulunmadığından, ziyayı uğratılan vergi söz konusu olmadığından, mükellef adına kesilecek vergi ziyayı cezası da bulunmamaktadır.

Ancak, beyanname elektronik ortamda kanuni süresinden sonra, birinci ek süre içinde, gönderildiğinden mükellef adına VUK'nun 5904 Sayılı Kanunu'nun 22. maddesiyle değişik mükerrer 355. maddesine göre $1/4$ oranında $(500/4=)$ 125 TL özel usulsüzlük cezası kesilir

Usulsüzlük cezası için düzenlenen ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 gün içinde, söz konusu cezanın VUK'nun 376. maddesindeki indirim hükümlerinden yararlanarak ödenmek istenildiğine ilişkin bildirimde bulunulduğunda, 125 TL tutarındaki özel usulsüzlük cezanın $1/3$ olan $(125/3=)$ 41,66 TL, ceza tutarından indirilerek kalan $(125,00-41,66=)$ 83,34 TL olarak söz konusu özel usulsüzlük cezası vadesinde ödenir.

2.3.11. Vergi Cezalarında Ödeme Zamanı

Beyanname vermeme dolayısıyla kesilen usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarına karşı;

- Vergi mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten;
- Cezaya karşı dava açılmışsa, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden;

İtibaren bir ay içinde ödenmesi gerekir.

2.3.12. Ceza Kesilmeyecek Durumlar

Aşağıda belirtilen durumlarda, beyanname vermeme fiili dolayısıyla usulsüzlük, özel usulsüzlük veya vergi ziyai cezası kesilmez. Bu durumlar;

- Zamanaşımı,
- Yanılma,
- Ölüm,
- Mücbir Sebep,

2.3.12.1. Zamanaşımı Uygulaması

Usulsüzlük cezası gerektiren fiilin işlendiği yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl içinde ilgisine tebliğ edilmeyen usulsüzlük cezaları, zamanaşımına uğrar ve ilgisinden istenemez.

Vergi ziyai ve özel usulsüzlük cezası gerektiren fiillerin işlendiği yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl içinde muhatabına tebliğ edilmeyen vergi ziyai ve özel usulsüzlük cezaları, zamanaşımına uğrar ve ilgisinden istenemez.

Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur.

Diğer yandan, VUK'nun 336. madde hükmüne göre vergi ziyayı cezası ile usulsüzlüğün birleştiği durumlarda, kesilecek ceza, vergi ziyayı cezası için belli edilen zamanaşımı süresine bağlıdır.

Örnek: Beyannamelerini elektronik ortamda veren serbest meslek erbabı (J), 2008 yılında kullanmış olduğu serbest meslek kazanç defterini 2009 yılında tasdik ettirmeden kullanmaya devam etmiştir.

Bu durumda, mükellefe, kanuni defterlerini yasal süresi içerisinde tasdik ettirmemiş olması nedeniyle VUK'nun 352/I-8. maddesi uyarınca iki kat 1. derecece usulsüzlük cezası kesilmesi gerekir.

Bilindiği üzere, usulsüzlük cezasını gerektiren fiillerde, fiilin işlendiği, yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl içinde ilgisine tebliğ edilmeyen usulsüzlük cezaları, zamanaşımına uğrar.

Söz konusu defterin -ara- tasdikinin 2009 yılının ocak ve şubat aylarında yaptırılması gerekirdi. Tasdik yaptırmama fiili, 2009 yılında işlenmiş olduğundan, bu yılı takip eden iki yıl diğer bir deyişle 31.12.2011 tarihine kadar kesilerek mükellefine tebliğ edilmeyen usulsüzlük cezası zaman aşımına uğrar ve ceza kesilemez.

2.3.12.2. Yanılma

VUK'nun 413. maddesi uyarınca yetkili makamların verecekleri yazılı bilgiye göre hareket eden mükelleflere ve vergi sorumlularına, bu fiilleri cezayı gerektirse dahi, ceza kesilmez.

Bu kapsamda, idare tarafından verilen yazılı görüşle beyanname verilmesine gerek olmadığı bildirilen mükellef veya vergi sorumluları daha sonra beyanname vermeleri gerektiği ortaya çıktığı durumlar-

da verilmeyen beyannameler için usulsüzlük, özel usulsüzlük veya vergi ziyayı cezası kesilmez.

Örnek: Ankara’da ikamet eden emekli memur (A), 2008 yılında, sahibi bulunduğu bir adet taşınmazı konut olarak kiraya vermek suretiyle 3.000 TL kira geliri elde etmiş, oturduğu konuta ise 6.000 TL kira ödemesinde bulunmuştur.

Emekli memur (A)’nın, gayrimenkul sermaye iradının tespitinde gerçek gider usulünün tercih ettiği ve ödenmiş olan konut kira bedelinin, tahsil edilen konut kira gelirinden daha yüksek olması nedenleriyle, 2008 yılına ilişkin beyanname verilmesine gerek bulunmadığı yönünde yazılı görüş verilmiştir.

Mükellef (A), kendisine verilen yazılı görüşe istinaden 2008 yılına ilişkin olarak Mart 2009 ayında Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi’ni vermemiştir.

Ağustos 2009 ayında gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükellefler yönünden yapılan çalışmada; söz konusu mükellefin istisna haddi üzerinde gayrimenkul sermaye iradı elde etmesi dolayısıyla sıfır matrahlı (matrahsız) Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi vermesi gerektiği belirlenmiştir.

Ancak, adı geçen mükellef kendisine verilen yazılı görüşe istinaden beyannamesini -yanılma nedeniyle- vermediğinden mükellefe (kağıt ortamında) beyanname vermeme fiili nedeniyle VUK’nun 352/I-1. maddesine göre, birinci derece iki kat usulsüzlük cezası kesilemez.

2.3.12.3. Ölüm

Bilindiği üzere, ölüm halinde vergi cezaları düşer. Ölen kişinin bir başka deyişle murisin ölüm tarihi itibariyle kesinleşmiş; ancak, ödenmemiş vergi cezaları ile murisin fiilinden meydana gelen kesilmesi gereken vergi cezalarının tamamı düşer.

Diğer taraftan, ölen kişinin sağlığında yerine getirmediği beyanname vermeme gibi yükümlülükler ya da işlemiş olduğu fiiller açısından, ölüm ile birlikte bunlara ilişkin cezalar da düşmektedir.

Örnek: Bilânço esasına göre defter tutan ve beyannamelerini elektronik ortamda gönderen mükellef (P) 02.04.2009 tarihinde vefat etmiştir. Mükellef sağlığında, Ocak/2008 ve Şubat/2009 aylarına ait muhtasar beyannamelerini vermemiştir.

Verilmeyen Ocak/2008 ayına ait muhtasar beyanname için kesilen özel usulsüzlük cezası mükellefin ölümünden önce kesinleşmiş; ancak, ödenmemiştir. Diğer yandan, Şubat/2009 ayına ait olup, verilmeyen muhtasar beyanname için ise henüz ceza kesilmemiştir.

VUK'nun 374. maddesinde, ölüm halinde vergi cezalarının düşeceği hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle mükellef adına kesinleşmiş, kesinleşmemiş veya henüz kesilmemiş cezaların tamamı düşer.

2.3.12.4. Mücbir Sebep

VUK'nun 13. maddesinde belirtilen mücbir sebeplerden herhangi birinin meydana geldiği belli (malum) ise veya tevsik ve ispat olunursa, mükellef veya vergi sorumlularının beyanname verme gibi vergisel ödevleri nedeniyle vergi cezası (usulsüzlük, özel usulsüzlük veya vergi ziyai cezası) kesilmez.

Örnek: Gayrimenkul sermaye iradı dolayısıyla mükellef olan (B), kalp krizi geçirmesi nedeniyle beyannamesini 1-25 Mart tarihlerinde verememişse, mükellefe bu tarihlerde beyanname vermemesi nedeniyle VUK'nun 352/I-1. maddesine göre birinci derece bir kat usulsüzlük cezası kesilmez.

II. BÖLÜM

Bildirimlerin (Formların) Süresinde Verilmemesi Veya Verilen Bildirimlerin Düzeltilmesi İşlemlerinde Ceza Uygulaması

3. BİLDİRİMLER VE FORMLAR

Bildirimler, mükelleflerin veya vergi sorumluların gerek vergi beyannamelerinde gösterilmiş olduğu, gerekse vergisel işlemlerin gerçekleşmesi esnasında üretilen veya kullanılan verilerin, istatistiki veya risk odaklı denetimi gerçekleştirmek amacıyla, Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurumlarına bildirilmesi amacıyla getirilmiş bilgi (done) toplama araçlarıdır.

Maliye Bakanlığı tarafından alınan bildirimlerde amaç, mükelleflerin, faaliyet gösterdiği sektörlerin genel yapısı, işlem hacmi, karlılığı ile sektörün ortalama finansal performansının ölçülmesi, çapraz denetimlerinin yapılması, elde ettiği gelirler ile yapmış olduğu giderlerinin, vergi beyannameleri ile tutarlılığını ve ticari faaliyet gösteren mükelleflerin vergi eğilimini tespit etmek, vergiye uyumunu sağlamaktır.¹³

Maliye Bakanlığınca bu amaçlar doğrultusunda çeşitli bildirim ve formlar alınabilmektedir.

3.1. Bildirim Formu Uygulamasının Hukuksal Dayanağı

Maliye Bakanlığı'na yetki veren "Bilgi Verme Başlıklı" VUK'nun 148. maddesine göre, kamu idare ve müesseseleri, mükellefler ve-

¹³ Eray MERCAN-Mustafa DÜNDAR, Temel Vergi Hukuku Eylül 2009 s. 89

ya mükelleflerle işlemlerde bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermek zorundadırlar.

VUK'nun "Devamlı Bilgi Verme" başlıklı 149. maddesi uyarınca ise, kamu idare ve müesseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli aralarla ve devamlı olarak yazı ile vermek zorundadırlar.

VUK'nun mükerrer 257. maddenin 4 numaralı fıkrasında da; VUK'nun 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 aracılığıyla 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, kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameleri mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda tebliğ etmeye ve buna ilişkin usûl ve esasları belirleme hususunda yetki verilmiştir.

3.2. Form Ba ve Form Bs Bildirimleri

3.2.1. Bildirim Vermek Zorunda Olanlar

213 sayılı Vergi Usul Kanun'unun 148, 149 ve mükerrer 257. maddelerinin verdiği yetkiye dayanılarak, 362 ve 381 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin, her ay itibariyle, belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarını “Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)” ile; mal ve hizmet satışlarını ise “Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)” ile bildirmeleri hususunda yükümlülük getirilmiştir.¹⁴

Kolektif şirketler ve adi ortaklıklar doğrudan gelir ve kurumlar vergisinin mükellefi olmamakla birlikte, ortaklık şeklinde sürdürülen faaliyetler nedeniyle; kolektif şirketler ile adi ortaklıklar; ayrı vergi mükellefiyeti ve vergi kimlik numarasına sahip olup, ayrı kanuni defter tutmakta ve katma değer vergisi ile stopaj gelir vergisi yönünden ayrı beyanname vermektedir.

Bu kapsamda, bilanço esasına göre defter tutan adi ortaklıklar ile kolektif şirketlerin, “Ba-Bs” bildirim formlarının verilme yükümlülüğü de şirket veya adi ortaklığa aittir.

Birleşme halinde, münfesi kurum veya kurumlara ait bildirim formları bu kurumların fesih oldukları tarihteki kanuni temsilcileri tarafından verilir. Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde yapılan devirlerde ise, münfesi kurumun o dönemdeki faaliyet-

¹⁴ VUK'nun 381 Seri Nolu Genel Tebliği 06.02.2008 Tarih ve 26779 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

lerine ilişkin bildirim formları, münfesi kurumun unvanı ve vergi kimlik numarası yazılmak suretiyle devir alan kurum tarafından verilir.

Bu nedenle, bu formların, ortaklık veya şirkete ait vergi kimlik numarasından gönderilmesi (verilmesi) gerekir. Şirket veya ortaklığa ait formların, ortakların kimlik numarasıyla gönderilmesi halinde, bu formlar hiç verilmemiş kabul edilerek, VUK'nun mükerrer 355. maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilir.

Ortaklıklarda Ve Devir Halinde Bildirim

Bilânço esasına göre defter tutan adi ortaklıklar ile kolektif şirketlerin, “Ba-Bs” bildirim formlarının verilme yükümlülüğü de şirket veya adi ortaklığa ait.

&

Birleşme halinde, münfesi kurum veya kurumlara ait bildirim formları bu kurumların fesih oldukları tarihteki kanuni temsilcileri tarafından verilir.

3.2.2. Bildirim Formu Vermeyecek Mükellefler

Bilânço esasına göre defter tutan tüm mükellefler, Ba ve Bs bildirim formlarını, elektronik ortamında göndermek (vermek) zorundadırlar. Ancak, aşağıdaki tabloda yer alan mükellefler Ba-Bs bildirim formu vermek zorunda değildirler.^{15 16}

Ba-Bs Bildirim Formu Vermeyecekler	
1	Bilânço esasına göre defter tutmakta iken, işletme hesabı esasına geçenler.
2	Kurumlar vergisinden muaf olanlar
3	Noterler
4	Gelir veya Kurumlar vergisinden müstesna olanlar.

3.2.3. Bildirim Dönemi

Mükellefler, bir kişi veya kurumdan katma değer vergisi hariç 8.000 TL¹⁷ üzerindeki mal ve/veya hizmet alımlarını, faturanın düzenlendiği ve kanuni defterlere intikal ettirdikleri dönem itibariyle, “Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)” ile; bir kişi veya kuruma katma değer vergisi hariç 8.000 TL ve üzerin-

¹⁵ VUK'nun 381 Seri Nolu Genel Tebliği.

¹⁶ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.05.2008 tarih ve 4.16.17.02-VUK-08-67/3082 Sayılı Özelgesi.

¹⁷ Bu tutar, gelecek dönemlerde daha aşağıya çekilebilir.

deki mal ve/veya hizmet satışlarını ise satışın gerçekleştiği/faturanın düzenlediği tarihi içeren “Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)” ile bildirilir.

Diğer bir anlatımla, mal ve/veya hizmet satın alan mükelleflerin, alış faturaların düzenleme tarihini içeren aydan sonra intikal ettiği ve intikal edilen ay itibariyle kayıtlara alınan faturalar, deftere intikal ettiği ay itibariyle bildirimine konu edilmelidir.

Ancak, uygulamada faturanın düzenlediği tarihten sonraki aylarda bildirim konu edilen işlemler için ceza uygulaması yapılabilmektedir. Bilindiği üzere, mal ve/veya hizmet satın alımın gerçekleştiği/faturanın düzenlendiği tarihi içeren bildirim dönemine kadar alıcı firmaya ulaşmaması ve bu durumun da tevsik edilmesi halinde, söz konusu faturanın kanuni defterlere intikal ettirildiği dönemi içeren bildirim konu edilmesi gerekir. Geçmiş döneme ilişkin düzeltme bildiriminde bulunulmaması gerekir.

Bu uygulama, sadece, mal ve/veya hizmet alımlarına yönelik olup, mal ve/veya hizmet satımlarında böyle bir işlemin yapılması olası değildir. Ayrıca, mal veya hizmet alımlarına ilişkin faturanın, düzenlediği tarihi içeren, bildirim döneminden sonra işletmeye intikal etmesi olağan üstü bir durum olup, genel uygulamanın dışında istisnası bir uygulama olarak kabul edilmesi gerekir. Olağan uygulama ise, alış faturasının düzenlediği tarihi içeren ay içerisinde, kanuni defterlere kayıt edilmesidir.

Bu kapsamdaki alış faturalarının, düzenleme tarihi ile alış yapan mükellefler yönünden kanuni defterlere intikal tarihi farklı ayları içermesi durumunda, faturaların deftere kayıt edildiği ayı içeren “Ba” Formuna dahil edilmelidir.

Ba formuna, dahil edilen faturaların **KDV hariç tutarları** ile bu faturaların düzenlendiği aydaki aynı satıcıdan yapılan diğer alışların KDV hariç tutarının bildirim haddi olan 8.000 TL geçmiş olması gerekir.

Diğer yandan, Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formları (Form Bs), ilgili ay da düzenlendiği halde “Bs” formlara dahil edilmemiş faturaların, daha sonraki dönemlere ait bildirimlere dahil edilerek bildirilmesi mümkün değildir. Bu gibi durumlarda, ilgili döneme ait “Bs” formu düzeltilerek yeniden verilir.

Belirlenen Limitin altında kalan alış ve satış bedelleri toplamı ise “Diğer Mal ve Hizmet Bedeli Toplamı” (Tablo III) bölümüne yazılır. (Ödeme kaydedici cihazlar kullanılmak suretiyle yapılan satışların toplamı KDV hariç tutarlar olarak Tablo III’e dahil edilir.).

Diğer yandan, bildirim verme yükümlülüğünde olan; ancak, tüm alış ve satışları belirtilen hadlerin altında kalan mükellefler, söz konusu formları Tablo II dışındaki tüm bilgileri doldurmak suretiyle vermek zorundadırlar. Bu bildirimlerinde limit altında olan tüm alışları için Ba formunun, limit altında olan tüm satışları için de Bs formunun Tablo III bölümünde yer alan “Diğer Mal ve Hizmet Bedeli Toplamı” alanları doldurulur.

İşlemlerin, Bildirime Konu Edilme ve Bildirim Dönemi

Mal ve hizmet alımları faturanın düzenlendiği ve kanuni defterlere kaydedildiği, mal ve satışları ise satışların gerçekleştiği vergilendirme dönemine ait Ba ve Bs bildirimlerine (formlarına) dahil edilmelidir.

&

Hiçbir mal ve hizmet alım ve satımı olmayanlar ile tüm alım ve satımları limit altında kalanlar, bildirimde bulunmak zorundadır.

&

Ödeme kaydedici cihazlar kullanılmak suretiyle yapılan satışlar (KDV hariç tutarları) limit altında kalan alış ve satış bedelleri toplamı olarak bildirimde konu edilir.

3.2.4. Bildirime İlişkin Hadler

Bilânço esasına göre defter tutan mükellefler, mal ve hizmet alımları ile mal ve hizmet satışlarına ilişkin her ay Form Ba ve Form Bs' vermek zorundadır.¹⁸

Bu kapsamda, mükelleflerin mal ve/veya hizmet alımları ile mal ve/veya hizmet satışlarına uygulanacak had 2008 yılından itibaren uygulanmak üzere 8.000 TL¹⁹ olarak belirlenmiştir. Buna göre, bir

¹⁸ VUK'nun 381 Seri Nolu Genel Tebliği 06.02.2008 Tarih ve 26779 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır

¹⁹ VUK'nun 381 Seri Nolu Genel Tebliği.

kişi veya kurumdan katma değer vergisi hariç 8.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet alımları, “Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)” ile; bir kişi veya kuruma katma değer vergisi hariç 8.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet satışları ise “Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)” ile aylık olarak bildirilir.

Bildirim formlarında, belirlenen haddi aşan ithalat ve ihracat işlemlerine de yer verilir. “Ba” bildirim formunun doldurulmasında, Türkiye’de mükellef olmayanlardan yapılan alımlar için satıcının vergi kimlik numarası “1111111111” olarak kodlanır. İthalat işlemlerinde, ithalat faturasında Gümrük Beyannamesi giriş tarihi dikkate alınarak Form “Ba” ile bildirim yapılır. “Bs” bildirim formunun doldurulmasında ise, Türkiye’de mükellef olmayanlara yapılan satışlar için alıcının vergi kimlik numarası “2222222222” olarak kodlanır.

İhracat işlemlerinde ise, fiili ihracatın gerçekteşiği tarihte (gümrük Beyannamesinin kapanma tarihi) Form Bs ile bildirimde bulunulması gerekir.

Belirlenen, Limitin altında kalan alış ve satış bedelleri toplamı ise “Diğer Mal ve Hizmet Bedeli Toplamı” (Tablo III) bölümüne yazılır. (Ödeme kaydedici cihazlar kullanılmak suretiyle yapılan satışların toplamı **KDV hariç tutarlar** olarak Tablo III’e dahil edilir.).

**Ancak, bu uygulamanın ortaya çıkardığı iş yükü ve bu donele-
rin sağlıklı olarak işleme tabi tutulmasındaki zorluk nedenle-
riyle, süreç içerisinde yapılacak olan düzenlemelerde, limit al-
tında kalan alış ve satış bedellerini içeren işlemlerin bildirimle-
re dahil edilmemesi ve bildirimlerden bu bölümün (Tablo II-
I’ün) çıkarılması bildirim alınma amacı açısından daha uy-
gun olacaktır.**

Diğer yandan, mevcut düzenleme uyarınca, bildirim verme yükümlülüğünde olan; ancak, tüm alış ve satışları belirtilen hadlerin altında kalan mükellefler, söz konusu formları Tablo II dışındaki tüm bilgileri doldurmak suretiyle vermek zorundadırlar. Bu bildirimlerinde limit altında olan tüm alışları için Ba formunun, limit altında olan tüm satışları için de Bs formunun Tablo III bölümünde yer alan “Diğer Mal ve Hizmet Bedeli Toplamı” alanları doldurulur.

Bildirime Konu Alış ve Satış Tutarları

Bir kişi veya kurumdan **katma değer vergisi hariç 8.000 TL**'ni aşan mal ve/veya hizmet alım ve satımlarına bildirimlerde yer verilir.

3.2.5. Bildirim Formlarının Verilme Süresi

Bilânço esasına göre defter tutan mükellefler, aylık dönemler halinde, 8.000 TL aşan mal ve hizmet alımları için düzenledikleri “Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)” ile; düzenledikleri mal ve hizmet satışlarını ise “Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin düzenledikleri Bildirim Formu (Form Bs)” bildirimlerini, ilgili olduğu dönemi takip eden ayın sonuna kadar verirler.

Bu bildirimler; kullanıcı kodu, parola ve şifre almış mükelleflerce veya 3568 Sayılı Kanuna istinaden yetki almış meslek mensuplarıncaya verilebilir.

Özel hesap dönemine tabi olan mükellefler de, Ba ve Bs bildirim formlarını tabi oldukları özel hesap dönemi itibariyle değil, aylık dönemler itibariyle düzenlerler.

Ba ve Bs Bildirim Formları	Verilme Süresi
Olağan veya Özel Hesap Dönemi İle Tasfiye Dönemlerin De Aylık Olarak Hazırlanan Formlar, İlgili Olduğu Ayı,	Takip Eden Ayın 5. Gününden İtibaren Bir Sonraki Ayın 5. Günü Akşamına Kadar,
İşini Bırakan (Terk Eden) Mükellefler İşin Bırakıldığı Tarihi İzleyen,	Ayın Son Günü Akşamına Kadar,
Tasfiyesi Sonuçlanalar, Tasfiyenin Sonuçlandığı Tarihten İtibaren,	Otuz Gün İçinde,

Örnek 1: Bilânço esasına göre defter tutan mükellef (C), Temmuz 2009 ayına ilişkin olarak düzenlediği “Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu” (Form Ba) ile mal ve hizmet satışlarını; “Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu” (Form Bs) en geç Eylül ayının 5. gününe kadar; ancak, bu gün (5 Eylül 2009) tatil olması nedeniyle, 07.09.2009 tarihi gece saat 24.00 kadar verir.

Örnek 2: Öteden beri, bilânço esasına göre defter tutan mükellef (D), 20 Mart 2009 tarihinde işini terk etmiştir.

Bu durumda, anılan mükellef, Mart 2009 ayına ilişkin bildirimini en geç 30 Nisan 2009 tarihi gece saat 24.00 kadar vermelidir.

Örnek 3: Tasfiye halinde bulunan ABC Ltd. Ltd. Şti.’nin tasfiyesi, 05 Nisan 2009 tarihinde sonuçlanmıştır.

Bu durumda, anılan şirket, Nisan 2009 ayına ilişkin bildirimini en geç 05 Mayıs 2009 tarihi gece saat 24.00 kadar vermelidir.

3.2.6. Bildirim Formlarının Verilme Şekilleri

3.2.6.1. Elektronik Ortamda Bildirim

Bilânço esasına göre defter tutan tüm mükellefler, düzenlemiş oldukları Ba ve Bs bildirim formlarını, elektronik ortamında göndermek (vermek) zorundadırlar.

Bilânço esasına göre defter tutan ve beyannamelerini elektronik ortamda vermek zorunda olan mükellefler, Ba ve Bs bildirim formlarını da elektronik ortamda <https://e-beyanname.mb-ggm.gov.tr/> adresinden gönderirler.

Ancak; Ba ve/veya Bs formlarından herhangi birinde bildirilecek mükellef sayısı 10.000 ve üzerinde olanlar, Ba ve Bs bildirimlerini Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinden (<http://www.gib.gov.tr/>) / Internet Vergi Dairesi / Btrans linkine (<https://e-beyanname.mb-ggm.gov.tr/btrans/>) bağlanarak mevcut E-Beyanname kullanıcı kodu ile gönderirler.²⁰

Bildirimlerin elektronik ortamda verilmesinde, bildirimlerin verilmiş sayılabilmesi için onaylama işleminin yapılmış olması gerekir. Onaylama işlemi en geç, bildirimlerin verilmesi gereken son gün saat 24:00'ten önce tamamlanmalıdır.

Elektronik ortamda verilen bildirim formları, kesinlikle kâğıt ortamında bir daha bildirim konusu edilmez. Bu kapsamda, vergi dairelerince, kâğıt ortamında verilen veya gönderilen (elden veya posta ile) bildirim formlarını hiçbir şekilde kabul edilmez.

²⁰ VUK'nun 381 Seri Nolu Genel Tebliği 06.02.2008 Tarih ve 26779 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

3.2.6.2. Kâğıt Ortamında Bildirim

Bilânço esasına göre defter tutmakla birlikte, otomasyona geçmemiş mal müdürlüklerine bağlı olan mükellefler, bildirim formlarını, bağlı buldukları mal müdürlüklerine kâğıt ortamında vermek zorundadırlar.

Ancak, bu gün itibariyle otomasyona geçmemiş mal müdürlüğü bulunmadığından, kâğıt ortamında bildirimde bulunma uygulaması bulunmamaktadır.

3.2.7. Bildirim Formlarına İlişkin Ceza Uygulaması

3.2.7.1. Bildirim Formlarının Verilmemesi

Sürekli Bilgi verme yükümlülüğü dolayısıyla elektronik ortamda verilmesi gereken bildirimlerin süresi içinde verilmemesi halinde, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesi uyarınca Ocak-Temmuz ayları için 1.600 TL, Ağustos 2009 ayından itibaren ise 1.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

Mükelleflerin elektronik ortamda vermeleri gereken beyannamele-ri vermemeleri veya süresinden sonra vermeleri halinde haklarında uygulanacak, özel usulsüzlük cezası tutarlarının da yer aldığı VUK'nun mükerrer 355. maddesi 01.08.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5904²¹ Sayılı Kanunu'nun 22. maddesiyle değiştirilmiştir. Söz konusu düzenlemeyle, özel usulsüzlük cezası tutarları indirilmiştir.

²¹ 5904 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 03.07.2009 Tarih ve 27277 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirim formu (Form Ba)” ile; mal ve hizmet satışlarına ilişkin bildirim formu (Form Bs)” tek bir bildirim olarak değerlendirildiğinden, söz konusu formların belirlenen sürede verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bildirimde bulunulması halinde, tek özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirir.²²

Diğer yandan, bildirimlerin kanuni süre içerisinde elektronik ortamda verilmemesi hali aynı zamanda, Vergi Usul Kanunu’nun 352/II-7. maddesine göre ikinci derece usulsüzlük cezasını da gerektirmektedir. Ancak, anılan kanunun mükerrer 355. maddesinde yer alan özel düzenleme dolayısıyla, bildirim (form Ba-Bs) verilmeme fiili nedeniyle, özel usulsüzlük cezasını uygulandığı durumlarda, ayrıca usulsüzlük cezası kesilmesi mümkün değildir.

Örnek 1: Bilânço esasına göre defter tutan mükellef (E), Temmuz 2009 ayına ilişkin olarak, Form Ba ile Form Bs bildirimini elektronik ortamda göndermemiştir.

VUK’nun mükerrer 257. maddesi uyarınca elektronik ortamda verilmesi gereken Form Ba ile Form Bs’nin verilmemesi nedeniyle mükellef (E) adına VUK’nun mükerrer 355. maddesi uyarınca 1.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

Örnek 2: Bilânço esasına göre defter tutan ve Erzurum İli Oltu Mal Müdürlüğü mükellefi olan, canlı hayvan alım satımı ile uğraşan (G), Temmuz 2009 ayına ilişkin Form Ba ile Form Bs’i söz konusu dönemde gerçekleşen herhangi bir işlemi olmadığı gerekçesiyle vermemiştir.

²² Maliye Bakanlığı’nın 18.06.2009 tarih ve 0.05.34/3420-748/60410 Sayılı Yazısı

Bilindiği üzere, ilgili dönemde işlem olmasa bile Form Ba-Bs Bildirimlerinin süresi içinde verilmesi gerekir. Bu kapsamda, VUK'nun mükerrer 257. maddesi uyarınca verilmesi gereken Form Ba ile Form Bs'nin süresinde verilmemesi nedeniyle mükellef (G) adına VUK'nun mükerrer 355. maddesi uyarınca 1.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

Ba ve Bs Bildirim Formlarının Verilmemesi

Verilmesi gereken Ba-Bs formlarının, süresi içinde verilmemesi, VUK'nun mükerrer 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezasını gerektirir.

&

Form "Ba" ile Form "Bs" tek bir bildirim olarak değerlendirildiğinden, söz konusu formların verilmemesi veya eksik ya da yanıltıcı olması halinde, tek özel usulsüzlük cezası kesilir.

3.2.7.2. Süresinden Sonra Bildirim Formu Verilmesi

Sürekli bilgi verme yükümlülüğü dolayısıyla, elektronik ortamda verilmesi gereken bildirimlerin kanuni süreden sonra verilmesi halinde, hiç bildirimde bulunulmamış gibi, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesi uyarınca Ocak-Temmuz ayları için 1.600 TL, Ağustos 2009 ayından itibaren ise 1.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

Kanuni süresinden sonra elektronik ortamda internet vergi dairesine gönderilen Form Ba-Bs Bildirimlerinin, “Özel Onay” ve “Kanuni Süreden Sonra” seçeneklerinin kullanarak gönderilmesi gerekir.

Örnek: Mükellef (L) Ltd. Şti. Temmuz 2009 ayına ilişkin olarak düzenlediği Form “Ba” ile Form “Bs” kanuni süresinden sonra 15 Eylül 2009 tarihinde elektronik ortamda göndermiştir.

Temmuz 2009 ayına ait Form Ba ile Form Bs’nin en geç 5 Eylül 2009 tarihine kadar -bu gün resmi tatil olduğundan 7 Eylül 2009 tarihine kadar- gönderilmesi gerekir. Bu tarihten sonra gönderilen bildirimler hiç gönderilmemiş sayıldığından mükellef (L) şirketi adına VUK’nun mükerrer 355. maddesi uyarınca 1.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

3.2.8. Bildirim Formlarında Düzeltme

Mükellefler, elektronik ortamda gönderdikleri bildirim formları olan (Ba) ve (Bs)’de yaptıkları hata ve eksiklikleri elektronik ortamda gönderecekleri düzeltme bildirim formlarıyla giderebilirler.

Düzeltilme işlemlerinde, ilk bildirim formu tamamen iptal edilmekte ve ikinci defa verilen bildirim formu geçerli kabul edilmektedir. Bu nedenle, bildirimlerinde düzeltme yapması gereken mükellefler, yeni bildirimlerini, daha önce bildirimde bulunulmamış gibi tüm alım-satım bilgilerini içerecek şekilde doldurulmalıdır.

Bildirimlerin sadece bir tanesinde hata yapıldığının belirtilmesi halinde, sadece hata yapılan bildirim formunun (Form Ba veya Form Bs) düzeltilmiş haliyle bildirilmesi yeterlidir.

Bu durumda mükellefler, elektronik ortamda verdikleri bildirim formlarını onayladıktan sonra, verdikleri formda hata yaptıklarını

belirledikten sonra, düzeltilmiş bildirim formlarını elektronik ortamda “Özel Onay” bölümünden “Kanuni Süresinden Sonra” ve “Düzeltilme” seçeneklerini işaretleyerek gönderebilirler.

VUK'nun mükerrer 355. maddesine göre, düzeltme işleminde bildirimler, süresinden sonra 10 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmez, takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası 1/2 oranında kesilir.

Diğer bir anlatımla, elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak bildirim verilme süresinden sonra, düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların, belirlenen sürelerin sonundan itibaren 10 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmez, takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası 1/2 oranında uygulanır.

İşlem	Düzeltilme Bildiriminde Özel Usulsüzlük Cezası Uygulaması			
	Bildirim Süresi İçinde Düzeltme İşlemi	Takip Eden 10 Gün (I. Ek Süre) İçinde Düzeltme İşlemi	Takip Eden 15 Gün (II. Ek Süre) İçinde Düzeltme İşlemi	I. Ve II. Ek Süreden Sonra Yapılan Düzeltme İşlemi
Elektronik Ortamda Bildirimde Düzeltme	Ceza Uygulanmaz		500	1.000

Elektronik ortamda verilen Ba-Bs bildirimlerinin, cezasız olarak internet vergi dairesine gönderme yetkisinin haiz olduğu bildirim sü-

resi veya bu süreden sonraki 10 gün içinde, mükelleflerce veya 3568 sayılı yasa uyarınca yetki almış meslek mensuplarınca, düzeltilerek verilmesi halinde ceza kesilmez. Bu süreden sonra yapılan düzeltme işlemlerinde ise ceza kesir.

Örnek 1: Bilânço esasına göre defter tutan mükellef (Y), Temmuz 2009 ayına ilişkin olarak düzenlediği Form Ba ile Form Bs kanuni süresi içinde 2 Eylül 2009 tarihinde elektronik ortamda göndermiştir. Gönderilen bildirimde hata yapıldığından düzeltme yapılması gerektiği doğmuştur.

Düzeltilme işleminin yapılma tarihlerine göre ceza uygulaması aşağıda açıklanmıştır.

• **Birinci Durum: Bildirim Verilme Süresi İçinde Düzeltme:**

Mükellef (Y), yapılan hata dolayısıyla, yeniden düzenlemiş olduğu formları 7 Eylül 2009 tarihinde elektronik ortamda göndermiştir.

Yapılan düzeltme, bildirim formlarının kanuni süresi içerisinde olduğundan, düzeltme bildirimini nedeniyle mükellef adına VUK'nun mükerrer 355. maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilmez.

• **İkinci Durum: Birinci Ek Süresi İçinde Düzeltme:**

Mükellef (Y), yapılan hata dolayısıyla, yeniden düzenlemiş olduğu formları 10 Eylül 2009 tarihinde elektronik ortamda göndermiştir.

Yapılan düzeltme, bildirim formlarının kanuni süresinden sonra takip eden on (10) gün içerisinde olduğundan, VUK'nun mükerrer 355. maddesi uyarınca, birinci ek süre içerisinde yapılan düzeltme işlemi nedeniyle anılan madde uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmez.

- **Üçüncü Durum: İkinci Ek Süresi İçinde Düzeltme :**

Mükellef (Y), yapılan hata dolayısıyla, yeniden düzenlemiş olduğu formları 25 Eylül 2009 tarihinde elektronik ortamda göndermiştir.

Yapılan düzeltme, bildirim formlarının kanuni süresinden sonra birinci ek süre olan (10) günü takip eden on beş (15) gün yani ikinci ek süre içerisinde olduğundan, VUK'nun mükerrer 355. maddesi uyarınca, ikinci ek süre içerisinde yapılan düzeltme işlemi nedeniyle anılan madde hükmü uyarınca _ oranında (1.000/2=) 500 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

- **Dördüncü Durum: İkinci Ek Süreden Sonra Düzeltme :**

Mükellef (Y), yapılan hata dolayısıyla, ağustos 2009 ayına ait formları yeniden düzenleyerek 20 Kasım 2009 tarihinde elektronik ortamda göndermiştir.

Yapılan düzeltme bildirim formları, bildirim süresinden ve ek sürelerden (I. ve II. ek süre) sonra gönderildiğinden, VUK'nun mükerrer 355. maddesi uyarınca, 1.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

Süresinden sonra bildirimde bulunan mükelleflerin göndermiş oldukları bu bildirimleri düzeltmek istemeleri halinde, süresinde verilen bildirimler için getirilen düzeltme bildirimlerindeki ceza hükümleri uygulanmaz.

Diğer bir anlatımla, elektronik ortamda verilmesi gereken bildirimlerini, kanuni süresinden sonra vererek adlarına, VUK'nun mükerrer 355. maddesinde yer alan özel usulsüzlük cezası kesilen mükellefler, süresinden sonra cezalı olarak verdikleri bu bildirimlerde, verilme tarihlerinden itibaren 10 gün içinde veya on beş günlük süre içinde düzeltme işleminde bulunmamaları halinde düzeltme bildi-

rim sürelerine göre cezasız veya indirimli ceza uygulamasının söz konusu olmaması gerekir.

Örnek 2: Mükellef (U) A.Ş., Temmuz 2009 ayına ilişkin olarak düzenlediği Form Ba ile Form Bs kanuni süresinden sonra 10 Eylül 2009 tarihinde elektronik ortamda göndermiştir. Gönderilen bildirimde hata yapıldığından, düzeltilmiş yeni bildirim formu 30 Eylül 2009 tarihinde elektronik ortamda gönderilmiştir.

Temmuz 2009 ayına ait Form Ba ile Form Bs'nin en geç 5 Eylül 2009 tarihine kadar gönderilmesi gerekirdi. Bu tarihten sonra gönderilen bildirimler hiç gönderilmemiş sayıldığından mükellef (U) adına VUK'nun mükerrer 355. maddesi uyarınca 1.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

Süresinden sonra gönderilen formlarda hata nedeniyle düzeltme bildirimleri verilmesi halinde, bildirim verilme süresine göre yeniden özel usulsüzlük cezası uygulanmaması gerekir. Bu kapsamda, 30 Eylül 2009 tarihinde verilen düzeltme formu için ceza uygulanmayacaktır.

Zira mükellefe, VUK'nun mükerrer 257. maddesi uyarınca Maliye Bakanlığı'nca belirlenen düzenleme ve getirilen yükümlülüğe uyulmadığından dolayı -bildirim süresinde verilmemesi nedeniyle- özel usulsüzlük cezası uygulanmıştır. Dolayısıyla, usulen verildiği kabul edilmeyen bildirim, düzeltmesi amacıyla verilen bildirim ceza uygulanması, usulsüzlük cezasının konuluş amacına aykırı düşer.

3.2.9. Bildirim Formlarında Dönem Hatası

Ba ve Bs Bildirim formlarının aylık dönemler halinde verilmesi nedeniyle, cari döneme ait bildirim süresinin son gününün ertesi aya

ait bildirim süresinin ilk günü ile aynı olması (örtüşmesi) nedeniyle ilgili dönem yerine, bir sonraki dönem girişi yapılarak, verilen bildirim formlarında dönem hatası yapılabilmektedir.

Yapılan dönem hatalarının birinci ek süre içinde, diğer bir anlatımla kanunen belirlenen sürenin sonundan başlayarak on gün içinde, cezasız olarak düzeltilmesi mümkündür. Bu süre içerisinde fark edilmeyen yanlışlığın daha sonra tespitinde ise yapılacak düzeltme işlemi normal koşullarda VUK'nun Mükerrer 355. maddesine göre özel usulsüzlük cezasını gerektirmektedir.

Ancak, sadece dönem hatalarını içeren Ba ve Bs bildirim formlarının düzeltilmesinde, mükellef hukuku açısından ceza uygulanmaması gerekir. Çünkü yapılan, hata bildirimini içeriğine yönelik olmayıp dönem örtüşmesinden kaynaklanmaktadır.

Konuya ilişkin olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından vergi dairelerine gönderilen iç yazılarda da mükelleflerin sadece dönem hatası yaptıkları durumlarda, bir dilekçe ile vergi dairelerine başvurmaları halinde, Başkanlık tarafından ceza uygulamasına gerek bulunmaksızın düzeltme işleminin yapılabileceği bildirilmiştir.²³

3.2.10. Özellikli (Diğer) Hususlar

- İşini bırakan (terk eden) mükellefler bildirim formlarını işin bırakıldığı tarihi izleyen ayın son günü akşamına kadar vermek zorundadırlar. Bildirim formlarının verileceği vergi dairesi, mükelleflerin en son bağlı oldukları vergi dairesidir.

²³ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 06.07.2009 tarih ve 0.05.34/3426-759/65073 Sayılı Yazısı

- Tasfiyesi devam eden mükellefler bildirimlerini, tasfiye süresince aylık dönemler halinde verirler. Tasfiye sonunda ise bildirimler, tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde verilir.
- Bilânço esasına göre defter tutmakta iken, işletme hesabı esasına geçen mükellefler, işletme hesabına geçtikleri yıldan itibaren bildirimde bulunmazlar. Buna karşın, işletme hesabına göre defter tutmakta iken, bilânço esasına geçen mükellefler, bilânço esasına geçtikleri yılın ilk ayından itibaren bildirim formu verirler.
- Birden fazla şubesi bulunan mükellefler, bildirim formlarını şube bazında değil, şube bilgilerini birleştirerek (konsolide etmek) merkezden tek bir form halinde gönderirler.
- Bir kişi veya kurumdan yapılan alışlar Form Ba’da tek satır olarak, bir kişi veya kuruma yapılan satışlar da Form Bs’de tek satır olarak gösterilir. Buna göre, aynı mükellefin birden fazla şubesinden yapılan alışlar, muhasebe sistemi gereği ayrı ayrı takip edilse bile, Form Ba’da tek satır olarak gösterilir. Aynı şekilde, aynı mükellefin birden fazla şubesine yapılan satışlar da, muhasebe sistemi gereği ayrı ayrı takip edilse bile, Form Bs’de tek satır olarak gösterilir.
- Bir kişi veya kurumdan yapılmış olan ve belirlenen haddi aşan alımlar, Form Ba bildirim formu ile bildirilir. Bu alımların bir kısmı daha sonra iade edilmişse, bu iadeler -belirlenen haddin üzerinde olması halinde- Form Bs bildirim formunda satış olarak gösterilir. Aynı şekilde, bir kişi veya kuruma yapılmış olan ve belirlenen haddi aşan satışlar, Form Bs bildirim formu ile bildirilir. Bu satışların bir kısmı daha sonra iade alındığında, bu ia-

deler -belirlenen haddin üzerinde olması halinde- Form Ba bildirim formunda alım olarak gösterilir.

- Birden fazla sayfadan oluşan (nakli yekûnlu) faturalar tek fatura olarak dikkate alınır.
- Herhangi bir mal ve hizmet alımına bağılı olarak, ödemenin gecikmesi suretiyle ortaya çıkan ve fatura düzenlenmek suretiyle alıcıya yansıtılan kur farkı gelirleri/giderlerine de bildirimlerde yer verilir.
- Bildirim formları, **özel tüketim vergisi dahil** olarak doldurulur. Diğer bir ifade ile, bildirim formlarını düzenlerken özel tüketim vergisi ayrıştırılmadan, alım ve satımlar özel tüketim vergisi dahil tutarlarıyla gösterilir.
- Mükellefler, Vergi Usul Kanunu'nun 235. maddesi hükmü gereğince müstahsil makbuzu düzenlemek suretiyle yapmış oldukları alımlarını Form Ba ile bildirmek zorundadırlar. Müstahsil makbuzu ile yapılan alımlar, gelir vergisi tevkifatı yapılmadan önceki brüt tutarları ile bildirilir.
- Kurumlar vergisinden muaf olanlar Ba ve Bs bildiriminde bulunmazlar. Yıl içinde muafiyet kazananlar, muaf oldukları tarihten itibaren Ba ve Bs bildiriminde bulunmazlar.
- Elektrik, su, doğalgaz gibi bir hizmet tesliminin bildirim uygulaması bakımından diğer mal ve hizmet teslimlerinden farkı bulunmamaktadır. Belirtilen hadlerin aşılması halinde durumuna göre Ba veya Bs bildirim formları ile bildirilir.
- Birleşme halinde, birleşilen tarihe kadar, münfesihi kurum veya kurumlara ait bildirim formları bu kurumların fesih oldukları ta-

rihteki kanuni temsilcileri (devir alan kurum) tarafından verilir. Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde yapılan devirlerde ise, münfesi kurumun o dönemdeki faaliyetlerine ilişkin bildirim formları, münfesi kurumun unvanı ve vergi kimlik numarası yazılmak suretiyle devir alan kurum veya 3568 sayılı Kanuna istinaden yetki almış meslek mensupları tarafından verilir.

- Özel matrah şekline tabi alış ve satışlar toplam fatura tutarlarıyla, bildirim konusu haddi dikkate alarak “Ba” ve ”Bs” bildirim formlarıyla bildirilir.
- Mal ve hizmet alımına belgelendiren fatura dışındaki belgeler de belirlenen haddin aşılması durumunda Ba bildirim formlarına konu edilir.

3.3. Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form

3.3.1. Formun Kapsamı

Türkiye’de faaliyette bulunan tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamı, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, kontrol edilen yabancı kurum kazancı ve örtülü sermayeye olarak adlandırılan vergi güvenlik sistemlerinin kapsamı içinde bulunmaktadır.

Bu kişilerin, ilişkili kişi olarak tanımlanan gerçek ve tüzel kişilerin,

- Yurt içi, yurt dışı ve serbest bölge faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı;

- Borçlanma işlemleri, dolayısıyla faiz veya kur farkı gibi finansman maliyetine katlanmaları örtülü sermaye;
- Yurt dışı iştirakleri, kontrol edilen yabancı kurum kazancı;

Çerçevesinde değerlendirilir.

Bu kişilerden, kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yapmış oldukları söz konusu faaliyetlerin vergi güvenlik araçları kapsamında değerlendirilmesine olanak sağlamak amacıyla, “Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form”unun doldurulması ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gerekir.

Anılan form, sadece “Transfer Fiyatlandırması” ile ilgili bilgileri içermez, “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı” ile “Örtülü Sermayeye İlişkin İşlemler”e ait bilgileri de içerir. Bu nedenle, form da yer alması gereken işlemleri bulunan istisnasız serbest bölgelerde ve teknoparklarda faaliyeti bulunanlar dahil, tüm kurumlar vergisi mükellefleri tarafından bu formun doldurularak ve beyanname ekinde bağlı bulunulan vergi dairesine gönderilmesi zorunludur.

Bildirim (FORM’UN) Verilme Zamanı

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7, 12 ve 13. Maddelerine ilişkin olarak, kurumlar vergisi mükellefleri, verecekleri kurumlar vergisi beyannamesi ekinde formda yer alan bilgileri elektronik ortamda doldurup e-beyanname ile birlikte bağlı buldukları vergi dairesine gönderilir.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin, bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemleri ile diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemlere ilişkin olarak “Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu”nu kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamaları ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare’ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri gerekir. Ayrıca, bu rapora, serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle yapılan işlemlerinin de dahil edilir.

3.3.2. Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form Düzenlenmesi

Transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin form sadece kurumlar vergisi mükellefleri tarafından doldurulur. Söz konusu uygulamanın kapsamı içinde bulunan gelir vergisi mükelleflerinin bu formu düzenlemeleri gerekmemektedir.

Formda, transfer fiyatlandırması, kontrol edilen kurum kazancı ve örtülü sermayeye ilişkin işlemlere ait bölümlerden, sadece işlem bulunan ilgili bölümler doldurulur.

Her üç işleminde bulunmaması halinde bu form, doldurulmaz ve beyanname ekinde de gönderilmez. Diğer bir anlatımla formun, boş olarak gönderilmesi söz konusu değildir.

- Formda yer alan, “Transfer Fiyatlandırması Kapsamındaki İlişkili Kişilere İlişkin Bilgiler” bölümüne gerek yurt içinde gerekse yurt dışında bulunan ilişkili gerçek kişi ve kurumlara ilişkin bilgiler yazılır. İlişkili kişilerden bir kısmı ile ilgili dönemde ger-

çerkeştirilen bir işlemin bulunmaması halinde, bu kişilere formda yer verilmez.

- Formda yer alan, “İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler” bölümünde yer alan işlemlerin alım ve satımından kastedilen; alım satımın yapılması ya da hizmetin alınıp verilmesi olarak anlaşılmalıdır. Örneğin, kiralama veya kiraya verme işlemleri, dnç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler mal veya hizmet alım ya da satımıdır. “Alım” stnna, ilişkili kişi tarafından sağlanan işlem tutarı, “Satım” stnna ise ilişkili kişiye sağlanan işlem tutarı yazılır. İlişkili kişilerce gerçekleştirilmeyen alım ve satım işlemlerine form’da yer verilmez.
- Formda yer alan, “Transfer Fiyatlandırmasına Konu Olan İşlemlerde Kullanılan Yöntemler” bölümüne, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde kullanılan yöntemlere ilişkin alım ve satım tutarları yazılır.
- Formda yer alan, “Kurumun Yurt Dışı İştiraklerine İlişkin Bilgiler” bölümü, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği hesap döneminde, kurumların yurtdışı iştiraklerinin bulunması halinde doldurur.
- Formda yer alan, “rtl Sermaye Uygulamasına İlişkin Bilgiler” bölümü, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği hesap döneminde ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen bir borç bulunması halinde aşağıda açıklanan kuruma ait bilgilere yer verilir.

✓ Aktif Toplamı,

✓ Borç Toplamı,

- ✓ Öz Sermaye Tutarı,
- ✓ Toplam Faiz Gideri,
- ✓ Toplam Kur Farkı Gideri,
- ✓ Ortak veya Ortakla İlişkili Kişilerden Temin Edilen Borçların En Yüksek Olduğu Tarihteki Toplam Tutarı.

3.3.3. Form'a Dahil İşlem Tespitinde Tartışmalı Konular

Kurumlar vergisi mükelleflerince, transfer fiyatlandırılması veya örtüle sermaye kapsamında değerlendirilip desenlendirilmediği tartışılan aşağıdaki belirtilen hususların, transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin form'a dahil edilip edilmeyeceğine ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

- Hazine zararı bulunmadığı veya emsallere uygun fiyat tespiti yapıldığı iddia ve kabul edilen yurt içi veya yurt dışı işlemlerin de kurumlar vergisi mükelleflerince verilecek formlar da yer alması gerekir. İlişkili kişilerce yapılan işlemin emsallerine uygun olup olmadığının, yurt içi ilişkili işlemde hazine zararının bulunup bulunmadığının değerlendirilmesi söz konusu formun konusu değildir.
- İlişkili kişi veya kuruluşlardan alınan krediler için hiçbir faiz ödemesi yapılmasa bile dönem sonu mali tablolarında (bilanço'da) borç bakiyesi bulunduğu durumlarda; ilişkili kişilerle yapılan kredi kullanımına ilişkin bilgilerin formda yer alması gerekir.
- Dışarıdan sağlanarak ilişkili kişi veya kurumlara yararlandırılan hizmetlere ait olup, aynen yansıtılan masraflara da söz konusu formda yer verilmelidir.

- İlişkili kişilerce gerçekleştirilen mal ve/veya hizmet alım-satımlarından sonra oluşan, vade farkları, bir finansman hizmet olarak değerlendirildiğinden, bu tür işlemlere formda yer verilmelidir.
- İlişkili kişilerce gerçekleştirilen mal ve/veya hizmet alım-satımlarında, iadeler, iskontolar, diğer indirimler (fiyat farkları gibi) düşülerek gerçekleştirilen, net tutarlara formda yer verilmelidir.
- Şirket çalışanları (iş görenleri) ile yapılan alım ve/veya satım ya da hizmet ilişkisine formlarda yer verilmelidir. Çünkü, şirket çalışanları, kurumun ilişkili kişisi olarak kabul edilmektedir.
- Şirket ortaklarına yapılan ücret ve huzur hakkı ödemelerine formda yer verilmelidir. Aynı şekilde, ortaklık ilişkisi bulunmayan yönetim kurulu, başkan ve üyelerine bu sıfatları dolayısıyla yapılan ödemelere de form da yer verilmelidir.

3.3.4. Form Verilmemesi Halinde Uygulanacak Ceza

Türkiye’de faaliyette bulunan tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamı, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, kontrol edilen yabancı kurum kazancı ve örtülü sermayeye olarak adlandırılan vergi güvenlik sistemlerinin kapsam alını içinde bulunanların bu işlemlerinin izlenmesi açısından kurumlar vergisi beyannamesi ekinde “Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form”unun da gönderilmesi gerekir.

Bu form, sadece hesap dönemleri sonu itibariyle düzenlenir ve Kurumlar Vergisi Beyannamesi ekinde gönderilir. Dolayısıyla, geçici vergi beyannameleri ekinde söz konusu form gönderilmez.

Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form'un verilmesine ilişkin düzenleme, 213 sayılı Vergi Usul Kanun'unun 148, 149 ve mükerrer 257. maddelerinin verdiği yetkiye dayanılarak yapılmamıştır. 1 seri No.'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği'nin 8. Bölümünde²⁴ ceza uygulaması belirtilmiştir.

Bu nedenle bu formların kurumlar vergisi beyannamesi ekinde verilmemesi halinde, VUK'nun mükerrer 355. maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilmez, Vergi Usul Kanunu'nun 352/II-7. maddesine göre ikinci derece usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, beyanname ekinde verilmeyen söz konusu formunun, VUK'nun 148. maddesi uyarınca istendiği durumlarda, verilmemesi halinde VUK'nun mükerrer 355. maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilebilir.

3.3.5. Düzeltme İşlemleri

Mükellefler, elektronik ortamda verdikleri bildirim formlarını gönderdikten sonra, verdikleri bildirim formunda hata yaptıklarını belirlemeleri halinde düzeltme yapabilirler.

Düzeltilme işleminde ilk bildirim formu tamamen iptal edilmekte ve ikinci defa verilen bildirim formu geçerli kabul edilmektedir. Bu sebeple, düzeltme yapması gereken mükelleflerin, yeni bildirim formunu, daha önce bildirimde bulunulmamış gibi tüm alım-satım bilgilerini içerecek şekilde doldurulması gerekir.

Formların, eksik veya hatalı olarak düzenlenerek verilmesi halinde VUK Madde 352/II-7. maddesinde sayılan "vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı

²⁴ 18.11.2007 Tarih ve 26704 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğerk düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması” fiili işlenmiş olacağından, Vergi Usul Kanunu’nun 352/II-7. maddesine göre, ikinci derece usulsüzlük cezası kesilir.

3.4. Yeminli Mali Müşavirlerin Elektronik Ortamda Sürekli Bilgi Verme Yükümlülüğü

3.4.1. Bilgi Vermenin Kapsamı

Yeminli mali müşavirler, düzenlemiş oldukları tasdik sözleşmelerine ilişkin bildirimlerini ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve diğerk ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde sürekli bilgi verme yükümlüsüdürler.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 148, 149 ve mükerrer 257. maddelerinin Maliye Bakanlığı’na verdiği yetkiye istinaden, bağı oldukları meslek odasının çalışanlar listesine kayıtlı yeminli mali müşavirlerin sürekli bilgi verme yükümlülüklerini elektronik ortamda yerine getirmek zorundadırlar.

Bağı oldukları meslek odasının çalışanlar listesine kayıtlı ve sürekli bilgi verme yükümlülüğü bulunan yeminli mali müşavirler, aşağıda belirtilen hususlarda bildirimde bulunurlar.

- Mükellefler ile düzenlemiş oldukları “Tam Tasdik (Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyanname ve eklerinin tasdiki) Sözleşmeleri” ne ilişkin bilgiler,
- Mükellefler ile düzenlemiş oldukları diğerk sözleşme bilgileri. (Katma Değer Vergisi İadesi, Özel Tüketim Vergisi, Ar-Ge İndirimi Tasdik Raporu v.s.)

- Yeminli mali müşavirin kimlik bilgileri, şirket veya ortaklık halinde faaliyette bulunuluyorsa şirketin veya ortaklığın bilgileri ile ortakların bilgileri.
- Yeminli mali müşavirin bürosunda veya yeminli mali müşavirlik şirketinin bürosunda çalışanlara ait bilgiler.

3.4.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Elektronik Ortamda Verecekleri Bilgilerin İçeriği Ve Süreleri

Bağlı oldukları meslek odasının çalışanlar listesine kayıtlı ve sürekli bilgi verme yükümlülüğü bulunan yeminli mali müşavirler, aşağıda belirtilen bilgi ve bildirimleri, belirlenen süreler içerisinde elektronik ortamda bildirmek zorundadırlar.

Ancak, yeminli mali müşavirler, tam tasdik ve diğer tasdik sözleşme bilgilerini, aşağıda açıklandığı üzere, elektronik ortamda göndereceklerinden, sözleşme örneklerinin ayrıca, bildirim amacıyla vergi dairesine ibrazı gerekmemektedir.

3.4.2.1. Tam Tasdik Sözleşmelerine İlişkin Bilgiler

Gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile eklerinin tasdikine ilişkin olarak hesap döneminin ilk ayı içinde düzenlenmiş olan tam tasdik sözleşmelerine ilişkin bilgiler, takip eden ayın son gününe kadar, süresinden sonra düzenlenen sözleşmelere ilişkin bilgiler ise, sözleşme tarihinden itibaren 15 gün içinde internet vergi dairesine, yeminli mali müşavirler tarafından elektronik ortamda bildirilir.

Yeminli mali müşavirler tarafından vergi idaresine verilecek tasdik raporlarına söz konusu sözleşmelerin birer örneği ayrıca eklenir.

Yeminli mali müşavirlerin gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile eklerinin tasdikine ilişkin olarak mükellefler ile düzenlemiş

oldukları tam tasdik sözleşmelerine ilişkin bilgiler ve bu sözleşmelerdeki ücretin tam tutarı yeminli mali müşavirler tarafından elektronik ortamda sisteme girilmelidir.

3.4.2.2. Diğer Sözleşmelere İlişkin Bilgiler

Yeminli mali müşavirlerle mükellefler arasında düzenlenen ve tam tasdik sözleşmesi dışındaki diğer tasdik sözleşmelerine ilişkin bilgiler, sözleşmenin düzenlendiği tarihten itibaren 15 gün içinde internet vergi dairesine yeminli mali müşavirler tarafından elektronik ortamda girilir.

3.4.2.3. Tasdik İşlemlerinde İptal/Fesih Edilen Sözleşmelerine İlişkin Bilgiler

Gerek tam tasdik konusunda ve gerekse de diğer konulardaki sözleşmelerin iptal ya da feshedilmesi durumunda, iptal/fesih tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde gerekçesi ile birlikte yeminli mali müşavirler tarafından internet vergi dairesine elektronik ortamda bildirimde bulunulması zorunludur.

3.4.2.4. YMM Kimlik Bilgileri, Şirket veya Ortaklık Bilgileri

Yeminli mali müşavirin kimlik bilgileri, şirket veya ortaklık halinde faaliyette bulunuluyor ise şirketin veya ortaklığın bilgileri ile ortaklarının bilgileri ve büro çalışanlarına ilişkin bilgiler; yeminli mali müşavirlerin işe başladıkları ayı takip eden ayın son gününe kadar elektronik ortamda internet vergi dairesine bildirilir.

Yeminli mali müşavirlerin işyeri ve ikamet adreslerinin ve bağlı buldukları odalarının değişmesi halinde bu değişiklikler, değişiklik tarihinden itibaren 15 gün içinde yeminli mali müşavirler tarafından internet vergi dairesine elektronik ortamda bildirilir.

Bildirilen bilgilerde değişiklik olduğu durumda; bu değişiklik, değişiklik tarihinden itibaren 15 gün içinde yeminli mali müşavirler tarafından internet vergi dairesine elektronik ortamda bildirilir.

Bildirim Konusu	Bildirim Dönemi
Hesap döneminin ilk ayı içinde düzenlenmiş olan tam tasdik sözleşme bilgileri,	Takip eden ayın son gününe kadar,
Süresinden sonra düzenlenmiş olan tam tasdik sözleşme bilgileri,	Sözleşme tarihinden itibaren 15 gün içinde,
Tam tasdik sözleşmesi dışındaki diğer tasdik sözleşmelerine ilişkin bilgiler,	
Düzenlenen sözleşmelerin iptal ya da feshedilmesi durumunda,	İptal/fesih tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde,
YMM kimlik bilgileri ile şirket veya ortaklık bilgileri,	İşe başlanılan ayı takip eden ayın son gününe kadar,
YMM kimlik, şirket veya ortaklık bilgilerindeki değişiklikler,	Değişiklik tarihinden itibaren 15 gün içinde,

3.4.3. Bilgi ve Bildirimlerde Ceza Uygulaması

Vergi Usul Kanununun 148, 149 ve mükerrer 257. maddelerinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden, belirlenen konularda, yeminli mali müşavirler, elektronik ortamda sürekli bilgi verme yükümlüdürler.

Getirilen bilgi verme yükümlülüğüne uymayan veya eksik ya da yanıltıcı bilgi verenler hakkında Vergi Usul Kanununun Mükerrer 355. maddesi hükmüne göre işlem yapılır.

Sürekli Bilgi verme yükümlülüğü dolayısıyla, **elektronik ortamda** verilmesi gereken bildirimlerin süresi içinde verilmemesi halinde Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesi uyarınca ceza kesilir. Ancak, süresinde verilen bildirimlerinin, süresinden sonra ki ilk 10 gün içinde düzeltilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmez, takip eden 15 gün içinde düzeltilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası 1/2 oranında uygundur.

Söz konusu bildirimlerin verilmemesi veya eksik yanıltıcı olması ya da verilmiş bildirimlerin düzeltilmesinde uygulanacak ceza tutarları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Bildirim Verilmemesi veya Eksik ve Yanıltıcı Olması Halinde	Düzeltilme Bildiriminde Özel Usulsüzlük Cezası Uygulaması		
	Bildirim Süresi İçinde Düzeltilme İşlemi	Takip Eden 10 Gün (I. Ek Süre) İçinde Düzeltilme İşlemi	Takip Eden 15 Gün (II. Ek Süre) İçinde Düzeltilme İşlemi
1.000	C E Z A S I Z		500

3.5. Tek Düzen Hesap Planına Uyulmaması

Vergi Usul Kanununun 175 ve Mükerrer 257. maddesi hükümlerine göre Maliye Bakanlığı "Mükellef ve meslek grupları itibarıyla muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere basıtırıp dağıtmaya veya dağıttırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya bu

defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya” yetkili kılınmıştır.

Bakanlık bu yetkisini kullanarak, bilânço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması, amacıyla Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri ıkarmıştır.

Vergi Usul Kanunu’nun 175 ve mükerrer 257. maddelerine göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslara uyulmaması halleri VUK’nun 353/6. maddesinde özel usulsüzlük fiili olarak belirlenmiş olup, bu fiiller için 2009 yılı için 3.500 TL zel usulsüzlük cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır.

Diğer yandan, muhasebe kayıtlarında yer alması gereken asgari unsurlar ile söz konusu kayıtların manyetik ortamda muhafazası ve istendiğinde ibrazına ilişkin olarak getirilen zorunluluklara uymayanlar hakkında VUK’nun mükerrer 355. maddesine özel usulsüzlük cezası uygulanır.

3.6. Mali Tabloların Usulüne Uygun Düzenlenmemesi Ve Ek Mali Tabloların Düzenlenmemesi

Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannamesi ekinde verilen mali tablolar ve eklerinin Maliye Bakanlığı’nca ıkarılan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde ngrlen esaslara uygun olması gerekir.

Mükellefler, mükellefiyet durumlarına göre; beyanda bulunulan Gelir veya Kurumlar Vergisi Beyannamelerinin ekinde yer alması gereken “ayrıntılı bilanço ve ayrıntılı gelir tablosu ve işletme hesabı özeti, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere ait ticari kârdan mali kâra ulaşmak için yapılan hesaplamayı gösteren bildirim, kurum ortaklarına ve yönetim kurulu üyelerine ilişkin bildirim, kesinti yoluyla ödenen vergilere ilişkin belgeler, muhasebe sistemi genel tebliğleri uyarınca temel mali tabloların yanı sıra diğer mali tabloları düzenlemek mecburiyetinde olan mükelleflerce düzenlenen nakit akım tablosu, kâr dağıtım tablosu ve satılan malın maliyeti tablosu, yabancı ülkelerde ödenen vergilere ilişkin belgeler” gibi eklerin bildirilmesi gerekir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde Mali Tablolar; Bilanço, Gelir Tablosu, Satışların Maliyeti Tablosu, Fon Akım Tabloları, Nakit Akım Tablosu, Kar Dağıtım Tablosu ve Öz Kaynaklar Değişim Tablosu olarak tanımlanmış olup, bu tablolardan, bilanço ve gelir tablosu dipnotları ve ekleri ile birlikte **temel mali tabloları**, diğerleri ise **ek mali tabloları** oluşturacağı belirtilmiştir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalara göre, ek mali tabloları düzenlemek zorunda olan işletmelerin belirlenmesinde, aktif toplamı ve net satışlar toplamının belirli bir rakamsal büyüklüğü aşması gerekmektedir.

Aktif toplamı 2008 yılı itibariyle 8.903.700 TL veya net satışları toplamı 19.785.900 TL’yi aşan mükelleflerin, temel mali tabloları ile birlikte ek mali tabloları da düzenleyecekler ve ek mali tablolarından sadece “Kar Dağıtım Tablosu” nu 2009 yılında verecekleri yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesine eklemeleri gerekir.

Vergi Usul Kanununun 353. maddesinde, anılan Kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslara uyulmaması özel usulsüzlükler arasında sayılmıştır.

Dolayısıyla, tek düzen hesap planının işleyişine, muhasebe standartları ile mali ve ek mali tabloları düzenleme esaslarına uyulmaması hallerinde mükelleflere VUK'nun 353/6. maddesine göre bu fiiller için 2009 yılı için 3.500 TL özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Ancak, ceza uygulaması için, muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslara uyulmadığı hakkında hukuken geçerli bir tespit yapılmış olması, beyanname eki tabloların hangi yönlerden standarda uygun olmadığına açık biçimde ortaya konması gerekmektedir.

Diğer yandan, öngörülen standartlara uygun olarak üretilen mali tablolardan beyannameye eklenmesi gerekenlerin, beyannameye eklenmemesi halinde ise, VUK'nun 352/II-7. maddesine göre usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektirir.

3.7. Mükelleflerin, Tahsilât ve Ödemelerini Belli Kurumlar Aracılığıyla Gerçekleştirilmesine İlişkin Esaslarına Uyulmaması

VUK'nun Mükerrer 257/2. maddesi uyarınca, Maliye Bakanlığı, mükelleflere işlemleri ile ilgili tahsilât ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevşik etmeleri zorunluluğunu getirmeye ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirlemeye yetkili bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığı kendisine tanınan bu yetkiyi kullanarak, mükelleflerin belli bir tutarı (8.000 TL) aşan tahsilât ve ödemelerin bankalar, özel finans kurumları veya PTT'ler aracılı kılınmak suretiyle yapılması gerektiği bildirmiştir.

Bu kapsamda, mükelleflerin ticari işlemleri ile nihai tüketicilerden mal ve hizmet bedeli olarak yapacakları 8.000 TL aşan tahsilât ve ödemelerini, banka, özel finans kurumu veya PTT aracılığıyla yapmaları zorundadırlar.

Tahsilât ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için VUK'nun Mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrasında mükellef grupları itibariyle yer alan maktu tutar olarak belirlenen cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın % 5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.

3.7.1. Tevsiki Zorunlu İşlemin Kapsam ve Tutarı

Mükelleflerin, mal ve hizmet alım - satımı KDV dahil 8.000 TL aşan tüm parasal işlemlerini bankalar, özel finans kurumları veya PTT'ler aracılığıyla gerçekleştirmeleri gerekir.²⁵

Farklı tarihlerde farklı kişilerle yapılan ve belirlenen tutarın altında kalan ödeme veya tahsilâtların öngörülen kurumlardan geçirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır Tevsiki zorunlu işlem tutarının tespiti, işleme konu mal ve hizmet bedelinin fatura tutarları esas alınır.

²⁵ VUK'nun 332 Seri Nolu Genel Tebliği 27.04.2004 Tarih ve 25445 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Ticari işletmelerin tespit edilen tutarı aşan her türlü mal ve hizmet bedelleri, avans işlemleri, depozito ve pey akçesi gibi ödeme ve tahsilâtları tevşik kapsamına girmektedir.

Ancak, işletmelerin kendi ortakları ile diğer gerçek ve tüzel kişilerle olan nakit hareketlerinde de işlem tutarının 8.000 TL aşması halinde, herhangi bir ticari içeriği olmamasına rağmen bunlar da tevşik kapsamına alınmıştır.

3.7.2. Tevşik Zorunluluğu Kapsamına Girmeyen Ödeme ve Tahsilâtlar

Aşağıda belirtilen işlemlerin, banka, özel finans kurumu veya PTT aracılığıyla yapılmak suretiyle tevşik edilme zorunluluğu bulunmamaktadır.²⁶

- Genel ve Katma Bütçeli İdarelere, İl Özel İdarelerine, Belediyeler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, kanunla kurulan diğer kamu kurum ve kuruluşlarına, kamu kurumu niteliğindeki mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan ve işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşlara veya bunlara ait veya tabi diğer müesseseler ile yapılan işlemler,
- Sermaye Piyasası aracı kurumlarında, yetkili döviz müesseselerinde, noterlerde ve tapu idarelerinde, yapılan işlemlere konu, ödeme ve tahsilâtlar,
- Mükellef olmayanların, belirlenen tutarı aşan tahsilât ve ödemeler.

²⁶ VUK'nun 323 Seri Nolu Genel Tebliği 01.08.2003 Tarih ve 25186 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

3.7.3. Ödeme ve Tahsilâtların Tevsik Usulü

Ödeme ve tahsilatların banka veya özel finans kurumları ile PTT'ler aracı kılınarak yapılması ve bu kurumlarca düzenlenen dekont veya hesap bildirim cetvelleri ile tevsik edilmesi gerekir.

Diğer yandan, belirtilen kurumlar aracı kılınmak suretiyle; havale, çek, kredi kartı ve bu kurumlar aracılığıyla tahsil edilen senetler gibi bankacılık araçları kullanılmak suretiyle de yapılabilir. Banka ve özel finans kurumlarının internet şubeleri üzerinden yapılan işlemler de aynı kapsamdadır.

3.7.4. Tevsik Koşullarına Uyulmaması Halinde Ceza Kesilmesi

Ödeme ve tahsilatların banka veya özel finans kurumları ile PTT'ler aracı kılınarak yapılmaması ve bu kurumlarca düzenlenen dekont veya hesap bildirim cetvelleri ile tevsik edilmemesi halinde, her bir işlem için 2009 yılı için;

1. Sınıf Tüccarlar Ve Serbest Meslek Erbabı	1.000 TL.
2. Sınıf Tüccarlar	500 TL.
Yukarıda sayılanların Dışında Kalanlar için	250 TL.

'den az olmamak üzere işleme konu tutarın % 5'i oranında, VUK'nun Mükerrer 355. Maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilir.

Örnek: İnşaat ve onarım faaliyetiyle iştigal eden, Sağlam İnşaat ve Tic. AŞ., yüklenmiş olduğu taahhüt işi dolayısıyla taşeron firma olan Yapıcı İnş Tic. Ltd. Şti.'ne yaptırdığı işin bedeli olan 10.000 TL.'ni fatura karşılığında nakden kasadan ödemiştir.

Söz konusu ödeme tutarı taşeron firma için ise tahsilat tutarının, 10.000 TL'nı aşması nedeniyle, VUK'nun Mükerrer 257. ve Mükerrer 355. maddelerine göre, ödemenin, karşı taraf için ise tahsiatın, banka veya özel finans kurumları ya da PTT' aracılığıyla yapılması ve bu kurumlarca düzenlenen dekont veya hesap bildirim cetvelleri ile tevsik edilmemesi gerekirdi.

Bu durumda, gerek ödemede bulunan şirkete gerekse tahsilâtı yapan taşeron firmaya ayrı ayrı özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekir. Kesilecek ceza, ödeme tutarının (fatura bedelinin) % 5 olan (10.000 X %5=) 500 TL. olmayıp, asgari maktu tutar olan 1.000 TL. olacaktır.

III. BÖLÜM

E-Beyanname ve Bildirim Uygulaması

4 E-BEYANNAME VE E-BİLDİRİM

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde yer alan düzenleme uyarınca, Maliye Bakanlığı, vergi beyannameleri ve bildirimlerinin internet ve diğer elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında doğrudan mükellefler tarafından gönderilmesine izin verebileceği veya zorunluluk getirebileceği gibi, bunların yetki verilmiş gerçek ve tüzel kişiler aracılığıyla gönderilmesine izin vermeye veya zorunluluk getirmeye de yetkili kılınmıştır.

Bu yetki uyarınca, Maliye Bakanlığı'nca 3568 sayılı Kanun uyarınca yetki almış olup bağımsız çalışan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin (meslek mensuplarının), mükelleflerin vergi beyannameleri, bildirim ve eklerini elektronik ortamda göndermeleri uygun görülmüştür.²⁷

Meslek mensupları, mükelleflere ait elektronik ortamda gönderecekleri bildirim ve beyannamelerde yer alacak bilgilerin (donelerin) Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile genel muhasebe kurallarına uygun ve doğru olarak yasal süresi içinde, kanuni defterlere kaydedilmesinden ve mali tablolara aktarılmasından dolayıyla, bildirilen beyanname ve bildirimler ile bildirilen veya üretilen bilgilerin defter kayıtlarına uygunluğundan sorumludurlar.

²⁷ VUK'nun 340 Seri Nolu Genel Tebliği 30.09.2004 Tarih ve 25599 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

4.1. E-Beyanname Ve Bildirim Gönderilmesi Ve Meslek Mensuplarının Sorumlulukları

Beyannamelerini kendileri göndermek üzere başvuran ve kendisine kullanıcı kodu, parola ve şifre verilen mükellefler, vergi idaresince geçerliliği kabul edilmiş beyannameyi onaylamakla e-Beyannameyi imzalamış sayılır.

Elektronik beyanname gönderme de aracılık yetkisi verilen meslek mensupları, aralarında hizmet sözleşmesi bulunan müşterilerine ait beyannamelerin yanı sıra, münferit olarak talepte bulunan mükelleflerin beyannamelerinin gönderilmesine de aracılık edebilirler.

Bu durumda, meslek mensubu ile mükellef veya vergi sorumlusu arasında buna ilişkin özel bir sözleşme düzenlenmesi gerekir.

Yetki verilmiş meslek mensupları, aralarında hizmet sözleşmesi bulunan müşterilerine ait beyannameleri elektronik ortamda gönderebilmeleri için; müşteriyle “Elektronik Beyanname Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi” ni, münferit talepte bulunan müşteriyle de “Elektronik Beyanname Aracılık Sözleşmesi”ni düzenlerler. Bu sözleşmelerin bir örneği de müşterilerde bulunur.

E-beyannamelerin gönderilmesinde;

- Meslek mensuplarınca da imzalanması gereken bir beyanname olması halinde, beyannameye yer alan “beyannameyi düzenleyen Serbest Muhasebeci / Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” bölümüne,
- Yeminli Mali Müşavirlerce tasdik edilecek bir beyanname olması halinde ise, beyannameye yer alan “beyannameyi tasdik eden Yeminli Mali Müşavir” bölümüne, meslek mensubuna iliş-

kin sicil bilgilerinin yazılması meslek mensubunun beyannameyi imzalamış ve/veya tasdik etmiş sayılması için yeterlidir. Bu kapsamda, imzalanmış ve ve/veya veya tasdik edilmiş olan e-Beyannameler, imzalayan ve/veya tasdik eden meslek mensuplarınca gönderilir.

Elektronik Beyanname Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesinin 3'üncü maddesinde aşağıda yer aldığı üzere, müşteri ile meslek mensubu arasında bir **taahhüt ilişkisi ortaya konmuştur**; "...Meslek mensubu, söz konusu sözleşmeye konu teşkil eden ve elektronik ortamda ilgili vergi dairesine gönderilmesine aracılık edilecek olan beyannamelerde yer alan bilgilerin, defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağı belgelere uygun olmasından dolayı ortaya çıkacak vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, kesilecek ceza ve hesaplanacak faizlerin ödenmesinden, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 227'nci maddesi uyarınca ve bu maddenin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden yayımlanan 4 sıra no'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur."

Elektronik Beyanname Aracılık Sözleşmesinin 4. maddesinde ise, meslek mensubu ile müşteri arasındaki sınırlı ilişki nedeniyle, sadece müşteri tarafından meslek mensubuna verilen bilgilerin beyannameye doğru olarak geçirilmemesi nedeniyle daha dar bir sorumluluk alanı çizmiştir.

4.2. E-Beyanname Gönderilmesiyle Sağlanan Toplam Fayda

Günümüzde küreselleşme ve bilgi teknolojilerindeki gelişmeler, kişi ve kurumların sağlıklı bilgiye en kısa sürede ulaşmak istemeleri yadsınamaz bir gerçektir.

Ülkeleri oluşturan, bireyler ve bireylerin kurduğu kamusal ve özel kuruluşlar, bu gereksinimi karşılamak ve şeffaflaşmayı ve tasarrufu sağlamak amacıyla işlemleri elektronik ortamda yürütmenin gayreti içinde yer almaktadır.

Ülkemizde de E-Devlet uygulaması ile başlayan elektronik ortamda, işlem yapma, bilgi toplama, edinme ve kullanma dolayısıyla kamu kurumları işlemlerini elektronik ortam üzerinden gerçekleştirmeye başlamışlardır. Bu uygulamanın bir uzantısı da Gelir İdaresi Başkanlığında sürmektedir.

Gelir idaresi Başkanlığı, internet ortamında alınan bilgiler ve beyannameler dolayısıyla, sağlanan faydaları, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde aşağıdaki şekilde yer verilmiştir.

- a) Her yıl 6.000 ton kâğıt tasarrufu: 117.000 ağaç (4 Milyon YTL/Yıl), bu kâğıtların beyanname haline getirilmesinde kullanılan mürekkep ve iş gücünden tasarruf,
- b) Vergi dairesi banko işlemleri iş yükünün hafifletilmesi ile diğer işlemler için yıllık 14.000 adam/ay işgücü tasarrufu, (Yıllık 1.166 kişinin beyanname kabulü işlerinden kayıt dışı ekonomi ile etkin mücadele çalışmalarına kaydırılabilir hale gelmesi),
- c) Kâğıt ortamında alınan beyannamelerin depolama maliyetlerinden tasarruf. 2005 yılında alınan 16.520.773 e-Beyanname ile bu miktardaki beyannamenin 5 yıl boyunca saklanması için gereken alanların satın alınması veya kiralanmasına ilişkin tasarruf,
- d) Kâğıt ortamında alınan beyannamelerin manyetik ortama geçirilmesi işlemlerinden sağlanan 6.590 adam/ay işgücü tasarrufu

(Yıllık 550 kişinin standart veri girişi işlerinden başka çalışmalara kaydırılabilme imkanı),

- e) Vergi dairesine gitmekten kurtulan mükellefler için toplamda yıllık 1.485.000 işgünü tasarrufu,
- f) Vergi beyannamelerinin vergi dairelerine verilmesinin mükellefe zaman ve para maliyeti düşünüldüğünde, aynı beyannamelerin internet üzerinden verilmesinin işlem hızı ve zaman maliyeti açısından mükellefe tartışılmayacak derecede avantajlar sağladığı görülmektedir.

Ancak, e-beyanname ve e-bildirge uygulaması; Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından da açıklanan, yukarıda belirtilen fayda ve kolaylıkları sağlarken, 3568 Sayılı Kanun kapsamında yetki almış meslek mensuplarına çok ciddi anlamda külfet getirmektedir. Çünkü, e-bildirge uygulamasıyla istenen bilgilerin çoğu, mükellefin kanuni defter kayıt ve belgeleri üzerinden ayrı bir çalışma ile ek sermaye yatırımı sonucunda elde edilen bilgilerdir. Meslek mensupları tarafından yapılan ilave çalışma ve kaynak tahsisi sonucunda hazırlanan e-bildirgelere konu bilgileri kullanan taraf Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, bu bilgileri hazırlamakla yükümlü tutulan taraf ise mükelleflerdir.

Dolayısıyla, mevcut uygulamada meslek mensupları, yapmış oldukları bu ilave kaynak tahsisi ve çalışmalarının karşılığını, ne bu bilgileri isteyen ve kullanan idareden ne de bu bilgileri vermekle yükümlü tutulan müşterilerinden alamamaktadır.

Bilindiği üzere, e-bildirgelere konu bilgilerin idare tarafından özel olarak hazırlanmış çeşitli programlar da işlenerek kullanımı, sağlıklı bir kamu maliyesi için gerekli olan kayıtlı ekonomiye geçişte büyük önem arz etmektedir. Bu nedenle, halen istenen bilgiler ile ge-

lecekte istenecek olan bu bilgileri hazırlayacak olan meslek mensuplarının yapacakları bu ilave çalışmalarının da ücret tarifesinin hazırlanması sırasında dikkate alınması uygun olacaktır.