

T.C.

İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRKİYE'DE FORM BA – FORM BS'LERİN VERGİ DENETİMİ AÇISINDAN  
ÖNEMİ, KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

AYDIN SAYAR

122008376

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İŞLETME ANA BİLİM DALI

MUHASEBE DENETİMİ PROGRAMI

İSTANBUL  
OKAN ÜNİVERSİTESİ

DANIŞMAN

Prof.Dr. Hilmi ÜNSAL

AĞUSTOS 2019

İSTANBUL

**T.C.**  
**OKAN ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRKİYE'DE FORM BA – FORM BS'LERİN VERGİ DENETİMİ AÇISINDAN**  
**ÖNEMİ, KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

**AYDIN SAYAR**

**122008376**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**MUHASEBE DENETİMİ PROGRAMI**

**Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih** :  
**Tezin Savunulduğu Tarih** :  
**Tez Danışmanı** : Prof.Dr. Hilmi ÜNSAL  
**Diğer Jüri Üyeleri** : Prof.Dr.Seyfi YILDIZ  
: Doç.Dr. Alparslan UĞUR

**AĞUSTOS 2019**

**İSTANBUL**

## ÖNSÖZ

Bu tez çalışması İstanbul Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Programında yüksek Lisans tezi olarak hazırlanmıştır. Bu çalışma ile Vergi denetimindeki son gelişmeler, Türkiye'deki vergi kayıp ve kaçığı engellemek için alınan önlemler ve vergi denetimindeki son değişiklikler ile Elektronikleşme ve dijitalleşmenin vergi denetimine katkısı ile Form BA BS'lerin vergi denetimindeki rolü ve önemi araştırılarak ortaya konmuştur. Öncelikle tez konusunu seçerken ve bu çalışmayı sonuçlandırmamda görüşleri ile katkıda bulunan değerli hocam Sayın Prof. Dr. Hilmi Ünsal'a, teşekkür eder, çalışmamın tüm ilgililere yararlı olmasını dilerim.

**Haziran, 2019**

**Aydın SAYAR**

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	III
İÇİNDEKİLER.....	IV
ÖZET.....	VIII
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XII
1. GENEL OLARAK VERGİ DENETİMİ VE TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİ.....	1
1.1.GENEL OLARAK DENETİM.....	1
1.1.1.Denetim Kavramı.....	1
1.1.2.Denetimin Türleri.....	2
1.1.2.1. Finansal Tablolar Denetimi (Bağımsız Denetim) .....	2
1.1.2.2. Uygunluk Denetimi .....	3
1.1.2.3. Faaliyet Denetimi .....	4
1.3. VERGİ DENETİMİ.....	5
1.3.1. Vergi Denetiminin Tanımı.....	5
1.3.2. Vergi Denetiminin Amaçları.....	6
1.3.2.1. Mali Amaç.....	7
1.3.2.2. Ekonomik Amaç.....	8
1.3.2.3. Sosyal Amaç.....	9
1.3.2.4. Hukuki Amaç .....	10
1.3.3.Vergi Denetiminin Özellikleri.....	10
1.3.3.1. Hukuki Bir Denetim Olması .....	11
1.3.3.2. Yaptırımcı Bir Denetim ( Yaptırım Gücünün ) Olması .....	11
1.3.3.3. Tarafsız Bir Denetim Olması .....	12
1.3.3.4. Dış Denetim Özelliğinin Bulunması .....	13
1.3.3.5. Hesap Denetimine Benzemesi.....	13
1.3.3.6. Devletin Ekonomi Politikasına Uygun Olması .....	14
1.3.4. Türkiye'de Vergi Denetimi Türleri.....	14
1.3.4.1. Yoklama .....	14
1.3.4.2. Bilgi Toplama .....	16

1.3.4.3. Arama.....	17
1.3.4.4. Vergi İncelemesi .....	18
1.3.4.4.1. İncelemeye Yetkili Olanlar .....	19
1.3.4.4.2. İncelemede Uyulacak Esaslar .....	19
1.3.4.4.3. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer .....	20
1.3.4.5. Elektronik Vergi Denetimi .....	21
1.3.4.5.1. Elektronik Ortamda Vergi Denetimi .....	21
1.3.4.5.2. Elektronik Yoklama .....	21
1.3.4.5.3. Elektronik ÖTV Takip Sistemi.....	22
1.4.9. VERGİ DENETİMİNDE ELEKTRONİK ARAÇLARIN KULLANILMASI.....	23
1.5. TÜRKİYE’DE ELEKTRONİK VERGİ UYGULAMALARI.....	24
1.5.1. VERGİ DENETİMİNDEKİ RİSK ODAKLI MEVCUT ELEKTRONİK UYGULAMALAR.....	36
1.5.1.1. KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA) .....	36
1.5.1.2. Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP) .....	37
1.5.1.3. Veri Görselleştirme ve Analiz Sistemi (VEGAS).....	37
1.5.1.4. Bandrollü Ürün İzleme Sistemi (BÜİS).....	39
1.5.1.5. Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli (MERAK).....	39
2. FORM BA/BS KAVRAMI, FORM BA/BS’LERE İLİŞKİN AÇIKLAMALAR VE GENEL OLARAK TÜRKİYE’DE FORM BA/BS’LERİN UYGULANMASI.....	41
2.1. FORM BA/BS.....	41
2.1.1. FORM BA/BS Tanımı.....	41
2.1.2. Form BA/BS’nin Ortaya Çıkış Sebebi.....	41
2.2. FORM BA/BS’LERİN AMAÇ VE KAPSAMI.....	42
2.2.1. Amaç.....	42
2.2.2. Kapsam.....	42
2.3. FORM BA/BS’LERİN BİLDİRİM YÜKÜMLÜĞÜNÜN KAPSAMI.....	422
2.3.1. Yükümlülük Kapsamındaki Mükellefler.....	422
2.3.2. Bildirime Konu Alış/Satışlar Ve Hadler.....	43

2.3.3.Bildirimlerin Dönemi ve Verilme Süresi.....	46
2.3.3.1.Dönemi .....	46
2.3.3.2. Verilme Süresi.....	46
2.3.4.Bildirimlerin Verilme Şekli ve Doldurulması.....	47
2.3.4.1. Bildirimlerin Elektronik Ortamda Verilme Zorunluluğu .....	47
2.3.4.2. Bildirimlerin Doldurulmasında Uyulacak Esaslar .....	48
2.3.5.Cezai Uygulama.....	55
2.3.5.1. Bildirimlerin Süresinde veya Tam Olarak Verilmemesi .....	55
2.3.5.2. Bildirimlerin Düzeltilmesi .....	55
2.4. FORM BA FORM BS BİLDİRİM FORMLARINA İLİŞKİN GELİŞMELER VE DEĞERLENDİRMELER.....	55
2.4.1. Ceza Uygulanmayacak Durumlar .....	57
2.4.2. Vergi ve Ceza İhbarnamesi Tebliğ Edildiği Durumlarda Önemle Dikkate Alınması Gereken Konular.....	58
2.4.3.FORM BA-BS'LERLE İLGİLİ ÖZELGELER.....	59
2.4.4.ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN.....	66
2.4.5.VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN.....	66
2.4.6.FORM BA / BS'LERLE İLGİLİ YAYINLANMIŞ MUKTEZALAR.....	773
2.5.BA/BS FORMLARININ VERGİ DENETİMİ İLE İLİŞKİSİ.....	77
2.5.1.BA/BS FORMLARININ VERGİ DENETİMİ AÇISINDAN ÖNEMİ.....	786
2.5.1.1. Ba Bs Bildirim Formlarına İlişkin Gelişmeler ve Değerlendirmeler.....	78
2.5.1.2. BA/BS Formlarının Denetime Katkısı.....	79
3.TÜRKİYE'DE FORM BA/BS FORMLARININ KULLANILMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....	82
3.1. GENEL OLARAK TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR.....	82
3.1.1. 646 SAYILI KANUN HÜKMÜNDE KARARNAME İLE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLE İLGİLİ ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR.....	82
3.1.1.1. Vergi Denetimindeki Çok Başlılık.....	883

3.1.1.2. Vergi Denetimindeki Kast Yapısı.....	83
3.1.1.3. Vergi Denetim Biriminin Bağlı Olduğu Yer Hususu.....	84
3.1.1.4. 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Anayasaya Aykırılığı Tartışması...85	
3.1.1.5. Yeni Yapıda Uyum.....	86
3.1.1.6. Vergi Denetim Kurumu'nun Bakana Bağlı Olması ve Maliye Bakanlığı'nın Teftişi.....	88
3.1.1.7. Yeni Kurulan Vergi Denetim Kurulu'nun Kaldırılan Kurulların Görevlerini Yapabilmesi .....	89
3.2. BA/BS FORMLARI İLE İLGİLİ KARŞILAŞILAN SORUNLAR.....	93
3.2.1. VERGİ İDARESİNDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR.....	93
3.2.2. MÜKELLEFLERDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR.....	93
3.2.3. MESLEK MENSUPLARINDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR.....	94
3.3. ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	94
SONUÇ.....	96
KAYNAKÇA.....	100

## ÖZET

Günümüzde küreselleşme ve çok uluslu şirketlerin artmasıyla birlikte devletlerin vergi denetimini sağlaması güçleşmektedir. Denetimin etkinliği bilişim teknolojilerindeki gelişmeler sayesinde artmaktadır. Vergi kayıplarını azaltmak için bilişim teknolojilerinden faydalanılarak yeni denetim yöntem ve teknikleri geliştirmek ve dünyadaki yeni uygulamaları takip etmek gerekmektedir. Küreselleşen dünyada ve ülkemizde bilişim ve teknoloji alanındaki ilerlemelere uyumlu olarak ülkelerin mali idarelerinin de yeniden yapılanması gündeme gelmiştir. Teknolojinin gücünün vergi denetimi açısından çok büyük olduğu gerçekliğinden hareketle devletlerin güçlü olmaları, bilişim teknolojilerinin etkin kullanımına da bağlıdır. Küreselleşme olgusu toplumun her kesimini etkisi altına almıştır. Teknolojik alanındaki yaşanan hızlı değişim ve dönüşümlere uyum sağlamak için ülkemizde ve dünyada vergi idareleri otomasyon sistemlerini etkin bir şekilde kullanarak fayda sağlamak için uyum çalışmalarına hız vermişlerdir.

Bilgi teknolojisindeki gelişmeler devlet faaliyetleri gibi vergi denetimi açısından da birçok gelişmeye öncü olmaktadır. Günümüzde devletler artık geleneksel yapıdan kurtulup, elektronik anlayışı kurumlarına benimsetmek zorundadırlar.

Ülkemizde vergi uygulamalarındaki maliyetleri düşürmek ve teknolojik gelişmelerden etkin bir şekilde faydalanmak amacıyla elektronik vergi uygulamalarına geçilmiştir. Maliye Bakanlığı tarafından uygulamaya koyulan ve mükellefler ile devletin vergi işlemleri nedeniyle üstlendikleri maliyetleri azaltarak hizmet kalitesi ve hızını arttırmıştır.

Küreselleşen dünya da, devletlerin kamu harcamalarını finanse etmek için ihtiyaç duyduğu en önemli kaynak vergi olduğundan devletlerin bütçelerinde, kamu harcamalarının finansmanında vergi gelirinin önemli yer tutması nedeniyle vergi denetimi önem kazanmaktadır.

Vergilendirme işlemlerinin elektronik ortamda gerçekleştirilmesine bağlı olarak vergi denetimlerinin de elektronik ortamda yapılması bir zorunluluk haline gelmiştir. Özellikle elektronik vergi sisteminin kurulması, vergi denetim birimlerine mükellef



beyan ve bildirimlerinin doğruluğunu elektronik araçlarla denetleme olanağı sağlamıştır.

Form BA ve Form BS bildirim formları, kayıt dışı ekonomi ile mücadelede önleyici ve tespit edici işlevi ile Gelir İdaresi Başkanlığının önemli araçlarından biri haline gelmiştir. Sistemle alıcı ve satıcıların, alım satımlarının karşılaştırılması, hakkında sahte veya içeriği itibariyle yanıltıcı belge kullandığı konusunda tespit veya rapor bulunanların alım ve satımları, taklit edilen belgelerin tespiti yapılabilmektedir.

Türk vergi sistemindeki vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek için de vergi sisteminin içine yerleştirilecek vergi güvenlik önlemlerine ihtiyaç bulunmaktadır. BA ve BS Bildirimleri Maliye Bakanlığının yetkisi çerçevesinde getirilmiş olan genel nitelikte bir vergi güvenlik müessesesidir.

Çalışmada öncelikle vergi denetimi, dünyada ve Türkiye’de Elektronik vergi sistemi, Form BA

ve Form BS bildirimlerinin kapsamı, vergi denetimindeki yeri, Form BA ve BS’nin uygulanması, karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri hakkında bilgiler verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Denetimi Elektronik Vergi Sistemi, Elektronik Vergi Denetimi, Form BA ve Form BS’nin Vergi Denetimindeki yeri ve önemi.

## **ABSTRACT**

Today, with the globalization and the increase in the number of multinational companies, tax control becomes more difficult. The effectiveness of the audit is increasing thanks to developments in information technologies. In order to reduce tax losses, it is necessary to develop new audit methods and techniques by using information technologies and to follow new practices in the world. The restructuring of the financial administrations of the countries has been brought to the agenda following the developments in the field of information and technology in the globalizing world and in our country. Since the power of technology is very large in terms of tax control, the strengths of states depend on the effective use of information technologies. The globalization has affected all segments of society. The tax applications both in our country and in the world have accelerated their adaptation efforts in order to benefit by using automation systems effectively, in order to adapt to the rapid changes and transformations experienced in the technological field.

Developments in information technology pioneer many developments in terms of tax control as government activities do. Today, states must get rid of the traditional structure and adopt electronic understanding to their institutions. Electronic tax applications have been adopted in order to reduce the costs of tax applications in our country and to benefit from technological developments effectively which has increased the quality and speed of service by reducing the costs incurred by taxpayers and the state by the Ministry of Finance.

In the globalized world, since the most important source that state needs to finance its public expenditures is tax, tax audit becomes more important.

It has become necessary to carry out tax audits electronically due to the fact that taxation transactions are carried out electronically. Especially the establishment of an electronic tax system has enabled tax audit units to check the accuracy of taxpayer declarations and declarations by electronic means.

Form BA and Form BS notification forms have become one of the important tools of the Revenue Administration with their preventive and determinative functions in the fight against the informal economy. With the help of the system, it is possible to compare the purchases and sellings of buyers and sellers, purchase and sell of those who have found or reported that they use false or misleading documents in terms of their content, and the identification of counterfeit documents.

In order to prevent tax losses and evasion in the Turkish tax system, there is a need for tax security measures to be placed in the tax system. BA and BS Notifications is a general tax security institution brought under the authority of the Ministry of Finance.

In this study, information about tax audit, the tax system in the world and Electronics in Turkey, the scope of Form BA and Form BS declarations, its place in tax auditing, application of Form BA and BS, problems encountered and solution proposals are provided.

**Key Words:** Tax Audit , Electronic Tax System, Electronic Tax Audit, The importance of Form BA and Form BS in Tax Audit.

## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>Kısaltmalar</b>	<b>Açıklamalar</b>
<b>GİB</b>	:Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>GTİP</b>	: Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
<b>KE</b>	: Kayıt Dışı Ekonomi
<b>KEYS</b>	: Kurumsal Elektronik Belge Yönetim Sistemi
<b>KHK</b>	: Kanun Hükmünde Kararname
<b>KV</b>	: Kurumlar Vergisi
<b>RAMER</b>	: Risk Analiz Merkezi
<b>SMMM</b>	: Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler
<b>VDK</b>	: Vergi Denetim Kurulu
<b>VEDOP</b>	: Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi
<b>VEDOS</b>	: Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi
<b>VERİA</b>	: Veri Ambarı
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu
<b>EFKS</b>	: Elektronik Fatura Kayıt Sistemi
<b>E-VDO</b>	: İnternet Tabanlı Vergi Dairesi Otomasyonu
<b>VİMER</b>	: Vergi İletişim Merkezi
<b>BÜİS</b>	:Bandrollü Ürün İzleme Sistemi
<b>VEGAS</b>	:Veri Görselleştirme ve Analiz Sistemi
<b>MERAK</b>	:Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli
<b>BTRANS</b>	: Bilgi Transfer Sistemi
<b>UEKAE</b>	: Ulusal Elektronik ve Kriptoloji Araştırma Enstitüsü
<b>SGK</b>	: Sosyal Güvenlik Kurumu
<b>WPK</b>	: Alman Muhasebe Meslek Örgütü
<b>FRC</b>	:İngiltere Finansal Raporlama Komitesi
<b>SEC</b>	: Menkul Kıymetler Borsası
<b>POB</b>	: Mesleki Gözetim Kurulu
<b>SECIT</b>	: İtalya Vergi Müfettişleri Servisi
<b>S.I.D.F.P.</b>	: İtalya Kamu Mali Denetim Birimi

## TABLolar LİSTESİ

### SAYFA NO

<b>Tablo 1.1.</b> İllerin Otamasyon Durumu	26
<b>Tablo 1.2.</b> Vergi Uygulamalarındaki Değişmeler	26
<b>Tablo 1.3.</b> Vedop Projesi Faaliyet Raporu	.30
<b>Tablo 1.4.</b> Elektronik Vergi Uygulamaları	33
<b>Tablo 1.5.</b> Vergi Türleri İtibariyle 2018 Yılı İnceleme Sonuçları	34
<b>Tablo 1.6.</b> Mükelleflerin Denetlenme Oranları(1991-2009)	35
<b>Tablo 1.7.</b> Mükelleflerin Denetlenme Oranları(201- 201 )	36
<b>Tablo 1.8.</b> Vergi Görselleştirme Analiz Sistemi Alt uygulamaları	38
<b>Tablo 1.9.</b> Ba & Bs Ülke Kodları	49

## ŞEKİLLER LİSTESİ

	SAYFA NO
Şekil 1.1. : Elektronik Uygulamaların Gelişim Süreci	27
Şekil 1.2. : Vedop II Kapsamı Alanı	29



# BİRİNCİ BÖLÜM

## GENEL OLARAK VERGİ DENETİMİ VE TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİ

### 1.1.GENEL OLARAK DENETİM

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla, tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.<sup>1</sup>

#### 1.1.1.Denetim Kavramı

Denetim kavramı kelime anlamı olarak, “ teftiş etmek, kontrol etmek, incelemek ” anlamlarına karşılık gelmektedir. Ayrıca hukuki anlamda, kamu ve özel hukuk müesseselerinin kamu menfaati noktasından, kanun ve nizamnamelere uygun olarak çalışıp çalışmadıklarının araştırılması şeklinde tanımlanmıştır.<sup>2</sup>

Denetim, “işlemlerin, yasal, bilimsel ve düşünsel kurallara uygunluğunu araştırmak amacıyla uygulama sırasında, öncesinde veya sonrasında yapılan incelemelerdir”.

Denetim, “bir konunun, önceden belirlenmiş normlara ve kurallara uygun olup olmadığının tarafsızca araştırma, objektif delil toplama ve değerlendirme sürecidir”.<sup>3</sup>

Denetimin geniş bir tanımını yapacak olursak; denetim elemanları tarafından kişi veya kuruluşların iktisadi veya iktisadi olmayan faaliyetlerinin;

- Önceden tanımlanmış faaliyet ölçütlerine uygunluk derecesinin belirlenmesi,
- Faaliyetlerin görünümünü değişik yönlerden araştırıp, faaliyetlerin yapısının ve işlerliğinin yanlışlık, çelişki tutarsızlık veya eksiklik içerip içermediğinin tespit edilmesi,
- Denetim sonucunda tespit edilen her hususun yasalara, tüzüklere, yönetmelikler çerçevesinde ölçülmesi, gözlemlenmesi, izlenmesi ve akılcı yaklaşımlar çerçevesinde değerlendirilmesi,
- Yukarıda sayılan tüm hususların değerlendirilmesi sonucu bu iktisadi veya iktisadi olmayan faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerin yetkili denetim elemanları tarafından

<sup>1</sup> Güredin Ersin, Denetim ve Güvence Hizmetleri, İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., 1998, s. 5.

<sup>2</sup> Tekin, Fazıl ve Ali Çelikkaya; (2007), “*Vergi Denetimi*”, Yedinci Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi s.22

<sup>3</sup> Tekin, Fazıl ve Ali Çelikkaya; (2007), “*Vergi Denetimi*”, Yedinci Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi s.26

tarafsızca toplanarak, söz konusu işlemin gerçek durumunu ortaya çıkarmak amacıyla değerlendirilmesi ve sonucunun ilgili denetim elemanları tarafından raporlanmasıdır.

## **1.1.2.Denetimin Türleri**

### **1.1.2.1. Finansal Tablolar Denetimi (Bağımsız Denetim)**

Finansal Tablolar Denetimi için Mali Tablolar Denetimi, Muhasebe Denetimi ve Bağımsız Denetim terimleri de kullanılmaktadır. Bağımsız Denetim en çok kullanılan şeklidir.

Günümüzde işletmeler arası ticari ilişkilerin giderek artması, toplumsal ve ekonomik değişim, işletmelerin büyümesi gibi nedenlerle finansal verilerde sayısal bir artış söz konusu olmuş ve bu veriler mali tabloların içeriğindeki karmaşıklığı arttırmıştır. Bu gibi olayların mali bilgiler üzerindeki etkisini incelemek ve mali tabloların güvenilirlik derecesini artırmak amacıyla kurulan sistemlerden biri de bağımsız denetimdir.<sup>4</sup>

Bir işletmenin mali tabloları olan bilanço, gelir tablosu, kar dağıtım tablosu gibi belgelerin önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, bu tablolarda yer alan bilgilerin doğru olup olmadığı, muhasebe ile ilgili bilgileri içeren bilgilerin mali tablolara doğru aktarılıp aktarılmadığı gibi hususlardaki denetimdir. Geleneksel anlamda ilk akla gelen denetim, mali tabloların denetimidir.<sup>5</sup>

Finansal tabloların denetiminde amaç, finansal tabloların bir bütün olarak saptanmış ölçütlerle uyum içinde bulunup bulunmadıklarını araştırmaktır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda hazırlanmaları gereken ve denetim kapsamına giren finansal tablolar, bilanço, gelir tablosu, dağıtılmayan karlar tablosu, öz sermaye değişim tablosu ve nakit akım tablosudur.<sup>6</sup>

Yeni TTK'da bağımsız denetim, yılsonu bağımsız denetimi ve özel denetim şeklinde yapılandırılmıştır. Yılsonu bağımsız denetimi, işletmelerin yılsonu finansal tablolarının UDS'na uygun bir şekilde denetlenmesidir. Özel denetim ise, eğer denetçiler bağlı

---

<sup>4</sup> Kavut Lerzan, "Bağımsız Denetçiler ile Denetim Hizmeti Alan İşletmelerin Yöneticilerinin Denetim Kalitesine İlişkin Görüş ve Tutumları", **İMKB Dergisi**, Cilt;5, Sayı:20, Ekim-Kasım-Aralık, 2001, s.2

<sup>5</sup> Duman, Ömer, Muhasebe Denetimi ve Raporlama, Tesmer Yayın No: 78, 2. Baskı, Ankara, 2008, s.13

<sup>6</sup> Güredin, Ersin; a.g.e., s.16.



şirketin, hakim şirketle veya diğer bağlı şirketle ilişkilerinde hilenin varlığını belirtir şekilde görüş bildirmiş ise bağlı şirketin her pay sahibi, bu konunun açıklığa kavuşturulması amacıyla, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkeme'sinden özel denetçi atanmasını isteyebilecektir. Bu bağlamda yapılacak denetime özel denetim denilmektedir.<sup>7</sup>

Denetçi finansal tabloları denetlerken, bu tabloların değişik gruplarca değişik amaçlar için kullanılacağı hususunu göz önünde tutar. Denetim tüm grupların ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerçekleştirilen genel amaçlı bir çalışmadır. Her grup için ayrı denetimler yapılmaz. Genel amaçlı tek bir denetim yapılarak tüm grupların bilgisine sunulur. Şayet bu gruplardan herhangi biri bu genel denetimin kendisi için yeterli bilgi sağlamadığı görüşüne varırsa; bu grup için gerekli diğer bilgileri toplama olanağı her zaman için vardır.<sup>8</sup>

Bu denetim bazı sektörlerde veya işletme türlerinde yetkili otoriteler tarafından zorunlu olarak yaptırılır. Bazen de işletmeler ihtiyari olarak yaptırırlar. Ancak her ikisinde de bağımsız ve işletme dışından kişiler yapılması gerekir. Bu yönüyle Bağımsız Dış Denetim adı ile de anılır.<sup>9</sup>

### **1.1.2.2.Uygunluk Denetimi**

Uygunluk denetimi, bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin önceden belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir. Bu denetim türünde belirlenmiş kriterler farklı kaynaklar tarafından oluşturulur. Örneğin, yönetimin kabul ettiği iç kontrol prosedürleri; mali işlemleri ve faaliyetleri ölçmede iç denetçiler tarafından kriter olarak alınır. Denetimin konusu, örgütün mali işlemleri ve faaliyetleridir.<sup>10</sup>

---

<sup>7</sup> Cömert, Nuran, UZAY, Şaban, SELİMOĞLU, Seval Kardeş, UYAR Süleyman, Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, Sakarya Üniversitesi, Sürekli Uygulama ve Araştırma Merkezi, 2013, s.16.

<sup>8</sup> Güredin, Ersin; a.g.e., s.16.-17.

<sup>9</sup> Kaval, Hasan, Uluslararası Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, 2005, s.10.

<sup>10</sup> Kepekçi, Celal, Bağımsız Denetim, Avcıol Basım Yayın, İstanbul, 2004, s.3.

Doğal olarak uygunluk denetiminde elde edilen sonuçlar, denetçi için finansal tabloların denetiminde de yol gösterici olacaktır. Denetçi rgt bölümlerinin kurallardan uzaklaşmasının finansal tablolara bir sorun olarak yansiyabileceğini ya da kurallara hareket edilmesinin finansal tabloların doğruluğunu güçlendirecek bir yansımaya olacağını düşünerek denetimini planlayacaktır.<sup>11</sup>

Uygunluk denetiminin amacı yetkili bir st makam tarafından saptanmış kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır. Bu st makam işletme içinden olabileceği gibi, işletme dışından da olabilir. Birinci duruma örnek, muhasebe kayıtlarının işletmedeki finansman ve mali işler müdürlüğünün yayınladığı yönergelere ve muhasebe el kitabına uygun olarak yapılıp yapılmadığının denetimidir. Özellikle devlet müdahalesinin arttığı durumlarda uygunluk denetimlerinin kapsamı da genişlemektedir. İster zel kesimde isterse kar amaçsız kesimde olsun belirlenmiş politikalara, yazılı sözleşmelere ve yasal düzenlemelere uygunluk, denetçiler tarafından araştırılan bir denetim türüdür.

Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, fakat işletme içindeki yetkili kişilere raporlanır. Bu kişiler genellikle işletmedeki tepe yöneticilerdir. Önerilen yönergelere, politikalara ve her türlü yasa ve bağıtlara uygunluk tepe yöneticilerini ilgilendiren konulardır. Bu açıdan uygunluk denetimlerinde ilgili taraf işletme yönetimidir. Bu denetim türünün sonuçları işletme içine raporlandığından, uygunluk denetimleri büyük lde işletme içindeki denetçiler tarafından yürütülür. Gereken hallerde ise bağımsız denetçiye başvurulur.<sup>12</sup>

### **1.1.2.3.Faaliyet Denetimi**

Faaliyet denetimi, işletmenin faaliyetlerinde genel olarak etken ve etkin çalışıp çalışmadığını ortaya koymaya amaçlayan bir denetim türüdür. Etkenlik, işletmenin amaçlarına ulaşmada başarılı olup olmadığını ölçmeye yaramaktadır. Etkinlik ise işletmenin amaçlarına ulaşmada kaynakları verimli kullanıp kullanmadığını lme görevini yerine getirmektedir. Bu tür denetimlerin sonucunda durumun belirlenip,

---

<sup>11</sup> Erdoğan, Melih, Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Eskişehir, 2006, s.5.

<sup>12</sup> Güredin, Ersin; a.g.e., s.17.

işletme yönetimine önerilerde bulunma işlevi vardır. Bu yönüyle faaliyet denetimi bir danışmanlık hizmeti olarak kabul edilmektedir.<sup>13</sup>

Vergisel açıdan faaliyet denetimi daha çok toplanan vergilerin ne ölçüde etkin, verimli ve tutarlı/tutumlu kullanıldığı üzerinde yoğunlaşır.<sup>14</sup>

Her yönetim verimli çalışıp çalışmadığını ve belirlenen amaçlara ne ölçüde ulaşabildiğini görmek ister. Çeşitli denetim çalışmaları yapılarak ne ölçüde ulaşabildiğini görmek ister. Çeşitli denetim çalışmaları yapılarak bu konular incelenir. Amaçların gerisine düşüldüğü kanaatine varılırsa, alınması gereken önlemler konusunda gereğinde yönetime önerilerde bulunulur. Uygunluk denetimleri son yıllarda hemen hemen her tür işletmede gittikçe yaygın olarak kullanılan denetim türüdür.<sup>15</sup>

Faaliyet denetimi her türlü denetçi tarafından yapılabilirse de, uygulamada bu faaliyetin genellikle iç denetçiler ve devlete bağlı kamu denetçileri tarafından sürdürüldüğü görülmektedir.<sup>16</sup>

### **1.3.VERGİ DENETİMİ**

#### **1.3.1. Vergi Denetiminin Tanımı**

Vergi, “kamusal hizmetlerin gerektirdiği giderler ile kamu borçları dolayısıyla ortaya çıkan yükleri karşılamak amacıyla, egemenlik gücüne dayanarak, karşılıksız olarak, gerçek ve tüzel kişilerden alınan ve cebri niteliğe sahip para şeklindeki ödemelerdir”<sup>17</sup>

Vergi denetimi, “devletin yetkili organları tarafından gerçekleştirilen, vergi güvenliğini (ödenmesi gereken verginin zamanında ve eksiksiz olarak ödenmesini) sağlamaya yönelik çeşitli önlemleri ve teknikleri kapsayan ve devamlılık özelliği olan bir kavramdır”<sup>18</sup>

---

<sup>13</sup> Bozkurt, Nejat.(2012) Muhasebe Denetimi 6.Baskı İstanbul.Alfa Yayınları,s.29

<sup>14</sup> Tekin, Fazıl ve Ali Çelikkaya; (2007), “*Vergi Denetimi*”, Yedinci Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi s.29.

<sup>15</sup> Türedi, Hasan, Denetim, Trabzon, 2007, s.27.

<sup>16</sup> Güredin, Ersin;a.g.e., s.19.

<sup>17</sup> Akdoğan Abdurrahman Kamu Maliyesi, 11.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2006, s. 115.

<sup>18</sup> Hesap Uzmanları Kurulu, Türk Vergi Sistemi ve 50.Yılında Hesap Uzmanlar Kurulu, HUK 50.Yıl Armağanı, Ankara 1995,s.93.

Vergi denetimi; kontrolü elinde bulunduran devlet, kamu harcamalarını karşılamak üzere kaynak (vergi)veren yurttaşlarının (vergi yükümlüsü / vergi sorumlusu) vergisel ödevlerini yerine getirip, getirmediğini; hesaplarının ve kayıtlarının doğruyu yansıtıp, yansıtmadığını<sup>19</sup>, Vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümü olarak tanımlanmaktadır.<sup>20</sup>

Beyan sistemi dışında, yükümlü ile vergi idaresi arasındaki ilişkilerin özünde vergilendirme varsa da, vergilendirmenin özelliğinden kaynaklanan nedenlerle, bu ilişkiler çeşitlilik ve çok yönlülük göstermektedir. Yükümlülerin vergiye ilişkin ödevlerini eksiksiz ve zamanında yerine getirip getirmediğinin tespiti ilişkilerin önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Ödevlerin yerine getirilip getirilmediğinin saptanması bu konuda yapılacak denetimi gerekli kılmaktadır.<sup>21</sup>

Kamu finansmanını sağlamaya yönelik olarak kamusal mali denetim içerisinde yer alan “vergi denetimi” tek taraflı, yasal fonksiyonu olan, mali tabloların denetimini de kapsayan hukuki bir hesap bir denetimdir. Taraflılığı Devletin egemenlik gücüne dayanarak, kanunlar tarafından oluşturulmuş mali kurallara olan uygunluğunu ifade eden bir denetimdir.<sup>22</sup>

### **1.3.2.Vergi Denetiminin Amaçları**

Vergi denetiminin amacının, mükellefi doğru bildirimde bulunmaya yöneltmek ve bu suretle vergi kaybını önleyerek ek bir gelir sağlamak olduğu söylenebilir. Zira vergi denetimi, yasalara uymayanlar için ciddi bir risk haline gelmedikçe vergi kayıplarının önüne geçmek imkânsızdır. Asıl amaç bu olmakla birlikte vergi denetimi yoluyla mükellefin eğitilmesi, vergi bilincinin yerleştirilmesi, vergide adalet ve etkinlik ilkelerinin gerçekleştirilmesi, sosyoekonomik amaçlara ulaşılması da mümkündür. Bu

---

<sup>19</sup> Erol Ahmet, Vergi İncelemesi-Mükellef Hakları, İstanbul, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayını, 2010, s. 32.

<sup>20</sup> Hesap Uzmanları Derneği, Denetim İlke ve Esasları 1.Cilt, İstanbul 2004, s. 131.

<sup>21</sup> Kızılot Şükrü, Şenyüz Doğan, Taş Metin, Dönmez Recai, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Mart 2007, s. 120.

<sup>22</sup> Akbıyık Sedat, Denetim ve Raporlama, Ekin Kitabevi, Bursa 2005, s. 92.

anlamda vergi denetiminin amacı, vergilemeden beklenen fonksiyonların gerçekleşmesini sağlamaktır. Bu fonksiyonlar paralelinde vergi denetiminin mali, sosyal, ekonomik, hukuksal amaçlarının bulunduğu görülmektedir.<sup>23</sup>

### 1.3.2.1. Mali Amaç

Devletin sürekli artan görevleri karşısında gelire olan ihtiyacı da artmaktadır. Bu ihtiyaçla; yeni vergilerin konması, verginin tabana yayılması veya vergi oranının artırılması gibi yollarla karşılanabileceği gibi, bunlara göre daha az tepki çeken bir diğer yöntem de vergi kaçakçılığı ile mücadele etmektir.

Vergi kaçakçılığının çok çeşitli nedenleri bulunmaktadır. Verginin kullanılabilir gelirleri azaltması, ödenen vergilerin kullanım şekli konusunda endişe duyulması, vergi yasalarının yeterince güvence önlemine yer vermemesi ve bunlara benzeyen daha birçok ekonomik faktör vergi kaçakçılığını teşvik etmekte ve büyük gelir kayıplarına neden olmaktadır.

Vergi kaçakçılığı uygulamada çok çeşitli şekillerde gerçekleştirilebilmektedir. Bunlardan belli başlı olanları özetle şu şekildedir.<sup>24</sup>

- Kazancın, hiç bildirilmemesi veya eksik bildirilmesi,
- Kazancın vergi yönetiminin bilgisi dışında bırakılması
- Yurt dışında elde edilen kazançların gizlenmesi,
- Belge düzenlenmemesi veya kayıtlara geçirilmemesi,
- Kişisel giderlerin işletme giderleri arasında gösterilmesi,
- Kişisel ve işletmeye ait sabit değerlerin giderlerinin tamamının düşülmesi,
- Gerçekte olmayan kişiler adına belge düzenlenmesi ve hesap açılması,
- Sahte belge kullanılması,
- Alış ve satışlarda düzenlenen belgelerdeki miktarların yanlış gösterilmesi,
- Mal satışlarının borç vermek şeklinde gösterilmesi,
- Hayali ihracat karşılığı haksız vergi iadesi talep edilmesi,
- Şirket sermayesini borç almış gibi göstererek bunlara faiz yürütülmesi,

<sup>23</sup> Vergi Denetmenleri Derneği , Türk Vergi Yönetiminde Etkinlik Arayışları Kapsamında Vergi İdaresi Ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması Raporu, Ankara 2003, s.26.

<sup>24</sup> Tekin.Fazıl , Çelikkaya.Ali ; Vergi Denetimi,7. Baskı, Seçkin Kitapevi, Ankara 2016,s.51-52.

- Ana merkez giderlerinin vergi yükünün daha yüksek olduğu şubelere dağıtılması ya da tersi durumda şube giderlerinin ana merkezce üstlenilmesi,
- Ana şirket ile şubeler arasında örtülü sermaye ve örtülü kazanç transferi.

Bu ve buna benzer vergi kaçakçılığı şekilleri ile savaşmanın ve dolayısıyla gelir kaybını önlemenin en etkili yollardan biri vergi denetimidir.

Vergi denetimlerinin yapılmasıyla kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınması sağlanacak, vergi cezalarının ağırlaştırılması, ekonomik faaliyetleri izlemeyi sağlayacak yasal düzenlemelerin ve sistemlerin benimsenmesi suretiyle vergi tabanı genişletilecek dolayısıyla vergi oranlarında artışa gidilmeksizin toplam vergi gelirlerinde artış sağlanabilecektir. Vergi tabanının genişletilmesi toplam vergi gelirlerini arttırıcı rol oynar ve bu sayede kamu açıklarının ekonomide oluşturduğu olumsuzluklar ve kayıtlı ekonomik faaliyetler üzerindeki mali yükler azaltılabilecektir.<sup>25</sup>

Bu sayede ödenmesi gereken vergi, cezası ile birlikte tahsil edileceğinden devlet ek bir gelir sağlamış olacaktır.

### **1.3.2.2.Ekonomik Amaç**

Devlet vergilerden ekonomik büyümeyi sağlamak, gelir dağılımını düzenlemek gibi amaçlara ulaşmak için yararlanmaktadır. Bu amaçlara ulaşmak için vergilerin etkin bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Ekonomide yüksek oranda vergi kayıp ve kaçağı oluşması sonucu Devletin mali gücünün kamu giderlerini karşılamaya yetmemesi durumu ortaya çıkabilmektedir. Kamu giderlerinin finanse edilememesi sonucu idare; iç veya dış piyasalara borçlanması, emisyonu gidilmesi, vergi oranlarının artırması ya da yeni vergiler konulması şeklinde olumsuz ekonomik enstrümanları kullanmak zorunda kalacaktır.<sup>26</sup>

Verginin mali amacının dışında “kayıt dışında, “kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek”, “enflasyonist etkilerin ortadan kalkmasına yardımcı olmak” gibi bir kısım ekonomik amaçları da bulunmaktadır.

---

<sup>25</sup> Atılgan, Hasan (2004), “*Verginin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye’deki Durumunun Analizi*” Maliye Bakanlığı, Ankara, s.238.

<sup>26</sup> Uyanık, Ali (2005): “*Vergi Teorisi, Hukuku ve Tekniği, Avrupa Birliği’nin Vergilendirme Yapısı ve Sigorta Sektörü,*” Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları-s.69

Devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin, harcamaları, karşılamaya yeterli gelmemesi halinde borç almak ya da emisyonu başvurmak kaçınılmaz olacaktır. Bu da ekonomiyi olumsuz yönde etkileyecektir.

Buradan vergi kaçakçılığının meydana getirdiği ekonomik etkilerin ekonominin genel dengelerini de bozmakta olduğu anlaşılmaktadır. Bu bakımdan ekonomik dengelerin sağlanması, istenilen mali hedeflerin tutturulması, vergilerin amacına uygun olarak toplanılması ve vergi kayıp ve kaçaklarının ekonomideki olumsuz etkilerinin ortadan kaldırılması için vergi denetiminin etkin ve verimli bir şekilde yapılması gerekmektedir.<sup>27</sup>

### **1.3.2.3.Sosyal Amaç**

Vergiler gerek yapıları ve gerekse de uygulanış biçimleri itibariyle gelir dağılımına önemli etkilerde bulunurlar. Bu itibarla vergilemenin en önemli amaçlarından biri de gelir dağılımında adaleti sağlamaktır.

Devlet; sosyal devlet anlayışını pekiştirmek için sosyal refahı, sosyal adaleti ve gelir dağılımında etkinliği sağlamalıdır. Devletin sayılan sosyal görevlerini yerine getirmek için en etkili yardımcısı, vatandaşlarından topladığı vergilerdir. Devlet verginin yeniden dağıtılması ile yüksek gelir elde edenlerden daha fazla vergi alıp elde edilen vergi gelirlerini düşük gelir dilimindekilere kaydırarak ( vergilendirmede adalet ilkesiyle ) sosyal faydanın artmasını sağlayacaktır. Ancak vergi kaçırma olasılığı düşük olan sabit veya düşük gelirli gruplardan ağır şekilde vergi alınırsa bu durum gelir dağılımı olumsuz etkilenecektir. Bunu engelleyebilmek için, idare etkin bir vergi denetimi uygulamalı ve bu şekilde sosyal adaleti sağlanmalıdır.<sup>28</sup>

### **1.3.2.4.Hukuki Amaç**

Vergi denetiminin en önemli amacı vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamak ve herkesin bu kanunlara uyup uymadığını denetlemektir.

Vergi denetiminin hukuki amacı;

---

<sup>27</sup> Aydın, Ş. ve Lodos, K. ( 2007 ) “ *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Kontrol Memurluğu, Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıt dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi*” Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi 14, Ankara, s.166

<sup>28</sup> Saraçoğlu F. ( 2004 ) “*Verginin Vergiyle Denetimi ve Ücretlilere Vergi İadesi*”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:270, ss.173-179

- Vergi, resim, harç gibi mali yükümlülüklerin kanunla konulmasını, değiştirilmesini veya kaldırılmasını ve bu yükümlülüklerin kanunlarda belirtilen usul ve esaslara göre tahsil edilmesini,
- Vergi denetimlerinin nasıl ve kimler tarafından yapılacağı, hangi usul ve esaslara uyulacağı ve vergi denetiminin sonuçlarının nasıl hukuki işlemlere tabi olacağına ( doğuracağına ) önceden belirlenmesi,
- Mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı davranışlarını önlemek suretiyle, kanunlara daha saygılı olmalarına olanak vermek ve kanunları hafife almalarını önlemeyi sağlamaktır.<sup>29</sup>

### **1.3.3.Vergi Denetiminin Özellikleri**

Vergi denetiminin üç önemli özelliği bulunmaktadır. Bunlar; tarafsız olmak, yaptırım gücüne sahip olmak ve geniş kapsamlı olmak şeklindedir.

- Vergi denetimi hukuki bir denetimdir,
- Vergi denetimi tarafsızdır,
- Vergi denetimi yaptırımcı bir niteliğe sahiptir,
- Vergi denetim bir hesap denetimidir,
- Vergi denetimi kamusal nitelikli bir denetimdir,
- Vergi denetimi arayıcı ve bulucudur.
- Vergi denetiminin sahip olduğu fonksiyon ağırlıklı olarak ödenmesi gereken vergiler doğruluğunun araştırılması, durumların tespit edilmesi ve varsa hata ve eksikliklerin giderilmesidir.

Bu süreçte, vergi denetimiyle vergi tutarları araştırılacak, olumsuzluklar önlenecek ve düzeltilecektir. Böyle bir işleve sahip olan ve denetiminde genel olarak aşağıdaki işlemler yapılmaktadır.

- Muhasebe işlemlerinin mevzuata uygunluğu,
- Muhasebe defterleri ve kayıtlarının mevzuata uygunluğu,
- Muhasebe kayıtlarına geçmeyen işlem ve belgelerin saptanması,

---

<sup>29</sup> Akdoğan, A. ( 1979 ) “*Vergi İncelemesi*”, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No; 127, Ankara s.7-8-9



- Yeniden değerlemenin mevzuata uygunluğu,
- Aktif ve pasif hesapların değerlendirilmelerinin mevzuata uygunluğu,
- Ticari kardan vergi matrahına geçiş işlemlerinin kontrolü ve vergi matrahının doğruluğunun saptanması,
- Vergi beyannamelerinin (yıllık, münferit, özel, muhtasar, K.D.V.) mevzuata uygunluğunun test edilerek belirlenmesi.<sup>30</sup>

Vergi denetiminin özelliklerini genel olarak; hukukilik, yaptırım gücünün olması, tarafsız olması, hesap denetimini içermesi ve dış denetime tabi tutulması olmak şeklinde sayılabilmektedir.

#### **1.3.3.1. Hukuki Bir Denetim Olması**

Vergilerin salınması ve toplanılması vb. bütün vergisel argümanların temeli, Anayasa hükümlerine ve ilgili kanunlara dayanmaktadır. Vergilerin mevzuat ve kanunlarda belirtilen esas ve usuller çerçevesinde uygulamaya konulması, kaldırılması, mali ve cezai sonuçlar içermesi vergi denetiminin yasal bir denetim özelliğine sahip olduğunun göstergesidir. Ayrıca yürürlüğe giren bir vergi kanununu mükellefler tarafından vergi kayıp ve kaçığına neden olmadan uygulanması devletin gücünü ve saygınlığını temsil etmektedir. Dolayısıyla vergi kanunun hiçbir şekilde kayıp ve kaçığına maruz kalmadan ve kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde uygulanması vergi denetimi ile mümkündür.

#### **1.3.3.2. Yaptırımcı Bir Denetim ( Yaptırım Gücünün ) Olması**

Vergi denetiminin en önemli özelliklerinden biri de yaptırım gücüne sahip olmasıdır.

Vergi denetiminin yasal olma özelliğı burada da karşımıza çıkmaktadır. Vergileme sürecinde yasa çerçevesinde konulmuş bir takım kurallara uymamanın cezası kanunlarda açık ve net bir şekilde belirtilmiştir. İdarenin yaptığı denetim sonucunda suç fiilleri tespit edilirse, bu fiili işleyenler yasada öngörülen cezalara muhatap olacaktır. Bu özellikten yola çıkarak denetim sonucu tespit edilen, beyan edilmemiş veya eksik beyan

---

<sup>30</sup> Baytar, Yusuf (2006), “*Kayıt dışı Ekonomi ile Mücadelede Dikey Denetim Yöntemi,*” Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Adana, s.72-73-74.

edilmiş yani vergi kaybına uğratılmış vergi aslının, ceza uygulanmak suretiyle tahsili de mümkün olmaktadır.<sup>31</sup>

Yapılan denetimler sonucu kayba uğratıldığı anlaşılan vergi cezası ile birlikte tahsil edilmektedir.

### **1.3.3.3. Tarafsız Bir Denetim Olması**

Vergi denetim elemanları, görevlerini yaparken sadece cezai müeyyide de uygulamak suretiyle hazineye gelir sağlamak için değil, vatandaşların kanuni haklarının neler olduğunu belirtmek için de çaba göstermelidir. Vergi denetimi esnasında denetim elemanları görevlerini yerine getirirken; objektif olması, güvence ve danışmanlık hizmeti vermesi, sistematik ve disiplinli çalışması beklenmektedir. Denetimin özünde; objektif olma anlayışı bulunmaktadır. Sübjektif değerlendirmelerin denetim faaliyetlerine etki etmemesi temel ilke olarak görülmektedir. Gerek denetim sürecinde gerekse sonuçların analizinde var olanın esas alınması, denetim faaliyetini yürüten denetçinin değerlendirmelerinde tarafsız, yansız ve dürüst olması gerekmektedir.<sup>32</sup>

Denetim elemanlarının temel amaçları “vergiyi doğuran olayın gerçek durumu” ortaya çıkarmaktır. Ortaya çıkan gerçek durum, vergi idaresinin lehine olabileceği gibi aleyhine de olabilecektir.

Böyle bir durumda fazladan tarh ve tahsil edildiği anlaşılan bir vergi var ise bunun mükellefe iade edilmesi ya da terkin edilmesi gereklidir. Aksi takdirde kanuna aykırı hareket edilmiş olacaktır.

Denetim elemanları ayrıca mükellefin bir hatasını tespit etmeleri halinde, mükellef istemese dahi bunu düzeltmek durumundadırlar. Tersine bir tutum sergilenmesi halinde verginin denetiminin temel amacı olan gerçek gelir üzerinden vergi alınmamış olacaktır ve denetim elemanları görevlerini yerine getirmemiş sayılacaklardır.<sup>33</sup>

---

<sup>31</sup> Doğan.Mübeyna , Türkiye'de Vergi Denetiminin Mükellefler Üzerindeki Etkisi, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010.

<sup>32</sup> Korkmaz, Umut ( 2007) “Kamuda İç Denetim” –I.Bütçe Dünyası Dergisi, Cilt 2, Sayı 25,2007, s. 4.

<sup>33</sup> Tekin.Fazıl , Çelikkaya.Ali : (2009), Vergi Denetimi, Seçkin Yayıncılık, 3.Baskı, Ankara.s.54

#### **1.3.3.4. Dış Denetim Özelliğinin Bulunması**

Dış denetim, bir işletmenin hesap ve faaliyetlerinin doğruluğunun, (faaliyetlerin defter ve belgelerde bulunan kayıtlar ile uygunluğunun) belirli denetim standartlarını çerçevesinde tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilip bir sonuca bağlanmasıdır. Burada en önemli unsurlar;

- Denetimin bağımsız olması, (işletme dışından kişi veya kuruluşlar tarafından yapılması)
- Önceden belirlenen ölçütlere dayanması,
- ve denetim standartlarına uygun olmasıdır.

Dış denetim; serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler tarafından yapılmaktadır. Ayrıca vergi denetimi tanımı itibariyle vergi denetimi yapmaya yetkili denetim elemanlarının mükellef veya mükellef kurumların hesap ve faaliyetlerinin incelenmesi olduğundan, yapılan bu inceleme dış denetim özelliği taşır. Ancak vergi denetim elemanları devlet tarafından görevlendirildiği için yapılan denetim bağımsız dış denetim değil de sadece dış denetim olarak sayılmaktadır.<sup>34</sup>

#### **1.3.3.5. Hesap Denetimine Benzemesi**

Hesap denetimi; bir ülkenin yasal, mali mevzuatıyla ilgili muhasebe ilkeleri göz önünde bulundurularak, işletmelerin yasal defter ve belgeleri ile mali tablolarının bu ilkelere uygun olup olmadığının ölçülüp raporlanmasına denilmektedir. Daha kapsamlı bir denetleme türü olan vergi denetimi, teknik ve uygulanış olarak hesap denetimini kapsar. Ancak her hesap denetimi vergi denetimi sayılmamaktadır. Çünkü hesap denetimleri anlık olarak yapılan bir denetim biçimi değil, geçmişe dönük bir denetim şeklidir. Bu yönden vergi denetimi ile ayrılmaktadır.<sup>35</sup>

---

<sup>34</sup> Şamcı ,E.Berk, YLT(2016)Haliç Üniv.Sosyal Bil.Ens. Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Kayıp Kaçaklarının Önlenmesi Yönünden Vergi Denetiminin Rolü/Pendik Uyg.Denetim Müd.Örneği.İstanbul, s.45

<sup>35</sup> Şamcı ,E.Berk,YLT(2016)Haliç Üniv.Sosyal Bil.Ens. Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Kayıp Kaçaklarının Önlenmesi Yönünden Vergi Denetiminin Rolü/Pendik Uyg.Denetim Müd.Örneği.İstanbul, s.45

### **1.3.3.6. Devletin Ekonomi Politikasına Uygun Olması**

Devletin ekonomi politikalarının başarısı, ekonomi politika araçlarının etkin ve uyumlu bir biçimde kullanılmasına bağlıdır. Vergi denetimi, ekonomi politikasının etkin bir aracıdır. Bu araç iyi kullanılırsa ekonomi politikasının başarısına önemli katkılar sağlayacağı açıktır. Örneğin, yeni kaynaklar meydana getirmek suretiyle ekonomide arz ve talep arasında denge kurmaya yönelik bir ekonomi politikasında, fiili kontrole yönelik araştırmalar önemli rol oynamaktadır. Böylelikle o güne kadar vergi dışı kalmış işlemlerin vergilendirilmesi, dolayısıyla yeni kaynaklara yatırım olanaklarının genişletilmesi mümkün olmaktadır.<sup>36</sup>

### **1.3.4. Türkiye'de Vergi Denetimi Türleri**

#### **1.3.4.1. Yoklama**

Vergi Usul Kanunu 127. Maddesine göre; Yoklama, vergi idaresinin bilgisi dışında kalan vergileme ile ilgili şekli olguları ortaya çıkarmayı amaçlayan bir denetim yoludur. Yoklamanın amacı, mükellefleri veya mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve konuları araştırmak ve tespit etmektir. Yoklama mali olguların şekli yapısı üzerinde yoğunlaşmıştır. Diğer bir denetim seçeneği olan, vergi incelemesinde ise amaç, verginin doğruluğunun kesinleştirmektir. Bu iki yöntemin amaçları arasındaki farklılık yoklamayı vergi incelemesinden ayıran en temel faktördür.<sup>37</sup>

Yoklama yapılmasındaki amaç; mükellefiyetini idareye bildirmemiş kişileri tespit edip mükellef yapmak, vergi matrahına esas oluşturacak bilgileri toplamak ve bu bilgilerin doğruluğunu araştırmak, vergilemede etkili olacak olayları tespit ederek, yazılı bir şekilde tutanaklara iletilmesini sağlamaktır.

Yoklama ile mükellefiyetini bildirmemiş kişilerin tespiti halinde vergilendirilmeyen gelirler de tespit edilmiş olacaktır. Devlet hazinesine aktarımı sağlanarak vergi adaleti ve sosyal adalete katkıda bulunmasının neticesinde, vergi gelirlerini arttırma, rekabeti

---

<sup>36</sup> Tekin.Fazıl , Çelikkaya.Ali, (2009), Vergi Denetimi, Seçkin Yayıncılık, 3.Baskı, Ankara.s.59.

<sup>37</sup> Şenyüz.Doğan, Yüce.Mahmut , Gerçek.Adnan , Vergi Hukuku, 4. Baskı, Bursa 2013, s.147

düzenleme ve sağlama ile sosyal adalete hizmet etmek gibi vergi adaleti açısından önemli amaçları ve hedefleri bulunmaktadır.<sup>38</sup>

Yoklama VUK. 127. maddesinde açıklanmış olup özetle; mükellefleri mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Yoklama yapmaya yetkili olanlarca ayrıca kanunların uygulanması amacıyla;

- Günlük hasılatı tespiti
- 3100 sayılı kanunda belirtilen esaslar gereği mükelleflerin Ödeme Kaydedici Cihaz (ÖKC) kullanıp kullanmadıkları veya günlük hasılat tespiti
- Günü gününe kayıt yapılması gereken defterlerin işyerinde bulundurup/bulundurulmadığı, tasdikli olup/olmadığı, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin usule uygun düzenlenip/düzenlenmediği, faturasız mal bulunup/bulunmadığı, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğunu gösteren defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunların alınması
- Nakil vasıtalarının Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması gereken yolcu listesi, fatura, sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespiti
- Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtaları trafikten alıkoymak taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar mali bekletme veya koruma altına alma Yetkisine haizdirler.

Yoklama yapmaya yetkililer ise mezkur kanunun 128. maddesinde vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları olarak belirlenmiştir.

Yoklama her zaman yapılabilir. Yoklama yapanların yoklama yapmaya yetkili olduklarını gösterir belgeyi nezdinde yoklama yapılanana göstermeleri mecburidir. Yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan yoklama fişi iki nüsha tanzim edilerek

---

<sup>38</sup> Berçin.Abdullah, Muhasebe ve Vergi Denetimi, İstanbul 2011, s.68

bulunursa nezdinden yoklama yapmaya yetkili olana veya adamına imza ettirilir eğer bunlar yoksa veya imzadan imtina edilirse keyfiyet fişe yazılarak yoklama fişi polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır. Yoklama fişinin bir örneği nezdinden yoklama yapılan şahıs veya adamına bırakılır eğer bunlar bulunmazsa bilinen adresine yedi gün içinde posta ile gönderilir.<sup>39</sup>

#### **1.3.4.2.Bilgi Toplama**

Vergi Usul Kanununun birinci kitabının yedinci kısım dördüncü bölümü bir bütün olarak bilgi toplama olarak isimlendirilmiş olup bu bölümün başlığı altında bilgi verme, devamlı bilgi verme, ölüm vakalarını ve intikalleri bildirme, bilgi vermekten imtina edememek, istihbarat arşivi ve uluslararası anlaşmalar gereğince bilgi değişimi maddeleri sıralanmıştır.

Söz konusu düzenlemeler ışığında; kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükellefler muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzelkişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgi yazılı veya sözlü istenebilir ve istenilen bilgi için münasip bir zaman mühlet verilebilir ancak ilgililer zorla vergi dairesine zorla getirilemez.

Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı gizlilik hükümlerini ileri sürerek bilgi vermekten kaçınmazlar. Ancak;

- Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhabereleer hakkında tutmaya mecbur olduğu gizlilik saklıdır;
- Hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nev'ine müteallik bilgiler istenemez.
- Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlarıyla vekalet ücretlerine ve giderlerine (6487 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle eklenen ibare Yürürlük; 11.06.2013) ayrıca avukatlık veya dava vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları dolayısıyla haberdar oldukları durum ve hususlara şamil değildir.

---

<sup>39</sup> Mehmet Nadir ARICA, Vergi Usul Kanunu, Ankara, 1989, s.511

- Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88'inci maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. Şu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına ait bilgiler istenebilir.

### **1.3.4.3.Arama**

Kanunla düzenlenen bir diğer denetim yolu aramadır. İhbar ya da yapılan incelemeler nedeniyle bir yükümlünün vergi kaçırdığını gösteren kanıtlar bulunması halinde, bu yükümlü ya da kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer kişilerin iş yerlerinde, evlerinde ya da üzerlerinde araştırma yapılmasına arama denir. Arama VUK'un 142-147. maddelerinde düzenlenmiştir. Arama, vergi idaresinin bilgi edinme yollarından bir diğeridir ve çok dikkatli bir şekilde başvurulması gereken bir yoldur. Vergi yükümlüsünün ya da onunla ilişkisi olan diğer kişilerin iş ve özel yaşamlarını da çok yakından ilgilendirmektedir. Bu bakımdan ciddi anlamda sorumluluk gerektirmektedir.<sup>40</sup> Aramanın yapılabilmesi için; vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili Sulh Hâkiminden bunu istemesi ve Sulh Hakiminin istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi gerekmektedir. Arama faaliyetine başlamadan önce vergi incelemesine yetkili olanların kimliklerini ve mahkeme kararlarını ilgiliye göstermesi, aramanın kapsam ve amacını açıklaması gerekmektedir. Arama faaliyeti genelde mesai saatleri içerisinde yapılmaktadır. Ancak başlanmış ve bitirilememiş bir arama faaliyetine mesai saatleri dışında da (gece veya hafta sonu) devam edilebilmektedir. Çünkü başlanılan bir arama faaliyeti bitirilmeden kesilirse, vergi kaçakçılığına delil teşkil edebilecek bazı belge ve eşyaların aramanın kesilmesiyle ortadan kaldırılma olasılığı söz konusudur.

Aramanın her işten önce ve çabukça bitirilmesi gerekmektedir. Aramada belge ve defterlerin üç ay içinde incelenmemesi durumunda Sulh Hâkiminden tekrar ek süre istenmektedir.<sup>41</sup>

Aramada bulunan defter ve belgeler müfredatlı bir tutanakla tespit edilir. Arama yapıldığı sırada zaman müsaadesizliği ve sair sebeplerle bu tutanağın tanzimi mümkün

---

<sup>40</sup> Kırbaş, Sadık Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, s.168, Ankara, 1998.

<sup>41</sup> Karaboyacı, Abdullah (2014, Kasım). Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 115,s.203.

olmazsa, bulunan ve incelenmesine lüzum görülen defter ve vesikalar, mükellef nezdinde emin bir yere konur veya kablarda içinde daireye nakledilir. Bu defter ve vesikaların konulduğu yerlerin veya kablarda aramayı yapan tarafından mühürlenmesi ve mümkün olan ahvalde mükellefin mühüründe vaz'ı şarttır. Bilahare, mükellefin zuhuruyla kablarda ve yerler açılarak müfredatlı tutanaklar tanzim olunur. Mühürleme ve mühürün fekki halleri de birer tutanakla tespit edilir ve müfredatlı tutanağın bir nüshası da defter ve vesikaların sahibine veya adamına verilir.

#### **1.3.4.4.Vergi İncelemesi**

Vergi incelemesi, VUK. 134. maddesinde vergi incelemesinde esas maksadının ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır şeklinde ifade edilmiştir.

Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri ile Gelir İdaresi Başkanlığının(GİB) merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haizdirler.

Vergi İncelemesi tam ve sınırlı olmak üzere ikiye ayrılırlar. İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren tam incelemelerde en fazla bir yıl, sınırlı incelemelerde ise en fazla altı ay içerisinde incelemenin bitirilmesi esastır. Bu süre içerisinde bitirilmemesi halinde altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir.

Tam Vergi İncelemesi: Bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde, yapılan vergi incelemesini ifade eder.<sup>42</sup>

Sınırlı Vergi İncelemesi: Tam inceleme dışında kalan diğer vergi incelemeleri ifade eder.<sup>43</sup>

---

<sup>42</sup> 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Madde 3

<sup>43</sup> 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Madde 3



#### **1.3.4.4.1.İncelemeye Yetkili Olanlar**

Mevcut Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesine dayanarak, vergi incelemesine yetkili olanları aşağıdaki şekilde saymak mümkündür:

- İlin en büyük Mal Memuru,
- Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettişleri Yardımcıları ,
- Vergi Dairesi Müdürleri,
- GİB'na bağlı merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar.

#### **1.3.4.4.2.İncelemede Uyulacak Esaslar**

Vergi Usul Kanununun 140. maddesinde, vergi incelemesi yapanların, yaptıkları inceleme sırasında maddede belirtilen esaslara uymaya mecbur oldukları hüküm altına alınmıştır. Vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında;

- İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler,
- Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılana verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler,
- Nezdinde inceleme yapılanın muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler, (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler, incelemelerin, yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmayacak şekilde yapılır)
- İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesikayı nezdinde inceleme yapılana verirler,
- Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir idaresi Başkanlığı'na düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler,
- İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde

incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir ve altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu, birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılana bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler Vergi İncelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar. VUK'nun 140. maddesine eklenen son fıkra ile düzenlenen vergi inceleme raporlara, işleme konulmadan önce rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi mevzuatına uygunluğu yönünden değerlendirilecektir.<sup>44</sup>

#### **1.3.4.4.3.Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer**

İncelemenin yapılacağı yer Vergi Usul Kanunu'nun 139. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükmüne göre: “Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın işyerinde yapılır. İşyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenir. İncelemenin dairede yapılması halinde istenen defter veya vesikaları, belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir.” Madde hükmünden de anlaşılacağı gibi vergi incelemesi, incelemeye tabi olanın işyerinde yapılır. Fakat bu maddeye göre iki istisna mevcuttur. İlki, işyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerin varlığıdır. İkincisi, mükellef ve vergi sorumlusunun istemesi halinde incelemenin dairede yapılabilmesidir.

Vergi incelemelerinde genel olarak üç gruba ayrılabilen unsurlardan yararlanılmaktadır. Bunlar: Vergiyi doğuran olayların gerçekleştiği işyerleri, defter ve belgeler, işletme dışındaki kişi ve kuruluşlardır.

---

<sup>44</sup> 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Madde 3

### **1.3.4.5. Elektronik Vergi Denetimi**

#### **1.3.4.5.1. Elektronik Ortamda Vergi Denetimi**

Teknolojide meydana gelen gelişmeler ve yaygın internet kullanımı, vergi idaresinin bilgiye ulaşma kalıplarında değişiklikler meydana getirmiştir. Elektronik vergi dairesi uygulamaları ile birlikte fiziki ortamda verilen beyannamelerle birlikte beyannamelerdeki hesap ve maddi hatalar önemli ölçüde azalmıştır. Ayrıca 2010 yılından itibaren elektronik fatura ve 1 sıra nolu Elektronik Defter Genel Tebliği'ne göre belli şartları sağlayan ve bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin 01.01.2012 tarihinden itibaren defterlerini elektronik ortamda tutma zorunluluğu getirilmiştir. Tüm bunlar mükelleflerin kayıt ve işlemlerinin yıllar itibariyle ve sektör bazında karşılaşılabılır olmasına imkan sağlamış ve denetim işlemleri için de önemli bir veri bankası oluşturulmasına imkan sağlanmıştır.<sup>45</sup>

#### **1.3.4.5.2. Elektronik Yoklama**

Teknolojide meydana gelen gelişmeler ve yaygın internet kullanımı, vergi idaresinin bilgiye ulaşma kalıplarında değişiklikler meydana getirmiştir. Elektronik vergi dairesi uygulamaları ile birlikte fiziki ortamda verilen beyannamelerle birlikte beyannamelerdeki hesap ve maddi hatalar önemli ölçüde azalmıştır.

Türk Vergi Sistemi esas itibariyle beyan esasına dayanmaktadır. Mükelleflerin elde ettikleri gelirlerini idareye bildirmesine dayalı olan beyan sisteminde vergi matrahı mükellef tarafından tespit edilip bildirilmektedir. Bu nedenle mükellefler tarafından yapılan işlemlerin gerçeğe ve yasalara uygun olup olmadığının tespit edilebilmesi için 213 sayılı Vergi Usul Kanununda birtakım denetim araçları düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş olan bu denetim araçlarından birisi de “yoklama”dır.

Yoklama, vergi mükellefi olmak amacıyla talepte bulunan veya vergi mükellefiyet kaydı olanlar ile idarece mükellef olması gerektiği tespit edilenlerin, dilekçe veya bildirimlerinin teyidini yapmak, araştırmak ve gerekli hususları tespit etmek olarak tanımlanabilir.

---

<sup>45</sup> Bozkurt, Nejat.(2012) Muhasebe Denetimi 6.Baskı İstanbul.Alfa Yayınları,s.33

Vergi Usul Kanununun 127' nci maddesinde “*Yoklamadan maksat, mükellefi ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve konuları araştırmak ve tespit etmek.*” şeklinde ifade edilmiştir.<sup>46</sup>

“Elektronik Yoklama” uygulaması 27.03.2015 tarih ve 6637 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesi ile Vergi Usul Kanununa 132/A maddesi eklenmiş olup ilgili dzenleme ile yoklama tutanağı artık elektronik ortamda tanzim edilmeye başlanmıştır.

Söz konusu dzenlemeye istinaden oluşturulan Elektronik Yoklama Sistemi, yoklama faaliyetlerine ilişkin süreçlerin mobil cihazlarla (tablet) elektronik ortamda yürütülmesini, denetim kanıtı niteliğindeki verilerin (resim, video, koordinat) dijital ortamda teminini ve Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem Merkezinde yer alan veri tabanı ile ilgisine elektronik ortamda aktarılmasını sağlayan bir sistemdir.

Bu sistem ile elektronik yoklama talebinin oluşturulması, oluşturulan talebin yoklamaya yetkili memura iletilmesi, yoklama tutanağının oluşturulması, kayıt altına alınması ve onaylanması ile elektronik yoklama tutanağının ilgisine iletilmesi işlemleri elektronik ortamda gerçeşleştirilmektedir. Elektronik ortamda gerçeşleştirilen tüm bu süreç aynı anda mükellefin İnteraktif Vergi Dairesi ekranına ve Gelir İdaresi Başkanlığının veri sistemine düşmektedir.<sup>47</sup>

Ülkemizde 01.09.2015 tarihi itibariyle Elektronik Yoklama Sisteminin uygulanmasına başlanılmıştır.

#### **1.3.4.5.3.Elektronik ÖTV Takip Sistemi**

Proje; Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli listelerde yer alan malların imalat ve ithalatından nihai tüketiciye ulaşım safhasına kadarki tüm süreçleri kavrayan ve cari denetim yapılmasına imkan sağlayan bir sistemin kurulmasını amaçlamaktadır. Elektronik ÖTV Takip Sistemi; ÖTV Kanunu ekinde yer alan listelerdeki her bir ürünün GTİP bazında imalat/ithalat aşamasından, son kullanıcı/tüketici aşamasına kadar olan

<sup>46</sup> Ertürk Fatih Gelir Uzmanı, E.Tarihi: 30.07.2019, Elektronik yoklama ve Randevulu Yoklama Sistemi. <http://www.alomaliye.com/2019/06/18/elektronik-yoklama-ve-randevulu-yoklama-sistemi/>

<sup>47</sup> Ertürk Fatih Gelir Uzmanı, E.Tarihi: 30.07.2019, Elektronik yoklama ve Randevulu Yoklama Sistemi. <http://www.alomaliye.com/2019/06/18/elektronik-yoklama-ve-randevulu-yoklama-sistemi/>

her adımın takip edilmesinde ve ayrıca sevk zincirinde yer alan halkaların denetlenmesinde kullanılacak bir sistemdir.

Proje kapsamında, Petrol ve LPG piyasasında lisanslı olarak faaliyet gösteren gerçek/tüzel kişilerin; GİB veri ambarı, EPDK, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Ulaştırma, Haberleşme ve Denizcilik Bakanlığı, Enerji Bakanlığı gibi kamu kurum ve kuruluşları nezdindeki lisans, izin bildirim ve formlarda yer alan alım, satım, imalat, stok gibi bilgileri BTRANS ya da WEB SERVİS uygulamaları aracılığıyla veri tabanına alınacak ve oluşturulacak kontrol kriterleri ile belli periyotlarda elektronik denetim gerçekleştirilecektir.<sup>48</sup>

#### **1.4.9.VERGİ DENETİMİNDE ELEKTRONİK ARAÇLARIN KULLANILMASI**

Vergi denetiminde elektronik araçların kullanılması, yeni bir yöntem olup vergisel işlemlerin elektronik ortamda gerçekleştirilmesiyle hızla yaygınlık göstermektedir. Özünde parasal değer ve rakamların elektronik ortamda takip edilmesidir.<sup>49</sup> Elektronik denetime geçişin sebebi, vergilendirme sürecindeki iş ve işlemlerin bilişim teknolojileri kullanılarak otomasyona dayalı olarak gerçekleştirilmesidir. Elektronik ortamda gerçekleşen iş ve işlemleri, elektronik ortamda denetleme ihtiyacı, yaşanan otomasyona geçiş sürecinin doğal bir sonucudur.

Elektronik vergi denetimi, vergi denetimi fonksiyonlarından bazılarını, mümkün olan en yüksek seviyede elektronik ortamda gerçekleştiren, bilişim alanındaki gelişme ve yeniliklere uyum kabiliyeti yüksek, sürekli gelişen ve dinamik bir denetim faaliyetidir.

Bu amaç doğrultusunda veri bankalarında bulunan data, önceden belirlenmiş kriterler ve risk göstergeleri çerçevesinde seçilerek alınmakta, ardından değişik bilgisayar programları yardımıyla yeniden çeşitli yöntemlerle işlenerek değerlendirilmekte ve analiz edilmektedir. Elektronik denetimler çok büyük miktardaki veri yığınlarını, geleneksel yöntemlerin aksine, çok kısa sürede tarayarak inceleme imkanı vermekte ve böylece yapıcı, caydırıcı, çözüm önerici ve otomasyon sistemlerini iyileştirici denetim

---

<sup>48</sup> Kaya, M.Göktuğ, İlik, H.Kamil,Türkmen H.(2017): Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim Türkiye, ABD, İngiltere ve Diğer Ülkeler. s.32

<sup>49</sup> Alptürk. Ercan, Elektronik Denetim Rehberi, Kurtiş Matbaacılık, İstanbul 2008, s.148.

sonuçlarına ulaşılabilir. E-denetimin özelliği, uzaktan, sürekli, daha geniş tabanlı, entegre, risk odaklı, sistemli ve geleneksel denetimlere nazaran hızlı bir şekilde gerçekleşmesidir.

Elektronik denetimlerle hiç verilmeyen ya da zamanında verilmeyen beyannameler tespit edilebildiği gibi, ceza ihbarnamelerinin kontrolü, tekrür, ceza indirimi (VUK 337), matrah karşılaştırma, beyana çağrı, gayri faal mükelleflerin tespiti, matrahsız verilen beyannameler gibi değişik vergilendirme işlemleri de denetlenebilmektedir.

Ayrıca beyanname ve ekleri çapraz kontrollere tabi tutularak matrah farkları, eksik KDV beyanları, sahte ya da muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyen veya kullanan mükellefler tespit edilebilmektedir.<sup>50</sup>

Mükellefle ilgili Veri Ambarına (VERİA) gelen verilerin çapraz denetime tabi tutulması sonucu görülen uyumsuzluklar üzerine, mükellef vergi incelemesine alınabilir.. Mesela Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) bildireleri ile muhtasar beyanname verileri karşılaştırılabilir<sup>51</sup> ya da KDV beyannamelerinde yer alan bilgilerin birbirleriyle ilişkisi, önceki-sonraki dönem bağlantıları, indirilecek katma değer vergilerinin dayandığı belgelerin elektronik ortamda doğruluğu kontrol edilebilir(Ankara Vergi Dairesi Bsk., 2009:1). Yapılan bu tür işlemler sonucunda vergisel açıdan uyumsuzluklar görülürse, mükellef yaygın ve yoğun vergi denetimine, aramalı incelemeye ve hatta vergi incelemesine bile tabi tutulabilir. Sayılan bu üç vergi denetim yönteminde denetim işlemlerinin bazıları elektronik araçlar kullanılarak gerçekleştirilebilmektedir.<sup>52</sup>

## **1.5.TÜRKİYE'DE ELEKTRONİK VERGİ UYGULAMALARI**

Çalışmanın bu bölümünde Maliye Bakanlığı tarafında uygulamaya geçirilen Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi (VEDOP) ve bu proje kapsamında uygulamaya geçirilen elektronik uygulamalar açıklanmaktadır. Elektronik vergi uygulamaları, ilk

---

<sup>50</sup> TÜRKÖGLU, Abdullah, (2009), “**Vergi Denetiminde Elektronik Dönem**”, Konferans Notları, Karesi Vergi Dairesi Müdürlüğü, Balıkesir..

<sup>51</sup> Alptürk. Ercan, Elektronik Denetim Rehberi, Kurtiş Matbaacılık, İstanbul 2008, s.148.

<sup>52</sup> Türk, Abdullah(2010 Elektronik Vergi Denetiminin Vergi Kaçırma Eğilimlerini Azaltmadaki Rolü ve Bir Araşt. Tezi (2010) Alıntı.

önce ABD’de başlamış daha sonra diğer batı ülkelerine yayılmıştır. Küreselleşmenin etkisiyle rekabetin artması, maliyetleri azaltma isteğinin artması, bilgi ve iletişim teknolojisinin artması beraberinde elektronik vergi uygulamalarının yaygınlaşmasını da sağlamıştır<sup>53</sup>.

Bilgi teknolojilerinin gelişmesiyle evrakta sahteciliğin azalması, bilgiye uzaktan erişilmesi, verilere rahat ve daha doğru bir şekilde ulaşılması sayesinde istatistikî bilgilerin iyileştirilmesi ve vergi mevzuatının iyileştirilmesi sağlanmıştır. Elektronik uygulamalar sayesinde vergi toplama görevlileri ile mükelleflerin doğrudan iletişimi azaltılmakta ve böylece yolsuzluk azaltılmaktadır. Kağıtsız bildirimler, kırtasiye masraflarının azaltılması, on-line bildirimler sayesinde ücretlerin, yol giderlerinin düşmesi gibi maliyet avantajları sağlanmıştır. Ayrıca verilerin daha doğru girilmesi, dosyaları saklama masraflarının azaltılması gibi avantajları da bulunmaktadır<sup>54</sup>.

Türkiye’de de elektronik vergi dairesi otomasyonu (E-VDO) genel çatısı altında; E-beyanname, E-ödeme, E-haciz, E-vergi levhası, E-borç sorgulama, E- KDV iadesi, E-özelge, E-posta bilgilendirme, E-pos satış sorgulama, E-fatura, E-takkom (takdir komisyonları otomasyonu), E-uyum, E-analiz (risk analizi) ve E-denetim, E-yoklama, E-cari hesap, E-bilet, E-arşiv, E-belge yönetimi, E-kayıt (sicil) ve E-tebligat gibi birçok elektronik uygulama kullanılmaktadır<sup>55</sup>.

---

<sup>53</sup> ÜNAL. Yasemin(2018) ; Elektronik Uygulamaların Vergi Denetimi Üzerine Etkisi: Denetimin Tarafları Üzerine Bir Araştırma, Tez, Adana, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enst. (Turan, 2009,s.135)

<sup>54</sup> ÜNAL. Yasemin(2018) ; Elektronik Uygulamaların Vergi Denetimi Üzerine Etkisi: Denetimin Tarafları Üzerine Bir Araştırma, Tez, Adana, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enst. (Wamathu, 2014,s.2-10)

<sup>55</sup> ÜNAL. Yasemin(2018) ; Elektronik Uygulamaların Vergi Denetimi Üzerine Etkisi: Denetimin Tarafları Üzerine Bir Araştırma, Tez, Adana, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enst. (Doğan,2012,s.5)

İLLERİN OTOMASYON DURUMU							
(30.06.2019 Tarihi İtibariyle)							
İl Kodu	İl Adı	Vergi Dairesi Başkanlığı Sayısı	EVDO'lu Vergi Dairesi Sayısı	KDV İhtisas Vergi Dairesi sayısı	EVDO MOTOP'lu Vergi Dairesi Sayısı	EVDO'lu Malmüdürlüğü Sayısı	TOPLAM
81	İL	2	427	19	18	575	1041

Tablo 1 : İllerin Otomasyon Durumu **Kaynak:**

[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/.../TABLO\\_40.xls](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/.../TABLO_40.xls)

Elektronik uygulamalar sayesinde beyanname verme, Form Ba-Bs formları verme, mükelleflerin bilgilerine rahatlıkla ulaşma, vergi ödenmesinin bankalar kanalıyla internetten ödenmesi gibi işlemler Gelir İdaresinin yükünü hafifletmekte daha az personelle daha fazla iş yapılabilir. Tablo 1’de vergilendirme sürecinde hangi elektronik uygulamalarda ne tür değişiklikler yapıldığı gösterilmiştir.

<i>Vergi Uygulamalarındaki Değişmeler</i>	
Geçmişteki Uygulamalar	Günümüzdeki Uygulamalar
<b>Fatura</b> <b>Defter</b> <b>Beyannameler</b> <b>Yoklama</b> <b>Tebliğat</b> <b>Haciz</b> <b>Manuel</b>	Elektronik beyanname Elektronik fatura Elektronik arşiv Elektronik denetim Elektronik yoklama Elektronik tebliğat Elektronik Bilet ElektronikYoklama

Tablo 2.Vergi Uygulamalarındaki Değişmeler

**Kaynak:** Doğan, U. (2014). *Elektronik Vergisel Uygulamalar (1.Baskı)*,Ankara,TÜRMOB yayınları,467.)

Tablo 1 de görüldüğü gibi Maliye Bakanlığı, VEDOP projesi kapsamında yapmış olduğu elektronik uygulamaları şunlardır; vergi kimlik numarası uygulaması, web tabanlı vergi Dairesi otomasyonu, E-beyanname, çağrı merkezi, E-tahsilat, Yönetim Bilgi Sistemi, internet vergi dairesi, E-haciz, sanal POS tahsilatı, web servisler, mükellef karnesi, KDV iadesi risk analizi (KDVİRA), E-fatura, E-defter, E- bilet, mukteza sistemi (Özelge), vergi iletişim merkezi (VIMER), İŞ -FK Yönetimi (İş



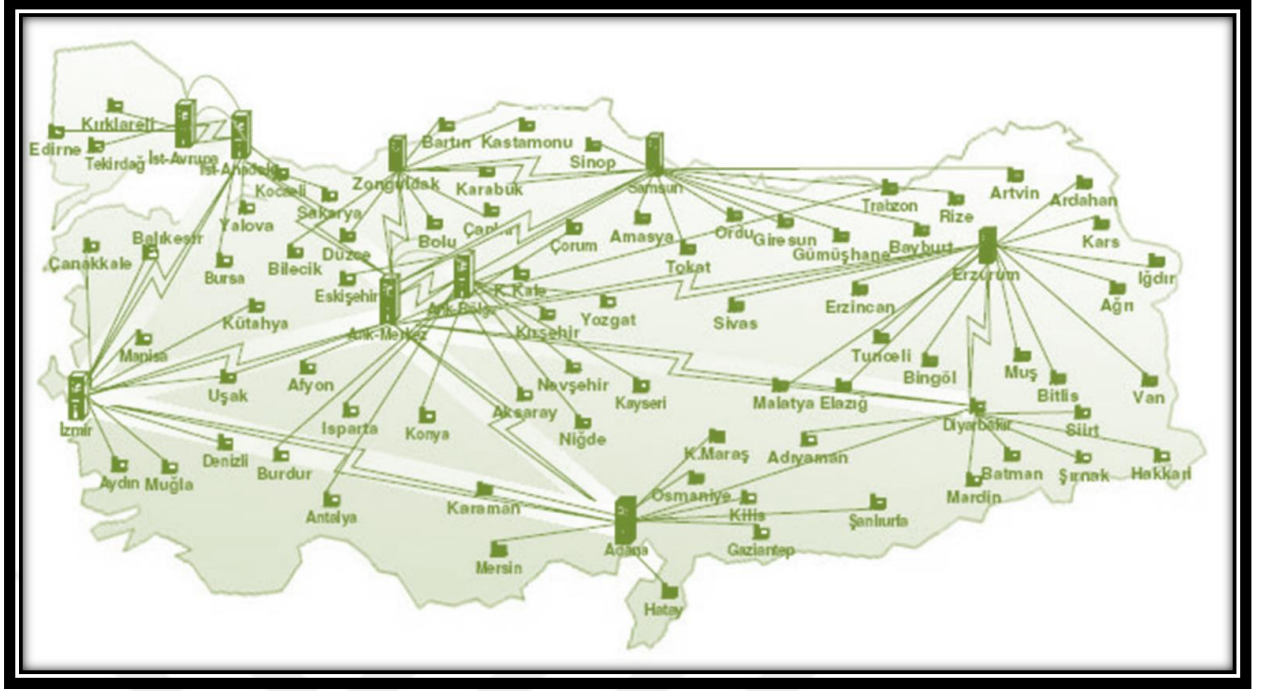


Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) vizyonu; mükellefleri müşteri olarak görmek, etkin saydam ve verimli bir hizmet sunmak, etkin bir denetim yapmak, doğru bilgiyi zamanında üretme ve yönetime sunmak, teknolojiyi yakından izlemek, kurumlar arası bilgi/uygulama değişimini sağlayacak ve mükellefleri vergi dairesine getirmeden hızlı ve güvenli hizmet vermeyi sağlayacak internet ağı kurmaktır. GİB bu hedefleri gerçekleştirmek için Vergi Dairesi Otomasyonu Projesini (VEDOP) gerçekleştirmiştir. VEDOP ile iş yükünün azalması, veri tabanları oluşturularak bilgilere daha hızlı ve sağlıklı ulaşılması ve böylece kararların daha doğru bir şekilde alınması, daha fazla mükellefin denetiminin yapılması, kaynakların etkili ve verimli kullanılması hedeflenmiştir.<sup>59</sup>

Maliye Bakanlığı tarafından uygulamaya geçirilen Türkiye'nin en önemli e dönüşüm uygulamalarında biri olan VEDOP üç aşamada gerçekleşmiştir. VEDOP I ilk aşamada 1998 - 2004 yılları arasında, 22 il merkezindeki 155 vergi dairesinde uygulanmıştır. İkinci aşama Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP II) ile 2004-2006 yılları arasında kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına almak, mükelleflere daha hızlı ve kaliteli hizmet sunmak amaçlanmıştır. VEDOP II kapsamında Otomasyonlu Vergi Dairesi sayısının artırılması, beyannamelerin internet üzerinden alınması (E-Beyanname), Türkiye Vergi Dairesi, Denetim Otomasyonu, Veri Ambarı oluşturulması, diğer kurum ve kuruluşlarla veri paylaşımına imkan veren altyapının oluşturulması sağlanmıştır.

---

<sup>59</sup> [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) Erişim : 20.06.2019 2014 Yılı Faaliyet Raporu, s.26.



Şekil 2. VEDOP II'nin Kapsama Alanı

**Kaynak:** [www.cs.com.tr](http://www.cs.com.tr), Erişim: 15.06.2019

2007 yılında başlayan üçüncü aşama VEDOP III ile E-VDO (İnternet Tabanlı Vergi Dairesi Otomasyonu) uygulamalarının vergi dairesi ve mal müdürlüğü gelir servislerinin tümüne yaygınlaştırılması ile altyapının güçlendirilmesi çalışmaları tamamlanmıştır.<sup>60</sup>

VEDOP III ile mükellefler bağlı buldukları vergi dairesi dışındaki vergi dairelerinden de hizmet alabilmektedirler. Bu durum hem işlem hızını arttırmayı hem de mükelleflerin memnun kalmalarını sağlamaktadır. Hizmet kalitesini arttırmak için mükelleflerin vergi borcunu hatırlatma, tescil, borçlarını ödemelerini sağlama ve taksitlendirme konusunda yol gösterme, ihbarda bulunmalarını sağlamak amacıyla çağrı merkezleri kurulmuştur. Vergi incelemesi yapan personellerin işlerini kolaylaştırmak için tahsilat ve tahakkuk kayıtlarında yer alan bilgiler Mükellefler Cari Hesabı adıyla tek bir hesapta toplanmaktadır. İnceleme yapan personellerin, mükelleflerin bilgilerine daha rahat ulaşması, beyanname vermeyen mükelleflerin tespit edilmesi ve bunların takdir komisyonu tarafından vergi matrahlarının tarh işlemlerinin yapılması için bu uygulamaya geçilmiştir. göre VEDOP'un temel amaçları;

<sup>60</sup> [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) Erişim : 20.06.2019 2014 Yılı Faaliyet Raporu, s.26.

Vergi dairelerinde tam otomasyon,

- Etkin ve hızlı bir gelir idaresi,
- Mükellef odaklı hizmet sunumu,
- Bilgi ve iletişim teknolojileri ile destekli iş süreçleri,
- Mükelleflere ait gönüllü uyum derecelerinin yükseltilmesi,
- Kayıt dışı ekonomi ile mücadele,
- Diğer kurum ve kuruluşlar ile etkin bir veri paylaşımı şeklinde belirlenmiştir.

#### **VEDOP'un faydaları :**

- Türkiye Vergi tahsilâtının parasal anlamda %85'i tam olarak otomasyon ve kontrol altına alınmıştır.
- Parasal anlamda Türkiye'deki vergi tahsilâtının yaklaşık %55'i Bankalar kanalı ile gerçekleştirilir seviyeye ulaşmıştır.
- Kurumlarla tamamen kağıt ortamda gerçekleştirilen veri transferleri, güvenli çevrimiçi veri aktarımı haline getirilmiştir.
- Transfer edilen verilerin düzenli ve doğru zamanda mükellef hesaplarına aktarılması sağlanmıştır.
- İnternet Vergi Dairesi uygulaması ile vergi mükelleflerinin Vergi dairesinde bulunan kayıtlarını takip ve kontrol edebilme ve aynı zamanda Vergi Dairelerinde adlarına yapılan (01.08.2019 )<sup>61</sup>

#### *VEDOP Projesi Faaliyet Raporu*

Proje ismi	Maliyeti	Tarih	Önceki Durum	Getirilen Yenilik	Fayda/Zarar
VEDOP I (1998-2004)	*75 Milyon dolar	1998-2004	Mükellefler tüm işlemlerinin Vergi dairelerine giderek yapmaktadır.	22 İl merkezi, 155 Vergi dairesi ve 5 Defterdarlık otomasyona geçmiştir.	
	*Harcanan iş gücü 4.500 adam/ay	01.01.1999	Kişisel Bilgisayarlara	Merkezi Veri Tabanı	Mükelleflerin tüm bilgilerinin bir

<sup>61</sup> (www.cs.com.tr, Erişim: 15.02.2016 )

	*8000 personelin eğitimi		kayıt ve Faks sunucu sisteminde yedekleme işlemi	bilgileri aktarma	merkezde toplanması ve denetim işlemlerinde kolaylık sağlanmaktadır.
		01.02.2000	Vergi dairelerinde kişisel bilgisayarlarda sorgulama	<a href="http://www.gelirler.gov.tr">www.gelirler.gov.tr</a> web sitesinin kurulması	Mükelleflerin web sitesinde internet üzerinde vergi dairesine gitmeden tahakkuk, ödeme, borç, 31 gecikme zammı, yurtdışı çıkış yasağı bilgilerini sorgulayabilmektedir.
		01.09.2000	Vergi Dairelerine gidilerek işlemler yapılmaktadır.	İnternet Vergi Dairesinin kurulması	1.030.839 ağaç kurtarılmıştır. Mükellefler ve vergi daireleri kağıt işi ve dosyalama uzun iş süreçleri, bağlantısız, kopuk iş süreçleri sürekli bürokratik kontrollerden kurtulmuştur.
		30.01.2003		*ÖTV bildiğesinin internet ortamında alınması	Zaman ve belge tasarrufu
VEDOP II (2004-2006)	*64 Milyon Dolar	30.09.2004	*Beyannameler hazırlanıp vergi dairelerine çıktıkları vergi dairelerine teslim edilmektedir. *Çağrı merkezleri yoktur. Mükelleflerin müşteri gibi görülmesi söz konusu değildir. *Mükellefler sormak istediklerini vergi dairelerine giderek Memurlara sormaktadır.	*283 vergi dairesi otomasyona geçti *Elektronik Beyanname: Projeye 8çeşit E beyanname ile başlamış. Günümüzde 40 çeşit beyanname internet üzerinden verilmektedir. *Çağrı Merkezleri kurulmuş. *Güvenli Elektronik İmza uygulaması	*18.954 personele eğitim verilmiştir *E- beyanname ile mükellefler uzun kuyruklarda beklemek zorunda kalmamaktadırlar. Zaman ve emek Tasarrufu sağlanmaktadır. 6 bin ton kâğıt tasarrufu sağlanıp 117 bin ağaç kesilmemektedir. Personellerin daha verimli ve etkin çalışmaları sağlanarak vergi kayıp ve Kaçaklarının azaltılmaktadır. *Yıllık ortalama
		23.01.2004			

					350.000 çağrıya cevap verilmektedir. Mükelleflerin sorunlarına daha hızlı çözüm getirilmektedir
VEDO P III (2007-	*99 Milyon dolar *18.954 personelin eğitimi	2007-	Beyannameler fiziki ortamda gönderilmektedir . Beyannamelerin Bilgi İşlem Merkezine girişi Karakter Tanıma Teknolojisi (ICR) kullanılarak veya Hatalı beyannamelerde manuel giriş yapılmaktadır	Beyannameler artık internet üzerinden verilmektedir. VUK eklenen yeni bir kanun maddesi ile bazı mükelleflere bu durum zorunlu tutulmuştur.	E beyannameler sayesinde kağıt, yol ve evrakları saklama masraflarından tasarruf edilmektedir. Beyannamedeki bilgilerin manuel ortamda Bilgi İşlem Merkezine aktarılması azaltılmıştır. Böylece beyannamelerin daha doğru bir şekilde aktarılması sağlanmaktadır.
				Türkiye genelindeki 448 vergi dairesi ve 585 Mal Müdürlüğü	18.954 personele eğitim verilmiştir
30.01.2007				E-Haciz uygulamasına ilişkin Genel Tebliğin Yayınlanması	
05.03.2010				E- Fatura ve Mali Mühür uygulanmasına ilişkin GT yayınlanması	
27.08.2015				E-Tebliğat	

**Tablo.3: VEDOP Projesi Faaliyet Raporu**

**Kaynak: www.gib.govtr, Erişim: 20.06.2019( GİB 1999-2017 arası faaliyet raporları)**

Gelir İdaresinin VEDOP projesi kapsamında yapmış olduğu elektronik vergi uygulamaları ve bu uygulamaları kullanan mükellef sayısında Tablo 3 'da gösterildiği gibi yıllar itibariyle artış olmuştur.

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
E-defter uygulamasından yararlanan mükellef sayısı	-	-	28	47	18.500	45.321	59.451	70.495	90.000
E-arşiv uygulamasından yararlanan mükellef sayısı	-	-	-	-	17	1.915	6.161	11.306	20.000
E-fatura uygulamasından yararlanan Mükellef sayısı	114	3.204	3.182	16.270	19.375	46.800	61.103	-	90.000
E-bilet uygulamasından yararlanan Mükellef sayısı	-	-	-	-	1	1	18	20	50
İnternet sayfasına erişim sayısı	737.779	9.062.529	8.830.524	8.856.315	5.615.689	7.946.829	16.686.450	18.939.732	12.000.000
İnternet Vergi Dairesi Kullanıcı Sayısı	737.779	1.005.665	1.631.925	1.844.197	2.085.039	2.728.494	3.118.056	3.705.566	-
E-posta ile bilgilendirilen abone sayısı	-	-	307.826	324.802	333.876	353.880	-	776,755	750.000
E-yoklama kullanan kişi sayısı	-	-	-	-	-	1200	1600	2.119.769	-
E-Tebliğat sayısı	-	-	-	-	-	-	3.719.221	13.836.750	20.000.000

Tablo.4 Elektronik Vergi Uygulamaları

**Vergi Türleri İtibarıyla 2018 Yılı İnceleme Sonuçları**

Vergi Türü	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	Bildirilen Matrah(TL)	Bulunan Matrah Farkı(TL)	Bulunan Vergi Farkı(TL)	Tarh Edilen Vergi(TL)	Kesilen		
							Usulsüzlük Cezası(TL)	Özel Usulsüzlük Cezası(TL)	Vergi Ziyat Cezası(TL)
<b>Gelir Vergisi</b>	1,186	1.568	361.120.012	58.145.509	13.172.340	13.634.601	4.210	2.979.456	13.635.234
<b>Kurumlar Vergisi</b>	214	225	16.815.117	8.644.401	1.782.245	1.792.854	24.806	2.179.720	2.203.846
<b>KDV</b>	928	1.144	2.944.090.432	128.881.947	57.271.984	55.721.437	34.395	8.571.335	143.223.022
<b>ÖTV</b>	136	156	1.335.893	1.617.974	2.410.290	2.308.818	2.285	102.739	3.861.671
<b>Bank. Sig. Mua. Ver.</b>	3	3	20.218.650	3.039	152	397	-	16.424	397
<b>Veraset ve İnt. V.</b>	6	7	321.000	655.986	57.766	57.766	-	-	5.369
<b>Damga V.</b>	39	36	60.157.756	9.188.723	2.343.331	2.343.638	-	350	2.420.401
<b>Geçici Vergi</b>	221	370	78.992.565	27.441.570	2.531.185	3.140.358	924	735.602	3.904.391
<b>Diğerleri</b>	1.352	1.552	484.006.302	904.817.358	21.424.287	21.384.139	22.363	4.609.413	8.275.331
<b>TOPLAM</b>	4.085	5.064	3.967.057.728	1.139.396.507	100.993.579	100.384.007	88.983	19.195.039	177.539.661

**Tablo .5** www.gib.govtr, Erişim: 20.06.2019 2018 Yılı Faaliyet Raporu



Ülkemizde vergi denetim oranı % 2 ile % 4 arasında değişmekte olup ortalama denetim oranı % 2.5 civarındadır. Tablo 5’de 1991-2009 yılları arasında vergi mükelleflerinin denetleme oranlarına ilişkin veriler yer almaktadır.

Tablo 6.1991-2009 Yılları Arası Mükelleflerin Denetleme Oranları

<u>Yıllar</u>	<u>İncelenen</u> <u>Mükellef sayısı(1)</u>	<u>Mükellef Sayısı(2)</u>	<u>İnceleme Oranı(1/2)</u>
1991	78.803	2.116.737	3.72
1992	59.37	2.109.306	2.82
1993	68.954	2.097.344	3.32
1994	48.056	2.139.475	2.25
1995	56.096	2.149.693	2.61
1996	54.536	2.173.144	2.51
1997	63.198	2.253.041	2.81
1998	68.748	2.415.771	2.85
1999	51.731	2.548.418	2.03
2000	60.335	2.388.850	2.52
2001	68.138	2.334.209	2.91
2002	113.244	2.334.209	2.91
2003	68.251	3.896.382	1.75
2004	153.881	4.031.702	3.81
2005	104.578	3.876.305	2.69
2006	110.442.	3.937.878	2.80
2007	135.847	4.027.665	3.37
2008	113.073	4.035.013	2.80
2009	92.752	4.103.583	2.26

**Faal Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellef sayıları toplamından oluşmaktadır.**

Tablo 6. Kaynak,TEKİN.F, ÇETİNKAYA.A; Vergi Denetimi,2016.s.47.

<b>Tablo 7.2013-2017 Yılları arasında Mükelleflerin Denetleme Oranları</b>			
<b>Yıllar</b>	<b>Mükellef Sayısı</b>	<b>İncelenen Mükellef sayısı</b>	<b>İnceleme Oranı</b>
<b>2013</b>	2.460.281	71.352	2,90%
<b>2014</b>	2.472.658	55.284	2,24%
<b>2015</b>	2.527.084	58.676	2,32%
<b>2016</b>	2.541.016	49.817	1,96%
<b>2017</b>	2.636.370	44.182	1,68%

*Tablo. 7 www.gib.govtr, Erişim: 20.06.2019 GİB'in Resmi İnternet Sayfasından alınmıştır.*

### **1.5.1.VERGİ DENETİMİNDEKİ RİSK ODAKLI MEVCUT ELEKTRONİK**

#### **UYGULAMALAR**

##### **1.5.1.1.KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA)**

Ülke genelinde KDV iadesine esas teşkil eden listelerinin sorgulama ve kontrollerinin bir sistem aracılığı ile yapılarak ve günün ekonomik ve teknolojik gelişmelerine paralel bir şekilde iade taleplerine daha hızlı cevap verebilmek amacıyla 2010 yılında ilk kez “uygulanan KDV İadesi Risk Analiz (KDVİRA) Sistemi iade işlemlerinin bütün aşamalarının idare tarafından takip ve kontrol edilebilmesini kolaylaştırmıştır.

Sistemin işleyişi kısaca şöyledir: Mükelleflerden KDV iadesi talep edenler e-beyannamelerini İnternet Vergi Dairesi’ne yükler. Gönderilen veriler, Gelir İdaresi Veri Ambarı’na ulaşır ve saklanır. Veri ambarındaki veriler Gelir İdaresi Risk Analizi sisteminde veri madenciliği teknikleriyle analiz edilir ve VEDOP sistemi üzerinden vergi dairesine “KDV İadesi Kontrol Raporu” üretilerek iletilir. Bir başka sonuç olan “KDV İadesi Risk Raporu” da Vergi Denetim Kurulu’na gönderilir.

Bu sistem ile ülkedeki tüm KDV iade talepleri çeşitli açılardan detaylı analizlere tabi tutulmakta ve raporlar iade talebinin yapıldığı günün gecesi tamamlanabilmektedir. KDVİRA, bir gecede on binlerce mükellefin sisteme yükledikleri listelerdeki

milyonlarca satır veriyi hem gümrük ve bankalardaki bilgiler ile hem de idarenin kendi bünyesindeki verilerle karşılaştırabilmektedir.<sup>62</sup>

“Bu yönüyle sistem, tamamıyla bir elektronik KDV iade denetimi gerçekleştirilmesi itibari ile ileride uygulanması planlanan e-denetim programlarına bir örnek teşkil etmektedir.”

#### **1.5.1.2.Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP)**

Gelir İdaresi Başkanlığı E-Beyanname, Ba-Bs Bildirimleri, E-Defter ve benzeri kaynaklar yanında pek çok kaynaktan veri alıyor. İdarenin bu verileri işleme kapasitesi arttıkça sahte belge kullanımı ile ilgili riskleri analiz etme ve sahtecileri tespit imkânı artıyor. Gelir İdaresi Başkanlığı, sahte fatura düzenleme fiilini işleyen mükelleflerin risk durumlarını sayısal olarak ölçme yöntemi ile analiz etmek amacıyla “Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP)” olarak isimlendirilen bir bilgisayar programı geliştirdi.<sup>63</sup>

Risk kriterleri önceden belirlenmiş ve 01.01.2009 tarihinden itibaren faal olan tüm KDV mükelleflerinin sahte belge veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme risklerini aylık bazda ölçen detaylı analiz imkânı sağlayan bilgisayar programıdır. Mükelleflerin beyanlarından elde edilen bilgilere uygulanan 70 kadar sorgu neticesinde mükellefin risk puanı oluşur. Sahte belge düzenleme ihtimali yüksek olan mükellefler tespit edilerek inceleme elemanlarına inceleme yapılmak üzere gönderilir.

2010 yılından 2013 yılına kadar 12.704 adet incelemeye sevk edilen mükelleften 4.127 âdetinin denetimi tamamlanmış ve bunlardan %97,4’ünün sahte belge düzenleyicisi olduğu tespit edilmiştir.<sup>64</sup> Bu sonuçlar SARP yazılımının çok etkin çalıştığını göstermektedir.

#### **1.5.1.3.Verit Görşelleştirme ve Analiz Sistemi (VEGAS)**

VEGAS, GİB’in bünyesinde barındırdığı mükelleflerinin beyan ve bildirim verileri ile bu mükelleflere ilişkin harici kaynaklardan alınan verilere güvenli, hızlı ve kolay bir şekilde erişmek, ayrıca bu verileri analiz ederek bilgiye dönüştürebilmek amacıyla GİB

<sup>62</sup> Doğan, U. (2015), “Vergi Teknolojileri”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 322, ss. 9-40. E.Tarihi: 28.07.2019<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-teknolojileri/7994>

<sup>63</sup> Dr. Hasan AYKIN [vergidosyasi.com](http://vergidosyasi.com).

E.Tarihi:<https://vergidosyasi.files.wordpress.com/2018/03/dikkat-kdv-beyannameleriniz-nedeniyle-sahteci-incelemesi-sahte-belge-risk-analiz-programc4b1-sarp.pdf>.

<sup>64</sup> Calayoglu.İlker; Makale, **Kabul Tarihi: 12.06.2018,s.4.** (Doğan, 2014)

bünyesinde geliştirilmiş raporlama ve analiz uygulamasıdır. Sistem, kayıtlı ticari faaliyetleri ayrıntılı bir şekilde analiz ederek, kayıt dışı ekonomiyle mücadelede ve vergi uyumunu arttırmada izlenecek yol haritalarını, hareket noktalarını ve iktisadi ve mali bünyenin genel yapısını tespit etmektedir.

Haksız KDV iadesi almak veya ödenecek vergiyi azaltmak isteyen kötü niyetli mükellefleri ve buldukları organizasyonları da tespit edebilecek bir bilgisayar yazılımıdır. Bu yazılım ile sahtekâr mükelleflere ait ilişkiler çeşitli düzeylerde görselleştirilerek sunulmaktadır. Bu düzeyler mükellef, ticari ilişkide bulunan mükellef, ortaklar-mükellef ilişkisi, mali müşavir-mükellef-vergi dairesi şeklinde sıralanabilir.

Veriye güvenli, hızlı ve görsel erişim imkanı sağlayan VEGAS, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Maliye Bakanlığına bağlı diğer kurumların da kendi görev tanımları gereği ihtiyaç duydukları veri ihtiyacını karşılayacak şekilde geliştirilmiştir. Aynı zamanda SARP yazılımı ile de riskleri belirlenen mükelleflerin içinde bulunduğu organizasyonun riski anlaşılmakta ve risk odaklı denetim gerçekleştirilebilmektedir<sup>65</sup>.

VEGAS, vergisel ve sektörel analizlerde kullanılmasının yanında Gelir İdaresi Başkanlığı'nın birimlerinin veri erişim ve raporlama ihtiyaçlarını da karşılamaktadır. VEGAS'ın alt uygulamaları ve açıklamaları tablo 6'te özetlenmiştir.

**Tablo 8.** Veri Görselleştirme ve Analiz Sisteminin Alt Uygulamaları

<b>Alt Uygulamalar</b>	<b>Açıklamalar</b>
<input type="checkbox"/> BA-BS Uygulaması <input type="checkbox"/> Ortaklı Analiz Uygulaması <input type="checkbox"/> Transfer Fiyatlandırma Analiz Uygulaması	Mükelleflerin/Mükellef gruplarının birbirleri ile olan alım satım ve ortaklık ilişkilerini görsel haritalarla analiz edilmesini sağlayacak şekilde tasarlanmıştır.
<input type="checkbox"/> Kullanıcı İzleme Uygulaması <input type="checkbox"/> Sistem İzleme Uygulaması <input type="checkbox"/> Yönetim Uygulaması	Bu uygulamalar kullanıcı tanımlama, tanımlanan kullanıcıların yetki çerçevesini şekillendirme ve veri güvenliği konusunda gerekli önlem ve tedbirleri almak adına tasarlanmıştır.
<input type="checkbox"/> Raporlama ve Analiz Uygulaması	Mükellef beyan ve bildirimleri modeli adı altında tablolarda düzenlenmiş ve veri erişim ve görselleştirmelerin yapılması amacıyla tasarlanmıştır. Veri Model Sayısı 60 Kullanıma Açılan Birim Sayısı 30 Toplam Kullanıcı Sayısı 135

<sup>65</sup> Düzgün,Oğuz.(2017)Veri Madenciliği ve İşkur için Uygulama Yönelik Model Önerisi. Ankara

*Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2015: 101)*

#### **1.5.1.4. Bandrollü Ürün İzleme Sistemi (BÜİS)**

Toplam vergi gelirlerinin içinde önemli bir paya sahip olan tütün mamulleri ve alkollü içeceklerden alınan ÖTV ve KDV'nin güvence altına alınması gerekmektedir. Bu sebeple üretilen veya ithal edilen tütün mamullerinin ve 5 cl ve daha büyük iç ambalajlı alkollü içki ürünlerinin işaretlenmesi ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nda kurulan merkezi veri tabanına aktarılması ve mobil (taşınabilir) cihazlarla saha denetimine imkân sağlanması işlemleri için BÜİS kurulmuştur.

“15 Ocak 2009 tarihinden itibaren, seri üretim hatlarında, ürün bilgilerinin manuel olarak girilmesi uygulamasına son verilerek, ürün bilgisi seçme işlemleri, barkod numarası okutma şeklinde gerçekleştirilmeye başlanmıştır.”<sup>66</sup>

Sistemin genel işleyişi şu şekildedir: GİB aracılığında veya gözlemciliğinde üretilen bandroller üretici veya ithalatçılar tarafından tedarik edilir. Üretici veya ithalatçılar ürünlerine söz konusu bandrolleri takar. Bandrollerin aktif edilmesiyle birlikte GİB Merkezi Veri Tabanına internet sayesinde bilgiler akar. Bunun neticesinde mobil denetim cihazları ile denetimler yapılabilmektedir. Bunun yanında bandrollerdeki açık ve gizli bilgiler sayesinde beyan edilecek veya gümrükte ödenecek vergi miktarının önceden hesaplanarak bilinmesine de imkân tanınmaktadır.<sup>67</sup>

#### **1.5.1.5. Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli (MERAK)**

Mükelleflerin nesnel risk analizlerine dayalı olarak seçildiği ve mükellefleri bölgeler ve/veya sektörler itibariyle kapsamlara ayıran ve bu sayede mükellefleri belirlenen veriler çerçevesinde büyüklüklerine göre katmanlaştırıp bu katmanlara göre risk analizine tabi tutulması yöntemi seçilerek Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli(MERAK) oluşturulmuştur. “İncelenecek mükelleflerin seçiminde öncelikli olarak riski yüksek olan mükelleflerin belirlenmesini amaçlayan bu modelde,

---

<sup>66</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, (2009). Faaliyet Raporu, Maliye Bakanlığı. E.Tarihi: 27.07.2019.  
[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009\\_faaliyet\\_raporu.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009_faaliyet_raporu.pdf)

<sup>67</sup> CALAYOĞLU.İlker; Makale, **Kabul Tarihi: 12.06.2018,s.4.** (Doğan, 2014)

mükelleflere ait veri ambarındaki veriler istatistiksel ve matematiksel yöntemlerle değerlendirilmektedir. Sektör ve/veya bölgeler itibariyle gruplara ayrılmaktadır. Bu şekilde gruplara ayrılan mükelleflerin bilanço, gelir tablosu, beyanname ve e-VDO verileri ile üçüncü taraf bilgileri baz alınarak büyüklükleri belirlenmekte ve belirlenen bu büyüklüklere göre katmanlara ayrılmaktadır.

Böylece, ilgili sektör ve/veya bölgesel kombinasyonda mükellefler en büyük/büyük/orta/küçük katmanlarına göre, her biri kendi sınıfında analize tabi tutulmakta ve bütünüyle matematiksel ve istatistiksel yöntemler ve hesaplamalarla her mükellefe bir risk puanı atanmaktadır.”<sup>68</sup> Her işletmenin kendi sektöründeki ve katmanındaki diğer mükelleflerin hesap değerleriyle karşılaştırılması sonucu ortaya çıkan farklılıklar riski ortaya çıkarmaktadır. Riskli hesapların denetim öncesinde bilinmesi, denetimi kolaylaştırmakta ve etkinleştirmektedir.

MERAK modeli sayesinde GİB, kişisel yorumlamalardan uzak tamamen bilimsel yöntemler ile riskli mükellefleri belirlemiştir. Tamamen bilgisayar ortamında çalışan model sayesinde çok hızlı bir biçimde Türkiye’deki tüm sektör ve bölgelerdeki mükellefler analize tabi tutulmuştur. GİB bu sayede denetimine hız kazandırmış ve ayrıca gerçekten riskli olabilecek mükellefler tespit edilerek denetimlerin etkinliğini arttırmıştır.

“MERAK Modeli, 6009 sayılı Kanun ile ihdas edilen Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu’na incelenecek sektörlerin ve mükelleflerin belirlenmesi ve seçimi aşamasında yardımcı olacak araçlardan birisidir.”<sup>69</sup> 2014 yılından itibaren vergi

---

0/07/2011 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları lağvedilmiş, Maliye Bakanlığı bünyesinde ve doğrudan Bakana bağlı olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) kurulmuştur. VDK’nun kurulmasıyla GİB bünyesinde bulunan Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıklarının lağvedilmesiyle MERAK Modeli en son 2011 yılında çalıştırılmış ancak Model kapsamında denetim gerçekleştirilmemiştir.

<sup>68</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı (2010), Faaliyet Raporu. E.Tarihi: 27.07.2019.  
[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2010/Faaliyet\\_raporu\\_2010.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2010/Faaliyet_raporu_2010.pdf)

<sup>69</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı (2010), Faaliyet Raporu. E.Tarihi: 27.07.2019.  
[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2010/Faaliyet\\_raporu\\_2010.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2010/Faaliyet_raporu_2010.pdf)

dairesi başkanlıklarına sektör analiz raporları ve sektör bazında uyumsuz değerlere sahip mükellef bilgileri gönderilmektedir. Programın veri alt yapısı ve raporlama şekli üzerinde geliştirme çalışmaları ihtiyaçlar doğrultusunda devam etmektedir.<sup>70</sup> Uygulamanın adı 2012 yılında Sektör Bilgi Sistemi olarak değiştirilmiştir.

## 2. BÖLÜM

### FORM BA/BS KAVRAMI, FORM BA/BS'LERE İLİŞKİN AÇIKLAMALAR VE GENEL OLARAK TÜRKİYE'DE FORM BA/BS'LERİN UYGULANMASI

#### 2.1.FORM BA/BS

##### 2.1.1.FORM BA/BS Tanımı

BA kısaltması (Bildirim alacak):Mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirim için kullanılır.

BS kısaltması (Bildirim satacak):Mal ve hizmet satışlarına ilişkin bildirim için kullanılır.<sup>71</sup>

Form BA/ BS formları vergi dairesine beyan ettiğimiz bir tür form çeşididir. Vergi beyannamesi olmamakla beraber tarh ve tahakkuk eden bir vergi bulunmamaktadır. Yani sonunda ödenecek bir beyan mevcut değildir.

##### 2.1.2.Form BA/BS'nin Ortaya Çıkış Sebebi

Vergi denetimi açısından Form BA/BS'ler çok önem arz etmektedir. Vergilendirme işlemlerinin elektronik ortamda gerçekleştirilmeye başlanmasına bağlı olarak, vergi denetimlerinin de elektronik ortamda yapılarak vergi kayıplarını azalmak amacıyla İnternet tabanlı çalışan elektronik vergi sisteminde, mükellef beyan ve bildirimleri denetlemek üzere Maliye Bakanlığınca, elektronik vergi denetimin Form BA/BS formlarının 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 148, 149 ve mükerrer 257. maddelerinin verdiği yetkiye dayanılarak düzenlenmiştir.

---

<sup>70</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı (2010),Faaliyet Raporu. E.Tarihi: 27.07.2019.  
[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/.../2010/Faaliyet\\_raporu\\_2010.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/.../2010/Faaliyet_raporu_2010.pdf)

<sup>71</sup> [www.uyumsoft.com/ba-bs](http://www.uyumsoft.com/ba-bs)

## **2.2.FORM BA/BS'LERİN AMAÇ VE KAPSAMI**

### **2.2.1.Amaç**

Maliye Bakanlığınca, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 148, 149 ve mükerrer 257 nci maddelerinin verdiği yetkiye dayanılarak, bu Tebliğ'de yükümlülük getirilen mükelleflere; 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 **2017 yılı ve müteakip yılların aylık dönemlerinde elektronik ortamda vermeleri zorunluluğu** getirilmiştir.

### **2.2.2.Kapsam**

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 bildirme yükümlülüğü, bilanço esasına göre defter tutan mükellefleri kapsamaktadır.

## **2.3.FORM BA/BS'LERİN BİLDİRİM YÜKÜMLÜĞÜNÜN KAPSAMI**

### **2.3.1. Yükümlülük Kapsamındaki Mükellefler**

**a.** Bilanço esasına göre defter tutmakta iken, işletme hesabı esasına geçen mükellefler, işletme hesabına geçtikleri hesap döneminden itibaren bildirimde bulunmayacaklardır.

Buna karşın, işletme hesabına göre defter tutmakta iken, bilanço esasına geçen mükelleflerin, bilanço esasına geçtikleri hesap döneminden itibaren bildirim formu verme zorunlulukları bulunmaktadır.

**b.** Kurumlar vergisinden muaf olan mükellefler, muafiyetten yararlandıkları hesap döneminden itibaren Form Ba- Form Bs bildirim formu vermeyeceklerdir.

**c.** Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin de Form Ba-Bs bildirimini verme yükümlülüğü bulunmaktadır. Söz konusu bildirimler, bu mükelleflerin kanuni merkezleri tarafından, merkez ve şube bilgileri birleştirilerek verilecektir. Ancak, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olup, münhasıran serbest bölgede şubesi veya temsilciliği bulunan mükellefler, bildirim formlarında merkez bilgilerini dikkate



almaksızın yalnızca serbest bölgede faaliyette bulunan şubelerinin mal ve/veya hizmet alış/satışlarını bildireceklerdir.

**d.** Kollektif şirketler ve bilanço esasına göre defter tutan adi ortaklıkların Form Ba-Bs bildirim formları ortaklık veya şirket adına bunların vergi kimlik numaraları kullanılarak verilecektir. Ortaklık veya şirket adına verilmesi gereken bildirimlerin ortaklardan herhangi birinin vergi kimlik numarası kullanılarak verilmesi halinde bildirim formları hiç verilmemiş kabul edilecektir.

**e.** Birden fazla şubesi bulunan mükelleflerin bildirim formlarının merkez tarafından şube ve merkez bilgileri birleştirmek suretiyle verilmesi gerekmektedir.

**f.** Diğer taraftan, 362 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile noterlere yönelik olarak getirilmiş bulunan bildirim yükümlülüğü, 2010 yılından itibaren kaldırılmıştır.

### **2.3.2. Bildirime Konu Alış/Satışlar Ve Hadler**

**a.** Bildirim mecburiyeti bulunan mükelleflerce, belirlenen hadler çerçevesinde yapılan her türlü mal ve/veya hizmet alış ve satışları, bunlara ilişkin belgenin türüne (Fatura, irsaliyeli fatura, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu, gider pusulası, akaryakıt pompalarına bağlı ödeme kaydedici cihaz fişi, sigorta komisyon gider belgesi ve yolcu bileti gibi) bakılmaksızın Form Ba-Bs bildirim formlarına dahil edilecektir.

**b.** Mükelleflerin 2010 yılı ve müteakip yılların aylık dönemlerine ilişkin mal ve/veya hizmet alışları ile mal ve/veya hizmet satışlarına uygulanacak had 5.000 TL olarak yeniden belirlenmiştir. Buna göre, bir kişi veya kurumdan katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet alışları, "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)" ile; bir kişi veya kuruma katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet satışları ise "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)" nun Tablo II alanında bildirilecektir.

Söz konusu hadlerin uygulanmasında, özel matrah şekline tabi mal ve/veya hizmet alış/satışlarında katma değer vergisi, özel tüketim vergisine tabi işlemlerde ise özel tüketim vergisi dahil tutarlar dikkate alınacaktır.

Belgelerde gelir vergisi tevkifatına da yer verilen hallerde tevkifattan önceki brüt tutarlar dikkate alınacaktır.

Belirlenen hadlerin altında kalan alış ve satış bedellerinin bildirildiği, "Diğer Mal ve Hizmet Bedeli Toplamı" (Tablo III) bölümü Ba-Bs bildirim formlarından çıkartılmıştır.

**c.** Herhangi bir mal ve hizmet alış veya satışına bağlı olarak, ödemenin gecikmesi ve döviz kurlarının değişmesi suretiyle ortaya çıkan ve fatura düzenlenmek suretiyle alıcıya/satıcıya yansıtılan vade veya kur farkı gelirleri/giderleri de haddi aşması halinde bildirimlere dahil edilecektir.

**d.** Bir kişi veya kurumdan yapılan alışların kısmen veya tamamen iade edilmesi durumunda, bu iadeler söz konusu kişi ve kuruma yapılan satış olarak dikkate alınacaktır.

Aynı şekilde, bir kişi veya kuruma yapılan satışlardan bir kısmının veya tamamının iade alınması durumunda, bu iadeler söz konusu kişi ve kurumdan yapılan alış olarak dikkate alınacaktır.<sup>72</sup>

**e.** Bankalar, Katılım Bankaları, Aracı Kurumlar, Portföy Yönetim Şirketleri, Menkul Kıymet Yatırım Fon ve Ortaklıkları, Reasürans Şirketleri, Emeklilik Şirketleri, Sigorta Şirketleri ve Acenteleri yapmış oldukları işlemleri belirli periyotlarla Bakanlığa bildirdiklerinden, hizmet ve satış işlemlerinde düzenledikleri dekont ve poliçe bilgilerini Form Bs ile bildirmelerine gerek bulunmamaktadır.

Aynı şekilde, bu kurumların kendi aralarındaki işlemler sebebiyle düzenledikleri dekontların karşı tarafça Form Ba ile bildirilmesine de gerek bulunmamaktadır.

Ancak bu kurumlar, diğer belgelere dayalı olarak yaptıkları mal ve hizmet alım/satımlarını genel esaslar çerçevesinde Form Ba-Bs formları ile bildirmek zorundadırlar.

**f.** Döviz alış-satışı yapan mükellefler ile yetkili müessese izin belgeli ve altın borsasına üye olup kıymetli maden alış-satışı ile uğraşan mükellefler belirli miktarın üzerindeki

---

<sup>72</sup> Erişim Tarihi: 23.06.2019, <https://vergidosyasi.com/2017/04/06/ba-bs-formu-bildirim-yukumlulugu-ve-ozellikli-durumlar/>

alış-satış bilgilerini Bakanlığımıza bildirmek zorunda olduklarından, bu işlemlerini ayrıca Form Ba ve Form Bs bildirim formlarıyla bildirmelerine gerek bulunmamaktadır.

Ancak, bu kurumlar, diğer belgelere dayalı olarak yaptıkları mal ve hizmet alım/satımlarını genel esaslar çerçevesinde Form Ba-Bs formları ile bildirmek zorundadırlar.

Diğer taraftan, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin, döviz büroları ve yetkili diğer kuruluşlardan yapmış oldukları döviz alış-satışlarını Form Ba ve Bs bildirim formlarına dahil etmelerine gerek bulunmamaktadır.

**g.** Sigorta şirketleri tarafından yapılan tazminat ödemeleri fatura ile belgelendirilen bir mal veya hizmet alımına dayanıyor ise, bu alımların genel esaslar çerçevesinde katma değer vergisi hariç tutarlarıyla Ba bildirim formuna dahil edilmesi gerekmektedir.

**h.** Transit ticaret, yurt dışından veya antrepodan satın alınan malın, yine yurt dışında yerleşik bir firmaya veya antrepoya satılmasıdır. Aynı şekilde malın antrepoda devir alan başka bir firma tarafından da yurtdışına satılması Transit Ticaret işlemidir. Gümrük antrepo rejimi kapsamında teslim edilen ve yurtiçi satış olarak değerlendirilen mal teslimi esas olarak KDV'nin konusuna girmekle birlikte aynı kanun hükümleri ile vergiden istisna edilmiştir. Ancak, bu mal teslimi için fatura düzenlenmesi nedeni ile mal ve hizmet satışlarına ilişkin bildirim formu (Form Bs)'na dahil edilerek bildirimde bulunulması gerekmektedir. Ayrıca serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin yurt içine yaptıkları satış işlemlerinin form Bs ile bildirilmesinde serbest bölge işlem formu tarihi ve tutarı dikkate alınacaktır.<sup>73</sup>

1. Özel matrah şekline tabi mal ve/veya hizmet alış ve satışlarında KDV dahil, özel tüketim vergisine tabi işlemlerde ise ÖTV dahil tutarlar dikkate alınacaktır. Bildirim mecburiyeti bulunan mükelleflerce, belirlenen hadler çerçevesinde yapılan her türlü mal ve/veya hizmet alış ve satışları, bunlara ilişkin belgenin türüne (fatura, irsaliyeli fatura, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu, gider pusulası, akaryakıt pompalarına bağlı ödeme kaydedici cihaz fişi, sigorta komisyon gider belgesi ve yolcu bileti gibi) bakılmaksızın Form Ba-Bs bildirim formlarına dahil edilecektir.

---

<sup>73</sup>.DURMUŞ.A, S.M.M.M :2018; erişim, 08.03.2019; <http://www.muhasetr.com>;

### **2.3.3.Bildirimlerin Dönemi ve Verilme Süresi**

#### **2.3.3.1. Dönemi**

Yükümlülük kapsamındaki mükelleflerin mal ve/veya hizmet alış/satışlarının aylık dönemler itibariyle bildirilmesi gerekmektedir.

Mal ve/veya hizmet alış/satışlarının bildirilecekleri aylık dönemler, bunlara ilişkin belgelerin düzenlenme tarihi dikkate alınarak belirlenir.

#### **2.3.3.2. Verilme Süresi**

**a.** Mükellefler söz konusu bildirim formlarını, aylık dönemler halinde düzenlemek ve takip eden ayın birinci gününden itibaren son günü akşamı saat 24:00'e kadar sistem üzerinden onaylamak suretiyle göndermekle yükümlüdürler.

**b.** Mükellefiyetin terki halinde bildirim formları, işin bırakıldığı tarihi izleyen ayın son günü akşamına kadar verilmek zorundadır. Bu bildirimler, kullanıcı kodu, parola ve şifre almış mükelleflerce veya 3568 sayılı Kanuna istinaden yetki almış meslek mensuplarınca verilecektir.

**c.** Bildirim verme zorunluluğu bulunan mükellefin ölümü halinde, bildirim formlarını verme sürelerine, Vergi Usul Kanununun 16 ncı maddesi hükmü uyarınca üç ay eklenir.

**d.** Tasfiyesi devam eden mükellefler bildirim formlarını, tasfiye süresince aylık dönemler halinde vereceklerdir. Tasfiyenin başladığı aya ait bildirim formları ise tasfiye öncesi ve sonrası ayrımı yapılmaksızın düzenlenecektir.

Diğer taraftan, tasfiye sonunda bildirimler tasfiye kararının tescil edildiği tarihi izleyen ayın son günü akşamına kadar tasfiye memuru veya 3568 sayılı Kanuna istinaden yetki almış meslek mensupları tarafından verilecektir.

**e.** 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun;

- 18 inci maddesi uyarınca gerçekleştirilen birleşmelerde, münfesi kurumun birleşmenin gerçekleştiği döneme ilişkin bildirimleri bunlar adına, birleşilen kurum veya 3568 sayılı Kanununa istinaden yetki almış meslek mensupları tarafından,

- 19 uncu maddesi uyarınca yapılan devirlerde, münfesi kurumun devrin gerçekleştiği döneme ilişkin bildirimleri bunlar adına, devir alan kurum veya 3568 sayılı Kanununa istinaden yetki almış meslek mensupları tarafından,

- 19 uncu maddesi uyarınca gerçekleştirilen tam bölünmelerde, münfesi kurumun bölünmenin gerçekleştiği döneme ilişkin bildirimleri bunlar adına, münfesi kurumun varlıklarını devralan kurumlardan müteselsil sorumluluk kapsamında herhangi biri veya 3568 sayılı Kanununa istinaden yetki almış meslek mensupları tarafından, takip eden ayın son günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir.

#### **2.3.4.Bildirimlerin Verilme Şekli ve Doldurulması**

##### **2.3.4.1. Bildirimlerin Elektronik Ortamda Verilme Zorunluluğu**

**a.** Bilanço esasına göre defter tutan ve 376 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine[6] göre beyannamesini elektronik ortamda vermek zorunda olan mükellefler, Form Ba ve Bs bildirim formlarını da elektronik ortamda <https://e-beyanname.mbgm.gov.tr/> adresinden vermek zorundadırlar.

**b.** Bildirim formlarını elektronik ortamda veren mükelleflerin kağıt ortamında (elden veya posta ile) verdikleri bildirim formları hiçbir Şekilde kabul edilmeyecektir.

**c.** Bildirimlerin elektronik ortamda verilmiş sayılabilmesi için sistem üzerinde onaylama işleminin yapılması Şarttır. Onaylama işlemi en geç, bildirimlerin verilmesi gereken srenin son günü saat 24:00'ten önce tamamlanmalıdır.

**d.** Vergi dairesi değişen mükellefler, bildirim formlarını en son bağlı oldukları vergi dairesine göndereceklerdir.

**e.** Elektronik ortamdaki bildirim formları;

- Kullanıcı kodu, parola ve Şifre almış mükelleflerce gönderiliyorsa; formu düzenleyen kısmına mükellefe ilişkin bilgiler, formdaki yeminli mali müşavir kısmına ise, varsa yeminli mali müşavirlere ilişkin bilgiler yazılacaktır.

- Yeminli mali müşavirce gönderiliyorsa; formu gönderen bölümünde yeminli mali müşavirin bilgileri yer alacaktır. Formu düzenleyen bölümüne varsa serbest

muhasebeci/ serbest muhasebeci mali müşavire ait bilgiler, yoksa mükellefe ait bilgiler yazılacaktır.

- Serbest muhasebeci/ serbest muhasebeci mali müşavir tarafından gönderiliyorsa; formu gönderen ve düzenleyen bölümlerine serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavirin bilgileri yazılacaktır. Mükellefin yeminli mali müşaviri varsa yeminli mali müşavir bölümü de doldurulacaktır.

#### **2.3.4.2. Bildirimlerin Doldurulmasında Uyulacak Esaslar**

**a.** Bildirimlerdeki alış/satış bedelleri, Türk Lirası (TL) olarak doldurulacak ve kuruş bilgileri gösterilmeyecektir.

Bir kişi veya kurumdan yapılan alış ve/veya satışlarda birden fazla belge olması halinde kuruş ihmalî belge bazında değil, belgelerin toplam tutarı üzerinden yapılacaktır.

Diğer taraftan, birden fazla sayfadan oluşan (nakli yekûnlu) faturalar tek fatura olarak kabul edilecektir.

**b.** İthalat işlemlerinin form Ba ile bildirilmesinde Gümrük Beyannamesi giriş tarihi, ihracat işlemlerinin form Bs ile bildirilmesinde ise, fiili ihracatın gerçekleştiği tarih dikkate alınacaktır.

Ayrıca serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin yurt içine yaptıkları satış işlemlerinin form Bs ile bildirilmesinde serbest bölge işlem formu tarihi ve tutarı dikkate alınacaktır.

Bildirim formlarında alıcı veya satıcının vergi kimlik numarası, ithalat işlemlerinde "1111111111", ihracat işlemlerinde ise "2222222222" olarak kodlanacaktır.

**c.** Bir kişi veya kurumun birden fazla şubesinden yapılan mal ve/veya hizmet alımları, muhasebe sistemi gereği ayrı ayrı takip edilse bile, birleştirilerek Ba bildirim formunda tek satır olarak gösterilecektir.

Aynı şekilde, bir kişi veya kurumun birden fazla şubesine yapılan mal ve/veya hizmet satışları da birleştirilerek, Bs bildirim formunda tek satır olarak gösterilecektir.

**d.** Bildirim verme yükümlülüğü bulunan, ancak tüm alış ve satışları belirtilen haddin altında kalan mükellefler, söz konusu formları Tablo II dışındaki tüm bilgileri doldurmak suretiyle vermek zorundadırlar.

**e.** Ba ve Bs bildirim formlarının Tablo II bölümlerinin doldurulması sırasında kullanılacak "ülke kodu" bilgileri Tebliğ ekinde yer almaktadır.



ÜLKE KOD LİSTESİ	
ÜLKE KODU	ÜLKE ADI
001	Fransa
002	Belçika
003	Hollanda
004	Almanya
005	İtalya
006	Birleşik Krallık
007	İrlanda
008	Danimarka
009	Yunanistan
010	Portekiz
011	İspanya
012	Lüksemburg
013	ABD Minor Outlying Adaları
021	Septe (Ceuta)
022	Ceuta ve Melilla
023	Melilla
024	İzlanda
025	Faroe Adaları
028	Norveç
029	Güney Fransız Toprakları
030	İsveç
032	Finlandiya
036	İsviçre
038	Avusturya
043	Andorra
044	Cebelitarık
045	Vatikan
046	Malta
048	Yugoslavya (eski Yugoslavya Cumhuriyeti)
052	Türkiye
053	Estonya
054	Letonya
055	Litvanya
060	Polonya
062	Çek Cumhuriyeti
063	Slovakya
064	Macaristan
066	Romanya
068	Bulgaristan
070	Arnavutluk
072	Ukrayna
073	Beyaz Rusya
074	Moldavya
075	Rusya Federasyonu
076	Gürcistan
077	Ermenistan



078	Azerbeycan-Nahçıvan
079	Kazakistan
080	Türkmenistan
081	Özbekistan
082	Tacikistan
083	Kırgızistan
084	Çeçen Cumhuriyeti
085	Dağıstan Cumhuriyeti
086	Tataristan
087	Yakutistan
091	Slovenya
092	Hırvatistan
093	Bosna-Hersek
094	Yugoslavya(Sırbistan ve Karadağ)
095	Kosova
096	Makedonya
097	Karadağ
098	Sırbistan
104	Myanmar
182	Cook Adaları
204	Fas
208	Cezayir
212	Tunus
216	Libya
220	Mısır
224	Sudan
228	Moritanya
232	Mali
236	Burkina Faso
240	Nijer
244	Çad
247	Cape Verde
248	Senegal
252	Gambiya
257	Gine-Bissau
260	Gine
264	Sierra Leone
268	Liberya
272	Fildişi Sahili
276	Gana
280	Togo
284	Benin
288	Nijerya
302	Kamerun
306	Orta Afrika Cumhuriyeti
310	Ekvador Ginesi
311	Sao Tome and Principe
314	Gabon

318	Kongo
322	Kongo (Demokratik Cum.) eski Zaire
324	Ruanda
328	Burundi
329	St. Helena ve bağlantıları
330	Angola
334	Etiyopya
336	Eritre
338	Cibuti
342	Somali
346	Kenya
350	Uganda
352	Tanzanya (Birleşik Cum.)
355	Seyşel Adaları ve bağlantıları
357	İngiliz Hint Oky. Toprakları
366	Mozambik
370	Madagaskar
372	Reunion
373	Mauritius
375	Komoro Adaları
377	Mayotte
378	Zambia
382	Zimbabwe
386	Malavi
389	Namibya
390	Güney Afrika Cumhuriyeti
391	Bostvana
393	Swaziland
395	Lesotho
400	Amerika Birleşik Devletleri
404	Kanada
406	Grönland
408	St. Pierre ve Miquelon
412	Meksika
413	Bermuda
416	Guatemala
421	Belize
424	Honduras
428	El Salvador
432	Nikaragua
436	Kosta Rika
438	Liechtenstein
442	Panama
446	Anguilla
448	Küba
449	St. Kitts ve Nevis
452	Haiti
453	Bahamalar

454	Turks ve Caicos Adası
456	Dominik Cumhuriyeti
457	ABD Virjin Adaları
458	Guadelup
459	Antigua ve Bermuda
460	Dominika
461	İngiliz Virjin Adaları
462	Martinik
463	Cayman Adaları
464	Jamaika
465	St. Lucia
467	St Vincent ve Grenadinler
469	Barbados
470	Montserrat
472	Trinidad ve Tobago
473	Grenada
474	Aruba
478	Hollanda Antilleri
480	Kolombiya
484	Venezuela
488	Guyana
492	Surinam
493	Monaco
496	Fransız Guyanası
500	Ekvator
504	Peru
508	Brezilya
512	Şili
516	Bolivya
520	Paraguay
524	Uruguay
528	Arjantin
529	Falkland Adaları
600	Kıbrıs Rum Kesimi
601	Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti
604	Lübnan
608	Suriye
612	Irak
616	İran
624	İsrail
625	İşgal Altındaki Filistin Toprağı (Gazze)
626	Doğu Timor
628	Ürdün
632	Suudi Arabistan
636	Kuveyt
640	Bahreyn
644	Katar
647	Birleşik Arap Emirlikleri

648	Dubai
649	Umman
652	Kuzey Yemen
653	Yemen
656	Güney Yemen
660	Afganistan
662	Pakistan
664	Hindistan
666	Bangladeş
667	Maldiv Adaları
669	Sri Lanka
672	Nepal
674	San Marino
675	Bhutan
676	Burma
680	Tayland
684	Laos
690	Vietnam
696	Kamboçya
700	Endonezya
701	Malezya
703	Brunei
706	Singapur
708	Filipinler
716	Moğolistan
720	Çin Halk Cumhuriyeti
724	Kuzey Kore Demokratik Halk Cum.
728	Güney Kore Cumhuriyeti
732	Japonya
736	Tayvan
740	Hong Kong
743	Makao
800	Avustralya
801	Papua Yeni Gine
802	Avustralya Okyanusu
803	Nauru
804	Yeni Zelanda
806	Solomon Adaları
807	Tuvalu
809	Yeni Kalodonya ve bağlantıları
811	Wallis ve Futuna Adaları
812	Kiribati
813	Pitcairn
814	Yeni Zelanda Okyanusu
815	Fiji
816	Vanuatu
817	Tonga
819	Samoa (Batı Samoa)

820	Kuzey Mariana Adaları
822	Fransız Polinezyası
823	Mikronezya
824	Marshall Adaları
825	Palau
830	Amerika Samoası
831	Guam
833	Kokos Adaları
834	Christmas Adaları
835	Heard Adaları ve Mc Donald Adaları
836	Norfolk Adası
838	Niue
839	Tokelau
890	Kutup Bölgeleri
891	Antartika
892	Bouvet Adası
893	Güney Georgia ve Güney Sandwich Adaları
901	Bismark Archipelago
958	Bilinmeyen Ülke ve Topraklar
960	Serbest bölge (Ba-Bs'de kullanılan)

**Tablo.9. Ba & Bs Ülke Kodları**

*E.Tarihi : 25.07.2019, <https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/verteb396ulkekodu.pdf>*

### **2.3.5.Cezai Uygulama**

#### **2.3.5.1. Bildirimlerin Süresinde veya Tam Olarak Verilmemesi**

Bildirim formlarını bu Tebliğde belirlenen süreler içinde vermeyen, eksik veya yanıltıcı bildirimde bulunan mükellefler hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesi hükmü uyarınca cezai işlem uygulanacaktır. Söz konusu cezai işlemin uygulanmasında, Ba ve Bs bildirim formları tek bir form olarak değerlendirilecek ve tek özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

#### **2.3.5.2. Bildirimlerin Düzeltilmesi**

**a.** Mükellefler elektronik ortamda gönderip onayladıktan sonra, bildirimlerinde hata veya eksiklik bulunduğunu tespit etmeleri halinde, bunları yeniden düzenleyerek göndermek suretiyle düzeltme yapabilirler.

Form Ba ve Bs bildirim formlarından herhangi birinde hata yapıldığının belirlenmesi halinde, sadece hata yapılan bildirim formunun düzeltilerek gönderilmesi gerekmektedir.

b. Düzeltme işlemlerinde, hatalı veya eksik olarak düzenlenmiş bulunan bildirim formları tamamen iptal edilmekte ve düzeltmeleri içerecek şekilde düzenlenerek verilen bildirim formu geçerli kabul edilmektedir. Dolayısıyla, düzeltme amacıyla düzenlenen bildirim formlarının, daha önce bildirimde bulunulmamış gibi tüm alış-satış bilgilerini içerecek şekilde doldurulması gerekmektedir.

c. Bildirimlerin verilme süresi içerisinde yapılan düzeltmelerde herhangi bir ceza uygulanmayacak olup, bu süre geçtikten sonra yapılan düzeltmelerde ise, düzeltilen her bir form için ayrı ayrı olmak üzere Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesi hükmü uyarınca işlem yapılacaktır.

d. Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin aylık vergilendirme dönemleri itibariyle bir kişi veya kurumdan yapmış oldukları, KDV hariç tutarı 5.000 TL'nin altındaki mal ve/veya hizmet alışları ile bir kişi veya kuruma yapmış oldukları söz konusu tutarın altındaki mal ve/veya hizmet satışları Form Ba-Bs bildirimine dahil edilmez.

Sigorta şirketleri tarafından yapılan tazminat ödemeleri fatura ile belgelendirilen bir mal veya hizmet alımına dayanıyor ise, bu alımların genel esaslar çerçevesinde KDV hariç tutarlarıyla Ba bildirim formuna dahil edilmesi gerekmektedir.

#### **2.4. Form Ba Form Bs Bildirim Formlarına İlişkin Gelişmeler ve Değerlendirmeler**

Form Ba - Bs bildirim formları, kayıt dışı ekonomi ile mücadelede önleyici ve tespit edici işlevi ile Gelir İdaresi Başkanlığının önemli araçlarından biri haline gelmiştir. Sistemle alıcı ve satıcıların, alım satımlarının karşılaştırılması, hakkında sahte veya içeriği itibariyle yanıltıcı belge kullandığı konusunda tespit veya rapor bulunanların alım ve satımları, taklit edilen belgelerin tespiti yapılabilmektedir. Yine bu sistem KDV iadelerinde de önemli bir veri tabanı teşkil etmektedir.

Form Ba- Bs bildirim formlarının etkinliği, kayıt dışılıkla mücadelede İdare tarafından önemsendiğinden, süresinde verilmeyen bildirim ve geç yapılan düzeltmeler için uygulanan cezalar hayli ciddidir. Vergi Usul Kanununun mükerrer 355. maddesinin uygulanmasında tartışılması gereken en önemli nokta, maddeye aykırı fiiller ve uygulanan cezaların birbirine uyumlu olup olmadığı, hukuki bir deyimle “suç ve ceza arasında ölçülülük” bulunup bulunmadığıdır. Her ay verilmesi gereken bildirim formlarının verilmemesi halinde uygulanan cezanın, kusura göre ağır olduğu

tartışılmazdır. Vergi kaçırma düşüncesi ile hareket etmeyen mükelleflerin bilgi amaçlı olarak verecekleri bildirimleri geç vermeleri, hatta boş bildirimleri vermemeleri halinde maruz kaldıkları ceza, mükellefleri zor ekonomik koşullar altında daha da çıkmaza sokmaktadır.

#### **2.4.1. Ceza Uygulanmayacak Durumlar**

Vergi Usul Kanununun mükerrer 355. maddesi uyarınca elektronik ortamda verilme zorunluluğu, getirilen Belge alış ve belge satışı ile ilgili bildirim veya formlara ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Müdürlüğü'nün “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu İle İlgili Olarak Uygulama Birliğinin Sağlanması Amacıyla Daha Önce Yapılan Tamimlerin Güncellenmesi ve Birleştirilmesi” kitapçığında söz konusu formlar ile gönderilen bilgilerde yer alan bazı eksiklik veya hataların, bu formlarla alınan bilgilere göre yürütülen analizleri olumsuz etkilemediği dikkate alınarak, tebliğlerde ifade edilen “eksik veya yanıltıcı bildirim” kapsamında değerlendirilmemesi ve bunlardan dolayı mükellefler adına cezai işlem uygulanmaması gerektiği ifade edilmiş ve buna göre aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

Mükelleflerin bildirimde bulunurken, “Vergi Kimlik” ve “T.C. Kimlik” numaralarını doğru yazmaları kaydıyla alım-satım yaptıkları mükelleflerin adı-soyadı/unvanlarında yapılan büyük-küçük harf ile yazım ve kısaltma vb. hatalar,

Aylık yapılan her bir bildirimde (Form Ba veya Form Bs) yer verilen her bir mükelleften gerçekleştirilen alım veya satımlar için katma değer vergisi hariç olmak üzere mal ve/veya hizmet alışları veya satışları için belirlenen, bildirimde bulunma haddinin %10'unun altında kalan tutar hataları, (örneğin, A Limited Şirketi B Anonim Şirketinden Haziran 2012 döneminde yapmış olduğu alışları Ba formu ile 8.000 TL olarak bildirmiş, B Anonim Şirketi ise aynı dönemde A Limited Şirketine olan satışlarını 8.400 TL olarak bildirmiştir. İki mükellefin bildirimleri arasındaki fark 396 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 2010 yılı ve müteakip yıllar için belirlenen ve Maliye Bakanlığınca yeni bir düzenleme yapılmadığı sürece uygulanacak had olan 5.000 TL'nin % 10'unun altında kaldığından her iki mükellef adına da herhangi bir cezai müeyyide tatbik edilmeyecektir.)

“Belge Sayısı” bölümünde alım-satımlara ilişkin olarak bildirilen belge sayısında 5 adedi aşmayan ve “Mal ve Hizmetlerin Toplam Bedelini” değiştirmeyen belge sayısı ile ilgili hatalar, eksik veya yanıltıcı bilgi olarak değerlendirilmeyecek ve cezai işlem yapılmayacaktır.<sup>74</sup>(Aygül,2013)

#### **2.4.2. Vergi ve Ceza İhbarnamesi Tebliğ Edildiği Durumlarda Önemle Dikkate Alınması Gereken Konular**

Bilindiği üzere 6111 Sayılı Kanunun 4. maddesinde Kanunun kapsadığı dönemlere (vergi aslına bağlı olmayan vergi cezalarında:31/12/2010 tarihinden -bu tarih dâhil- önce yapılan tespitlere ilişkin olanlar) ilişkin olarak, bu Kanunun yayımlandığı tarihten (25.02.2011) önce başlanıldığı halde, tamamlanamamış olan vergi incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemlerine devam edileceği, bu işlemlerin tamamlanmasından sonra tarh edilen vergi aslına bağlı olmayan cezalarda cezanın % 25’inin; ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içerisinde yazılı başvuruda bulunularak, ilk taksit ihbarnamenin tebliğini izleyen aydan başlamak üzere ikişer aylık dönemler halinde altı eşit taksitte ödenmesi şartıyla cezanın % 75’inin tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.

6111 Sayılı Kanuna İlişkin 1 Seri no.lu Genel Tebliğde de açıklandığı üzere vergi aslına bağlı olmayan vergi cezalarında 31/12/2010 tarihinden (bu tarih dahil) önce yapılan tespitlere ilişkin olarak kesilen ve Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla; kesinleştiği halde ödenmemiş ya da ödeme süresi geçmemiş, dava açılmış veya dava açma süresi geçmemiş ya da tespit edildiği halde ceza ihbarnameleri düzenlenmemiş veya düzenlendiği halde tebliğ edilmemiş olanlar 6111 Sayılı Kanun kapsamı dahilindedir.<sup>75</sup>

Yine 1 Seri no.lu Genel Tebliğde aşağıdaki örnek bulunmaktadır.

“Örneğin; Kasım/2010 dönemine ait olup 31/12/2010 tarihi saat 00:00’a kadar elektronik ortamda verilmesi gereken mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirim formu (Form Ba) ile mal ve hizmet satışlarına ilişkin bildirim formunun (Form Bs) bu tarihte verilmemesine ilişkin tespitler en erken bu tarihin bittiği 00:00 saatinden sonra dolayısıyla 1/1/2011 tarihinde yapılabileceğinden, bu tespitlere ilişkin vergi aslına bağlı olmayan vergi cezaları Kanun kapsamına girmemektedir. Kasım/2010 döneminden

<sup>74</sup> Aygül Emrah, Makale,17 Ocak 2013 Alomaliye.gov.tr

<sup>75</sup> Aygül Emrah, Makale,17 Ocak 2013 Alomaliye.gov.tr



önceki dönemlere ait söz konusu bildirimler nedeniyle kesilecek cezalar ise Kanun kapsamına girmektedir.”

Vergi İdaresi süresinde verilmeyen bildirim formlarının tespitini, işlem elektronik ortamda yapıldığından, yasal süresinin bitimin takip eden ilk gün yapabilmektedir. Bu durumda Ekim 2010 ve öncesine ait bildirim formlarının yasal süresinde verilmemesi sebebiyle kesilecek özel usulsüzlük cezaları 6111 Sayılı Kanun kapsamında indirim ve taksite tabi tutulabilecektir. Bunun için mükelleflerin tebliğ edilen ceza ihbarnamesinde yer alan cezalar için, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde, 6111 Sayılı Kanunun 4 üncü maddesinden yararlanmayı talep etiklerine dair Ek:5 no.lu dilekçe ile başvuruda bulunmaları gerekmektedir.

#### **2.4.3.FORM BA-BS'LERLE İLGİLİ ÖZELGELER**

Gayrimenkul alım-satım faaliyetinde Gider Pusulası ve Form Ba- Bs formu düzenlenmesi.

İlgide kayıtlı dilekçenizde; Defterdarlığımız .... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, şirketinizin vergi mükellefi olmayan şahıslardan tapu senedi ile satın aldığı gayrimenkulleri Ba-Bs formları ile bildiris bildirmeyeceği, ayrıca bu alışlarınızda gider pusulası düzenlenip düzenlenmeyeceği hususunda Defterdarlığımız görüşünün bildirilmesi istenilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun “İspat Edici Kağıtlar” başlıklı 227’nci maddesinde; “Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir...” hükmüne, “Gider Pusulası” başlıklı 234’ncü maddesinde; “Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin: Vergiden muaf esnafa; Yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Bu belge, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilir. Gider pusulası, işin mahiyeti, emtianın cins ve nev’i ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadlarını (Tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve tarihi ihtiva

eder ve iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshası işi yapana veya malı satana tevdi olunur. Gider pusulaları, seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.” hükmüne yer verilmiştir.<sup>76</sup>

Diğer yandan, aynı kanunun 229’ncü maddesinde fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmış, 230’ncü maddesinde ise faturanın şekli belirtilerek içermesi gereken asgari bilgiler sayılmıştır. Anılan Kanunun 231’nci maddesinde de fatura düzenlenmesinde uyulacak kaidelere, 232’nci maddesinde ise fatura kullanma mecburiyetine ilişkin esaslara yer verilmiştir.

Öte yandan, 04/02/2010 tarih ve 27483 sayılı resmi gazetede yayımlanan 396 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin “1.2. Bildirime Konu Alış/Satışlar Ve Hadler” başlıklı bölümünde; “1.2.1. Bildirim mecburiyeti bulunan mükelleflerce, belirlenen hadler çerçevesinde yapılan her türlü mal ve/veya hizmet alış ve satışları, bunlara ilişkin belgenin türüne (Fatura, irsaliyeli fatura, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu, gider pusulası, akaryakıt pompalarına bağlı ödeme kaydedici cihaz fişi, sigorta komisyon gider belgesi ve yolcu bileti gibi) bakılmaksızın Ba-Bs bildirim formlarına dahil edilecektir. 1.2.2. Mükelleflerin 2010 yılı ve müteakip yılların aylık dönemlerine ilişkin mal ve/veya hizmet alışları ile mal ve/veya hizmet satışlarına uygulanacak had 5.000 TL olarak yeniden belirlenmiştir. Buna göre, bir kişi veya kurumdan katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet alışları, “Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)” ile; bir kişi veya kuruma katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet satışları ise “Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)” nun Tablo II alanında bildirilecektir.” açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre, şirketinizin vergi mükellefi olmayan kişilerden, satmak üzere satın aldığı gayrimenkuller için yukarıda belirtildiği şekilde gider pusulası düzenlemesi ve gider pusulasının bu gayrimenkulleri satan kişiye imzalatılarak bir nüshasının satan kişiye verilmesi, vergi mükellefi olmayan kişilerden gider pusulası düzenlenerek satın alınan

---

<sup>76</sup> Burdur Defterdarlığı, <https://vergidosyasi.com/2017/05/24/mukellef-olmayanlardan-gayrimenkul-aliminda-belge-duzeni-ve-ba-bs-f>; Erişim Tarihi: 23.06.2019

gayrimenkullerin satılması durumunda ise gerçek satış bedeli üzerinden fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Ayrıca, 396 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen dönem ve sürelerde şirket faaliyet konunuz itibarıyla ticari mal niteliğinde bulunan gayrimenkullere ilişkin alış ve satışlarınızın Ba ve Bs bildirim formlarıyla bildirilmesi gerekmektedir.

Komisyon faturalarının Ba-Bs bildirim formlarına dahil edilip edilmeyeceği.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün .. vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, komisyoncu sıfatı ile üretici firmalardan satın aldığımız süt ürünlerini belirli bir komisyon karşılığında muhtelif alıcılara fatura düzenleyerek sattığınızı, satış işlemi tamamlandıktan sonra malın alış bedeli, malı satmak için yapılan masraflar ve komisyon bedelini gösteren komisyoncu faturasını düzenleyerek üreticiye (tüccar) gönderdiğinizi belirtmektесiniz.

Ayrıca, üreticiden gönderilen malların satılırken komisyoncu faturası ile satış yapıldığını düzenlenen faturalarda kendinize ait bilgilerin bulunduğunu, kendinizin alıcı olarak değil sadece aracı olarak (komisyoncu) fatura düzenlediğinizden dolayı düzenlenen faturaların Ba-Bs formuna ne şekilde bildirilmesi gerektiği hususunda Başkanlığımızdan görüş talep etmektесiniz.

Uygulamada üreticiler (tüccar) elindeki malı sevk irsaliyesi ile borsada bulunan komisyoncuya göndermektedir. Komisyoncu da malın borsadaki fiyatı belirlendikten sonra nihai tüketici ve kurumlara gelen malları kendisine ait faturalar karşılığında satmakta ve satış işlemi gerçekleştikten sonra ürünleri gönderen tüccara masrafları, komisyon ücreti ve satış bedelini gösteren fatura (komisyon faturası) düzenleyerek göndermektedir.<sup>77</sup>

Özelge: Sayısal loto bayii ve akbil satışı yapan mükellefin Ba-Bs bildirimini verme yükümlülüğü tarih ve ... evrak kayıt numaralı özelge talep formunuz.

---

<sup>77</sup> İstanbul Gelir İdaresi Başkanlığı. Erişim Tarihi: 23.06.2019, <https://vergidosyasi.com/2017/06/05/ozelge-komisyon-faturalarinin-ba-bs-bildirim-formlarına-dahil-edilip-edilmeyecegi/>

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, sayısal loto bayiliği işi ile iştirak ettiğiniz bunun yanı sıra akbil satışlarınızın da olduğu belirtilerek, söz konusu satışlardan dolayı Ba-Bs bildirim formu verme zorunluluğunuz bulunup bulunmadığı, bildirme zorunluluğunuzun bulunması durumunda, bildirim formlarında rakam olarak hangi tutarların dikkate alınması gerektiği hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 148, 149 ve mükerrer 257 nci maddelerinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, 350 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin 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 getirilmiş, 362 ve 381 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle de bu yükümlülüğe ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Söz konusu yükümlülüğün, 2010 yılı ve müteakip yılların aylık dönemlerinde yerine getirilmesinde uygulanacak usul ve esaslar ile bildirim hadleri 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yeniden belirlenmiş olup, (1.2.1.) numaralı bölümünde ”Bildirim mecburiyeti bulunan mükelleflerce, belirlenen hadler çerçevesinde yapılan her türlü mal ve/veya hizmet alış ve satışları, bunlara ilişkin belgenin türüne (Fatura, irsaliyeli fatura, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu, gider pusulası, akaryakıt pompalarına bağlı ödeme kaydedici cihaz fişi, sigorta komisyon gider belgesi ve yolcu bileti gibi) bakılmaksızın Ba-Bs bildirim formlarına dahil edilecektir.” açıklaması yer almaktadır.

Yine aynı Tebliğin (1.2.2.) numaralı bölümünde ”Mükelleflerin 2010 yılı ve müteakip yılların aylık dönemlerine ilişkin mal ve/veya hizmet alışları ile mal ve/veya hizmet satışlarına uygulanacak had 5.000 TL olarak yeniden belirlenmiştir. Buna göre, bir kişi veya kurumdan katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet alışları, “Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)” ile; bir kişi veya kuruma katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet satışları ise “Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)” nun Tablo II alanında bildirilecektir.

Söz konusu hadlerin uygulanmasında, özel matrah şekline tabi mal ve/veya hizmet alış/satışlarında katma değer vergisi, özel tüketim vergisine tabi işlemlerde ise özel tüketim vergisi dahil tutarlar dikkate alınacaktır.

Belgelerde gelir vergisi tevkifatına da yer verilen hallerde tevkifattan önceki brüt tutarlar dikkate alınacaktır.” açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan; 375 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin “Milli Piyango İdaresince Oynatılan Şans Oyunlarında Belge Düzeni” başlıklı bölümünde;

“Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğünce tertip edilen şans oyunları, karşılığı nakit olmak üzere oynatılan milli piyango, hemen kazan ve benzeri oyunlar ile sayısal oyunları (sayısal loto, şans topu, on numara) kapsamakta olup, bunlardan milli piyango, hemen kazan ve benzeri oyunlara ait biletlerin müşterilere satışı, bu idarenin satış merkezleri veya bayileri tarafından yapılmakta, sayısal oyunlar ise bayiler aracılığıyla oynatılmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi ile Maliye Bakanlığı, mükellef ve meslek grupları itibariyle 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 ve bunlarda değişiklik yapmaya yetkili kılınmıştır.

Aynı Kanunun 227 nci maddesinde de, bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde bu belgelerin vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacağı belirtilmiş, ayrıca Maliye Bakanlığına, düzenlenmesi mecburi olan belgelerde bulunması gereken zorunlu bilgileri belirleme yetkisi verilmiştir.

Yukarıda belirtilen hükümlerin Bakanlığımıza vermiş olduğu yetkiye istinaden;

– Milli piyango, hemen kazan ve benzeri oyunlara ait biletlerin bayiler aracılığıyla satışında, bayilerin veya başbayilerin alacağı komisyon bedelleri için Milli Piyango İdaresi veya başbayiler tarafından ‘Bilet Satış Bordrosu’,

– Sayısal oyunlar karşılığında ödenecek komisyon bedellerine ilişkin olarak Milli Piyango İdaresince ‘Sayısal Oyun Raporu’ düzenlenmesi ve bayilerin, elde edecekleri komisyonlara ilişkin hasılat kayıtlarını bu belgelere istinaden yapmaları uygun görülmüştür.

Bilet satış bordrosunun ve sayısal oyun raporunun, faturada bulunması zorunlu asgari bilgileri taşıması ve azami yedi günlük süre içinde düzenlenmesi gerekmektedir.

Bu belgelerin basımı için önceden izin alınması, anlaşmalı matbaalara bastırılması veya noterlere tasdik ettirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır ”açıklamalarına yer verilmiştir.

Öte yandan, 382 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin ” 2-Özel Kartlar Kullanılarak Yapılan Şehir İçi Yolcu Taşımacılığında Belge Düzeni ” başlıklı bölümünde; “Anlaşmalı yolcu taşıma işletmelerince verilen yolcu taşıma hizmetine ilişkin bedellerin özel kartlarla ödenmesinde aşağıda belirtilen şartlara uyulması kaydıyla, söz konusu hizmetin bu bölümde yapılan açıklamalar çerçevesinde belgelendirilmesi uygun görülmüştür.

...

Yukarıda belirtilen şartları haiz olarak yürütülen şehir içi yolcu taşıma hizmetlerinde, söz konusu kartların anlaşmalı yolcu işletmelerine ait taşıtlarda kullanılmasına kadar olan aşamalarda, bankalarca bayilere yükleme hakkı verilmesi ve yolcuların ellerinde bulunan özel kartlara bayilerden yükleme yaptırılmalarında henüz yolcu taşıma hizmeti gerçekleşmemiş olduğundan Vergi Usul Kanununda sayılan herhangi bir belgenin düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

Anlaşmalı yolcu taşıma işletmeleri tarafından, bedeli söz konusu kartlar kullanılmak suretiyle ödenmiş bulunan taşıma hizmetlerine ilişkin olarak, elektronik ortamda tutulan

ve muhafaza edilen kayıtlara istinaden, gün sonunda “muhtelif müşteriler” ibareli bir fatura düzenlenecektir.

Diğer taraftan, bayilerce sunulan hizmet dolayısıyla özel kartları satışa sunan firmalardan; bu firmalarca da anlaşmalı yolcu işletmelerinden alınacak komisyon vb. bedeller için, hizmetin tamamlanmasından itibaren yedi günlük süre dahilinde fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, bayilerce müşterilere yükleme yapılması sırasında mali değeri olmayan bir belgenin müşteriye verilmesi mümkündür.”açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, Ba-Bs bildirim formlarının düzenlenmesinde;

-Milli Piyango İdaresi tarafından düzenlenen Sayısal Oyun Raporundaki komisyon tutarının Bs bildirim formuna, satış işlem tutarı (sayısal loto, şans topu, on numara, süper loto) toplamının Ba bildirim formuna,

-Akbiil satışlarınız için anlaşma yapmış olduğunuz İETT Genel Müdürlüğünden almış olduğunuz komisyonlar için hizmetin tamamlanmasından itibaren yedi günlük süre içerisinde düzenleyeceğiniz fatura tutarlarının Bs bildirim formuna, İETT Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen bayikese dolum fişinde yer alan toplam tutarın ise (yüklenilen tutar ile prim toplamının) Ba bildirim formuna,

396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde dahil edilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(\* Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(\*\*) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(\*\*) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.<sup>78</sup>

**Özelge: İhraç kayıtlı alınan mala ilişkin ÖTV'nin Ba-Bs formuna dahil edilip edilmeyeceği**

İlgi : ... tarih ve ... evrak kayıt numaralı özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; ihraç kayıtlı mal alışlarınızda 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinin 2 nci bendine göre ödenmeyen özel tüketim vergisi tutarının Ba formu düzenlenirken matraha dahil edilip edilmeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

#### **2.4.4.ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun;

(8/2) maddesinde, ihraç edilmek şartıyla ihracatçılara teslim edilen mallara ait ÖTV'nin, mükelleflerce ihracatçılardan tahsil edilmemesi şartıyla, bu mükelleflerin talebi üzerine vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunacağı, söz konusu malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen verginin terkin olunacağı hükme bağlanmış olup, bu düzenlemenin uygulama usul ve esasları, Kanuna ekli her bir liste itibariyle, Özel Tüketim Vergisi Uygulama Genel Tebliğlerinde belirlenmiştir.

Bu bağlamda, mezkûr uygulama kapsamında yapılan teslimlere ilişkin olarak hesaplanan ÖTV, öngörülen usul ve esaslar (şartlar) dahilinde, öncelikle tecil edilmekte, sonrasında da yine öngörülen şartların sağlanmasına bağlı olarak terkin edilmekte olup, mezkûr madde hükmü ve ilgili ikincil mevzuattan da anlaşılacağı üzere söz konusu terkin işlemi şarta bağlı bir işlem mahiyetindedir.

#### **2.4.5.VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN**

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 148, 149 ve mükerrer 257'nci maddelerinin verdiği yetkiye dayanılarak, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin belirli bir haddi

<sup>78</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başk. Erişim Tarihi: 23.06.2019, <https://vergidosyasi.com/2019/02/24/ozelge-sayisal-loto-bayii-ve-akbil-satisi-yapan-mukellefin-ba-bs-bildirimi-verme-yukumlulugu/>



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 bildirmelerine yönelik usul ve esaslar 350, 362, 381 ve 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile duyurulmuştur. Söz konusu yükümlülüğün, 2010 yılı ve müteakip yılların aylık dönemlerinde yerine getirilmesinde uygulanacak usul ve esaslar ile bildirim hadleri ise 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde açıklanmıştır.

Anılan Tebliğin (1.2.2.) numaralı bölümünde; “Mükelleflerin 2010 yılı ve müteakip yılların aylık dönemlerine ilişkin mal ve/veya hizmet alışları ile mal ve/veya hizmet satışlarına uygulanacak had 5.000 TL olarak yeniden belirlenmiştir. Buna göre, bir kişi veya kurumdan katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet alışları, “Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)” ile; bir kişi veya kuruma katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet satışları ise “Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)” nun Tablo II alanında bildirilecektir.

Söz konusu hadlerin uygulanmasında, özel matrah şekline tabi mal ve/veya hizmet alış/satışlarında katma değer vergisi, özel tüketim vergisine tabi işlemlerde ise özel tüketim vergisi dâhil tutarlar dikkate alınacaktır.” açıklamaları yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; form Ba-Bs bildirimlerinizde özel tüketim vergisi dahil tutarı dikkate almanız gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(\* Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(\*\*) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(\*\*) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.<sup>79</sup>

Özelge: Kuyumculuk Yapan mükellefin ithalat-ihracat işlemlerinin form Ba-Bs ile bildirilmesi

... tarih ve ... evrak kayıt numaralı özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, kuyumculuk faaliyeti işi ile iştigal eden kurumunuz tarafından, yurtdışından tedarik edilen altın ürünler için, altın bedeli dışında karşı firmaya işçilik ve işçilikten doğan katma değer vergisi (KDV) ödemesinin ilgili gümrük müdürlüğüne ithalat esnasında yapıldığı, ayrıca dahilde işleme izin belgesi kapsamında bedelsiz ithalat yapıldığı ve ilgili hammaddenin yurtiçinde işletilip gönderen firmaya tekrar ihraç edildiği belirtilerek,

-Kati şekilde yurtdışından yaptığınız ithalatın Ba bildirim formu ile bildirilmesinde, gümrük beyannamesi üzerinde yazılı mal bedeli, sigorta, navlun, kur farkı, damga vergisi, ardiye, ordino gibi giderlerin toplamının mı, gümrük beyannamesinde yazılı olan mal bedeli ve ithalat gerçekleştikten sonra kati hale gelen masrafların KDV hariç toplam bedelinin mi esas alınacağı,

-Bedelsiz olarak dahilde işleme izin belgesi kapsamında yapmış olduğunuz ithalatlarda ve buna ilişkin gümrük beyannamesinde, hesap detayları kısmında yazılı olan mal bedeli, sigorta, navlun, ardiye, ordino gibi giderlerin toplamının mı ba bildirim formuna dahil edileceği,

-Bedelsiz olarak yaptığınız ithalata ilişkin gerçekleşen ihracatta da, bedelsiz mal bedeli ve işçilik toplamının mı, başka bir tutarın mı bs bildirim formuna konu edileceği, hususlarında tereddüt hasıl olduğundan Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Bilindiği üzere, 3065 sayılı KDV Kanununun;

---

<sup>79</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başk. Erişim Tarihi: 23.06.2019, <https://vergidosyasi.com/2019/02/24/ozelge-ihrac-kayitli-alinan-mala-iliskin-otvnin-ba-bs-formuna-dahil-edilip-edilmeyecegi/>

17/4-g maddesinde, külçe altın ve külçe gümüş teslimleri ile kıymetli taşların (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebercet, inci) 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre Türkiye’de kurulu borsalarda işlem görmek üzere ithali, borsaya teslimi ve borsa üyeleri arasında el değiştirmesinin KDV den istisna olduğu,

20 nci maddesinde; teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, bedel deyiminin malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği,

23/e maddesinde; altından mamul veya altın ihtiva eden ziynet eşyaları ile sikke altınların teslim ve ithalinde matrahın, külçe altın bedeli düşüldükten sonra kalan miktar olduğu,

23/f maddesinde ise Maliye Bakanlığının işin mahiyetini göz önünde tutarak özel matrah şekilleri tespit etmeye yetkili olduğu, hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 26/04/2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak 01/05/2014 tarihinden itibaren yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/A-4.2.) bölümünde; altından ve gümüşten mamul veya altın ve gümüş ihtiva eden ziynet eşyalarının teslim ve ithalinde matrahın, külçe (altın veya gümüş) bedeli düşüldükten sonra kalan miktar olduğu belirtilmiştir. Tebliğin (II/F-4.7.3.) bölümünde, kıymetli taşlardan [elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebercet, inci, kübik virconia (zirconia)] yapılmış eşyanın teslim ve ithalinin ise Kanunun (23/f) maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak özel matrah şekli uygulanmak suretiyle vergilendirileceği açıklanmıştır.

Ayrıca, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 148, 149 ve mükerrer 257 nci maddelerinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, 350 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin 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 yükümlülüğü getirilmiş, 362 ve 381 Sıra No.lu Vergi Usul

Kanunu Genel Tebliğleriyle bu yükümlülüğe ilişkin açıklamalar yapılmış, 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile söz konusu yükümlülüğün 2010 yılı ve müteakip yılların aylık dönemlerinde yerine getirilmesinde uygulanacak usul ve esaslar ile bildirim hadleri yeniden belirlenmiştir.

Anılan Tebliğin (1.2.2) bölümünde;

“Mükelleflerin 2010 yılı ve müteakip yılların aylık dönemlerine ilişkin mal ve/veya hizmet alışları ile mal ve/veya hizmet satışlarına uygulanacak had 5.000 TL olarak yeniden belirlenmiştir. Buna göre, bir kişi veya kurumdan katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet alışları, ‘Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)’ ile; bir kişi veya kuruma katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet satışları ise ‘Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)’ nun Tablo II alanında bildirilecektir.

Söz konusu hadlerin uygulanmasında, özel matrah şekline tabi mal ve/veya hizmet alış/satışlarında katma değer vergisi, özel tüketim vergisine tabi işlemlerde ise özel tüketim vergisi dâhil tutarlar dikkate alınacaktır.” açıklamaları yer almaktadır.

Ayrıca, 418 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 5. maddesi ile 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde bazı değişiklikler yapılmış ve anılan Tebliğin “(3.2.2)” numaralı maddesi “3.2.2. İthalat işlemlerinin form Ba ile bildirilmesinde gümrük giriş beyannamesinin kapanış tarihi, ihracat işlemlerinin form Bs ile bildirilmesinde ise, fiili ihracatın gerçekleştiği tarih dikkate alınacaktır.

...

İthalat işlemlerinin form Ba ile bildirilmesinde tutar alanına; 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 21 inci maddesi gereğince gümrük vergisi tarhına esas olan kıymet, malın gümrük vergisinden muaf olması durumunda ise katma değer vergisi matrahını oluşturan katma değer vergisi hariç bedel yazılacaktır.

Ayrıca, malın gümrük sahasına getirildikten sonra kısım kısım ithalatın gerçekleşmesi durumunda, her bir işlemin gerçekleştiği tarih dikkate alınarak bu Tebliğde belirtilen haddi aşması halinde form Ba bildirimine dâhil edilecektir....” şeklinde değiştirilmiştir.

Yukarıda belirtilen hüküm ve açıklamalara göre;

-İthalatta verginin matrahını oluşturan tutar, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 21 inci maddesi gereğince ithal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri, ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler olarak belirlendiğinden, kati ithalat ve dahilinde işleme izin belgesi kapsamında yapmış olduğunuz ithalatın Ba formu ile bildirilmesinde gümrük beyannamesi üzerinde yazılı olan KDV matrahını oluşturan KDV hariç bedelin dikkate alınması gerekmektedir.

-Bedelsiz ithalat karşılığında yapılan ihracat işleminin form Bs ile bildirilmesinde ise ihracat işlemi yapılacak olan mala ilişkin düzenlenen faturada yer alan, mal bedeli ve işçilik tutarı toplamının esas alınması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(\* ) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(\*\*) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(\*\*\*) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.<sup>80</sup>

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 148, 149 ve Mükerrer 257 nci maddelerinin verdiği yetkiye dayanılarak, 362 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarını "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)" ile mal

---

<sup>80</sup> İstanbul Gelir İdaresi Başk. Erişim Tarihi: 23.06.2019, <https://vergidosyasi.com/2019/02/24/ozelge-kuyumculuk-yapan-mukellefin-ithalat-ihracat-islemlerinin-form-ba-bs-ile-bildirilmesi/>

ve hizmet satışlarını ise “Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)” ile bildirmeleri hususunda yükümlülük getirilmiştir.

Konuya ilişkin yayımlanan 396 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin mal ve hizmet alımları ile mal ve hizmet satışlarının 2010 yılı ve müteakip yıllarda bildirilmesinde uygulanacak usul ve esaslar ile bildirim hadleri açıklanmış bulunmaktadır.

Anılan Tebliğin “1.2. Bildirime Konu Alış/Satışlar ve Hadler” başlıklı bölümünde;

“1.2.1. Bildirim mecburiyeti bulunan mükelleflerce, belirlenen hadler çerçevesinde yapılan her türlü mal ve/veya hizmet alış ve satışları, bunlara ilişkin belgenin türüne (Fatura, irsaliyeli fatura, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu, gider pusulası, akaryakıt pompalarına bağlı ödeme kaydedici cihaz fişi, sigorta komisyon gider belgesi ve yolcu bileti gibi) bakılmaksızın Form Ba-Bs bildirim formlarına dahil edilecektir.

1.2.2. Mükelleflerin 2010 yılı ve müteakip yılların aylık dönemlerine ilişkin mal ve/veya hizmet alışları ile mal ve/veya hizmet satışlarına uygulanacak had 5.000 TL olarak yeniden belirlenmiştir. Buna göre, bir kişi veya kurumdan katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet alışları, “Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)” ile; bir kişi veya kuruma katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet satışları ise “Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)” nun Tablo II alanında bildirilecektir.

...” açıklaması yer almaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre tüccarlar borsadaki komisyoncu tarafından ürünlerin satışı sonrasında adlarına düzenlenen faturada yer alan malın toplam bedelinden masraflar çıkarıldıktan sonra kalan tutarı, malın satış bedeli olarak (borsa komisyoncusunun bilgileri yazılarak) form Bs’de bildireceklerdir. Aynı faturada yer alan komisyon bedelini ise hizmet alımı olarak (borsa komisyoncusunun bilgileri yazılarak) form Ba’da bildireceklerdir.

Bildirimler Düzenlenirken Yeni Yayınlanan Tebliğ ve Özelgelerdeki Açıklamaları Göz ardı edilmemelidir.

En son 08.09.2012 Tarih ve 28405 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 418 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Form Ba ve Bs bildirimlerinin usul ve esaslarının düzenlendiği 396 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde kimi değişiklik ve ilaveler yapılmıştır. Bu hususlar aşağıda yer almaktadır.

- İflas eden mükellefler için bildirim yükümlülüğü iflasın açıldığı tarihi ihtiva eden dönemden sonra sona erecektir. İflasın kaldırılması durumunda ise bildirim yükümlülüğü, kaldırılma tarihini ihtiva eden dönemden itibaren tekrar başlayacaktır.
- İthalat işlemlerinin form Ba ile bildirilmesinde gümrük giriş beyannamesinin kapanış tarihi, ihracat işlemlerinin form Bs ile bildirilmesinde ise, fiili ihracatın gerçekleştiği tarih dikkate alınmalıdır.

Ayrıca serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin yurt içiyle yaptıkları alış-satış işlemlerinin bildirilmesinde; gümrük giriş veya çıkış beyannamesi düzenlenmesi hallerinde bu beyannamelerin kapanma tarihleri ve tutarları, gümrük giriş veya çıkış beyannamesi düzenlenmemesi durumlarında ise serbest bölge işlem formu tarihi ve tutarı dikkate alınacaktır.

#### **2.4.6.FORM BA / BS'LERLE İLGİLİ YAYINLANMIŞ MUKTEZALAR**

- Borsadaki komisyoncu ise, faturadaki toplam mal bedelinden, masraflar çıkarıldıktan sonra kalan tutarı, malın alış bedeli olarak (tüccar bilgileri yazılarak) form Ba'da bildireceklerdir. Ayrıca faturada yer alan komisyon bedelinin ise hizmet satımı olarak form Bs'de bildireceklerdir. Borsa komisyoncusundan mal satın alan her müşteri için ayrı ayrı olmak üzere aylık toplam satış tutarının, 396.Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenen KDV hariç 5.000 TL ve üzeri olması halinde Bs formuna dahil edilerek bildirimde bulunulması gerekmektedir. Borsadaki komisyoncudan mal satın alan ve bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin, KDV hariç 5.000 TL ve üzerindeki alımlarını "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)" ile bildirimde bulunmaları gerekmektedir.

Nitekim konuyla ilgili benzer bir olayda Maliye Bakanlığının 17.02.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.0.20.37.110-3760-018598 sayılı özelgesinde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“... beyannamenin kanuni süresinde verilmemesi fiili; anılan vergi dairesi müdürlüğünce adı geçen mükellefi Takdir Komisyonuna sevk etmek için hazırlanan takdire sevk fişinin düzenlendiği 03.11.2011 tarihinde değil, E-VDO sisteminden beyanname verme süresinin son gününü izleyen ilk günde tespit edilmiştir. Dolayısıyla, 2006, 2007 ve 2008 dönemlerine ilişkin verilmesi gereken beyannamelerin verilme süresinin son günü 31.12.2010 tarihinden önceki bir tarih olduğundan, bu beyannamelere ilişkin olarak 25.02.2011 tarihinden sonra düzenlenerek mükellefe tebliğ edilen vergi/ceza ihbarnamelerine konu özel usulsüzlük cezaları için 6111 sayılı Kanun’un 4. maddesi hükmünden yararlanılması mümkün bulunmakta olup, 13.12.2011 tarihinde kendisine tebliğ edilen vergi/ceza ihbarnamesine konu özel usulsüzlük cezaları için 29.12.2011 tarihinde (EK:5) dilekçeyle anılan vergi dairesine başvuruda bulunan adı geçen mükellefin 6111 sayılı Kanun’un 4. maddesi hükümlerinden yararlandırılması gerekmektedir.”

- Bildirimin Süresinde Yapılmaması Halinde Ceza Uygulanmadan Önce Vergi İdaresi Ek Süre : Vergi Usul Kanununun mükerrer 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi 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.

Yukarıdaki düzenlemeye 03.07.2009 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 5904 sayılı Kanun ile “Ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz.” cümlesi ilave edilmiştir. Bu düzenleme 01.08.2009 tarihinde yürürlüğe girmiştir.



Yasal düzenlemedeki değişiklik dikkate alındığında, düzenleme ile bir yenilik getirildiği açıktır. Ancak bu yeni düzenleme 01.08.2009 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla 01.08.2009 tarihinden önce süresinde yapılmayan bildirimlerle ilgili İdarece ek süre verilmesinin ardından, bu sürede bildirim yapılmaması halinde ceza uygulanması uygun görülmelidir.

Bu konuda mükellef lehine verilmiş yargı kararlarının varlığı bilinmekle birlikte, dava açmadan önce 6111 sayılı Kanun hükümlerinden faydalanma seçeneği göz ardı edilmemelidir.

İthalat işlemlerinin form Ba ile bildirilmesinde tutar alanına; 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21 inci maddesi gereğince gümrük vergisi tarhına esas olan kıymet, malın gümrük vergisinden muaf olması durumunda ise katma değer vergisi matrahını oluşturan katma değer vergisi hariç bedel yazılacaktır.

Ayrıca, malın gümrük sahasına getirildikten sonra kısım kısım ithalatın gerçekleşmesi durumunda, her bir işlemin gerçekleştiği tarih dikkate alınarak bu Tebliğde belirtilen haddi aşması halinde form Ba bildirimine dâhil edilecektir.

- Diğer taraftan, serbest bölgelerden yapılan mal ve/veya hizmet alım-satım işlemlerinin bildirilmesinde; serbest bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin Türkiye'deki merkez veya şubelerinden de alım-satım yapılması hallerinde, Türkiye'den yapılan alım-satım işlemleri ile serbest bölgedeki şubeden yapılan alım-satım işlemleri ayrı satırlar şeklinde bildirilecektir. Bu kapsamda yapılan bildirimlerde serbest bölgelerden yapılan alım-satım işlemlerinin bildirildiği satırların ülke kodu kısmında "Serbest Bölge" ifadesinin seçilmesi gerekmektedir.

Yine Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde uygulamada karşılaşılan sorunlarla ilgili verilen özelgelere önemli açıklamalar yapılmaktadır. Uygulayıcıların bu özelgeleri de takip etmeleri önem arz etmektedir. Bunlardan bir kaçı aşağıdaki gibidir.

- Tasfiye durumunda Form Ba ve Bs bildirim formu (İstanbul V. D. Başkanlığı Sayı: B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-2647, Tarih: 17/08/2012): “...tasfiyesi devam etmekte olan şirketiniz tarafından verilmesi gereken Form Ba ve Bs bildirim formlarından tasfiyenin başladığı aya ait bildirim formlarını tasfiye öncesi ve sonrası ayırımı yapmaksızın; tasfiye süresince verilmesi gereken Form Ba ve Bs bildirim formlarını ise aylık dönemler halinde düzenleyerek vermeniz gerekmektedir.”
- Serbest bölgede faaliyet gösteren şirketin Form Ba- Bs bildiriminde hangi kuru uygulayacağı (İstanbul V. D. Başkanlığı Sayı: B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-2406, Tarih: 02/08/2012):“Serbest Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin form Ba - Bs bildirimlerinde işlemin gerçekleştiği günün T.C. Merkez Bankası döviz alış kurunu dikkate almaları gerekmektedir. Ayrıca, malın gümrük sahasına getirildikten sonra kısım kısım ithalatın gerçekleşmesi durumunda her bir işlemin gerçekleştiği tarih dikkate alınarak, Tebliğde belirtilen haddi aşması halinde Form Ba bildirimine dahil edilecektir.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde; ithal ettiğiniz mallar için Kurumunuzca düzenlenecek Form Ba bildirim formunda gümrük beyannamesi giriş tarihinin, ihraç ettiğiniz mallara ilişkin olarak düzenlenen Form Bs bildirim formunda fiili ihracatın gerçekleştiği tarihin, serbest bölgede bulunan şubenizden yurtiçinde yaptığınız satış işlemlerinin ise Form Bs ile bildirilmesinde serbest bölge işlem formu tarihi ve tutarının dikkate alınması gerekmektedir.”

- Türk ve yabancı bayraklı deniz taşıtları ile hava taşıtlarına akaryakıt ihracat ve ithalat işlemlerinin Form Ba-Bs formlarında bildirilmesi (B.Mükellefler V. D. Başkanlığı Sayı: B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-MÜK.257-63, Tarih: 27/02/2012):“Dış sefere çıkan Türk ve yabancı bayraklı deniz taşıtları ile hava gemilerine yapılan kumanya, yakıt ve yağlayıcı madde teslimlerinde tamamlayıcı beyanda bulunulması halinde, yukarıda bahsedilen ve beyanname üzerine kaydedilmesi gereken kontrolün yapıldığı tarihin fiili ihraç tarihi kabul edilmesi; söz konusu teslimlerde tamamlayıcı beyan usulünün kullanılmaması, diğer bir ifade ile her teslim için ayrı bir beyanname verilmesi

halinde ise ilgili beyannamenin kapanma tarihinin fiili ihraç tarihine esas alınması gerekmektedir.

Ayrıca, aynı müşteriye dönem içinde yapmış olduğunuz hem yurtiçi hem de ihracat istisnası kapsamındaki satış bedellerinin Tebliğde belirlenen hadleri aşması halinde, yurtiçi satışlarınıza ait bedelin müşterinizin vergi kimlik numarası ile Form Bs formunun ayrı satırında, ihracat istisnası kapsamındaki satışlarınızın 2222222222 vergi numarası ile Form Bs formunun ayrı satırında beyan edileceği tabiidir.”

- Portföy yönetim şirketlerinin Form Bs formu düzenleme zorunluluklarının bulunup bulunmadığı(İstanbul V. D. Başkanlığı Sayı: B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-2373, Tarih 27/12/2011): “Diğer taraftan, 243 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde, bankalar tarafından düzenlenen dekontlar Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmesi zorunlu belgeler kapsamına alınmış ve bu belgelerde bulunması gereken asgari bilgiler ile bunların düzenlenmesine ilişkin esaslar belirlenmiştir.

Ancak, banka olarak faaliyet göstermeyen Sermaye Piyasası Kanunu çerçevesinde gerçek ve tüzel kişiler ile menkul kıymet yatırım fonlarının portföylerini yönetmek üzere portföy yönetimi hizmeti sunan şirketlerin her türlü teslim ve hizmetleri için dekont düzenlemelerine imkan bulunmamakta olup bu işlemler için Vergi Usul Kanunu’nun 230’uncu maddesinde yer alan asgari bilgileri içerecek şekilde fatura düzenlemeleri gerekmektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde, Kurumunuz tarafından düzenlenen faturaların 396 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde belirtilen usul ve esaslara göre Form Bs bildirim formuna dahil edilmesi gerekmektedir.”

## **2.5.BA/BS FORMLARININ VERGİ DENETİMİ İLE İLİŞKİSİ**

Vergi incelemesi açısından Form Ba ve Form Bs’ler son dönemde en çok önem arz eden beyannameler olmaktadır. İşletmelerin mal alışları hizmet alışları ve satışları elektronik ortamda vergi idaresi tarafından karşılaştırılma imkanına sahip olunacak eğer uyuşmazlık yaşanırsa vergi denetim elemanlarının eline, vergi kayıpları ve de

kaçaklarına ilişkin inceleme ve araştırma olanağı sağlayacaktır. Vergi mükelleflerinin mal alış, hizmet alış ve satışları ile KDV beyannameleri yeni geliştirilen denetim ve inceleme uygulama programları ile yapılacak çapraz kontrollerle KDV beyannamelerinde mükelleflerce yansıtılmayan belge ve faturaların tespit edilmesi imkanı sağlanacaktır.

### **2.5.1.BA/BS FORMLARININ VERGİ DENETİMİ AÇISINDAN ÖNEMİ**

Vergi denetimi açısından Form Ba ve Form Bs formları çok önem arz etmektedir. Elektronik ortamda toplanan Ba ve Bs formları, katma değer vergisi(KDV) beyanlarının otokontrolüne olanak sağlayacaktır. Bu formlar sayesinde, mükelleflerin alım satımları ile KDV beyanları çapraz kontrole tutulacak beyanlara yansıtılmayan KDV miktarı ile kayıtlara alınmayan alış ve satışlarla sahte belge düzenleyen ve kullanan mükellefler, özel olarak geliştirilen denetim uygulama programları ile kolayca tespit edilebilecektir.

#### **2.5.1.1. Ba Bs Bildirim Formlarına İlişkin Gelişmeler ve Değerlendirmeler**

Form Ba, mal ve hizmet alışlarına ilişkin bildirimini ifade ederken, Form Bs ise mal ve hizmet satışlarına ilişkin bildirimini ifade etmektedir. 350 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarını Form Ba ile yine aynı şekilde belirli bir haddi aşan(2008 yılı ve sonrası için 8000 TL) mal ve hizmet satışlarını ise Form Bs ile bildirmeleri gerekmektedir.

Bilanço esasına göre defter tutan ve beyannamelerini elektronik ortamda vermek zorunda olan mükelleflere Form Ba ve Bs formlarını elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir. Ancak, bilanço esasına göre defter tutmakla birlikte, otomasyona geçmemiş mal müdürlüklerine bağlı mükellefler, bildirimlerini bağlı oldukları mal müdürlüklerine kağıt ortamda vermek zorundadırlar.<sup>81</sup>

362 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile Ba ve Bs Formları, takvim yılı itibariyle düzenlenir ve müteakip yılın Şubat ayı içinde verilirken 381 Sıra No'lu VUK Genel tebliği ile 2008 yılı ve müteakip yıllarda aylık dönemler halinde verilmesi zorunlu hale

<sup>81</sup> İÇTEN, İNCE, Neslihan, (2009b), “Ba-Bs Formları Katma Değer Vergisi Beyannamesi İle Birlikte Verilebilir mi?”, Maliye Postası Dergisi, Yıl 30, Sayı:690, Ankara, ss.85-86.

getirilmiştir. Elektronik ortamda gönderilen beyannamelerde, gönderme işlemi, gönderen tarafından onaylanmadıkça beyanname gönderilmiş sayılmaz. Bildirimlerini elektronik ortamda gönderen mükelleflerin kağıt ortamda beyanname düzenlemelerine gerek yoktur. Vergi denetimi açısından Form Ba ve Bs formları çok önem arz etmektedir. Mal ve hizmet alışları ile satışları elektronik ortamda karşılaştırılacak, çıkan uyumsuzluklara göre vergi denetim birimlerinin eline, ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçığına ilişkin birçok araştırma ve inceleme alanı çıkacaktır. Ayrıca mükelleflerin mal ve hizmet alış ve satışları ile KDV beyanları, özel olarak geliştirilen denetim uygulama programları ile çapraz kontrole tabi tutulacak, KDV beyanlarına yansıtılmayan miktarlar tespit edilebilecektir.

#### **2.5.1.2.BA/BS Formlarının Denetime Katkısı**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 148,149 ve Mükerrer 257. Maddelerinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak 2005 yılında 350 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle (Resmi Gazete, 25882, 21.07.2005) bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin 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 yükümlülüğü getirilmiştir.<sup>82</sup>

Vergi Usul Kanunu'nun Bilgi Verme” başlıklı 148.maddesi; “Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar” ve aynı kanunun “ Devamlı Bilgi Verme” başlıklı 149. Maddesi 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 fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar” hükmünü içermektedir.

Getirilen bu yükümlülüğün amacı, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere 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

---

<sup>82</sup> Resmi Gazete, 25882, 21.07.2005

Bildirim Formu(Bs) ile bildirimlerini bakanlık olarak toplayarak, mükellefleri çapraz denetime tabi tutmak ve bu yolla mükelleflerin işlemlerini otokontrol uygulayarak kayıt altına almalarını sağlamaktır.

Bilanço esasına tabi olan ve kayıtlarını elektronik ortamda tutan ve gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri bu yükümlülüklerini her ay elektronik ortamda bildirmek zorundadırlar. Bilanço esasına tabi olan gelir vergisi mükellefleri ticari ve zirai kazanç sahipleri olabilirken, kurumlar vergisi mükelleflerinin de büyük kısmı bilanço esasına tabidir.

381 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 2008 ve takip eden 2009 yılına ilişkin mükelleflerin aylık ve dönemler itibariyle mal ve / veya hizmet alımları ile mal ve/veya hizmet satışlarına uygulanacak had katma değer vergisi hariç 8.000 TL olarak belirlenmişti. 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile mükelleflerin 2010 yılı ve müteakip yılların aylık dönemlerine ilişkin mal ve hizmet alımları ile mal ve hizmet satışlarına uygulanacak had katma değer vergisi hariç 5.000 TL olarak yeniden belirlenmiş ve sınır düşürülerek kapsam genişletilmiştir. Buna göre, bir kişi veya kurum katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve hizmet alımları, “ Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba) “ ile; bir kişi veya kuruma katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve hizmet satışları ise “ Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim formu (Form BS)” ile bildirmeleri gerekmektedir. Söz konusu miktar 2011-2018 yılları içinde geçerliliğini korumaktadır.

2005 yılında getirilen ve 2010 yılında bildirim sınırının düşürülmesi ile kapsamı biraz daha genişletilen bu bildirim müessesesinin, vergi denetimi açısından iki şekilde etkisinin olacağı düşünülmektedir. İlk etki olarak bu bildirimler, vergi denetim elemanlarının mükellefleri karşıt ya da çapraz incelemeye tabi tutarak vergi kaybına neden olan mükellefleri kolaylıkla ve maliyeti düşük bir şekilde tespitine imkan sunmaktadır. Özellikle elektronik olarak yapılan bu bildirimler, vergi denetim elemanlarının adeta masa başında ve ekran karşısında denetimlerini gerçekleştirmelerine olanak sağlamaktadır. Hatta gelecekte personel kullanmaksızın bu bildirimlerin elektronik programlar yolu ile takibi bile mümkün hale gelecektir. İkinci olarak, bakanlığın bu olanaklara sahip olduğunu düşünen mükellefler mutlaka

denetleneceklerini düşüneceklerinden en gerçekçi rakamları beyan edecekler ve vergi kanun ve kurallarına uyacaklardır.

Bu ve benzer bildirimler denetim faaliyetlerini kolaylaştırmakta ve denetimlere zemin hazırlamaktadır. Vergi denetiminde etkili olduğunu düşünülen bu bildirimlerin, mükelleflerin belge düzenleme kurallarına uymalarında daha dikkatli olmalarını sağlayarak, vergi kaybını da önlemektedir.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE FORM BA/BS FORMLARININ KULLANILMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 148, 149 ve mükerrer 257 nci maddelerinin verdiği yetkiye dayanılarak, 381 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin 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. Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin mal ve hizmet alımları ile mal ve hizmet satışlarının 2010 yılı Ocak ayından itibaren aylık dönemlerine ilişkin bildirimlerinde uygulanacak usul ve esaslar ile bildirim hadleri değişikliklere uğramıştır. Buna göre Form Ba/Bs'ler aylık dönemler halinde düzenlenerek takip eden ayın birinci gününden itibaren son günü akşam saat 24:00'e kadar sistem üzerinden onaylamak suretiyle göndermekle yükümlüdürler. Mükelleflerin mal veya hizmet alımları ile mal veya hizmet satışlarına uygulanacak tutar 5.000 TL olarak belirlenmiştir. Buna göre kişi ve kurumlardan KDV hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal veya hizmet alımları Form Ba ile mal veya hizmet satışları ise Form Bs ile bildirilecektir.

Buna istinaden Türkiye'de bu uygulamalarla ilgili sorunlara aşağıda yer verilmiştir.

#### **3.1. GENEL OLARAK TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR**

##### **3.1.1. 646 SAYILI KANUN HÜKMÜNDE KARARNAME İLE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLE İLGİLİ ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR**

Vergi denetiminde yaşanan sorunlar yeni bir vergi denetim sistemi kurulmasının gerekli olduğunu ortaya çıkarmıştır. Bu nedenle, 646 sayılı KHK ile getirilen yeni sistem, birçok çevre tarafından yararlı bulunmaktadır. Değişiklikle, özellikle vergi denetiminde olan çok başlılık sorununun, vergi denetiminde yetkili kurullarının özel yapılarından duyulan rahatsızlığın ve özellikle birbirinden farklı kurumlara bağlı olan birimlerin aynı denetim işlevini yerine getirmesinden kaynaklanan sorunların, 646 KHK ile getirilen sistemle çözüleceği beklentisi bulunduğu ifade edilebilir.



### 3.1.1.1. Vergi Denetimindeki Çok Başlılık

Türkiye’de vergi denetimi ile ilgili en önemli sorun, vergi denetim birimlerindeki dağınıklık olmuştur. Maliye müfettişleri ve hesap uzmanları doğrudan Maliye Bakanına bağlı olarak görev yapmakta iken, aynı işi yapan gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde görev yapmıştır. Vergi idaresinin başarısında denetim işlevi esas alınmamıştır.<sup>83</sup>

646 sayılı KHK ile yapılan değişikliği olumlu bulan yazarların en önemli gerekçesi 4 denetim biriminin kaldırılarak tek bir denetim birimi kurularak vergi denetimindeki çok başlılığın kaldırılmış olmasıdır. Vergi denetimi alanındaki çok başlılığın kaldırılması uzun süredir ülkemiz gündemindeydi. Örneğin, 2005,2008 yıllarında bu konuda adım atılmaya çalışılmış ama bir türlü gerçekleştirilememiştir. Bu nedenle 646 sayılı KHK ile bunun başarılması çok önemli bir gelişme olarak görülmüştür.<sup>84</sup>

Vergi Denetim Kurulu, geçmiş tecrübeleri değerlendirerek kendi kurum ve çalışma kültürünü de oluşturarak etkili olabilecektir. Fakat bu “kurum ve çalışma kültürü” hiçbir zaman eski sistemin tekrarı niteliğinde olmamalıdır. Aksi takdirde yapılan yenilikten bir başarı elde edilmesi beklenemez.

VDK, kendi ürünü ve kendi çabası ile yeni zihinsel düşünceler üzerine inşa edilerek kendine özgü bir birim olabilecektir. Toplum ve bireylere düşen sorumluluk ise bu yeni yapıyı desteklemek ve kabullenmektir. Tabi ki, bu yeni durumu kabullenmek istemeyenler yeni kurumun başarısızlığı konusunda gayret göstereceklerdir. Ancak, etkin bir denetim biriminin ortaya çıkması için önemli bir çaba gösterilmesi gerektiği açıktır.<sup>85</sup>

Denetim birimlerinde geçmişteki bulunan dağınıklık, vergi denetiminin, etkin ve verimli bir şekilde yapılmasını engellemiştir. Ayrıca, gelir idaresinin denetim fonksiyonunu çağdaş ülkelerden oldukça uzaktadır. Bu dağınık yapılanma, özellikle taşradaki denetim

---

<sup>83</sup> Şeker Nezih, Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, Beta Yayınları, İstanbul 1994, s. 83.

<sup>84</sup> Aydoğmuş Mahmut, “Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, Vergi Sorunları, Ankara, Eylül 2011, S.2 76, s.105.

<sup>85</sup> ARSLAN Mustafa, “Vergi Denetim Kurulu Kurulmasına Yönelik Eleştiriler Üzerine Bir Değerlendirme II”, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2012, S.229, s.45.

birimlerini siyaset içi ve siyaset dışı bazı müdahalelere karşı zayıf ve dirençsiz bırakmış, görevlerini objektif bir şekilde sürdürme olanağını azaltmıştır.<sup>86</sup>

Vergi denetim alanında olan birden fazla birimin çok başlılık oluşturduğu söylemine karşın, bazı yazarlar birden fazla birim olmasının çok başlılık oluşturmadığı görüşündedir. Buna göre, çok başlılıktan söz edilebilmesi için denetim alanında yer alan bu birimlerin bir biriyle çatışması, bir birleriyle geçinememesi hatta vergi incelemeleri sırasında aralarında problemler çıkması gerekir. Oysaki bu konuda meydana gelen ciddi bir düşünce ayrılığı bulunmamaktadır.<sup>87</sup>

Vergi denetim alanında inceleme yapmaya yetkili olan ve yeni düzenleme ile kaldırılan birimler arasında büyük kalite farkları bulunduğunu söylemek olanaksızdır. Kalite doğuştan gelen bir yetenek değildir. Kalite, ancak çalışma, eğitim, disiplin gibi birçok faktöre bağlıdır. Bu nedenle, aynı konuda denetim yapan birimlerin kaldırılarak kaliteli denetim elemanlarından oluşturulan tek bir denetim birimi kamu hizmetlerinin daha iyi görülmesini sağlayacaktır.<sup>88</sup>

Gelişmiş ülkelerde vergi denetim birimlerine ilişkin uygulamalar incelendiğinde, her ülke de, merkezi, bölgesel ve yerel esaslara göre örgütlenmiş ya da uzmanlaşma esasına göre oluşturulmuş vergi denetim birimleri görülmektedir. Bu ise bizi, kademelendirilmiş bir vergi denetim yapısına olan ihtiyacı göstermektedir.

Ayrıca, yapılan araştırmalar, vergi denetim birimlerinin tamamının tek bir vergi idaresinin bünyesinde olmadığını da göstermektedir. Bu nedenle, vergi denetim birimlerinin birleştirilerek çok başlılığın kaldırılacağı söylemi bilimsel gerçeklikten uzaktır.<sup>89</sup>

---

<sup>86</sup> Gerçek Adnan, "Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları", Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2011, S. 224, s.33.

<sup>87</sup> Özdil, a.g.e., s.102.

<sup>88</sup> ARSLAN Mustafa, "Vergi Denetim Kurulu Kurulmasına Yönelik Eleştiriler Üzerine Bir Değerlendirme I", Yaklaşım Dergisi, Aralık 2011, S.228, s.153.

<sup>89</sup> Doğan Can, Kapusuzoğlu Tuncay, "Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler", Vergi Dünyası, Ağustos 2011, S.360, s.17.

Temel görev ve nitelikleri itibariyle, çok farklı inceleme süreçleri içerisinde bulunan inceleme elemanlarının aslında aynı işi yaptığını söylemek ve bu nedenle vergi denetiminde çok başlılık olduğunu savunmak çok genel bir bakış açısının sonucudur. Vergi denetiminde çok başlılık olduğu yanlışını slogan haline getiren bir kesimin sesini duyurabilmesine karşın, karşı düşüncenin kendisini yeterince ifade edememesi ise ayrıca düşünülmesi gereken bir durumdur.<sup>90</sup>

### **3.1.1.2. Vergi Denetimindeki Kast Yapısı**

Vergi denetimindeki kast kavramı ile anlatılmak istenen, 646 sayılı KHK'den önceki vergi denetiminde yetkili kurullardır. Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu gibi vergi denetiminde etkin görev alan kurumlar, gerek vergi incelemelerindeki etkinlikleri ile gerekse Maliye Bakanlığı gibi önemli idari birimlere kendi elemanlarının atanmalarını sağlayarak, bürokrasi üzerinde etkili olmaktadır.

Kast sistemiyle, günümüz toplumunda kamu ve özel sektördeki istihdamın önündeki her türlü engel olarak da ifade edilebilir. Bun anlamda, kaldırılan kurulların yapılanmaları, çalışma yöntemleri incelendiğinde klasik anlamın dışında günümüz koşullarına uygun bir kast sisteminin varlığından bahsedilmektedir.<sup>91</sup>

Vergi denetim birimlerinin “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı” adı altında birleştirilmesi, bir yönüyle vergi reformu niteliğindedir. Günümüze kadar, ayrı ayrı görev yapan dört denetim biriminin tek çatı altında toplanabilmesi bile tek başına büyük bir reform olarak örülmektedir. Vergi denetim birimlerinin birleştirilmesi, birimler arasındaki denetim, rekabet ve yetki çatışmalarını ortadan kaldırarak eş güdüm ve uyumun olumlu sonuçlarını ortaya çıkaracaktır.<sup>92</sup>

---

<sup>90</sup> Ceylan Mehmet Ali, Tunali Ahmet, “646 sayılı KHK Sonrası Bir Değerlendirme: Vergi Denetim Kurulu Kuruluş Amacına Ne Kadar Hizmet Edebilecek?”, Vergi Dünyası: Ağustos 2011, S.360, s.28.

<sup>91</sup> Arslan Mustafa, “Vergi Denetim Kurulu Kurulmasına Yönelik Eleştiriler Üzerine Bir Değerlendirme - I”, Yaklaşım Dergisi, Aralık 2011, S.228, s.152.

<sup>92</sup> Gerçek, a.g.m., s.34.

### 3.1.1.3. Vergi Denetim Biriminin Bağlı Olduğu Yer Hususu

Günümüzde vergi denetimi, vergi uygulamalarının ayrılmaz bir parçasıdır. Modern gelir idarelerinin en önemli fonksiyonunun denetimi kapsadığı kabul edilmektedir. Bu nedenle denetim fonksiyonunun 646 sayılı KHK ile gelir idaresinin dışına çıkarılmış olmasının, gelecekte büyük sorunlar oluşturacağı ileri sürülmektedir. Buna gerekçe olarak ise uygulamanın temel bir parçası olan vergi denetiminin gelir idaresi dışına çıkartılmasının, onun en önemli görev ve fonksiyonunun elinden alınması anlamına geldiği şeklinde ifade edilmektedir. Bu bakış açısına göre, denetim fonksiyonu elinden alınan idarenin vergi alanında etkinliğinden söz etmek olanaksızdır.<sup>93</sup>

Ülkemizde beyana dayalı vergileme sistemi olduğu hususu göz önüne alındığında vergi sisteminin uygulayıcısı olan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın elinden vergi denetiminin alınması, mükelleflerin vergi yasalarına uyumunun takibi açısından yaptırım mekanizmasının kalmayacağını göstermektedir.<sup>94</sup>

646 sayılı KHK ile Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) bünyesinde vergi denetim elemanı kalmamıştır. Kayıt dışı ekonomiyle mücadelede koordinasyon sağlamakla görevli olan GİB'nin elinde denetim yetkisinin olmaması bu mücadeledeki başarısını zayıflatacaktır.<sup>95</sup>

Çalışmamızın “Denetim” başlıklı ikinci bölümünde de ayrıntılı olarak ifade edildiği gibi denetimin başarılı olmasının en önemli unsurlarından birisi de, denetleyen kişi veya kurumun, denetlenen kişi veya kurumdaki tamamen ayrı olmasıdır. Bağımsız olma denetime artı bir değer katar. Bu ilkedeki hareketle bazı görüşler ise, vergi denetim biriminin uygulama birimi olan Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan ayrı olması gerektiğini savunmaktadır.<sup>96</sup>

---

<sup>93</sup> Gerçek, a.g.m., s.35.

<sup>94</sup> Yumuşak İbrahim, “Kırk Küp Kırkının da Kulpu Kırk Küp: 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname”, Vergi Dünyası, Ağustos 2011, S.360, s.21.

<sup>95</sup> Aydoğmuş, a.g.m., s.108.

<sup>96</sup> Çalışkan Merdan, “Ülkemizde Bağımsız Denetim Mevzuatı ve Güncel Düzenleme Çalışmaları”, E-Yaklaşım, Mayıs 2009, s.22 s.197

646 sayılı KHK ile 4 denetim birimi birleştirilmiş olup, bu şekilde merkez taşra denetim birimleri arasındaki ayırım kaldırılarak sadece merkezi denetim birimi öngörülmüştür. Bu ise değişikliğin bir eksikliği olarak görülebilir. Zira, yerel denetim birimleri ve bunlara bağlı denetim elemanlarının olmaması denetimin verimli bir şekilde yapılamaması riskini taşımaktadır.<sup>97</sup>

Tarih boyunca yapılan her değişikliğin karşısında olanlar olmuştur. Değişime öncelikle, eski durumlarını muhafaza etmek, yetki ve konumlarını kaptırmamak isteyenler karşı çıkmaktadır. Vergi denetim sisteminde, 646 KHK ile yapılan köklü değişiminde karşısında olan çok sayıda görüş bulunduğunu söyleyebiliriz. Bu görüşlerden bazılarının hukuki kaygılardan ortaya çıktığı, bazılarının ise yeni denetim sisteminin etkin olmayacağı kaygısından ortaya çıkmıştır.

#### **3.1.1.4. 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Anayasaya Aykırılığı Tartışması**

Bilindiği gibi kanunlara göre, kanun hükmünde kararnameler ile yapılması acil konular düzenlenmektedir. Vergi denetim birimi gibi uzun çalışmalar sonunda alt yapısının oluşturulması gereken çok önemli bir kurumun, kanun yerine kanun hükmünde kararname ile düzenlenmesi düşündürücüdür.

646 sayılı KHK'nın dayanağı yetki yasası olan 6223 sayılı Yasa'nın "amaç ve kapsam" bölümündeki düzenlemelere bakıldığında, bunların çok ivedilik gerektiren hususlar olmadığı görülmektedir. Mevcut bakanlıkların birleştirilmesi veya kaldırılması, yeni bakanlıklar kurulması, anılan bakanlıkların bağlı, ilgili ve ilişkili Kuruluşlarının hiyerarşik ilişkilerinin; mevcut bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşların bağlılık ve ilgilerinin yeniden belirlenmesi veya bunların mevcut, birleştirilen veya yeni kurulan bakanlıklar bünyesinde hizmet birimi olarak yeniden düzenlenmesi gibi hususların KHK ile yapılması gereken konulardan olduğu çok tartışmalıdır.<sup>98</sup>

646 sayılı KHK ile yapılan düzenlemelerin tamamı, olağan TBMM yasama sürecinde yapılabilecek niteliktedir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmasının, Maliye

---

<sup>97</sup> Aydoğmuş, a.g.m., s.106.

<sup>98</sup> Erol Ahmet, "646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Kurulmasına Dair KHK'nın Anayasa'ya Aykırılığı -II", Yaklaşım Dergisi, Kasım 2011 S. 227, s.28.

Bakanlığı yapısı içinde bulunan Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinin “Vergi Müfettişi” unvanı altında toplanmalarının ivediliği hukuki olarak savunulamaz. Eğer, hukuki olarak bu konular ivediliği gerektiriyor ise o zaman olağan işlemlerin ne olduğu, olağanüstü işlemlerin ne olduğunun hukuki olarak tanımlanması gerekir. Bir bakanlık örgütsel yapısındaki bağlılık ve işleyiş şeklinin değiştirilmesinin ivediliği hukuken ileri sürülemez. Konuya ilişkin olarak, Anayasa Mahkemesi’nin istikrar kazanmış kararları bulunmaktadır.<sup>99</sup>

Gerek, 6223 sayılı Yetki Yasası ve gerekse bu yasaya dayanılarak çıkarılan 646 sayılı KHK, değişik yönlerden Anayasa’ya aykırılık savıyla Anayasa Mahkemesi’ne götürülmüştür. Bu hususta kamuoyunda da çok önemli tartışmalar olmuştur. Ancak Anayasa Mahkemesi tarafından böyle bir hukuka aykırılık tespit edilmemiştir.<sup>100</sup>

### **3.1.1.5. Yeni Yapıda Uyum**

Yeni yapıyla birlikte maliye müfettişi, hesap uzmanı, gelirler kontrolörü ve vergi denetmenleri artık vergi müfettişi unvanı adı altında birleşeceğinden farklı kültürden bir araya gelecek olan bu kişilerin uyumlu çalışıp çalışamayacakları bir sorun olarak görülmektedir. Yeni kurula, toplam 3.854 vergi denetmeni, 368 gelirler kontrolörü, 335 hesap uzmanı ve 170 maliye müfettişi katılmıştır. Dolayısıyla yeni kurulun % 81’ini vergi denetmenleri oluşturacaktır. Bu kurulda geçerli olacak çalışma yönteminin eski vergi denetmenlerinin çalışma yöntemine benzeyeceği endişesi vardır.<sup>101</sup>

Vergi denetimi alanında oluşturulan yeni yapı ile daha önceki kurulların kendisini ispatladığı, bilimsel, kaliteli, objektif denetim anlayışının sürdürülüp sürdürülemeyeceği konusu da tartışılmaya devam edecektir. Üniversite mezunları arasında tercih edilen ve itibar mesleği olarak görülen denetim mesleğinin yeni kurul için geçerliliğini koruyup koruyamayacağını ise zaman gösterecektir.<sup>102</sup>

---

<sup>99</sup> Erol, a.g.m., s.35.

<sup>100</sup> Anayasa Mahkemesi’nin 06.06.2013 tarih ve E:2011/79, K:2013/69 sayılı kararı.

<sup>101</sup> Ozansoy Ahmet, “Vergi Denetim Kurulu Nedir, Ne Değildir?”, Yaklaşım, Ekim 2011, S. 226, s.82.

<sup>102</sup> Hesap Uzmanları Derneği, “Hesap Uzmanlarının Yetiştirilmesi ve Vergi Denetim Kurulu’nun İnsan Kaynağı Politikasına Bakış”, Vergi Dünyası, Ankara, Ağustos 2011, S.360, s.6.

646 sayılı KHK ile Vergi Denetim Kurulu'na vergi denetmeni, gelirler Kontrolörü, hesap uzmanı ve maliye müfettişi katılmıştır. Ancak, yeni kurula 12.627 kadro ihdas edildiği için, yaklaşık 8.000 kadronun boş olduğu görülmektedir. Bu Kadroların yeni alımlarla tamamlanması planlanmaktadır. Oysa, mesleğe yarışma ve Yeterlilik sınavıyla giren ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nda görev yapan yaklaşık sayısı 3.500 civarında olan devlet gelir uzmanları ile gelir uzmanları da yeni kurula dahil edilse idi, yeni eleman alımından daha az maliyetle kamu hizmetleri görülmüş olurdu.<sup>103</sup>

646 sayılı KHK ile kaldırılan kurullardan Maliye Teftiş Kurulu, üstadlık geleneğine sahip, kurumsal hafızası olan ve yüzyılları aşkın tecrübeye sahip idi. Vergi incelemesinden çok daha kapsamlı bir görev ifa eden bu kurumun kaldırılarak sadece vergi incelemesi yapan denetim birimleri ile aynı çatı altında birleştirilmesini tarihi bir hata bulan görüşler bulunmaktadır.<sup>104</sup>

Vergi denetiminde yapılan yeni düzenleme ile ciddi bir kaynak israfına yol açıldığı söylenmektedir. 646 sayılı KHK öncesindeki kurullar kendi denetim sistemlerini oluşturmuş, buna uygun yapılanmalarını tamamlamış, denetime ilişkin yazılım programlarını kurmuşlar ve denetim elemanlarını yetiştirmişlerdi. Tüm bu birikimler tamamen yok sayılarak tamamen yeni bir yapılanma hazırlanması, birçok gereksiz harcama ve maliyeti beraberinde getirecektir.<sup>105</sup>

646 sayılı KHK'nin 20. maddesiyle Vergi Denetim Kurulu'na bağlı 4 grup başkanlığı düzenlenmiştir. Bunlar, Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı, Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı'dır. Ancak, bu grup başkanlıklarının bünyesinde yer alan bir mükellefin incelenmesi esnasında diğer grup başkanlığının görev alanına giren hususlara rastlanması mümkündür. Bu ise vergi incelemelerinde uyum sorunu olabilecek bir durumdur.<sup>106</sup>

---

<sup>103</sup> Ozansoy Ahmet, "Vergi Denetim Kurulu Eksik Kuruldu", Yaklaşım Dergisi, Ankara, 2011, S. 224, s.59.

<sup>104</sup> Küçük Şaban, "Türkiye'nin Maliye Teftiş Kurulu'na İhtiyacı Vardır.", Yaklaşım Dergisi, Ankara, Ekim 2011 S. 226,s.92.

<sup>105</sup> Yumuşak, a.g.m., s.25.

<sup>106</sup> Ceylan, Tunalı, a.g.m., s.29.

Bize göre, yeni yapıda ikili bir ayrıma gidilerek merkezi ve taşra vergi müfettişliği oluşturularak, nitelik itibarıyla farklılığı bulunan denetim birimi olan Hesap uzmanları, maliye müfettişleri ve gelirler kontrolörleri merkezi denetim elemanlığı, vergi denetmenleri ise taşra denetim elemanlığı unvanı altında birleştirilebilirdi. Bu şekilde, belirli büyüklükte olan, ülke çapında incelemeyi gerektiren bazı incelemeler merkezi denetim elemanları tarafından, rutin vergi incelemeleri ise taşra denetim elemanları tarafından yerine getirilebilirdi. Bu ayrımın ise, uzmanlaşma ve işbölümüne daha uygun olacağı düşünülmektedir.

### **3.1.1.6. Vergi Denetim Kurumu'nun Bakana Bağlı Olması ve Maliye Bakanlığı'nın Teftişi**

646 sayılı KHK öncesinde maliye müfettişleri ve hesap uzmanları Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak görev yapmakta iken vergi denetmenleri ve gelirler kontrolörleri Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı olarak görev yapmakta idi. 646 sayılı KHK ile vergi müfettişlerinin Maliye Bakanlığı'na bağlı Vergi Denetim Kurulu'nda görev yapmaları öngörülmüştür. Vergi Denetim Kurulu'nun Bakan'a bağlı olması tartışmalı bir konudur. Çünkü vergi incelemesinin siyasi bir kişi olan Bakan'a bağlı olarak yapılmasının uygulamada bir yararı yoktur. Ayrıca, en önemli denetim yetkisi elinden alınan Gelir İdaresi'nin bu haliyle etkin çalışabilmesinin de mümkün olmayacağı düşünülmektedir.<sup>107</sup>

Türk idari sistemi 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun esas alınarak yapılandırılmıştır.<sup>108</sup>

Anılan Kanunun 23. maddesinde “Teftiş Kurulu Başkanlığı” düzenlenmiştir. Bu kurul, “Bakan” adına Bakanlık teşkilatı ile bakanlığa bağlı ve ilgili kuruluşların her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini yürütmekle görevlendirilmiştir. 3046 sayılı Kanuna göre her Bakanlıkta bir Teftiş Kurulu olması gerekmektedir. Son yıllarda ülkemizde Bakanlık yapılanmalarında Türk idari teşkilatlarında olmayan bir durum ortaya çıkmıştır. Bazı Bakanlıkların Teftiş Kurulu mevcut iken bazılarının Teftiş Kurulu yoktur. Bu durumda, Teftiş Kurulu bulunmayan

<sup>107</sup> Ozansoy, a.g.m., s.85.

<sup>108</sup> 3046 sayılı Kanun 09.10.1984 tarih ve 18540 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



Bakanlıklarda 3046 sayılı Kanun'un 23. maddesinde sayılan görevleri kimin yapacağı belli değildir.<sup>109</sup>

646 sayılı KHK'ya kadar vergi denetim birimlerinden olan Maliye Teftiş Kurulu Bakanlığı, hesap uzmanları ve vergi denetmenlerinden farklı olarak teftiş ve denetim görevini de vergi denetimi fonksiyonuna ek olarak yerine getirmekteydi.

646 sayılı KHK ile Teftiş Kurulu bulunmayan Bakanlıklar arasına Maliye Bakanlığı'nın da katıldığı ifade edilmektedir.. Her ne kadar 646 sayılı KHK'nin 1/d maddesi ile 178 sayılı KHK'nin değiştirilen 20. maddesinin 3. fıkrasının "ı" bendinde "Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak" Vergi Denetim Kurulu'nun görevleri arasında sayılmışsa da burada Gelir İdaresi Başkanlığı kapsamında yapılacak teftiş, denetim ve soruşturmanın kastedildiği anlaşılmaktadır. Çünkü bu kurulun bağlı olarak görev yapan vergi müfettişlerinin uzmanlık alanı vergi incelemeleridir.<sup>110</sup>

646 sayılı KHK ile Maliye Bakanlığı'nın teftiş kurulu kaldırılıp, yerine sadece vergi alanında teftiş ve denetim yapan bir kurum oluşturulmuştur. Bu durum, Anayasamızın 112. maddesinde düzenlenen ve Bakanların kendi yetki ve sorumlulukları içindeki işlerden ve emri altındaki kişilerin iş ve eylemlerinden sorumluluğunu gerektiren hukuki durumun denetimini etkisiz hale getirecektir.<sup>111</sup>

Asıl amacı, vergi alanında denetim yapmak olan Vergi Denetim Kurulu'na, uzmanlık alanı dışında verilen, bakan tarafından verilen teftiş ve soruşturma yapma görevi, bu görevin ne şekilde yerine getirileceği konusunda kuşkular uyandırmaktadır.<sup>112</sup>

### **3.1.1.7. Yeni Kurulan Vergi Denetim Kurulu'nun Kaldırılan Kurulların Görevlerini Yapabilmesi**

Maliye müfettişlerinin görevleri, vergi ve diğer kamu gelirleriyle sınırlı bir alan olmadığını bu çalışmamızın dördüncü bölümünde ayrıntılı olarak ifade etmiştik. Maliye Müfettişleri, kamu giderleri, kamu muhasebesi, mali yönetim ve kontrol ile millî emlak

---

<sup>109</sup> Ozansoy, a.g.m., s.85.

<sup>110</sup> Ozansoy, a.g.m., s.70.

<sup>111</sup> Erol Ahmet, "Maliye Bakanlığı Denetim Birimlerinin 646 sayılı KHK ile Birleştirilmesi Bir Reform Mudur?", Yaklaşım Dergisi, Eylül 2011, S. 225, s.17.

<sup>112</sup> Darıcı Haldun, " 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname -I", Yaklaşım Dergisi, Ankara, Aralık 2011, S. 228, s.37.

alanlarında görev yapmışlardır. Ayrıca, bu alanlarla ilgili olarak vergi daireleri, saymanlıklar ve milli emlak birimleri ile diğer birimlerde teftiş faaliyetini yerine getirmişleridir.

Maliye müfettişleri, soruşturma faaliyetleri, vergi incelemeleri yanında suç gelirlerinin aklanması ile mücadele konusunda, idareye danışmanlık ve rehberlik hizmetleri vermekteydi. Açıklanan hususlar Maliye Teftiş Kurulu'nun, vergi denetimiyle birlikte oldukça geniş ve farklı görev alanlarının bulunduğu göstermektedir. Vergi denetimi, müfettişlerin yaptıkları görevlerin önemli bir parçasıdır. Ancak Kurul'un asli işlevi teftiş, soruşturma, danışmanlık ve rehberlik alanında yürüttüğü faaliyetlerdir. Maliye Teftiş Kurulu yalnızca bir vergi denetim birimi değildir, Maliye Bakanlığı'nın, vergi denetimi konusunda da yetkisi olan bir danışma ve denetim birimidir. Bu itibarla Kurul'un, vergi denetim birimlerini bir araya getiren Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı çatısı içerisinde olmaması gerektiği düşünülmektedir.<sup>113</sup>

646 sayılı KHK ile Maliye Bakanlığı yapısı içinde yer alan birbirlerinden çok ayrı fonksiyonları yerine getiren denetim birimleri birleştirilirken bunların farklı nitelikleri göz ardı edilmiştir. Bu düzenleme yapılırken çok acele hareket edildiği, bilimsel çalışmalardan yararlanılmadığı, kamuoyu nezdinde yeterince tartışılmadığı için eleştirilmiştir. Çok önemli kamusal düzenlemelerin KHK yerine hukuk ve çoğulculuk ilkeleri bakımından yasa ile yapılması, konuyla ilgili meslek odalarının, bilim adamlarının görüşlerinin alınması, sistemin sağlıklı ve kalıcılığı açısından yararlı olurdu.<sup>114</sup>

Yeni düzenleme ile ülkenin en önemli bakanlıklarından olan, ülke gelirlerini toplayan, kamu harcamalarını yapan, kamunun malvarlığını yöneten Maliye Bakanlığı, teftiş kurulundan yoksun bırakılmıştır. Kararname'ye teftiş, soruşturma vs. görevlerin yapılması hükümleri eklenmiş, ancak bu yetkilerin eskisi gibi etkin ve verimli kullanılabileceğini söylemek zordur. Bu düzenlemeyle, görevleri vergi incelemesine münhasır olan denetim elemanları da teftiş yetkisini kullanmak zorunda kalacaktır.

---

<sup>113</sup> Darıcı ,Haldun, "Vergi Denetim Birimi Olmak", Yaklaşım Dergisi, Ankara, Kasım 2011, S. 227, s.70.

<sup>114</sup> Erol Ahmet, "Maliye Bakanlığı Denetim Birimlerinin 646 sayılı KHK ile Birleştirilmesi Bir Reform Mudur?" Yaklaşım Dergisi, Ankara, Eylül 2011, S. 225, s.16.

Yani, artık her denetim elemanı her işi yapmak durumunda kalacak dolayısıyla uzmanlığa dayalı bir denetim ve soruşturma yapılamayacaktır.<sup>115</sup>

Denetimin tek elde toplanması teorik anlamda faydalı bir yol olarak görülebilir. Ancak vergi müfettişlerinin mesleğe alınmalarındaki aşamalar göz ardı edilerek, eşitlik ilkesine aykırı ve kazanılmış hakların geri alınmasına yönelik olarak yapılan düzenlemeler mutlaka bazı kesimlerce tepkiyle karşılık bulur. Bu ise, denetim elemanlarında motivasyon kaybına neden olur. Daha önce yarışma ve yeterlilik sınavları ile mesleğe giren bir maliye müfettişi, binlerce kişi arasından ilk on kişi içine girenlerden seçilirken, yeni sistemle ilk bin kişi arasından denetim elemanı seçilmesi, meslek mensuplarının kalitelerinde düşme olacağı endişesini beraberinde getirmektedir. Bu da denetimin etkinliğinin azalması sonucunu doğurur. Merkezi denetim elemanı unvanları başarılı bir üniversite hayatı geçirmiş mezunlar için oldukça kariyer dolu bir meslek olarak görülüyordu. Bu alanlar en fazla çalışılmak istenen ve bu yönde çaba harcanan alanlardı. Ancak bundan sonra böyle devam etmeyeceği görüşü mevcuttur.<sup>116</sup>

646 sayılı KHK ile vergi denetim sistemine getirilen performans sistemi kriteri olumlu karşılanmakla birlikte bu sistemle objektifliğin ve etkinliğin sağlanıp sağlanamayacağı hususu tartışmalı bir konudur. Çünkü performans sistemi ile vergi incelemesinin bağımsızlığına zarar geleceği endişesi vardır. Rapor okuma komisyonlarınca hazırlanan denetim raporlarının puanlanması subjektif kriterleri söz konusu edebilecektir. Bir denetim elemanının başarısı, yapılan işin nitelik ve kalitesi ile ölçülür, yapılan inceleme sayısı ile ölçülemez.<sup>117</sup>

Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasası'nın "Görev ve Siyasi Sorumluluk" başlıklı 112. maddesinde;

Başbakan, Bakanlar Kurulu'nun başkanı olarak, Bakanlıklar arasında işbirliğini sağlar ve hükümetin genel siyasetinin yürütülmesini gözetir. Bakanlar Kurulu, bu siyasetin yürütülmesinden birlikte sorumludur. Her bakan, Başbakana karşı sorumlu olup ayrıca kendi yetkisi içindeki işlerden ve emri altındakilerin eylem ve işlemlerinden de

---

<sup>115</sup> Yeşilyurt, Hasan, "Güzide Denetim Kurumları Tarihin Tozlu Raflarındaki Yerini Aldı", Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2011, S.224, s.72

<sup>116</sup> Yeşilyurt, a.g.m., s.75

<sup>117</sup> Ceylan, Tunalı, a.g.m., s.31

sorumludur. Başbakan, bakanların görevlerinin Anayasa ve kanunlara uygun olarak yerine getirilmesini gözetmek ve düzeltici önlemleri almakla yükümlüdür. Hükmü yer almıştır.<sup>118</sup>(R.Gazete.1982;S:17863)

Bakanlar emri altındaki kişilerin eylem ve işlemlerinden sorumlu olmasının bir sonucu da bakan tarafından emri altındaki kişilerin görevlerini nasıl yaptıklarının teftişi konusudur. Bu teftiş ise bir “iç denetçi” sistemiyle değil ancak bakana doğrudan bağlı müfettişler tarafından olabilir. Dolayısıyla, her bakanlıkta Anayasa’nın 112. madde hükmü nedeniyle doğrudan bakana bağlı bir Teftiş Kurulunun olması gereği vardır. 646 sayılı KHK ile Anayasa’nın 112. maddesine aykırı olarak Maliye Bakanlığı’nın Teftiş Kurulu kapatılmıştır. Maliye Bakanlığı gibi akçalı işlerin yoğun olarak bulunduğu bir bakanlıkta, Maliye Bakanı, emri altındaki memurların işlemlerini tüm boyutlarıyla teftiş edecek bir kurula artık sahip değildir. Oysa, Adalet Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı, Dışişleri Bakanlığı gibi köklü bakanlıklarda teftiş kurulları bakana bağlı olarak faaliyetlerini sürdürmektedir. Bu da Anayasa’nın 112. maddesine uygun bir durumdur.<sup>119</sup>

Son derece köklü ve önemli kurumlar olan ve kendine has gelenekleri ile bürokrasiye çok sayıda insan kazandıran Hesap Uzmanları Kurulu, Maliye Teftiş Kurulu gibi kurullar yeniden yapılandırırken, üzerinde yeterince düşünüldüğü, bunun için gerekli zaman ayrıldığı, kamuoyunun ve akademik çevrelerin görüşlerinin değerlendirildiğini söylemek zordur.

Vergi Denetim Kurulu ile kayıt dışı ekonomiyle etkin bir mücadelede bulunulacağı öngörüsü mevcuttur. Ancak unutulmaması gerekir ki, kayıt dışılık sadece vergi incelemesi ile çözülmez. Kayıt dışı ekonominin varlığı ülkede uygulanan ekonomik politikaların bir sonucudur. Teşhis yanlış konulduğu zaman çözüm sağlanamayacağı için vergi denetimi ile tek başına kayıt dışılığın çözülmesini beklemek vergi incelemesinden beklenen amaca uygun düşmemektedir.<sup>120</sup>

---

<sup>118</sup> 1982 Anayasası 09.11.1982 tarihli ve 17863 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

<sup>119</sup> Erol, a.g.m., s.60.

<sup>120</sup> Ceylan, Tunalı, a.g.m., s.30.

## **3.2. BA/BS FORMLARI İLE İLGİLİ KARŞILAŞILAN SORUNLAR**

### **3.2.1.VERGİ İDARESİNDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR**

Form Ba/Bs'ler ile ilgili yayınlanan genel tebliğlerin ilk haliyle hızlı bir şekilde yürürlüğe konulması ve yeterince açıklayıcı olmaması nedeniyle uygulamada karmaşıklığa yol açmaktadır.

Gerçek veya tüzel kişi vergi mükelleflerinin birden fazla işyerlerinin olması durumunda, idare bu mükellefleri takip edecek bir sisteme sahip değildir. İdarenin bu eksikliği uygulamada karışıklığa yol açmaktadır.

Belgelerin düzenlenme tarihine göre yapılma esası Bs formları için yerinde olmasına karşın Form Ba 'ler için aynı şey geçerli değildir. Postadaki gecikmeler, ihtilafli işlemler gibi nedenler yasal kayıt sürelerine uyumu zorlaştırmaktadır.

Form Ba/Bs'ler için ihbar sisteminin olmaması, vergi denetiminin etkin işlememesine neden olmaktadır.

Mükellefiyeti sona eren mükelleflerle ilgili sehven Form BA/BS düzenlenirken e-Beyanname sistemi, beyannamenin gönderimi sırasında uyarı vererek beyannameyi göndermeye izin vermemektedir. Bu durum mükellef için olumlu olmakla beraber idare için sahte belgeyi tespit etmede ve vergi kaybını önlemede olumsuzluk yaratmaktadır.

### **3.2.2.MÜKELLEFLERDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR**

İlgili mevzuata hakim, işini layıkıyla yapan, sorumluluk sahibi meslek mensupları Form Ba-Bs'leri düzenlemek için ciddi bir emek ve zaman harcamaktadırlar. Bu durum, muhasebe paket programları ile kolaylaşmasına rağmen geç gelen belgeler dolayısıyla cezai durumla karşılaşmamak için karşılıklı teyit alımlarına gidilmektedir. Düzeltmeler yapıldığında karşılaşılan idari para cezaları dolayısıyla meslek mensubu müşterisiyle karşı karşıya gelmektedir.<sup>121</sup>

---

<sup>121</sup> İstanbul S.M.M.M.Odası Gelir İdaresi ve Sos.Güv.Kurumu ile Yaşanan Sorunlar ve çözüm önerileri. İstanbul.2010

(Erişim T. 01.07.2019<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/duyuru/buokrasiraporu.pdf>)

Sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin Form BA/BS ile tespit edilebileceğini bilen vergi mükellefleri bu fatura ve belgeleri kullanarak KDV ödeme ve vergi matrahlarında azalma sağlamalarına rağmen, Form BA/BS' de karşılıklı olarak göstermemektedirler.

Kötü niyetli mükelleflerin kanuni sınır olan 5.000,00 TL altında sahte belgelerin kayıt edilmelerini sağlayarak haksız KDV indirimi yapmakta ve bu durum vergi matrahını da etkilemektedir.

Türkiye'de özellikle küçük ölçekli işletmelerin muhasebe departmanları çok verimli çalışmamaktadır. Hatta muhasebe işlemlerini şirket sahip ya da sahipleri yürütmektedir. Form Ba/Bs'ler için gerekli hassasiyeti göstermemektedirler. Bu durum meslek mensubuna yansımakta iki taraf arasında ihtilafa sebep olmaktadır.

### **3.2.3.MESLEK MENSUPLARINDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR**

Vergi idaresinin form Ba/Bs ile ilgili yaptığı düzenlemelere ilk tepki meslek mensuplarından gelmektedir. Form Ba/Bs'ler vergi mükelleflerini direkt ilgilendirmesine rağmen, bu işin yükü meslek mensuplarına aittir. Dolayısıyla meslek mensuplarının yapılan düzenlemelere önyargılı davranmaları Form Ba/Bs uygulamalarını zorlaştırmaktadır.

Form Ba/Bs'leri kendi bünyesinde yapan meslek mensuplarının iş yükü artmakta, firmalarla mutabakat sağlıklı yapılmadığı için eksik ya da yanlış bildirim söz konusu olmaktadır.

### **3.3.ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

Katma Değer Vergisi beyannamelerindeki esneklik burada da gösterilmelidir. Form Ba/Bs formları ilgili ayı takip eden ikinci ayın 10.günü akşam saat 24.00 kadar gönderilebilmelidir. Bildirim formlarında yapılan hataları kendisi düzelten mükelleflere ceza kesilmemelidir. Bildirim formlarını boş olarak veren firmalardan bu formlar istenmemelidir.

Birden fazla işyeri açan ya da ortağı olan vergi mükelleflerinin elektronik ortamda takip edilebilmesi, birbirlerine ticari faaliyetlerinin (transfer fiyatlandırması) takibinin elektronik olarak yapılması Form BA/BS'lerden detaylı olarak yararlanılması için

idarenin özellikle transfer fiyatlandırması açısından bu kapsamda olan mükellefler için takip kontrol sistemi oluşturmaları gerekmektedir.

Kötü niyetli mükelleflerin haksız KDV indirimini önlemek amacıyla, işletmelerin devreden Katma Değer Vergilerindeki önemli artışlar elektronik takibe alınarak Form BA/BS'lerdeki fatura tutarları karşılaştırılmalıdır.

VİMER(Vergi iletişim Merkezinin) etkinliği artırılarak Form BA/BS'ler için de ihbar sistemi aktif hale getirilerek vergi denetimine katkı sağlanmalıdır.

Sistemdeki bu aksaklığın giderilerek sahte fatura kullanarak vergi kaybına neden olan mükelleflerin yakalanması sağlanmalıdır.

Mükellefiyeti sona eren mükelleflerle ilgili e-Beyanname sistemi düzenlenmeli ve sahte fatura kullanarak vergi kaybına neden olan mükelleflerin yakalanması sağlanmalıdır.

Vergi idaresi ile meslek odalarının koordineli çalışarak geçiş süreci sağlanmalı, bu süreçte vergi cezası kesilmemelidir.

Küçük ölçekli işletmeler muhasebe departmanını genişletmeli, ön muhasebe konusunda deneyimli elemanlarla çalışmalı, şirket Form Ba/Bs ile ilgili ilk mutabakatları yapmalı ve meslek mensubu ile bu konuda irtibat halinde olmalıdır.

Özellikle eğlence sektöründe vergi mükellefleri form Bs sınırını aşan satışlarında fatura düzenlenmesi aşamasında müşterilerin Tc Kimlik numaralarına ulaşamamaktadır. Bunun için Form Bs lerde müşteri beyan etmemiştir. Bilgisinin girilmesi için bir sütun açılmalıdır.

Form Ba/Bs bildirimlerini firma adına yapan meslek mensupları kendi iş yükünü hafifletmek için daha nitelikli elemanlar çalıştırmalı ya da mükellef sayısını azaltarak daha kaliteli hizmet sunmalıdır.

## SONUÇ

Her ülke vergi denetimi sisteminin yapısını oluştururken ülkenin ekonomik ve sosyal yapısını gözeterek bir vergi sistemi kurmaktadır. Bu düşünce ile hareket edildiğinde vergi de uyumun sağlanmasında denetim bir araç olarak kullanılarak mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü olarak uymasının sağlanması hedeflenmektedir.

Küreselleşen dünyada çok uluslu şirketlerin sayısının artmasıyla birlikte vergi denetiminin sağlanmasında güçlükler yaşanmaktadır. Bilgi ve iletişim teknolojilerinde olağanüstü gelişim kamusal etkinliklerde de yeni teknoloji kullanımını beraberinde getirmiştir. Gelir idareleri de diğer kamu idareleri gibi bu sürece dâhil olmuştur. Teknoloji alanındaki ilerlemelere paralel olarak ülkeler bu gelişmelere uyumunu sağlamak için, mali idare yapılarını değiştirerek e-devlet yapısına geçişlerdir. Teknolojinin gücünün reddedilemeyeceği gerçeğinden hareketle devletlerin güçlü olmaları büyük oranda Bilişim Teknolojilerinin etkin kullanımına da bağlıdır. Dünyada bilişim teknolojilerinde sağlanan son gelişmeler sayesinde vergi denetiminin etkinliği artmaktadır. Vergi kaçak ve kayıplarını azaltmak için bilişim teknolojilerinden yararlanılarak yeni denetim yöntem ve tekniklerini geliştirmek ve vergi denetimi alanında dünyada ki yeni uygulamaları yakından izlemek gerekmektedir.

Türk Gelir İdaresi 90'lı yılların başından itibaren hayata geçirdiği bir dizi otomasyon projesi ile uyum ve yönetim maliyetlerini minimize etmek üzere bilgisayar teknolojilerini birer araç olarak kullanmayı, kurumun çalışmalarında etkinlik ve verimliliğini arttırmayı ve sağladığı verilerle güçlü bir karar destek ve yönetim bilgi sistemi oluşturmayı hedeflemiştir. Bu amaçla Gelir İdaresi hem mevcut vergi daireleri arasında bilgi alışverişine olanak tanıyan kurumsal; hem birlikte işlem yaptığı kurumlarla bilgi alışverişine olanak sağlayarak kurumlar arası hem de doğrudan vatandaşlara yönelik projeler geliştirerek uygulamaya koymuştur.

Türkiye'de de teknoloji alanındaki yaşanan değişim ve dönüşümler vergi idarelerinin otomasyon sistemlerini etkin kullanmalarına büyük olanak sağlamıştır. Söz konusu



teknolojik gelişmelerin sunduğu olanaklarla beraber vergi mükelleflerinin beyannamelerini elektronik ortamda verebilmeleri, beyannamelere yönelik tahsil ve tahakkuk işlemlerini bilgisayar yardımı ile yapabilmeleri, beyannameler yönelik tahsil ve tahakkuk işlemlerini bilgisayar yardımı ile yapabilmeleri mükellefler açısından birçok kolaylık sağlanmaktadır.

Ülkemizde de vergi uygulamalarındaki maliyetleri düşürmek ve bilişim teknolojilerindeki düşürmek ve teknolojik gelişmelerden faydalanmak amacıyla elektronik vergi uygulamalarına geçilmiştir. E- defter ve e-faturanın evrensel standart bir veri olarak oluşturulması hem Uluslararası alanda hem de ülkemizde her tür denetim ve raporlama faaliyetleri için açık, esnek ve kolay uygulanabilir bir çerçeve sunmaktadır. Oluşturulan standart verilerin, veri depolarından veri madenciliği sayesinde istenilen ve doğru olan verilerin çekilip alınması ve alınan verileri korunması, uygun bir altyapının oluşturulması, akıllı teknolojilerin kullanımını mümkün olmaktadır.

Gelişmiş çoğu ülkede hukuksal, örgütsel ve vergi denetimi uygulamalarında uygulamaya dönük alt yapı sorunları bulunmamaktadır. Daha önceden belirlenen denetim ilke ve stratejileri doğrultusunda yapılan denetim planları, etkin bir bilgi işlem ve insan kaynakları kullanımı ile yürütülmektedir. Söz konusu ülkelerde vergi denetiminin geliştirilmesi çalışmaları ağırlıklı olarak; vergi denetiminin ekonomik gelişmelere uyarlanması, daha şeffaf hale getirilmesi, bilgi teknolojileri kullanımı, ağırlıklı oto kontrol alanlarının genişletilmesi ve vergi denetimlerinin önleyici fonksiyonlarının ön plana çıkarılması konularını içermektedir.

Gelişmiş ülkelerin aksine ülkemizde vergi denetimi alanında basta örgütsel ve hukuksal nitelikte olmak üzere yapısal sorunlar bulunmakta olup mevcut uygulama ile vergi kayıp ve kaçakları asgari düzeye indirilememekte ve vergi denetimleri stratejik planlamadan yoksun, çok başlı, dağınık ve rastlantısal bir görüntü sunmaktadır. Bu haliyle, ülkemizde vergi denetimlerinin “geliştirilmesinden” ziyade “yeniden yapılandırılması” ihtiyacı bulunmakta olup, vergi denetiminde yaşanan sorunların giderilmesi ve bu alanın yeniden yapılandırılması gerekmektedir.

Vergi denetimi uygulamalarında yapılan değişikliklere devam edilmelidir. Bunun için vergi idarelerinin görevleri yeniden tanımlanmalı, bilgi toplama ve değerlendirme sistemi yaygınlaştırılmalıdır.

Elektronik vergi sistemlerinde devam eden iyileştirmelerin artmaktadır. Elektronik vergi uygulamalarındaki gelişime gerek mükellef gerekse de vergi müfettişleri açısından büyük kolaylık sağlamakta ve elektronik vergi sistemi sayesinde vergilendirmede idari süreç kısalmaktadır.

Vergi denetimlerinin vergi kaybını önlemekteki başarısı, etkinlik açısından temel bir veridir. Etkin bir vergi yönetimi; vergi mevzuatını kavrayabilen, teknolojik gelişmelere uyum sağlayabilen, vergi konusunda yeterli bilgi birikimine sahip olan, mükelleflere yol gösteren ve mükelleflerle sağlıklı ilişkiler kurabilen nitelikli personele bağlıdır. Bu yüzden de personelin her yönden yeterli olmasına özen gösterilmelidir.

Vergi denetiminde etkinlik ve verimliliğin artırılması için denetim birimlerine ihtiyaç duydukları bilgilerin hızlı ve güvenilir bir şekilde sağlanması amacıyla Vergi İstihbarat Merkezi'nde Denetim Bilgi Sistemi oluşturulmuştur. Denetim Bilgi Sistemi'nin geliştirilmesi ve tüm denetim elemanlarının bu sisteme on-line erişimlerinin sağlanması amacıyla, sistem, donanım, yazılım ve eğitim çalışmalarına devam edilmelidir.

Ba Bs bildirimlerinin kapsamı genişletilmelidir.

Maliye bakanlığının istediği bildirimler olan Form Ba ve Bs bildirimlerinin etkili olmasının yanı sıra, elektronik defter uygulamasını da vergi güvenliği kapsamında etkilidir.

Maliye bakanlığının internet sayfası üzerinden muhasebe kayıtlarının tutulması şu an belirli ciroları aşan firmalar ve isteğe bağlı olarak başlatılmıştır. İleri ki dönemlerde şirket, bilanço ve işletmeler için zorunlu uygulanabilecek etkin bir vergi güvenlik yöntemi olabilir. Bu yöntemin yürürlüğe konulması ile Form Ba ve Bs bildirimlerine gerek kalmadan bakanlık bu bilgilere rahatlıkla erişebilecektir.

Türk vergi sistemindeki vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek için de vergi sisteminin içine yerleştirilecek vergi güvenlik önlemlerine ihtiyaç bulunmaktadır. BA ve BS Bildirimleri Maliye Bakanlığının yetkisi çerçevesinde getirilmiş olan genel nitelikte bir vergi güvenlik müessesesidir.

Türk vergi sisteminde yerini alan Form Ba ve Form Bs bildirimleri vergi kaybının azalmasını sağladığından vergi denetiminde etkin ve güvenli bir denetleme yol olarak kabul edilmelidir. Vergi kayıplarının tam anlamıyla önlenmesi için bu gibi etkin vergi güvenlik önlemlerinin vergi sistemine dahil edilmesi gerekmektedir.

Belirtilen bu etkin vergi güvenlik müessesesinin devreye sokulması ile hem kayıt dışı faaliyetlerin azalması, hem vergilerin tabana yayılması ve hem de vergi gelirlerinin fark edilir bir oranda artması kolaylıkla mümkündür. Bir öneri olarak, bütün mükelleflerin yasal defterlerinin elektronik ortama aktarılması ve aynı anda gelir idaresi başkanlığı ile otomasyonunun/irtibatının sağlanması Form Ba ve Bs bildirimlerinin tüm mükellefler tarafından otomatik olarak yapılması ve bu bildirim kapsamının tüm mükelleflere yayılması anlamına geleceğinden vergi güvenlik önleminde gelinebilecek bir ileri aşama olacağı söylenebilir.

## KAYNAKÇA

- AKBIYIK Sedat, (2005), Denetim ve Raporlama, Ekin Kitabevi, Bursa.
- AKDOĞAN, Abdurrahman, ( 1979 ), “Vergi İncelemesi”, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No; 127, Ankara.
- AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, (2006), 11.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Anayasa Mahkemesi’nin 06.06.2013 tarih ve E:2011/79, K:2013/69 sayılı kararı.
- ALPTÜRK, Ercan. Elektronik Denetim Rehberi, Kurtiş Matbaacılık, İstanbul, 2008.
- ARABACI, Mehmet, (1988), “İngiltere’de Vergi Denetimi”, Maliye Dergisi, Sayı:91, Ankara.
- ARICA, Mehmet Nadir , (1989), Vergi Usul Kanunu, Ankara.
- ARSLAN Mustafa, (2011), “Vergi Denetim Kurulu Kurulmasına Yönelik Eleştiriler Üzerine Bir Değerlendirme I”, Yaklaşım Dergisi, Ankara.
- ARSLAN Mustafa, (2012), “Vergi Denetim Kurulu Kurulmasına Yönelik Eleştiriler Üzerine Bir Değerlendirme II”, Yaklaşım Dergisi, Ankara.
- ATILGAN, Hasan, (2004), “Verginin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye’deki Durumunun Analizi” Maliye Bakanlığı, Ankara.
- AYDIN, Ş., LODOS, K., ( 2007 ), “ Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Kontrol Memurluğu, Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıt dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi” Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi 14, Ankara.
- AYDOĞMUŞ, Mahmut, (2011), “Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, Vergi Sorunları, Ankara.
- BAYTAR, Yusuf , (2006), “Kayıt dışı Ekonomi ile Mücadelede Dikey Denetim Yöntemi,” Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Adana.
- BERÇİN, Abdullah, (2011), Muhasebe ve Vergi Denetimi, 1. Baskı, Kriter Yayınevi, İstanbul
- CALAYOĞLU, İlker, Makale, Kabul Tarihi: 12.06.2018.

- CAN, D., KAPUSUZOĞLU, Tuncay, (2011), “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler”, Vergi Dünyası, Ankara.
- CEYLAN, M. A., TUNALI, Ahmet, (2011), “646 sayılı KHK Sonrası Bir Değerlendirme: Vergi Denetim Kurulu Kuruluş Amacına Ne Kadar Hizmet Edebilecek?”, Vergi Dünyası, Ankara.
- CÖMERT, N., UZAY, Ş., SELİMOĞLU, S., UYAR S., (2013), Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, Sakarya Üniversitesi, Sürekli Uygulama ve Araştırma Merkezi, Sakarya.
- ÇALIŞKAN, Merdan, (2009), “Ülkemizde Bağımsız Denetim Mevzuatı ve Güncel Düzenleme Çalışmaları”, E- Yaklaşım.
- ÇAVUŞ, Adnan, (2006), Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları, Doktora tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- DARICI, Haldun, (2011), “Vergi Denetim Birimi Olmak”, Yaklaşım Dergisi, Ankara.
- DARICI, Haldun, (2011), “ 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname -I”, Yaklaşım Dergisi, Ankara.
- DOĞAN, Can/KAPUSUZOĞLU, Tuncay, (2005), “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler”, Vergi Dünyası Dergisi, Ankara..
- DOĞAN, Uğur. (2012), 100 Soruda e-defter, Gelirler Kontrolörleri Derneği, Vergi Sorunları Dergisi
- DUMAN, Ömer, (2008), Muhasebe Denetimi ve Raporlama, Tesmer Yayın No: 78, 2. Baskı, Ankara.
- DÜZGÜN, Oğuz. (2017) Veri Madenciliği ve İŞKUR için Uygulama Yönelik Model Önerisi. Ankara
- ERDEM, Burhan, (1981), Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 223/154, Eskişehir.
- ERDOĞAN, Melih, (2006), Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Eskişehir.

EROL, Ahmet, (2011), “646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Kurulmasına Dair KHK’nın Anayasa’ya Aykırılığı -II”, Yaklaşım Dergisi, Ankara.

EROL, Ahmet, (2011), “Maliye Bakanlığı Denetim Birimlerinin 646 sayılı KHK ile Birleştirilmesi Bir Reform Mudur?”, Yaklaşım Dergisi, Ankara.

EROL, Ahmet, (2010), Vergi İncelemesi-Mükellef Hakları, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayını, İstanbul.

GERÇEK, Adnan, (2011), “Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları”, Yaklaşım Dergisi, Ankara.

GÜREDİN, Ersin, (1998), Denetim, İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş.

Hesap Uzmanları Derneği, (2004), Denetim İlke ve Esasları 1.Cilt, İstanbul.

Hesap Uzmanları Derneği, (2011), “Hesap Uzmanlarının Yetiştirilmesi ve Vergi Denetim Kurulu’nun İnsan Kaynağı Politikasına Bakış”, Vergi Dünyası, Ankara.

Hesap Uzmanları Kurulu, Türk Vergi Sistemi ve 50.Yılında Hesap Uzmanlar Kurulu, HUK 50.Yıl Armağanı, Ankara 1995.

KARABOYACI, Abdullah, (2014), Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri, Türkiye Barolar Birliği Dergisi,

KAYA, M.Göktuğ, İLİK, H.Kamil,TÜRKMEN H.: Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim Türkiye, ABD, İngiltere ve Diğer Ülkeler. Nobel Bilimsel Eserler, Ankara.(Haziran,2017)

KAVAL, Hasan., (2005), Uluslararası Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, Ankara.

KAVUT Lerzan, (2001), “Bağımsız Denetçiler ile Denetim Hizmeti Alan İşletmelerin Yöneticilerinin Denetim Kalitesine İlişkin Görüş ve Tutumları”, İMKB Dergisi, İstanbul.

KEPEKÇİ, Celal, (2004), Bağımsız Denetim, Avcıol Basım Yayın, İstanbul.

KIRBAŞ, Sadık(1998) Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, s.168, Ankara.

KIZILOT, Ş., ŞENYÜZ, D., TAŞ, M., DÖNMEZ Recai, (2007), Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

KORKMAZ, Umut, ( 2007), “Kamuda İç Denetim” –I.Bütçe Dünyası Dergisi, Cilt 2, Sayı 25.

KÜÇÜK, Şaban, (2011), “Türkiye’nin Maliye Teftiş Kurulu’na İhtiyacı Vardır.”, Yaklaşım Dergisi, Ankara.

MERTER, Mehmet Emin. 2004. “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi”. Yayınlanmamış Doktora Tezi, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.

OZANSOY, Ahmet, (2011), “Vergi Denetim Kurulu Nedir, Ne Değildir?”, Yaklaşım, Ankara.

SARAÇOĞLU, Fatih, ( 2004 ) “Verginin Vergiyle Denetimi ve Ücretlilere Vergi İadesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:270, Ankara.

SÜRAL, Arıcan , (1990), “Fransa’da Katma Değer Vergisi’nin Kontrolü”, Vergi Sorunları Dergisi, Ankara.

ŞAMCI ,E.Berk, YLT(2016)Haliç Üniv.Sosyal Bilimler Enst. Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Kayıp Kaçaklarının Önlenmesi Yönünden Vergi Denetiminin Rolü/Pendik Uyg.Denetim Müd.Örneği.İstanbul.

ŞEKER, Nezih, (1994), Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, Beta Yayınları, İstanbul.

ŞENYÜZ.Doğan, YÜCE.Mahmut , GERÇEK. Adnan , Vergi Hukuku, 4. Baskı, Bursa 2013, s.147

TEKİN F., ÇELİKKAYA, Ali, (2007), “Vergi Denetimi”, Seçkin Yayınevi, Ankara.

TÜREDİ, Hasan, (2007), Denetim, Trabzon.

TÜRK, Abdullah, (2010) Elektronik Vergi Denetiminin Vergi Kaçırma Eğilimlerini Azaltmadaki Rolü ve Bir Araşt. Tezi.

TÜRKOĞLU, Abdullah, (2009), “**Vergi Denetiminde Elektronik Dönem**”, Konferans Notları, Karesi Vergi Dairesi Müdürlüğü, Balıkesir.

UĞUR, Atilla. ve ÇÜTÇÜ, İbrahim, (2009), E-Devlet ve Tasarruf Etkisi kapsamında VEDOP Projesi,Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi, 1 (2)

UYANIK, Ali, (2005): “Vergi Teorisi, Hukuku ve Tekniği, Avrupa Birliği’nin Vergilendirme Yapısı ve Sigorta Sektörü,” Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları

ÜNAL, Yasemin, (2018), Elektronik Uygulamaların Vergi Denetimi Üzerine Etkisi: Denetimin Tarafları Üzerine Bir Araştırma, Tez, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enst., Adana.

Vergi Denetmenleri Derneği , (2003), Türk Vergi Yönetiminde Etkinlik Arayışları Kapsamında Vergi İdaresi Ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması Raporu, Ankara.

YAYMAN, Derya, (1999), “Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanması”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir.

YEŞİLYURT, Hasan, (2011), “Güzide Denetim Kurumları Tarihin Tozlu Raflarındaki Yerini Aldı”, Yaklaşım Dergisi, Ankara.

YILMAZ, Yiğit(2019), Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı ; Alman Vergi Sistemi ve Vergi Denetimine Genel Bir Bakış. Makale Sayı:237, Haziran 2019.  
<https://www.vergiraporu.com.tr/upImage/org/1d03787.pdf> E.Tarihi: 13.07.2019

YURTERİ, İsmet. (2011). “AB ve ABD’deki Vergi Denetimi ve Uygulanış Biçimleri ‘1-Almanya ’, E-Yaklaşım 226.

YUMUŞAK, İbrahim, (2011), “Kırk Küp Kırkının da Kulpu Kırık Küp: 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname”, Vergi Dünyası, Ankara.

<http://docplayer.biz.tr/14270350-Bagimsiz-denetimin-gozetiminde-ulke-yaklasimlari-kgk-daire-baskani-veysel-pekuz-kgk-uzman-yardimcisi-zehra-esma-aydogan.html> E.Tarihi: (24.06.2019).

E.Tarihi: 23.06.2019, <https://vergidosyasi.com/2017/04/06/ba-bs-formu-bildirim-yukumlulugu-ve-ozellikli-durumlar/>

<https://www.kpmgvergi.com/PDF/Sorumlu-Vergicilik/Hakan%20Guzeloglu.pdf>.

GÜZELOĞLU, Hakan, Elektronik vergi Uygulamalarında Türkiye’nin Durumu(makale)  
E.Tarihi: 01.02.21019

<https://home.kpmg/content/dam/kpmg/.../tr-sorumlu-vergicilik-hakan-guzeloglu.pdf>

2014 Yılı Faaliyet Raporu, [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) E.Tarihi: 20.06.2019



2017 Yılı Faaliyet Raporu, [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) E.Tarihi : 20.06.2019

31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Madde 3

[www.uyumsoft.com/ba-bs'nin](http://www.uyumsoft.com/ba-bs'nin) Tanımı

BA&BS Ülke Kodları, E.Tarihi 27.06.2019

<https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/verteb396ulkekodu.pdf>

AYKIN, Hasan. [vergidosyasi.com](http://vergidosyasi.com).E.Tarihi:28.07.2019

<https://vergidosyasi.files.wordpress.com/2018/03/dikkat-kdv-beyannameleriniz-nedeniyle-sahteci-incelemesi-sahte-belge-risk-analiz-programc4b1-sarp.pdf>

VEDOP (Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi)Vedop”un Faydaları

[www.cs.com.tr/TR/?q=content/vedop-1](http://www.cs.com.tr/TR/?q=content/vedop-1)

