

# KATMA DEĞER VERGİSİ İADELERİNE İLİŞKİN YMM İNCELEMELERİNİN HAKSIZ İADEYİ ÖNLEMEDEKİ ETKİNLİĞİNİ BOZAN HUSUSLAR ve ÖNERİLER

FACTS DISTORTING THE EFFECTIVENESS OF SWORN-IN CPA EXAMINATIONS IN PREVENTION OF UNLAWFUL VALUE ADDED REPAYMENTS AND RECOMMENDATIONS ON THIS ISSUE



Coşkun ÇEKİCİLER\*



Onur GÖK\*\*

## ÖZ

Yeminli mali müşavirler tarafından yürütülen mesleki faaliyetler şahsi emek ve mesai ile mesleki bilgi birikimine dayanmakta ve meslek mensuplarınca şahsi sorumluluk altında yürütülmektedir. İlgili Kanunlar çerçevesinde kendisine yetkiler tanınan yeminli mali müşavirler, devletin denetim yükünü azaltmaları ve taşıdıkları sorumluluk açısından son derece önemli bir role sahiptirler. Meslek mensuplarının faaliyetlerini gerekli mesleki özeni göstererek yürütmeleri büyük önem taşımaktadır. Bu çerçevede çalışmamızda katma değer vergisi iadelerine ilişkin yeminli mali müşavir incelemelerinin haksız iadeyi önlemedeki etkinliğini bozan hususlar ve öneriler detaylı bir şekilde ele alınmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Yeminli Mali Müşavirlik, Sorumluluk, Yükümlülük, Haksız İade.

## ABSTRACT

Professional activities performed by sworn-in certified public accountants (SCPA) are based on their personal labour and professional knowledge, and done under personal liability. Thanks to rights and powers provided as per related laws, sworn-in certified public accountants carry a personal liability in the performance of their duties and play a critical role in reducing the state's audit burden. It is very important SCPAs perform their duties with scrupulous attention. In this respect, this article deals with the facts distorting the effectiveness of sworn-in CPA examinations in prevention of unlawful VAT repayment and makes detailed recommendations on this subject.

**Keywords:** Sworn-in certified public accountant, responsibility, liability, unlawful repayment

\* Vergi Müfettişi

\*\* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 22.10.2017 / M.K.T.: 22.11.2017

## 1- GİRİŞ

İşletme, finans ve mali mevzuat konularında gerçek ve tüzel kişilere müşavirlik hizmeti veren yeminli mali müşavirler, mükelleflerin vergi tarhına esas teşkil edecek mali tablolarını ve beyannamelerini, ilgili mali mevzuat, muhasebe prensipleri ve denetim standartları yönünden tasdik etmek dolayısıyla beyan edilen vergi matrahının gerçek olduğunu onaylamak görev ve yetkisine sahiptirler.

Yeminli mali müşavirlerin inceleme elemanlarının sahip olduğu görev ve yetki ile donatılmaları, kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkisinin kullanılmasına engel teşkil etmeyecekse de, yeminli mali müşavirler tarafından yapılacak tasdik işlemi, bakanlıkça lüzum görülmedikçe bakanlığın yetkili elemanlarınca incelenmiş belge niteliğine sahip olacaktır. Bu nedenle yeminli mali müşavirlerce yapılacak tasdik işlemi "kamu hizmeti" niteliğindedir.<sup>1</sup>

Bu çerçevede, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin yararlanmasına tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek amacıyla oluşturulan Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği; 3568 sayılı Meslek Yasasının kabul edildiği 1989 yılından bu yana global finans, iletişim, medya, elektronik ticaret ve benzeri alanlarda meydana gelen köklü değişiklikler sonucunda dünyanın en önemli mesleklerinden biri haline gelmeye başlamış; günümüzde mesleğe yüklenen fonksiyonlar, artık Yasadaki tanımlamaya sığmaz olmuştur.<sup>2</sup>

TÜRMOB tarafından 2016 yılı faaliyet raporunda açıklanan rakamlara göre ülke genelinde 4 bin 723 yeminli mali müşavir bulunmaktadır. Bunlardan 2 bin 588'i çalışanlar kütüğüne kayıtlı olarak mesleki faaliyetlerini sürdürmekte ve mühür kullanmakta olup, 2 bin 135'i ise çalışanlar kütüğüne kayıtlı değildir.<sup>3</sup>

Yeminli Mali Müşavirlik mesleği ülkemizin en gözde ve prestijli mesleklerinden birisi olarak kabul edilmektedir. Ancak mesleğe yüklenen görev ve sorumluluklar ile ortaya çıkan yaptırımlar, bu mesleği ülkemizin en riskli mesleklerinden birisi haline getirmektedir. İlgili mevzuatları uyarınca yeminli mali müşavirlere yüklenen sorumlulukları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.<sup>4</sup>

- Tam tasdikten doğan sorumluluk,
- Sosyal sorumluluk,
- İşletme sahip ve yöneticilerine karşı sorumluluk,
- Hukuki ve cezai sorumluluk,
- Haksız rekabet ve etik kurallarla ilgili sorumluluk.

Yeminli mali müşavirlik mesleği gerek Türk vergi sisteminden kaynaklanan kronik problemler gerekse mesleğin icrasından kaynaklanan özel nedenler nedeniyle çeşitli zorluklar ile karşı karşıyadır. Bu çalışmamızda katma değer vergisi iadeleri özelinde yeminli mali müşavir incelemelerinin haksız iadeyi önlemedeki etkinliğini bozan hususlar ve öneriler üzerinde durulacaktır.

<sup>1</sup> Anayasa Mahkemesinin 19/3/1987 tarih ve E:1986/5 sayılı kararı

<sup>2</sup> <http://www.ankaraymmo.org.tr/#!/webicerik1/557f47709c6a0a92a3994468>

<sup>3</sup> <http://www.turmob.org.tr/Attachment.aspx?param+=quFU/yYHWfp3iGFdtITdj6lNdJC1B5IMZd0zta07TFjm0179bi6EmU1/E8vnCRtmVp4rIU3EtQ=>

<sup>4</sup> Nevzat Saygılıoğlu, Yeminli Mali Müşavirlerin Meslek Kariyerinde Hukukun Yeri, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 409, Eylül 2015, s:12

## **2- KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ İLE İLGİLİ OLARAK, TASDİK KAPSAMINA ALINAN KONULAR ve BUNLARA İLİŞKİN USUL ve ESASLAR**

3568 sayılı Kanununun 2'nci maddesinde Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin konusu;

- Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,
- Bu konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak ve
- Mezkûr Kanununun 12'nci maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmak olarak tanımlanmıştır.

Yeminli mali müşavirlere tanınan tasdik yetkisi ise 3568 sayılı meslek Kanununun 12'nci maddesinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

### **“Tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk”**

*Madde 12 - Yeminli Malî Müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler. Yeminli Malî Müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.*

*Kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş malî tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Ancak, çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır.*

*Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek ezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler.*

*Bu Kanun hükümlerine göre meslek icra edenlerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumlulukları saklıdır.”*

Sözü edilen kanun ve yönetmelik hükümleri ve diğer ilgili kamu kurum ve kuruluşları mevzuat hükümleri gereğince KDV İadesine ilişkin olarak Yeminli Mali Müşavirlere aşağıdaki işlemleri tasdik etme yetkisi verilmiştir.

- Yapılan ihraç işlemleri nedeniyle indirim konusu yapılamayan KDV'nin iadesi ve mahsubu konusunda tasdik işlemleri,
- KDV Kanunu'nun 13/a,b maddesinde yer alan mükelleflere işletmelerinde kullanacakları deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri ile bunların tadil, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan teslim ve hizmetler, deniz, hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler istisnasının KDV iade / mahsuplarının tasdiki,
- KDV Kanunu'nun 14. maddesi uyarınca yapılan uluslararası taşımacılık istisnası nedeniyle KDV iadesi veya mahsubu işlemlerinin tasdiki,

- Kaynak kullanımı destekleme primi ve KDV desteği konusunda tasdik işlemleri,
- Dahilde işleme izin belgesine dayanarak yurt içinden KDV'siz olarak alınan mallarla ilgili işlemlerin tasdiki,
- KDV Kanunu'nun 29/2'nci maddesi uyarınca İndirimli oranda KDV'ye tabi işlemlerin tasdiki, indirilemeyen Katma Değer Vergisi nedeniyle doğan iade ve/veya mahsup işlemleri,
- Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara ilişkin KDV iadesi,
- Uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetlere ilişkin KDV iadesi,

### **3- KATMA DEĞER VERGİSİ İADELERİNE İLİŞKİN YMM İNCELEMELERİNİN HAKSIZ İADEYİ ÖNLEMEDEKİ ETKİNLİĞİNİ BOZAN HUSUSLAR ve ÖNERİLER**

#### **3.1- Türk Vergi Sisteminin Karışık Olması**

Ülkemizde sosyal bilimler alanında öğrenilmesi ve anlaşılması en zor olan dalların başında vergi gelmektedir. Bir ihtisas alanı olan vergi, çoğu zaman bu işi profesyonel olarak icra eden meslek mensupları tarafından dahi yeteri kadar anlaşılammaktadır. Bu durumun başlıca nedenleri arasında Türk Hukuk Sistemi'nin genel bir sorunu olan kazuistik kanun yapıcılığı gelmektedir.

Kazuistik kanun yapıcılığında, düzenlenecek alana ilişkin olarak ortaya çıkabilecek, karşılaşılabilecek her türlü problem önceden öngörülmeğe çalışılarak, her bir olaya ilişkin düzenlemeler yapılmaya çalışılmaktadır. İlk bakışta bir kanunun uygulanması sırasında ortaya çıkabilecek her türlü problemi önceden tespit edip çözüm alanı bulacak olarak gözükse de, kazuistik kanun yapıcılığı pek çok sorunsal beraberinde getirmektedir. Şöyle ki; Türk Vergi Sistemi'ni oluşturan gerek kanunların gerekse idarenin düzenleyici işlemlerinin kazuistik olması mevcut yapıyı anlaşılmaktan uzak, sistematikten yoksun kılmıştır. Çünkü vergi hukukumuz bir sistematik ve mantık silsilesi üzerine değil, olaylar üzerine inşa edilmiştir. Hal böyle olunca da her bir olaya ilişkin hukuki düzenlemeler vergi mevzuatımızı içinden çıkılmaz bir hale sokmuş, vergi hukukumuz içerisinde düzenlenmeyen olaylar karşısında nasıl işlem tesis edileceği sorusu ise bir bilinmezi beraberinde getirmiştir.

Öte yandan Türk Vergi Hukuku'nda kazuistik kanun yapıcılığı kadar problem teşkil eden diğer bir hususta kanun yazım dilidir. Türk Vergi Hukuku'nu oluşturan neredeyse tüm kanunlar ne yazık ki oldukça ağıdalı bir dil ile kaleme alınmıştır.

Kanun dillerinin sade, açık, anlaşılır ve yorum farklılığı yaratmayacak şekilde olması gerektiği açıktır. Kanun metinleri ne derece kötü kaleme alınırsa uygulamada o kadar sıkıntı yaşanmakta, özellikle mükellefler idare ile sıkça ihtilafa düşmektedir. Kullanılan dilin açık olmaması yorum farklılıklarına neden olduğundan, aslında vergi ihtilaflarının özünü de oluşturmaktadır.<sup>5</sup>

Türk Vergi Sistemi'nin temelini oluşturan Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Vergi Usul Kanunu'nun yakın zaman içerisinde köklü değişikliklere uğraması beklenilmektedir. Söz konusu kânunların yeniden revizesi sırasında dikkate alınması gereken en önemli hususlardan birisi de mezkûr kanunları kazuistik yapısından arındırmak suretiyle bir sistematik üzerinde inşa etmektir. Böylelikle vergi kanunlarının uygulanması ve yorumlanması sırasında ortaya çıkan uyumsuzluklar asgari seviyeye indirilebilecektir.

<sup>5</sup> Doç. Dr. Güneş Yılmaz, Doç. Dr. Özgür Biyan, Kanun Yapma Tekniği Açısından Vergi Kanunlarının Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası Dergisi, Eylül 2017,S:433,S:30

### 3.2- Mevzuatın Sürekli Olarak Değişmesi

Türk vergi sisteminin en önemli sorunlarından birisi de mevzuatın sürekli olarak değişmesidir. Zaten karışık olarak mevzuat hükümlerinin sürekli olarak değişmesi hem mükellefler hem de meslek mensupları açısından ciddi zorluklar teşkil etmektedir. Ayrıca bu değişikliklerin torba kanunlar ile yapılması mevzuat düzenlemelerini takibi güç bir hale getirmektedir.

Torba kanun düzenlemeleri, ne yazık ki son yılların çok kötü bir alışkanlığı haline getirilmiş bulunmaktadır. Bir tek torba kanun ile onlarca kanunda, yüzlerce madde veya fıkra ve bent düzenlenmektedir. Bu gidişatın önüne geçmek için ne yazık ki Meclis Tüzüğüne değiştirmek yerine her seferinde kanun düzenleme tekniği değiştirilerek yozlaşmaya yol açılmaktadır.<sup>6</sup>

Öte yandan yazımızın 3.1'inci bölümünde değindiğimiz üzere sistematik esaslı değil olay esaslı olarak düzenlenmiş sisteme idarenin düzenleyici işlemleri suretiyle müdahalesi de had safhadadır. Hal böyle olunca sadece parlamentoda kabul edilen kanunları değil; idarenin düzenleyici işlemlerini de sıkı bir şekilde takip etmek zorunluluğu doğmaktadır.

Türk vergi sistemi oldukça dinamik bir alan olup, her yeni somut olaya yetişmeye çalışan hukuk sistemi arkasında bir tebliğ, sirküler mezarlığı oluşturmaktadır. Aşağıdaki tabloda yer alan rakamlar bu sorunu daha somut bir şekilde ortaya koymaktadır.<sup>7</sup>

Kanun Adı	Tebliğ Sayısı	Sirküler Sayısı
Gelir Vergisi Kanunu	298	99
Kurumlar Vergisi Kanunu	12	45
KDV Kanunu <sup>8</sup>	123	67
ÖTV Kanunu <sup>9</sup>	36	22
Damga Vergisi Kanunu	61	21

Vergi kanunlarının uygulamasına ilişkin olarak karşımıza çıkan diğer bir problemlilikte özelge müessesesidir. Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413'üncü maddesinde, mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan veya Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüt duydukları hususlar hakkında izahat isteyebilecekleri hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda 16/01/2010 tarihinde özelge sistemi uygulamaya konulmuştur.

Özelge sistemi ile;

- mükellefe kısa zamanda doğru ve net cevap verilmesi,
- muhatabın teke indirilmesi, başvuruların ve cevapların bir standarda kavuşturulması,

<sup>6</sup> Nevzat Saygılıoğlu, a.g.m. , s:12

<sup>7</sup> Rakamlar Gelir İdaresi Başkanlığı web sitesi üzerinden erişime sunulan mevzuat düzenlemeleri dikkate alınmak suretiyle derlenmiştir.

<sup>8</sup> KDV Kanununa ait tebliğler 20.06.2014 tarihinde çıkarılan KDV Genel Uygulama Tebliği ile tek tebliğ altında toplanmıştır. Mezkûr tebliğin yayınladığı tarihten itibaren de 12 yeni tebliğ yayınlanmıştır.

<sup>9</sup> ÖTV Kanununa ait tebliğler 2015 yılı içerisinde ÖTV Kanununa ekli listeler dikkate alınmak suretiyle 4 temel tebliğ altında toplanmıştır.

- mükellefin uyum maliyetinin azaltılması,
- bürokrasi ve kırtasiyeciliği azaltarak kaynakların verimli kullanılması hedeflenmektedir.<sup>10</sup>

Ancak geldiğimiz noktada özelge müessesesi vergi kanunlarının uygulamasını kolaylaştırmak yerine daha da karmaşıklaştırmakta; tebliğler ile sirkülerler dışında takibi zorunlu yeni bir mevzuat düzenlemesi olarak yerini almaktadır. Özellikle 425 Seri No.lu Vergi Usul Genel Tebliği ile getirilen yeni düzenlemeler özelgeleri vergi hukuku alanında oldukça önemli ve bağlayıcı bir hukuk normu haline getirmiştir. Şöyle ki;

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "İncelemede uyulacak esaslar" başlıklı 140'ıncı maddenin 5 numaralı bendinde vergi incelemesi yapanların vergi kanunları ile ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecekleri, ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığı'na düzenleyecekleri bir rapor ile bildirecekleri hüküm altına alınmıştır.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar inceleme neticesinde tanzim edecekleri raporlarda vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı hususlara yer veremeyecekler, dolayısıyla da bu düzenlemelere aykırı olarak tarhiyat öneremeyeceklerdir. Ancak, bu raporların intikal ettirildiği Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları, raporları değerlendirirken yukarıda zikredilen mevzuata ilave olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilmiş olan özelgelere uygunluk kistasını da tatbik edeceklerdir.

Rapor değerlendirme komisyonları raporları özelgelere uygunluk yönünden değerlendirirken eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olan ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilmiş özelgeleri dikkate alacak ve varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özelge ile sınırlı kalmayacaktır. Rapor- da, özelgede yer alan görüş aksine bir tenkit varsa rapor olumsuz değerlendirmeye konu edilecek ve 31/10/2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in ilgili hükümlerine göre işlem yapılacaktır. Olumsuz değerlendirmenin yapılabilmesi için özelgede yer alan görüşün tam olarak raporda tenkit edilen konuyla ilgili olması diğer bir ifadeyle verilen izahatın aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulanabilir olması gereklidir. Ayrıca, rapor değerlendirme komisyonunun dikkate alacağı özelgenin ilgili konuda Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilmiş en güncel özelge olması gerektiği tabiidir.

425 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapılan bu düzenlemeler çerçevesinde bir mükellef hakkında verilmiş özelge aynı durumda olan diğer mükellefler bakımından da sonuçlar doğuracak ve bu haliyle "özel"ge daha ziyade "genel"ge hüviyetine bürünecektir.<sup>11</sup>

### 3.3- Kayıt Dışı Ekonomi ve Belge Düzeninin Yerleşmemiş Olması

Kayıt dışı ekonomi, devletten gizlenen, kayda geçirilmeyen ya da geçirilemeyen ve bu sebeple de denetlenemeyen faaliyetler olarak tanımlanabilir. Buna göre, bazı kayıt dışı ekonomik faaliyetler yasadışı faaliyetler olduğu halde, bazıları ise yasaklanmamış bir faaliyetin bilinçli olarak kayıtlara geçirilmemesi, dolayısıyla vergilendirilmemesi şeklinde meydana gelmektedir. Bu çerçevede, yasak-

<sup>10</sup> <http://www.gib.gov.tr/ozelge-sistemi/genel-bilgi>, Erişim tarihi: 25 Ekim 2017

<sup>11</sup> Onur Gök, Serbest Meslek Erbabı Yenileme Fonu Ayırabilir mi? , <http://vergialgi.net/vergi/serbest-meslek-erbabi-yenileme-fonu-ayirabilir-mi/> Erişim tarihi: 22 Ekim 2017

lanmamış faaliyetlerden olup, bilinçli olarak kayıt dışına çıkarılan işlemler ve bu işlemler dolayısıyla meydana gelen vergi kayıp ve kaçığı önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.<sup>12</sup>

Aşağıdaki tabloda ülkemizdeki kayıt dışılık durumu yıllar itibariyle gösterilmiştir.<sup>13</sup>

Gösterge Adı	Mevcut Durum	2014	2015	2016	2017	2018
<b>Kayıt dışı ekonominin GSYH'ya oranı</b>	27%	26%	25%	24%	23%	22%
<b>Tarım dışı sektörlerde kayıt dışı çalışanların tarım dışı istihdama oranı</b>	22%	22%	20%	19%	18%	17%
<b>Kayıtlı faal mükellef sayısı</b>	4,9 Milyon	5	5,1	5,2	5,3	5,4

Ülkemizde mali ve ekonomik açıdan kayıt dışılık ciddi bir sorun oluşturmaktadır. Kayıt dışı ekonominin varlığı doğrudan vergi gelirlerinde bir kayba neden olduğu için kayıt dışılıkla mücadele konusu vergi idaresinin de başlıca uğraş alanlarından birisi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Maliye idaresinin kayıt dışı ekonomi ile mücadelede en önemli aracı vergi incelemeleridir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda vergi incelemesinden maksat; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olarak ifade edilmiştir.

Ülkemizde vergi incelemesi görevi asıl olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından icra edilmektedir. 646 sayılı KHK ile ihdas edilen Kurul'un yıllar itibariyle gerçekleştirdiği incelemelere ait rakamlar aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir.<sup>14</sup>

YILLAR	Sınırlı İnceleme	Tam İnceleme	Toplam İnceleme Sayısı
<b>2012</b>	88.737	17.024	105.761
<b>2013</b>	130.546	32.821	163.367
<b>2014</b>	111.692	37.355	149.047
<b>2015</b>	129.209	30.291	159.500
<b>2016</b>	144.820	40.642	185.462

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulduğu günden bugüne kadar vergi incelemelerinde etkinlik ve verimliliğin artırılması, verginin tabana yayılması ve kayıt dışı ekonomi ile mücadele için başta vergi incelemesi olmak üzere pek çok görevi icra etmektedir. Ancak yoğun uğraşlara rağmen toplam mükellef sayısı içerisinde incelenen mükelleflerin sayısı halen daha oldukça düşük seviyededir.<sup>15</sup>

<sup>12</sup> Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2011-2013) [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/Kayit\\_Disi\\_Ekonomiyle\\_Mucadele\\_Stratejisi\\_Eylem\\_Plani\\_2011\\_2013.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Kayit_Disi_Ekonomiyle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Plani_2011_2013.pdf), Erişim tarihi: 22 Ekim 2017

<sup>13</sup> Onuncu Kalkınma Planı, Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Eylem Planı, Ocak 2015, <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2015kayitdisi.pdf>, Erişim tarihi: 22 Ekim .2017

<sup>14</sup> Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2016 Faaliyet Raporu, s:43, [https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVDK%202016%20Faaliyet%20Raporu\\_22.05.17.pdf](https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVDK%202016%20Faaliyet%20Raporu_22.05.17.pdf), Erişim tarihi: 24 Ekim 2017

<sup>15</sup> Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2016 Faaliyet Raporu, s:43, [https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVDK%202016%20Faaliyet%20Raporu\\_22.05.17.pdf](https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVDK%202016%20Faaliyet%20Raporu_22.05.17.pdf), Erişim tarihi: 24 Ekim 2017, s:45

YILLAR	Mükellef Sayısı <sup>16</sup>	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı (%)
2012	2.422.975	46.845	1,93
2013	2.460.281	71.352	2,9
2014	2.472.658	55.284	2,24
2015	2.527.084	58.676	2,32
2016	2.541.016	49.817	1,96

Yukarıdaki tablolarda görüleceği üzere 2016 yılı içerisinde toplam 185.462 inceleme sonucunda 49.817 vergi mükellefi incelenmiş olup; bu rakam faal mükelleflerin yaklaşık %2'sine tekabül etmektedir.

2016 yılında Vergi Müfettişleri tarafından yürütülen vergi incelemeleri sonucunda 165.421 adet rapor düzenlenmiştir. Bu raporlardan iade ve kabul raporları dahil 122.245 adedi vergi inceleme raporu, (sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve/veya kullanma incelemeleri de dahil olmak üzere) 25.706 adedi vergi tekniği raporu, 10.380 adedi vergi suçu raporu, 6.371 adedi görüş ve öneri raporu, 719 adedi ise diğer raporlardan oluşmaktadır.<sup>17</sup>

Kurul Başkanlığı tarafından kamuoyu ile paylaşılan rakamlarda inceleme türüne ilişkin detaylı rakamlar yer almaktadır. Ancak mevcut incelemelerin ne kadarının sahte belge düzenleme/kullanma fiiline ait olduğu faaliyet raporlarında paylaşılmamıştır. Rapor türleri itibarıyla vergi suçu raporlarının sayısına ve adli mercilere intikal eden olaylara bakıldığında sahte belge düzenleme/kullanma fiili neticesinde düzenlenen raporların hiçte az olmadığı görülecektir.

Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü tarafından paylaşılan verilere göre 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri dairesinde adli mercilere intikal eden olaylara ait rakamlar aşağıdaki gibidir.<sup>18</sup>

<sup>16</sup> Faal gelir vergisi mükellef sayıları ile faal kurumlar vergisi mükellefi sayıları toplamından oluşmaktadır.

<sup>17</sup> Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2016 Faaliyet Raporu, s:46, [https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fdosya%2fVDK%202016%20Faaliyet%20Raporu\\_22.05.17.pdf](https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fdosya%2fVDK%202016%20Faaliyet%20Raporu_22.05.17.pdf), Erişim tarihi: 24 Ekim 2017

<sup>18</sup> <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/Istatistikler/1996/2016acilanozel.pdf>, Erişim tarihi: 23 Ekim 2017



Kanun Numarası	Madde Numarası	Açılan Davalardaki Suç Sayısı	Sanık Sayısı
213	353 <sup>19</sup>	6	6
213	359/a-1 <sup>20</sup>	647	647
213	359/a-2 <sup>21</sup>	7435	7435
213	359/b <sup>22</sup>	17508	17508
213	359/c <sup>23</sup>	35	35
213	362 <sup>24</sup>	42	42
213	363 <sup>25</sup>	13	13

Vergi incelemelerinde etkinliğin ve verimliliğin sağlanamamasında temel sorunlardan birisi de ülkemizde sahte belge kullanma/düzenleme fiilinin yaygınlığıdır. Türk vergi sisteminde belge düzeninin yerleşmemiş olması, sahte belge kullanma oranındaki yaygınlık ve mükellefler tarafından işlenen bu fiillere ilişkin olarak uygulanacak müeyyideleri ortadan kaldıran vergi afları, kayıt dışılık ile mücadelede yol alınmasına engel olmaktadır.

Kayıt dışılık ve sahte belge kullanımı, yeminli mali müşavirler açısından da oldukça önemli bir sorun teşkil etmektedir. Yeminli mali müşavirler cari dönem içerisinde mükelleflerin iade taleplerinin yerine getirilmesine ilişkin çalışmalar yürütmektedir. Bu sırada mükelleflerin mal/hizmet satın aldıklarını beyan ettikleri diğer firmalar nezdinde yapılan karşıt tespitler ve araştırmalar sonucunda mevcut durum net olarak ortaya koyulamamaktadır. Şöyle ki; sahte belge düzenleyicisi olarak faaliyet gösteren firmaların pek çoğu faaliyetine başladıktan yıllar sonra vergi idaresi tarafından tespit edilmektedir. Uzun yıllar boyunca bu firmalar piyasa ekonomisi içerisinde hiçbir mal teslimi/hizmet ifasında bulunmaksızın sadece komisyon geliri elde etmek amacıyla fatura düzenlemektedir. Ancak bu hususun yeminli mali müşavirlerce yapılacak karşıt tespit ve araştırmalarda ortaya çıkarılması pek mümkün değildir. Hatta vergi inceleme elemanları tarafından yapılan incelemeler neticesinde bile iade alan mükelleflerin sahte belge kullanıcısı olduğu daha sonraları ortaya çıkmakta ve haksız alınan iadelerin tekrar mükelleften geri alınması için işlem tesis edilmektedir.

Mesleki vazifelerini icra ederken yeminli mali müşavirler vergi inceleme elemanlarının sahip oldukları pek çok yetkiye sahip değildir. Ancak yaptıkları işlemler bakımından sorumlulukları vergi in-

<sup>19</sup> Özel usulsüzlükler ve cezaları

<sup>20</sup> Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

<sup>21</sup> Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

<sup>22</sup> Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar

<sup>23</sup> Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar

<sup>24</sup> Vergi mahremiyetinin ihlali

<sup>25</sup> Mükellefin özel işlerini yapan memurlar

celeme elemanlarına nazaran dikkate alındığında oldukça ağırdır. Pek çok yetkiden yoksun olan ve bilgiye erişmek noktasında pek çok kısıt ile karşı karşıya olan yeminli mali müşavirlere uygulanan sorumluluk müeyyideleri bu yönüyle oldukça ağır gözükmektedir.

### **3.4- Yeminli Mali Müşavirlerin Bilgi Erişimine İlişkin Kısıtlamalar**

Çalışmamızın en başında belirtildiği üzere yeminli mali müşavirler tarafından yapılacak tasdik işlemi, Bakanlıkça lüzum görülmedikçe Bakanlığın yetkili elemanlarınca incelenmiş belge niteliğine sahip olacaktır. Bu nedenle yeminli mali müşavirlerce yapılacak tasdik işlemi “kamu hizmeti” niteliğindedir.

Ancak vergi inceleme elemanları inceleme görevini yerine getirirken pek çok yetki ile donatılmışlardır. Bu yetkiler şu şekilde sıralanabilir.<sup>26</sup>

- 1- Yoklama Yapma ve İsteme Yetkisi
- 2- Arama Yapma
- 3- Bilgi İsteme
- 4- Mükellef ve Mükellef İle İlgili Vergi Dairesi Sicil Dosyalarını İnceleme
- 5- İstihbarat Arşivinden Yararlanma
- 6- Defter ve Belgelerin İbrahim İsteme

Yine inceleme elemanları kanunen kendilerine verilen görevleri yerine getirirken Maliye İdaresi tarafından alt yapısı tamamlanmış ve istifadelerine sunulmuş bilgi işlem alt yapısından da yararlanmaktadır. Bilgi işlem ağı sayesinde vergi inceleme elemanları inceledikleri mükellefin gerek kendisi gerekse mal/hizmet alım/satımında bulunduğu diğer mükellefler hakkında anlık olarak bilgiye ulaşmaktadır. Mevcut altyapı inceleme elemanlarının bir mükellefin gerçekleştirdiği işlemlerin doğruluğunu ve gerçek mahiyetini tespit etmesinde en büyük aracı ve rehberi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ancak neredeyse vergi inceleme elemanları ile aynı vazifeyi icra eden ve ciddi sorumlulukları bulunan Yeminli Mali Müşavirler ne yazık ki Maliye İdaresi'ne ait bilgi işlem ağından yararlanamamaktadır. Yeminli Mali Müşavirler ancak yapacakları karşıt tespitler ve bilgi isteme yazıları ile iş ve işlemlerin gerçek mahiyetine ulaşmaya çalışmaktadır.

İşlem hacmi büyük olmayan, az sayıda tedarikçi ile çalışan mükelleflerin gerçekleştirdikleri işlemlerin doğruluğu ve gerçek mahiyetine yapılacak karşıt tespitler ve bilgi isteme yazıları ulaşılabilir. Ancak yüzlerce hatta bazen binlerce firma ile çalışan gerek ülke içinde gerekse ülke dışında faaliyette bulunan firmaların gerçekleştirdiği işlemlerin gerçek mahiyetini ve doğruluğunu araştırmak ise ne yazık ki kolay olmayacaktır.

Oysa ki Maliye idaresi tarafından alt yapısı tamamlanmış olan ve her geçen gün daha fazla ihtiyaca cevap verecek şekilde geliştirilen bilgi işlem sistemleri belli parametreler dahilinde Yeminli Mali Müşavirlerin de kullanımına sunulabilir. Böylelikle Yeminli Mali Müşavirlerin bilgiye anlık olarak ulaşması mümkün kılınırken, işlemlerin doğruluğunu tespit etmek daha da kolaylaşır.

### **3.5- Bankalar ile Kamu Kurum ve Kuruluşlarından Gerekli Bilgilerin Alınamaması**

Kamu idare ve müesseseleri, Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik konusu ile sınırlı olmak üzere is-

<sup>26</sup> Erkan Yetkiner, YMM ve Vergi Denetim Elemanlarının Yetki ve Sorumlulukları, <http://www.dengeakademi.com/Files/Article/Erkan2002YMMVeVer.pdf>, Erişim tarihi: 24 Ekim 2017

teyeceği bilgileri vermekle yükümlüdürler. Yeminli Mali Müşavirler tasdik konularına ilişkin olarak ihtiyaç duyacakları bilgileri kamu idare ve müesseselerinden yazı ile isteyeceklerdir.

Öte yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 256'ncı maddesi uyarınca gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257'nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. ***Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla Yeminli Mali Müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.***

Gerek meslek kanunu gerekse Vergi Usul Kanunu ile Yeminli Mali Müşavirlere bilgi isteme noktasında tasdik konuları ile sınırlı olmak şartıyla yetki verilmiştir. Yeminli Mali Müşavirler tarafından gerçek ve tüzel kişilerden istenilen bilgi isteme yazılarına hiç veyahut gereği gibi cevap verilmediği takdirde uygulanacak cezai müeyyidenin ne olduğu ise Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre mezkûr madde gereğince yükümlülüklerini yerine getirmeyenlere özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Ancak Yeminli Mali Müşavirlerin bilgi isteme taleplerinin karşılanmaması halinde uygulanacak cezai müeyyidelerle ilişkin usul ve esaslar, sorumlu tutulacak şahısların tespiti, sorumluluğu uygulayacak birim açık açık tanımlanmamıştır. Bu durumda kanun da öngörölmüş cezai müeyyidenin uygulanması noktasında sıkıntı doğurmaktadır.

Öte yandan yeminli mali müşavirler tasdik konuları ile ilgili olarak bankalardan bilgi temin edememektedir. Bankalar 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 256'ncı maddesinde müşteri sırrına ilişkin bilgilerin verilmesi konusunda yeterince açıklık olmadığı gerekçesiyle, yeminli mali müşavirlere bilgi vermemekte, bu konuda müşterinin açıkça yazılı muvafakatını aramaktadır. Yine söz konusu muvafakatnamelerin, bilginin verileceği tarafın ünvanını, talep edilen bilgiyi ve bilgi vermeden dolayı Bankanın sorumluluğu doğmayacağını açıkça içermesi talep edilmektedir.<sup>27</sup>

Banka hesap hareketleri gerek vergi inceleme elemanları tarafından yürütülecek incelemelerde gerekse yeminli mali müşavirler tarafından yürütülecek işlemlerde önemli bir yere sahiptir. İşlemlerin gerçek mahiyetini ortaya koymakta, kayıt dışı faaliyetleri tespit etmede önemli bir araç olan banka hesap hareketlerine yeminli mali müşavirlerin erişiminin kısıtlanması, yeminli mali müşavirlik müessesesinden beklenen faydaların sağlanmasını engelleyecektir. Maliye idaresi ile bankalar arasında düzenlenecek protokoller ile banka hesap hareketlerine ait verilerin belirli kurallar dahilinde yeminli mali müşavirlerin erişimine açılması gerekmektedir. Aksi takdirde yeminli mali müşavirler tarafından yapılacak inceleme ve araştırmalar şekli bir işlem olmaktan öteye gidemeyecek ve yeminli mali müşavirlik mesleğinden beklenen faydayı sağlayamayacaktır.

---

<sup>27</sup> Akın Ekici, Bankacılık Mevzuatı Kapsamında Banka ve Müşteri Sırrı, Bankacılar Dergisi, Sayı 63, [https://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Arastirma\\_ve\\_Raporlar/bankacilik\\_mevzuati\\_kapsaminda\\_banka\\_ve\\_musteri\\_sirri.pdf](https://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Arastirma_ve_Raporlar/bankacilik_mevzuati_kapsaminda_banka_ve_musteri_sirri.pdf), erişim tarihi:22.10.2017

### 3.6- Alt Yapıdan Daha Fazla Firmaya Bakılması

Yeminli mali müşavirler tarafından yürütülen mesleki faaliyetler şahsi emek ve mesai ile mesleki bilgi birikimine dayanmakta ve meslek mensuplarınca şahsi sorumluluk altında yürütülmektedir.

İlgili Kanunlar çerçevesinde kendisine yetkiler tanınan yeminli mali müşavirler, devletin denetim yükünü azaltmaları ve taşıdıkları sorumluluk açısından son derece önemli bir role sahiptirler. Bu nedenle, meslek mensuplarının faaliyetlerini gerekli mesleki özeni göstererek yürütmeleri büyük önem taşımaktadır.

Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 22'nci maddesinde, meslek mensuplarının; mesleki faaliyetlerini yapabilmek için gerekli yardımcı eleman çalıştırabilecekleri, 29'uncu maddesinde, Kanun'un 2'nci maddesindeki mesleğin konusuna giren işleri, serbest meslek faaliyeti olarak yalnız mesleki faaliyette bulunan meslek mensuplarının yapabileceği belirtilmektedir.

Anılan yönetmeliğin 30'uncu maddesi ile 3568 sayılı Kanunun 45'inci maddesinde ise, birden çok meslek mensubunun çalışmalarını; serbest muhasebeci malî müşavirlik veya yeminli malî müşavirlik ortaklık bürosu veya Şirket şeklinde birleştirebilecekleri, Şirket şeklinde çalışılması halinde, yapılan işlerden doğacak cezaî sorumluluğun işi yapan meslek mensubuna ait olacağına ilişkin hüküm bulunmaktadır.

Yeminli mali müşavirlik mesleğinden beklenen faydanın sağlanması, meslek mensuplarının üstlendikleri işlerin doğruluğu yönünde gereken mesleki özeni göstererek hazine kaybına sebebiyet vermelerinin önlenmesi ve diğer meslek mensupları açısından haksız rekabet oluşturulmasının önüne geçilmesi açısından, meslek mensuplarının hizmet ve tasdik sözleşmesi yaptıkları mükelleflerin sayısı, aktif büyüklüğü, cirosu, çalışan sayısı gibi kriterler dikkate alınmak suretiyle kendi kapasitelerinin üzerinde iş kabul etmeleri önlenmelidir.

Yeminli mali müşavirler tarafından yapılacak hizmet, tasdik sözleşmesi ve danışmanlık faaliyeti, objektif kıstaslar belirlenmek suretiyle sınırlandırılmalıdır. Bünyesinde yeteri kadar meslek mensubu ve teknik personel çalışmayan yeminli mali müşavirlerin, alt yapılarının üzerinde müşteri kabul etmesi engellenmek suretiyle şekli denetimin önüne geçilmelidir.

Belirlenecek objektif kriterler doğrultusunda yeminli mali müşavirlerin hizmet verdiği mükellef sayısı anlık olarak takip edilmeli gerek Gelir İdaresi Başkanlığı gerekse Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından yapılacak inceleme ve araştırmalarda teknik kapasite ve alt yapısının üzerinde müşteri kabul ettiği tespit edilen yeminli mali müşavirlerden izahat istenilmeli ve hizmet verdikleri mükellefler vergi incelemesine sevk edilmelidir.

Aslında bahsettiğimiz bu hususlara ilişkin olarak bir çalışma Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yürütülmüş ve taslak hali Başkanlık tarafından kamuoyu ile paylaşılmıştır.<sup>28</sup> Ancak bugün itibarıyla mevcut çalışma hâlen taslak aşamasında olup akıbetinin ne olacağı bilinmemektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan ancak henüz taslak aşamasında olan bu düzenlemenin hayata geçirilmesi halinde yeminli mali müşavirlik mesleğinden beklenen etkinlik ve verimliliği arttırmada önemli bir rol oynayacağı inancındayız.

<sup>28</sup> [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Tebliğler/Taslaklar/3568/3568\\_tek\\_teb\\_taslak.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/Taslaklar/3568/3568_tek_teb_taslak.pdf), erişim tarihi:24.10.2017

### 3.7- Ücret – Müşteri Müessesesi

Yeminli mali müşavirlik mesleğinden beklenen etkinliğin sağlanamamasında en büyük sorunların başında da mevcut ücret düzenlemeleri gelmektedir.

Tasdik kapsamında bulunan mükellefler tasdik hizmetini alacakları yeminli mali müşavirleri piyasa ekonomisi içerisinde kendileri belirlemede ve aldıkları hizmetin karşılığı olan parasal tutarı doğrudan meslek mensubuna ödemektedirler.

Mükellefler ile müşavirler arasındaki bu ticari ilişki, denetim faaliyetini daha başlamadan sekteye uğratmaktadır. Şöyle ki; vergi kanunlarının uygulanması ve yorumlanması noktasında çeşitli problemler ile karşı karşıya kalabilecek ve bunun sonucu olarak cezai müeyyidelere tabi tutulabilecek olan mükellefler, kamu hizmeti ifa edecek olan yeminli mali müşaviri kendileri belirlemek ve ücretlerini doğrudan meslek mensuplarına ödemek suretiyle tabiri caizse oyunun kurallarını da kendisi belirlemektedir. Hâl böyle olunca da yeminli mali müşavirlik müessesesinden beklenen etkinlik ve verimliliğin sağlanması da hayal olmaktadır.

Oysa ki bir kamu hizmeti veren yeminli mali müşavirleri doğrudan mükellefler ile parasal bir ilişki içerisine sokmak doğru değildir. Bu konuya ilişkin olarak bizim önerimiz **“Havuz Sistemi”**nin getirilmesidir. Sistemi şöyle özetleyebiliriz:

- Müşavirlik hizmetlerinden yararlanmak isteyen mükelleflerin öncelikle yeminli odalarına veya Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurmasını sağlayacak bir düzenleme yapılmalıdır.
- Oda veya Başkanlık tarafından belirlenen kriterler dahilinde müşavirlik hizmet bedelinin tamamı Oda veya Başkanlık tarafından mükelleften tahsil edilmelidir.
- Mükelleflerin yapacağı başvuru üzerine aktif büyüklüğü, çalışan sayısı, cirosu ve başkaca objektif kriterler dikkate alınmak suretiyle Oda veya Başkanlık tarafından hizmet verecek meslek mensubu tayin edilmelidir.
- Hizmet verecek olan meslek mensubuna söz konusu hizmetin karşılığı ödeme Oda veya Başkanlık tarafından, oda aidat kesintisi, gelir vergisi stopajı ve varsa başka ödemeler düşüldükten sonra yapılmalıdır.

Yapılacak bu düzenleme ile ücret-müşteri müessesesinin getirdiği olumsuz sonuçlar ortadan kaldırılabilecek, yeminli mali müşavirlerin teknik alt yapılarının üzerinde iş almasının önüne geçilebilecek ve yine piyasada bazı müşavirlerin veya müşavirlik şirketlerinin asimetrik olarak büyümesinin önüne geçilmek suretiyle mevcut portföy dengeli ve adaletli olarak meslek mensupları arasında bölüştürülebilecektir. Böylelikle meslek mensupları kendilerinden beklenen ödev ve sorumlulukları yerine getirirken ticari kaygı gütmeyecek ve kamu hizmetinde etkinlik ve verimlilik otomatik olarak artacaktır.

### 3.8- Tam Tasdik Sözleşmesi Yapılmaksızın Düzenlenen KDV İadesi Tasdik Raporları ile Tam Tasdik Sözleşmesi Kapsamında Herhangi Bir Limit Olmaksızın Yerine Getirilen İade Talepleri

20 Sıra No'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin A/l bölümünde; “Hangi döneme ait olursa olsun bu Tebliğin yayımını takip eden ikinci aybaşından başlamak üzere, 18 sıra numaralı Genel Tebliğ hükümlerine göre yeminli mali müşavirlerle gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi ve eklerinin tasdikine (tam tasdik) ilişkin sözleşme düzenlemiş bulunan mükelleflerin katma değer vergisi iadelerini yeminli mali müşavir tas-

dik raporuna istinaden talep etmeleri halinde bu iadelere ait işlemler, tam tasdik sözleşmesi tanzim edilen Yeminli Mali Müşavirler tarafından yerine getirilecektir.” ifadesine yer verilmiştir.

29 Sıra No’lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin III/3 bölümünde ise; “Yeminli Mali Müşavirlerle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenleyen mükelleflerin KDV iade talepleri bu yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen tasdik raporlarına dayanılarak yerine getirilmektedir. Bu mükelleflerin varsa tam tasdik sözleşmesinin düzenlendiği yıldan önceki dönemlere ilişkin KDV iadeleri de anılan yeminli mali müşavir tarafından düzenlenen tasdik raporları ile yapılabilecektir. Önceki yıllarda mükellefin bir başka yeminli mali müşavir ile süresinde tam tasdik sözleşme düzenlemiş olması ve tasdik raporunun yazılarak süresinde vergi dairesine verilmiş olması kaydıyla o döneme ilişkin iade raporlarının anılan yeminli mali müşavir tarafından düzenlenmesi de mümkündür.” açıklaması getirilmiştir.

Açıklanan bu hususlar uyarınca, cari yılda süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan anılan yeminli mali müşavir tarafından düzenlenen tasdik raporuna istinaden geçmiş dönemlere ilişkin KDV iadesi taleplerinin herhangi bir hadle sınırlı olmaksızın yerine getirilmesi mümkündür.

Öte yandan mevcut düzenlemeler çerçevesinde tam tasdik sözleşmesi bulunmayan mükellefler ise, aşağıdaki tabloda gösterilen sınırlar dahilinde yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenecek KDV İadesi Tasdik Raporları ile KDV iadesi alabileceklerdir.<sup>29</sup>

<b>YMM RAPORU İLE ALINABİLECEK KDV İADESİ ÜST LİMİTLERİ (TAM TASDİK SÖZLEŞMESİ İMZALAMAYANLAR İÇİN)</b>					
<b>İade Hakkı Doğuran İşlem</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
<b>11/1-a, 11/1-c, 13, 14, 15/1-b, 17/4-s, 9</b>	392.000	407.000	448.000	473.000	491.000
<b>29/2</b>	784.000	814.000	896.000	946.000	982.000
<b>11/1-b (Tam Tasdik Sözleşmesi Olup Olmadığına Bakılmaksızın)</b>	102.000	106.000	117.000	124.000	129.000

Yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen raporlara istinaden yerine getirilen KDV iadelerinin eleştiri konusu yapabileceğimiz bir başka hususta tutar sınırlama(ma)sıdır.

Öncelikle tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflerin iade taleplerinin yeminli mali müşavir raporu ile karşılanmasına üst sınırlama getirilmeli, belirlenecek limitlerin üzerindeki KDV iade talepleri muhakkak vergi inceleme elemanları marifetiyle yerine getirilecek vergi incelemeleri neticesinde gerçekleştirilmelidir. Sadece yeminli mali müşavir raporuna dayanarak tüm iade taleplerinin yerine getirilmesi ileride telafisi imkânsız sonuçlar ile ciddi hazine zararlarına sebebiyet verebilecektir.

İkinci olarak ise tam tasdik sözleşmesi olmayan mükelleflerin iade talepleri limitler dahilinde bile olsa yerine getirilmemelidir. Bir yeminli mali müşavir tam tasdik hizmeti vermediği mükellefin iade taleplerini yerine getirmemeli, iade talepleri tam tasdik hizmeti veren yeminli mali müşavir tarafından düzenlenecek raporlara istinaden yerine getirilmeli aksi durumlarda iade talepleri sadece vergi incelemesi sonucunda yerine getirilmelidir.

<sup>29</sup> [http://ivdb.gov.tr/sites/all/olusturulanDosyalar/kdv\\_iade\\_isleminde\\_limitler.pdf](http://ivdb.gov.tr/sites/all/olusturulanDosyalar/kdv_iade_isleminde_limitler.pdf), erişim tarihi:24.10.2017

### 3.9- Emeklilik Yaşının Getirilmesi

Çalışmamızın giriş bölümünde belirttiğimiz üzere yeminli mali müşavirlerce yapılacak tasdik işlemi “kamu hizmeti” niteliğindedir.

3568 sayılı Meslek Kanununun 47’nci maddesinde yer alan düzenlemeler çerçevesinde; meslek mensupları, görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanunu’nun kamu görevlilerine ait hükümleri uyarınca cezai müeyyidelere tabi tutulmaktadır.

Görüleceği üzere yeminli mali müşavirlik mesleği kapsamı, esası ve sorumluluğu itibarıyla kamusal bir faaliyet olarak kabul edilmekte ve bu çerçevede çeşitli düzenlemelere tabi tutulmaktadır.

Devlet ve diğer kamu tüzel kişiliklerince genel idare esaslarına göre yürütülen asli ve sürekli kamu hizmetlerini ifa ile görevlendirilenler devlet memurları dahil olmak üzere, pek çok meslek emeklilik düzenlemelerine tabidir. Ancak bir kamu hizmeti olan yeminli mali müşavirlik mesleğinde emeklilik uygulaması bulunmamaktadır. Adli ve idari soruşturmalar dışında mesleki faaliyet ancak ölüm veya hut meslek mensubunun kendi isteği ile mesleki faaliyetini bırakması neticesinde son bulmaktadır. Bu haliyle yeminli mali müşavirlik mesleği emeklilik düzenlemelerine tabi olmayan bir meslek türü olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yeminli mali müşavirlik mesleğinde emeklilik düzenlemelerinin olmaması, mesleki faaliyetin belirli bir zümrenin elinde kalmasını neden olacak ve haksız rekabet koşullarını da beraberinde getirecektir. Bu husus aşağıdaki tabloda verilen rakamlar dikkate alındığında daha net bir şekilde görülecektir.

YAŞ ARALIĞI	YMM SAYISI
0-25 Arası	0
26-30 Arası	0
31-35 Arası	20
36-40 Arası	430
41-45 Arası	597
46-50 Arası	527
51-55 Arası	634
56-60 Arası	611
61-65 Arası	569
66-70 Arası	539
71 ve Üstü	826
<b>TOPLAM</b>	<b>4753</b>

TÜRMOB tarafından 2016 yılı faaliyet raporunda açıklanan rakamlara göre toplam 4753 kişiden 1934’ü 61 yaş ve üzerindedir. Bu rakam toplam yeminli mali müşavir sayısının yaklaşık %41’ine denk gelmektedir.

Yeminli mali müşavirler gibi bir kamu hizmeti sunan noterler emeklilik düzenlemelerine tabi olup 65 yaşında yaş tahdidinden emekliye sevk edilmektedir.<sup>30</sup> Yine Hâkim ve Savcılar, Vergi Müfettişleri,

<sup>30</sup> 1512 sayılı Noterlik Kanunu Madde 56: Noterler 65 yaşını tamamladıklarında, yaş tahdidine tabi tutulurlar. Yaşın hesabında Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanununun hükümleri kıyasen uygulanır.

Bankalar Yeminli Murakıpları ve Sayıştay Denetçileri de benzer düzenlemelere tabi tutulmaktadır. Bu çerçevede bu meslek mensuplarına uygulanan mevcut emeklilik yaşı yeminli mali müşavirlik mesleğine uygulandığında 1365 meslek mensubunun emekliye sevk edilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır.

#### 4- SONUÇ

Yeminli mali müşavirler tarafından yürütülen mesleki faaliyetler şahsi emek ve mesai ile mesleki bilgi birikimine dayanmakta ve meslek mensuplarıncı şahsi sorumluluk altında yürütülmektedir.

İlgili Kanunlar çerçevesinde kendisine yetkiler tanınan yeminli mali müşavirler, devletin denetim yükünü azaltmaları ve taşıdıkları sorumluluklar açısından son derece önemli bir role sahiptirler. Bu nedenle, meslek mensuplarının faaliyetlerini gerekli mesleki özeni göstererek yürütmeleri büyük önem taşımaktadır.

Yeminli mali müşavirlik mesleği gerek Türk vergi sisteminden kaynaklanan kronik problemler gerekse mesleğin icrasından kaynaklanan özel nedenler nedeniyle çeşitli zorluklar ile karşı karşıyadır. Bu zorluklar ise meslek mensuplarından beklenen etkinlik ve verimliliği azaltmakta pek çok olumsuz soruna neden olmaktadır. Bu çerçevede çalışmamızda detayları ile açıklamaya çalıştığımız olumsuzlukları ortadan kaldırmaya yönelik olarak ileri sürdüğümüz çözüm önerilerini özetle şu şekilde sıralayabiliriz.

- Vergi kanunları olaylar üzerine değil sistematik üzerine inşa edilmeli ve kazuistik kanun yapıcılığından vazgeçilmelidir.
- Vergi kanunları ve ikincil mevzuat mükellefler ve meslek mensupları tarafından kolaylıkla anlaşılabilir şekilde açık ve sade bir dil ile kaleme alınmalıdır.
- İdarenin düzenleyici işlemleri yoluyla vergisel alana aşırı müdahalesinin önüne geçilmeli ve fonksiyon gaspına izin verilmemelidir.
- Özelgelerin vergi hukukundaki yeri gözden geçirilmek suretiyle genel bağlayıcılığı ortadan kaldırılmalıdır.
- Sahte belge düzenleme/kullanma fiilinin önüne geçilmesi amacıyla radikal önlemler alınmalı ve kağıt fatura uygulamasına son verilerek tüm sektörler itibarıyla e-defter ve e-fatura uygulamasına geçilmelidir.
- Çeşitli kamu kurum ve kuruluşları (Maliye Bakanlığı, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Sosyal Güvenlik Kurumu, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü ve diğer) tarafından kullanılmakta olan bilgi işlem ağı çeşitli parametreler dahilinde yeminli mali müşavirlerin kullanımına sunulmalı ve meslek mensuplarının bilgiye erişimi kolaylaştırılmalıdır.
- Yeminli mali müşavirlerin tasdik konuları ile ilgili olarak mükelleflerin banka hesap hareketlerini incelemesine olanak sağlayacak yasal düzenlemeler yapılmalıdır.
- Meslek mensuplarının hizmet ve tasdik sözleşmesi yaptıkları mükelleflerin sayısı, aktif büyüklüğü, cirosu, çalışan sayısı gibi kriterler dikkate alınmak suretiyle kendi kapasitelerinin üzerinde iş kabul etmeleri önlenmelidir. Kapasitelerinin üzerinde iş kabul ettikleri tespit edilen yeminli mali müşavirlerin çalıştıkları mükellefler vergi incelemesine sevk edilmelidir.
- Meslek mensubunun tayini ve ücretin tahsilinde havuz sistemine geçilmelidir.
- Tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflerin iade taleplerinin yeminli mali müşavir raporu ile karşılanmasına üst sınırlama getirilmeli, belirlenecek limitlerin üzerindeki KDV iade talepleri



- muhakkak vergi inceleme elemanları marifetiyle yerine getirilecek vergi incelemeleri neticesinde gerçekleştirilmelidir.
- Yeminli mali müşavirlere yaş tahdidi getirilmeli ve belli yaşın üzerindeki meslek mensuplarının mühür kullanmak suretiyle mesleklerini icra etmelerine müsaade edilmemelidir.

## KAYNAKÇA

- 646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu
- 1512 Sayılı Noterlik Kanunu
- 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu
- 425 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 20 Sıra No'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği
- 29 Sıra No'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği
- Anayasa Mahkemesinin 19/3/1987 tarih ve E:1986/5 sayılı kararı
- Doç. Dr. YILMAZ, G., Doç. Dr. BİYAN, Ö. Kanun Yapma Tekniği Açısından Vergi Kanunlarının Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası Dergisi, Eylül 2017,S:433
- EKİCİ, A. Bankacılık Mevzuatı Kapsamında Banka ve Müşteri Sırrı, Bankacılar Dergisi,Sayı63,[https://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Arastirma\\_ve\\_Raporlar/bankacilik\\_mevzuati\\_kapsaminda\\_bankave\\_musteri\\_sirri.pdf](https://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Arastirma_ve_Raporlar/bankacilik_mevzuati_kapsaminda_bankave_musteri_sirri.pdf), Erişim tarihi: 22 Ekim 2017
- GÖK, O. Serbest Meslek Erbabı Yenileme Fonu Ayırabilir mi? , <http://vergialgi.net/vergi/serbest-meslek-erbabi-yenileme-fonu-ayirabilir-mi/> Erişim tarihi: 22 Ekim 2017
- Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2011-2013) [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/Kayit\\_Disi\\_Ekonomiyle\\_Mucadele\\_Stratejisi\\_Eylem\\_Planı\\_2011\\_2013.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Kayit_Disi_Ekonomiyle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Planı_2011_2013.pdf), Erişim tarihi: 22 Ekim 2017
- Onuncu Kalkınma Planı, Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Eylem Planı, Ocak 2015, <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2015kayitdisi.pdf>, Erişim tarihi: 22 Ekim 2017
- Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik
- SAYGILIOĞLU, N. Yeminli Mali Müşavirlerin Meslek Kariyerinde Hukukun Yeri, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 409,Eylül 2015
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet Ve Reklam Yasağı Yönetmeliği
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyaçakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik

- Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelik
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2016 Faaliyet Raporu, [https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVDK%202016%20Faaliyet%20Raporu\\_22.05.17.pdf](https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVDK%202016%20Faaliyet%20Raporu_22.05.17.pdf), Erişim tarihi: 24 Ekim 2017
- Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
- YETKİNER, E. YMM ve Vergi Denetim Elemanlarının Yetki ve Sorumlulukları, <http://www.dengeakademi.com/Files/Article/Erkan2002YMMVeVer.pdf>, Erişim tarihi: 24 Ekim 2017
- <http://www.ankaraymmo.org.tr/#!/webicerik1/557f47709c6a0a92a3994468>
- <http://www.turmob.org.tr/Attachment.aspx?param=+quFU/yYHWfp3iGFDtITdj6lNdJC1B5IMZd0zta07TFjm0179bi6EmU1/E8vnCRtmVp4rLU3EtQ=>
- <http://www.adliscil.adalet.gov.tr/Istatistikler/1996/2016acilanozel.pdf>, Erişim tarihi: 23 Ekim 2017
- [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Tebliğler/Taslaklar/3568/3568\\_tek\\_teb\\_taslak.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/Taslaklar/3568/3568_tek_teb_taslak.pdf), Erişim tarihi: 24 Ekim 2017
- [http://ivdb.gov.tr/sites/all/olusturulanDosyalar/kdv\\_iade\\_isleminde\\_limitler.pdf](http://ivdb.gov.tr/sites/all/olusturulanDosyalar/kdv_iade_isleminde_limitler.pdf), Erişim tarihi: 24 Ekim 2017