

## Ba-Bs BİLDİRİM FORMLARININ VERİLMEMESİ DURUMUNDA VUK'UN MÜKERRER 355. MADDESİNE GÖRE KESİLMESİ GEREKEN ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI KONUSUNDAKİ İHTİLAFLAR

Secahattin VURAL (\*) Özgen ŞENCAN (\*\*)

### 1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 148. ve 149. maddelerinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanarak, 256 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (GT) ile bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin bir kişiden satın alınan mal veya hizmet alımlarına ilişkin olarak "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu" (Form B) vermesi zorunluluğu getirilmiştir.

VUK'un yukarıda belirtilen maddeleri yanı sıra Mükerrer 257'nci maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanarak, 350 sıra nolu VUK GT ile Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerin Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba) ile birlikte Mal ve Hizmet Satışlarını İlişkin olarak da Bildirim Formu (Form Bs) verme zorunluluğu getirilmiştir.

Konu ile ilgili olarak çıkarılan yukarıda belirttiğimiz tebliğlerle bu uygulamanın temel hatları belirlenmiş ve sonradan çıkarılan çeşitli tebliğlerle bildirim miktarları vb. hususlarda değişiklik yapılmak suretiyle uygulamaya devam edilmiştir. Bununla ilgili son olarak 362 ve 381 sıra nolu tebliğler çıkarılmıştır.

Ba-Bs Bildirimi uygulaması ile ilgili olarak çıkarılan bu tebliğlerde;

- Bildirimlerin Dönemi, Verilme Zamanı ve Hadleri,
- Bildirimlerin Verilme Şekli,
- Bildirimlerin Doldurulmasına İlişkin Açıklamalar,
- Cezai Yaptırım,
- Vergi Daireleri ve Mal Müdürlüklerince Yapılacak İşlemler, konularına değinilmiştir.

Makalemizde; bildirimlerin verilme şekli, zamanı ve hadlerine kısaca değinildikten sonra, bildirimlerin verilmemesi durumunda uygulanacak

(\*) Vergi Denetmen Yardımcısı

(\*\*) Vergi Denetmen Yardımcısı

ceza ve Ba-Bs formları için ayrı ayrı mı yoksa her ikisi için tek bir ceza mı kesileceği konusundaki tartışmalı durumlar açıklanmaya çalışılacaktır. Ayrıca bildirim yükümlülüğünü yerine getirmeyen mükellefler için mükerrer 355.maddeye göre kesilecek özel usulsüzlük cezalarına ilişkin Danıştay kararları üzerinde durulacaktır.

## 2-YASAL DÜZENLEMELER

VUK'un 148., 149. ve mükerrer 257. maddelerinde konu ile ilgili yasal düzenlemelere yer verilmiştir.

**Madde 148:** "Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzelkişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.

Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez.

Memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar."

**Madde 149:** "(3239 sayılı Kanunun 14'üncü maddesiyle değişen madde) Kamu idare ve müesseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dâhil) ile gerçek ve tüzelkişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar."

**Mükerrer Madde 257:** (4369 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle değişen madde) Maliye Bakanlığı; "...

4. (5228 sayılı Kanunun 8'inci maddesiyle değiştirilen bent) Bu Kanunun 149 uncu madde-

sine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya,(4) (5398 sayılı Kanunun 23'üncü maddesiyle eklenen ibare) 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 belirlemeye,

...

yetkilidir.

Bu Kanuna göre düzenlenecek belgelerle bunlara ek olarak düzenlenecek belgelerin, üçüncü şahıslara basım ve dağıtım işlerinin yaptırılması ile ilgili şekil, şart, usul ve esaslar ve bunlara uyulmaması halinde uygulanacak ceza-î şartlar Maliye Bakanlığınca hazırlanacak ve Resmî Gazete'de yayınlanacak yönetmelikle belirlenir.

(5228 sayılı Kanunun 8'inci maddesiyle eklenen fıkra) Birinci fıkranın (4) numaralı bendi uyarınca Maliye Bakanlığının beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususunda izin vermesi veya zorunluluk getirmesi halinde, (mükellef

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

### **3 - BİLDİRİMLERİN DÖNEMİ, VERİLME ZAMANI ve HADLERİ**

381 Sıra No’lu VUK Genel Tebliğinde<sup>1</sup> bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin mal ve hizmet alımları ile mal ve hizmet satışlarının Form Ba ve Form Bs ile bildirilmelerinde uygulanacak usul ve esaslar düzenlenmiştir. Anılan Tebliğ ile 362 Sıra No’lu VUK Genel Tebliğinin aksine bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere, 2008 yılı ve müteakip yıllarda düzenleyecekleri Ba ve Bs formlarını aylık dönemler halinde vermeleri hususunda zorunluluk getirilmiştir. Mükellefler bildirim formlarını aylık dönemler halinde düzenleyerek, takip eden ayın 5 nci gününden itibaren bir sonraki ayın 5 nci günü akşamına kadar vermekle yükümlüdürler. (Örneğin; bir mükellef 2008 yılı Ağustos ayına ait Ba-Bs bildirimlerini 05 Eylül 2008 gününden itibaren 05 Ekim 2008 tarihi akşamına kadar verebilecektir). Özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerin de, Ba ve Bs bildirim formlarını tabi oldukları özel hesap dönemi itibarıyla değil, aylık dönemler halinde düzenlemeleri gerekmektedir.

2008 yılı ve takip eden yıllara ilişkin mükelleflerin mal ve/veya hizmet alımları ile mal ve/veya hizmet satışlarına uygulanacak had 8.000 YTL olarak yeniden belirlenmiştir. Buna göre, bir kişi veya kurumdan katma değer vergisi hariç 8.000 YTL ve üzerindeki mal ve/veya hiz-

met alımları, “Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)” ile; bir kişi veya kurum katma değer vergisi hariç 8.000 YTL (Yeni Türk Lirası) ve üzerindeki mal ve/veya hizmet satışları ise “Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)” ile bildirilecektir. Limitin altında kalan alış ve satış bedelleri toplamı ise “Diğer Mal ve Hizmet Bedeli Toplamı” bölümüne yazılacaktır.

### **4- BA-BS FORMLARININ VERİLMEMESİ DURUMUNDA UYGULANACAK CEZA**

381 sıra no.lu VUK Genel Tebliği’nin “**Diğer Hususlar ve Cezai Yaptırım**” başlıklı bölümünün 17’nci bendinde; “*Bildirim formlarını elektronik ortamda veya kâğıt ortamında belirlenen süre içinde vermeyen, eksik veya yanıltıcı bildirimde bulunan mükellefler hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 nci maddesi hükmü uyarınca işlem yapılacaktır.*” Hükmüne yer verilmiştir. Dolayısıyla Ba-Bs formları ile ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmemesi durumunda VUK’un mükerrer 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

VUK’un mükerrer 355. maddesinde ise; “*Bu Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257 nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil);*

*1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 100.000.000 lira, (388 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2009’dan itibaren 1.600-YTL)*

<sup>1</sup> 06/02/2008 Tarih ve 26779 sayılı Resmi Gazete

2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 50.000.000 lira, **(388 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2009'dan itibaren 1.600-YTL)**

3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 25.000.000 lira, **(388 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2009'dan itibaren 350, -YTL)** Özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır. Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır.

...” denilmektedir.

Ba-Bs formlarını vermeyenler veya eksik verenler hakkında özel usulsüzlük cezası kesileceği açıktır; ancak her bir form için ayrı ayrı mı özel usulsüzlük cezası kesileceği yoksa her iki form için de tek bir ceza mı kesileceği tereddüt konusudur. Bununla ilgili olarak kanun, tebliğ ve sirkülerde konuyla ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla mükelleflerin Ba ve Bs bildirim formlarının ikisini birden vermemesi durumunda, VUK'un mükerrer 355. maddesi uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezası konusunda uygulamada farklılıklar bulunmaktadır.

Diğer taraftan Danıştay'ın VUK'un mük.355. maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için vermiş olduğu kararlar konuyu daha da tartışılmalı hale getirmektedir.

VUK'un mükerrer 355. maddesine göre kesilecek özel usulsüzlük cezalarıyla ilgili olarak Danıştayın 12.02.1998 tarihli kararında; mükerrer 355.maddenin “Bu hükmün uygulanması için, 148’inci madde gereğince bilgi istenilirken yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmediği, eksik veya yanıltıcı bilgi verildiği takdirde haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır.” fıkrasına istinaden, anılan maddeye göre ceza kesilebilmesi için, yükümlülerden bilgi veya bildirimleri vermeleri hususunun yazılı olarak istenmesi ve tebliğ olunacak bu yazıda gereğinin belirtilen süre içinde yerine getirilmediği takdirde ceza hükümlerinin uygulanacağını belirtilmesinin gerektiği aksi halde bu maddeye göre ceza kesilemeyeceği belirtilmiştir.<sup>2</sup>

Anılan maddenin son fıkrasında sadece VUK'un 148. maddesine atıfta bulunulmuş olup, bildirim yükümlülüğü ile ilgili bir ibareye yer verilmemiştir ki 148. madde de Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzelkişilerin Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların istiycekleri bilgileri vermeye mecbur oldukları hususu düzenlenmiştir. Mükelleflere getirilen bildirim yükümlülükleri ise, VUK'un 149 ve mükerrer 257. maddelerine istinaden getirilmiş bir yükümlülük olup, VUK'un 148. maddesinde belirtilen ve mükerrer 355. madde uyarınca uyulmaması halinde özel usul-

<sup>2</sup> K.1998/509, E.1996/7041

süzlük cezası kesilmesini gerektiren “bilgi vermemeye” niteliğinde bir düzenleme değildir.

VUK’un Mük. 355. maddesi 29.07.1998 tarihinde başlığı ile birlikte değiştirilmiştir. Değişiklik sonrası haliyle maddenin son fıkrasında; “...Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanlış bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır.”denilmektedir.

Kanun maddesine göre Mükerrer 355. maddeye göre ceza kesilebilmesi için;

- Bilginin veya defter ve belge ibrazının yazılı olarak istenmesi,
- Yazıda bunun için ilgiye süre verilmesi,
- Bilginin veya defter ve belge ibrazının süresinde yapılmaması halinde, haklarında kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şartlarının sağlanmış olması gerekir.

Görüleceği üzere kanun maddesinde yapılan değişiklik sonrasında da ceza hükmünün uygulanması, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesi ile ilgili olarak yapılacak tebliğlerde, gereğinin belirlenen süre içinde yerine getirilmemesi halinde ceza hükümlerinin uygulanacağını açıkça belirtilmesi şartına bağlanmıştır. Yani burada ceza kesilmeden önce mükelleflerin bildirim yükümlülüklerini yerine getirmeleri için idare tarafından yazılı tebliğ yapılması ve mükelleflerce bildirimin yapılmaması durumunda özel usulsüzlük cezası kesileceğinin

belirlenmesi gerektiğinden bahsedilmemektedir. Zaten kanun maddesinde “bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde” denilmek suretiyle ortada cezayı gerektiren bir usulsüzlük yok iken ilk defa yapılacak defter-belge ibrazı ve bilgi isteme amaçlı bir tebliğden bahsedilmekte, cezayı gerektiren bir usulsüzlük için ceza kesilmeden önce yapılacak tebliğden değil. Fakat mükerrer 355.maddenin son fıkrası aynı maddeye göre ceza kesilmesini gerektiren tüm kanun maddeleri için (86, 148, 149, 150, 256, 257 ve mük.257) geçerli olduğu şeklinde yorumlanırsa Danıştayın bu konuda vermiş olduğu karar isabetlidir.

VUK’un mükerrer 355. maddesinin gerek değişmeden önceki gerekse değiştikten sonraki halinde bu konu açıklığa kavuşturulmamıştır. Gelir idaresinin bildirim formlarının verilmediği veya yanlış verildiği durumlarda uygulanacak cezayı özel olarak düzelenmesinin bu karmaşayı ortadan kaldıracağı kanaatindeyiz.

Ba ve Bs bildirim formlarının süresinde verilmemesi halinde her bir form için ayrı ayrı mı yoksa tek bir özel usulsüzlük cezası mı kesilmesi gerektiği konusunda İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın Vergi Dairesi Müdürlüğüne vermiş olduğu özelgede ; “... Ba ve Bs bildirim formlarının süresinde verilmemesi halinde ceza uygulamasına ilişkin olarak, ilgili tebliğ ve sirkülerde her bir form için ayrı ayrı ceza kesileceğine dair bir düzenleme bulunmamakta olup, daireniz mükellefi ..... Dış Tic. Ltd. Şti. adına söz konusu fiil 2005 yılında işlendiğinden 1.180,00 YTL tutarında tek bir özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği tabiidir.” denilmek suretiyle her iki form için de tek bir ceza kesileceği yönünde görüş bildirilmiştir.<sup>3</sup>

<sup>3</sup> B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/Mük-257 (15.06.2007\*4725) sayılı özelge

Her iki form için de tek bir ceza kesilmesi gerektiğini kabul edersek; bu durumda mükelleflerin Ba formunu verip Bs formunu vermemesi durumunda özel usulsüzlük cezası kesilmeyecek midir? Oysa ortada bir usulsüzlük vardır ve bu usulsüzlüğün cezalandırılması gerekmektedir. Sadece verilmeyen Bs formu için ceza kesilmesi durumunda da; her iki formu vermeyenler ile formlardan yalnız birini vermeyenler arasında hiçbir farklılık olmamakta her iki durumda da aynı cezanın kesilmesi gerektiği gibi bir sonuç çıkmaktadır ki bu durumun da hakkaniyete uymadığını düşünmekteyiz.

### 5- SONUÇ

Maliye Bakanlığı VUK'un 148, 149 ve mükerrer 257. maddelerinden aldığı yetkiye dayanarak çeşitli tebliğler çıkarmış ve bu tebliğlerle Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükellefler için "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu" (Form Ba) ile birlikte "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin olarak da Bildirim Formu" (Form Bs) verme yükümlülüğü getirmiştir. Söz konusu tebliğlerde mükellefler için getirilen bildirim yükümlülüğüne uyulmaması halinde VUK'un mükerrer 355. maddesi uyarınca işlem yapılacağı (özel usulsüzlük cezası) belirtilmiştir. Ancak mükelleflerin hem Ba ve hem de Bs formlarını vermemeleri durumunda VUK'un mükerrer 355. maddesine göre kesilecek özel usulsüzlük cezasının tek mi çift mi olması gerektiği konusunda kanun, tebliğ ve sirkülerde düzenleyici hüküm bulunmamaktadır. Uygulamada da böyle bir olayla karşılaşıldığında kesilecek özel usulsüzlük cezasının tek mi yoksa çift mi olması gerektiği konusunda anlaşmazlık söz konusudur. Bu konuda bizim görüşümüz VUK'un mükerrer 355. maddesine göre kesilecek özel usulsüzlük cezasının her bir form için ayrı ayrı olması gerektiği yönündedir. Mak-

lemizde de bahsettiğimiz üzere tek ceza kesilmesi durumunda bildirim formlarından yalnız birini vermeyen mükellef ile ikisini birden vermeyen mükellef aynı kefeye konulmaktadır. Yeni düzenleme ile eskiden olduğu gibi her yıl değil her ay verilmesi gereken Ba-Bs bildirim formlarının durdurulması sonucunda mükelleflere daha fazla iş yükü doğmakta, bildirim formlarından sadece birinin verilmesi ile ikisinin de verilmemesi durumunda aynı cezanın kesilmesi gerektiği düşüncesinden hareket edersek; bu durumda mükellefler bildirim formlarının **birini** vermektense ikisini de vermemeyi tercih edebileceklerdir. Ayrıca mükellefler aynı yıl içinde örneğin altı ay Ba-Bs bildiriminde bulunmamışsa bu durumda kesilecek ceza konusunda ilgili tebliğde düzenleme yapılmalıdır. Üzerinde durulması gereken diğer bir nokta da Danıştay'ın mükerrer 355. maddeye göre ceza kesilebilmesi için, yükümlülerden bilgi veya bildirimleri vermeleri hususunun yazılı olarak istenmesi ve tebliğ olunacak bu yazıda gereğinin belirtilen süre içinde yerine getirilmediği takdirde ceza hükümlerinin uygulanacağını belirtilmesi gerektiği yönünde verdiği kararlarıdır. Gelir İdaresinin konu ile ilgili ceza hükümlerini özel olarak düzenlemesi ile ortadan kaldıracağı kanaatindeyiz.

### KAYNAKÇA

- 1- 213 SAYILI VUK.
- 2- VUK'un 256, 350, 362 ve **388** Sıra Nolu Tebliğleri.
- 3- ÜREL Gürol, YMM, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Mart 2007