

# YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER KARŞIT VERGİ İNCELEME YETKİSİNE SAHİPMİDİRLER?

Mesut HIŞIL\*

## I- giriş

**3** 568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik kanununun 1. maddesinde kanunun amacı; "İşletmelerde 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 istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek" olarak tanımlanmıştır.

Bu kapsamda kanunda belirtildiği üzere üç ayrı meslek mensubu oluşmuştur. Bu meslek mensuplarından Serbest Muhasebeci ile Serbest Muhasebeci Maşi Müşavirlere Mükelleflerin ticari defterlerini tutarak vergi beyannamelerini düzenleme (kayıtların uygunluğu) görevi verilirken, Yeminli Mali Müşavirlere ise Mükelleflere ilişkin beyannamelerin ve hesapların doğruluğunun denetimi (tasdik) görevi verilmiştir. Yeminli Mali Müşavirlerin yapacakları işlemler kanununun 12. maddesi ile bu kanundaki yetkiye istinaden çıkartılan yönetmeliklerde belirtilmiştir. Doğruluk denetiminin gerçekleştirilebilmesinde vazgeçilmez ve yerine getirilmesi gereken inceleme yöntemlerinden biri karşıt vergi incelemesidir.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa ilişkin 19 sıra numaralı tebliğ aleyhine 1996 yılında açılıp 7.5.1997 tarihinde sonuçlanan bir davada Danıştay 4. dairesi E: 1996/1 Karar: 1997/1470 sayılı verdiği kararında yeminli mali müşavirlerin karşıt Vergi inceleme yetkisine sahip olmadığına karar vermiştir.

Karar metnine dergimizin bu sayısında yer verilmiş olup, konu ile ilgili görüşlerimiz ve önerilerimiz yazımızın ilerleyen bölümlerinde belirtilecektir.

---

(\*) Vergi Denetmeni

## II- YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN YETKİ VE GÖREVLERİ

Yeminli Mali Müşavirlerin görevleri kanun ve yönetmeliklerde aşağıdaki gibi düzenlenmiştir :

### 1- Vergi Beyannamelerinin tasdiki:

Vergi Usul Kanunu Mükerrer 227. maddesinde vergi beyannamelerinin meslek mensupları tarafından imzalanması mecburiyeti getirilmiştir. Bu yetkiye istinaden çıkartılan 4 seri numaralı Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce imzalanması hakkında genel tebliğe göre kurumlar vergisi mükellefleri veya ticarî, zirai ve mesleki kazancı dolayısıyla gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinden 1997 yılı aktif toplamı 200 milyar ve net satışlar toplamı 400 milyar lirayı aşanlar 1997 yılı için verecekleri beyannamelerini yeminli mali müşavirlere tasdik ettireceklerdir. (Bu miktarlar önceden sırasıyla 60 ve 120 milyar liradır.) Bu durum tam tasdik sözleşmesi ile geçerli olmaktadır.

### 2- Katma Değer Vergisi İadesi:

a- Katma Değer Vergisi Kanununun 11. maddesinde yer alan ihracat teslimleri ile ihraç kaydıyla tecil-terkin uygulaması kapsamında yapılan teslimlerden doğan katma değer vergisi iadesi işlemleri

Bu tür iadeler mükelleflerce tam tasdik sözleşmesi yapan yeminli mali müşavirlerce düzenlenen inceleme

raporuna göre yapılmaktadır. Ancak tam tasdik sözleşmesi düzenlemeyen mükelleflerden isteyenler iade miktarı 5 milyarı aşmadığı takdirde yeminli mali müşavir inceleme raporuna göre iade alabilmektedirler.

Aynı maddenin (11/1-b) alt bendinde Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlarla ilgili katma değer vergisi iade tutarının 2,5 milyar lirayı aşmaması halinde iade yeminli mali müşavir inceleme raporuna göre yapılmaktadır. Aşması halinde iade talepleri teminat karşılığı ve Maliye Bakanlığı inceleme elemanlarınca düzenlenecek Vergi İnceleme Raporuna göre yapılmaktadır. (Yeminli Mali Müşavirle tam tasdik sözleşmesi yapılan hallerde bu sınırlara bakılmaksızın iade yapılmaktadır.)

b- Katma Değer Vergisi Kanununun 14. maddesinde yer alan yurt dışı taşımacılık hizmetlerinden doğan katma değer vergisi iade ve mahsup işlemlerinin tasdiki.

6 Sıra numaralı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik kanunu genel tebliğinde yeminli mali müşavirlik tasdik raporuna bağlanacak iade ve mahsup tutarı 750.000.000 TL'yi aşmaması gerektiği belirtilmektedir (Tam tasdik sözleşmesi düzenlenmiş olması halinde bu sınırlara bağlı kalınmaksızın iade yapılır.).

c- Katma Değer Vergisi Kanununun 13. maddesinin a ve b bentlerinde

yer alan "mükelleflere işletmelerinde kullanacakları deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının yüzer tesis ve araçların teslimi ile bunların tadili, onarımı ve bakımı şeklinde ortaya çıkan teslim ve hizmetler ve "Deniz ve Hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler"e ilişkin istisna uyarınca yapılan işlemler nedeniyle yüklenilip indirimle giderilemeyen katma değer vergisi iadesi işlemlerinin tasdiki,

d- Katma Değer Vergisi Kanununun 29/2 maddesine göre, aynı kanunun 28. maddesine göre Bakanlar Kurulu tarafından vergi oranı indirilen temel gıda ile ilgili olup indirilemeyen katma değer vergisinin iade işlemleri,

e- Katma Değer Vergisi Kanununun 15/1-b maddesinde yer alan uluslararası kuruluşlara ve bunların men-suplarına yapılan teslim ve hizmetlerden doğan katma değer vergisinin iade edilmesine ilişkin işlemlerin tasdiki (İade sınırı 5 milyar lirayı aşmamalıdır. Yeminli Mali Müşavirlerle tam tasdik sözleşmesi yapan mükelleflere aid iade tutarında bu miktar dikkate alınmaz.)

### **3- Diğer İndirim ve İstisnalara İlişkin Tasdik İşlemleri :**

Yeminli Mali Müşavirlerin yapacakları diğer tasdik işlemleri ise;

a- Kurum kazancından indirilen kurumlar vergisinden istisna kazançların tasdiki. Bu şekilde yararlanılan indirim ve istisna tutarının 300.000.000 TL. aşması halinde tasdik şartı doğmaktadır. (S.M.M. 5 nu-

maralı tebliği) Ancak tam tasdik sözleşmesi düzenlenen hallerde bu haller dikkate alınmaz.

b- Vakıflar ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşların vergiden muaf tutulabilmeleri için aranan şartların yerine getirildiğinin ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflarda ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlarda ise aranan muafiyet şartlarının devam ettiği hususlarının tasdiki,

c- Yatırım indirimi uygulamalarının tasdiki (Yatırım indirimine esas yatırım proje tutarı toplamı 2.500.000.000'ı aşması halinde uygulanır. Ancak tam tasdik sözleşmesi düzenlenen hallerde ayrıca tasdik raporuna gerek bulunmamaktadır.)

Görüldüğü üzere yeminli mali müşavirlerle tam tasdik sözleşmesi yapılması halinde mükelleflere indirim, istisna ve iade tutarlarında daha büyük kolaylıklar getirilmiştir. (18. seri numaralı S.M.M.M. genel tebliği)

### **III-YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUKLARI:**

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik görevi ve sorumluluğu 3568 sayılı yasa ve bu yasaya dayalı olarak düzenlenen yönetmelik ile düzenlenmiştir. Yasanın 12. maddesi aynen şöyledir.

"Yeminli Mali Müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tab-

lolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler.

Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar, gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, işkolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırım miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye ve Gümrük Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.

Kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdikin 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 Mali Müşavirler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müşteraken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdikin kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler.

Bu kanun hükümlerine göre meslek icra edenlerin vergi kanunları ve

diğer kanunlardaki sorumlulukları saklıdır."

2.1.1990 tarihinde 20390 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları, tasdike ilişkin usul ve esaslar hakkında yönetmelik" in 4. maddesinde tasdikten anlaşılması gereken husus aşağıdaki gibi belirtilmiştir.

"Tasdik gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tesbiti ve rapora bağlanmasıdır.

Tasdike esas alınan denetleme ilke ve standartları ile muhasebe ilke ve standartları, mevzuat hükümleri ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri gözönüne alınarak, Bakanlıkça hazırlanan tebliğlerle belirlenir.

Bu yönetmelik ve Bakanlık tarafından konuya ilişkin olarak yapılacak diğer düzenlemeler çerçevesinde tasdik edilmiş konu ve belgeler kamu idaresinin yetkililerince tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş olarak kabul edilir. Ancak çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan inceleme ve teftiş yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır"

Yine aynı yönetmeliğin denetleme başlığını taşıyan 8. maddesinde sürekli denetimi içeren beyanname tasdik işlemlerinde yeminli mali müşavirlerin işletmede kasa sayımı, stok tespiti yapabilecekleri yine tam tasdik konusunu teşkil etsin veya etmesin (özellikle tam tasdik konusu teşkil etmeyen KDV iade işlemlerinde) tasdikle ilişkili her tür işlemlerde karşıt vergi incelemesi yapabilecekleri düzenlenmiştir. Karşıt vergi incelemesinden maksat; işletme kayıtlarında yer alan hususların ilgili üçüncü şahıslar nezdindeki defter ve belgeler üzerinde araştırılarak tespit yapılmak suretiyle doğrulanmasıdır. Aynı yönetmeliğin 20. maddesinde YMM.'lerin sorumluluğu düzenlenmiştir. Yönetmelikte getirilen düzenlemeler çıkarılan tebliğlerde de tekrarlanmıştır. Daha kapsamlı olarak gördüğümüz 14 numaralı SMMM tebliğinde yer verilen düzenlemede aşağıdaki ifadeye yer verilmiştir.

"Beyanname ve eklerini tasdik eden yeminli mali müşavirler, tasdik ettikleri beyanname ve eklerinde yer alan bütün bilgiler ile bunların dayanağını teşkil eden defter kayıtları ve belgelerdeki bilgilerin doğruluğu ile beyannamesini tasdik ettikleri mükelleflerin sahte ve muhtaviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılmasından sorumludurlar. Belgelerin yasal süresi içinde, muhasebe sistemi uygulama genel tebliğlerine, genel muhasebe kurallarına, vergi mevzuatına ve ilgili diğer mevzuata uygun ve doğru olarak yasal defterlere kaydedilmesi ve

mali tablolara aktarılması sorumluluk kapsamındadır. Bu bilgi ve belgeler esas alınarak mükellefin vergi ve benzeri mali yükümlülüklerinin doğru olarak hesaplanması yeminli mali müşavirlerin sorumluluğuna dahildir. Bu çerçevede yeniden değerlendirme, amortisman tutarları, yatırım indirimi, her türlü istisna ve muafiyet tutarları ve benzeri tutarların vergi mevzuatı çerçevesinde doğru olarak tespit edilmesi, aktif ve pasif kıymetlerin VUK hükümlerine uygun olarak değerlendirilmelerinin yapılması, kaydi envanterin sağlanması ve randıman tespitlerinin yapılması yeminli mali müşavirlerin sorumluluğundadır."

Keza benzer nedenlerle YMM'lerce düzenlenen KDV iade tasdik raporlarında iade alacak mükelleflerin alış faturalarının 100.000.000 ve üzerinde olanların bu faturayı düzenleyen mükelleflerin defterlerinde hasılat olarak kaydedildiğinin ve KDV beyannamesiyle beyan edildiğinin karşıt inceleme ile tesbit edilmesi ve buna ilişkin karşıt inceleme tutarlarının tasdik raporuna eklenmesi gerekmektedir (20 ve 21 seri numaralı, SMM tebliğleri).

#### **IV-VERGİ İNCELEMESİ VE İNCELEMENE YETKİLİLER**

Vergi incelemesinden ne anlaşılması gerektiği VUK'nun 134. maddelerinde belirtilmiştir. Buna göre Vergi incelemesinden maksat ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tesbit etmek ve sağlamaktır. Yine aynı kanunun 135. maddesinde vergi incelemesine yet-

kililer sayılmıştır. Buna göre vergi incelemesi;

"Hesap Uzmanları, Hesap Uzman Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, Vergi Denetmenleri, Vergi Denetmen Yardımcıları veya Vergi Dairesi müdürleri tarafından yapılır."

Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler kontrolörleri her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdirler.

Görüldüğü üzere Yeminli Mali Müşavirlere Vergi inceleme yetkisi verilmemiştir. Halbuki 3568 sayılı yasanın 12. maddesi ve buna istinaden çıkarılan yönetmeliklerde YMM'lere karşıt inceleme yetkisi verilmiş, doğruluk denetiminin yapılmasına olanak verecek sorumluluk ve görev verilerek tasdik konusu ile ilgili Vergi inceleme yetkisi tanınmıştır. Bu konuda yazarın başlangıcında belirtilen Yargı kararında aşağıdaki görüşe yer verilmiştir.

"Yeminli mali müşavirin, "tasdik konuları ile ilgili olarak" yapabilecekleri "karşıt incelemeler", Vergi Usul Kanunu'nun 134 ve 135. maddeleri karşısında, üçüncü kişilerden defter ve belge ibrazını istemeye yetkili olmadıklarından "vergi incelemesi" niteliğinde görmek, ya da kanuna rağmen yönetmelikle böyle bir yetkiye sahip olduklarını kabul etmek mümkün değildir. Bu hükümlerle yeminli mali müşavirlere ancak, mali mevzuatta yer alan teşvik, indirim, istisna ve muafiyetler yönünden tasdik yapılabilecek olan belgeler ne-

deniyle, bu belgelerin dayanağı olan idarenin tesbit ve işlemlerini resmi merciler nezdinde inceleme ya da bu mercilerden bilgi isteme yetkisi verildiği kabul edilebilir. Beyanname ve bildirimlerle ilgili tasdik işlemi, bu belgelerin yükümlülerin kayıtlarına uygunluğu beyanı dışında bir anlam ifade etmez. Kanunda, yükümlü kayıtlarına esas olan belgelerin gerçeği ifade edip etmediği, "karşıt inceleme" ile araştırma görev ve yetkisini Yeminli Mali Müşavirlere veren ya da bu anlama gelen hüküm yer almamıştır. Bu nedenle, önceki Genel Tebliğlerde, örneğin 1 Sıra No'lu Genel Tebliğinde D/5 bölümünde, "işin niteliği ve işletmenin türüne göre, tasdike dayanak yapılan belgelerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olup olmadığı araştırılacak, şüphehelenilen durumlarda ilgililerin mükellefiyet kayıtları vergi dosyalarından ve diğer kamu idarelerinden bilgi alınarak tetkik edilecektir." denilmekle yetinilmiştir. Esasen Yönetmeliğin, "Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkileri" başlıklı 12'nci maddesinde, "karşıt inceleme"nin, tasdikle sınırlı olmak üzere kamu idare ve müesseselerinde bilgi alınmak suretiyle yürütüleceğini göstermektedir. Sonuç olarak, Kanun yeminli mali müşavirlere "vergi incelemesi" dolayısıyla tasdik sözleşmesi yaptıkları yükümlüler dışındaki kişi ve kurumlar nezdinde "karşıt inceleme" yetkisi tanımadığı gibi, yönetmelikte yer alan hükümlerde bu tarzda bir incelemeye olanak sağlayacak nitelikte değildir.

Esasen vergi incelemesi ve onun uzantısı olan karşıt inceleme yapma yetkisi Vergi Usul Kanununda sayılan inceleme yapmaya yetkili kişilere aittir."

## V- SONUÇ

YMM'lerin tasdik kapsamındaki işlemleri doğruluk denetimi olarak nitelendirilmesi nedeniyle 3568 sayılı kanunun 12. maddesine dayanak olarak çıkarılan yönetmelik ve tebliğlerde bu düşünceye uygun olarak YMM'lere vergi incelemesi olarak nitelendirilen karşıt vergi inceleme yetkisi tanınmıştır. Ancak yazımızda belirttiğimiz Danıştay Kararında YMM'lerin üçüncü kişilerden defter ve belge ibrazını istemeye yetkili olmadıklarından keza VUK'da vergi incelemeye yetkililer arasında sayılmadıklarından vergi incelemesine dolayısıyla karşıt vergi inceleme yetkisinde sahip olmadıklarına karar verilmiştir. Esasen YMM'ler Anayasa Mahkemesinin 19.3.1997 - 517 sayılı kararıyla devlet memuru olarak da kabul edilmemektedirler. Bu nedenlerden dolayı YMM'lerce yapılan tasdik raporlarına göre yapılan vergi iadesi ve diğer tasdik işlemleri nedeniyle tasdik raporlarına göre iadeyi

yapan mali idare görevlilerinin zor durumda kalabileceği kuvvetle muhtemel bir durumdur. Belirtilen nedenlerden dolayı şayet YMM'lerin vergi denetimi işlevinin olduğu kabul ediliyorsa Vergi Usul Kanununun 135. maddesine eklenecek bir bent ile YMM'lerin tasdik konusu ile sınırlı olacak şekilde vergi incelemesine yetkilidir, şeklinde yasal bir düzenlemeye yer verilmelidir.

Şayet bu şekildeki kanuni değişiklik yapılmasının önünde yasal engeller olduğu düşünülüyorsa, 3568 sayılı kanunda yapılacak düzenlemeyle Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir ünvanları tek bir ünvana dönüştürülerek Mali Müşavir ünvanına indirgenmeli meslek mensuplarının işlevi ve sorumluluğu kayıtların uygunluğu ile sınırlı tutulmalı doğruluk denetimi ile ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılması görevi kamu denetim elemanlarına bırakılmalıdır. Esasen işin ruhuna uygun düşünce de bu olmalıdır. Çünkü ücreti mükelleflerce ödenen meslek mensuplarının tarafsız olarak doğruluk denetimi yapabilme imkanları bulunmamaktadır.