

# STOK KAPASİTESİNİN ÜZERİNDE STOK BEYANINDAN KAYNAKLANAN VERGİ ZİYAININDAN BEYANNAMEYİ İMZALAYAN MESLEK MENSUBU SORUMLU TUTULABİLİR Mİ?

● Ramazan IRMAK ●

Vergi Denetmeni

## I - GİRİŞ:

Maliye Bakanlığının sektörel incelemelere ağırlık vermesi ile birlikte vergi incelemelerinin daha etkin ve verimli olduğu kanısındayız. Sektör incelemeleri mükelleflerce sıkça dile getirilen "Neden benle aynı alanda faaliyet gösteren diğer mükellefler incelenmiyor da sadece ben inceleniyorum, onlar ak süttten çıkmış ak kaşık mı?" şeklindeki serzenişlerin önüne de geçmektedir. Maliye Bakanlığının sektörel incelemelere ağırlık vermesinin önemli bir yanı da diğer sektörlerde faaliyet gösteren mükelleflerde "Bizim sektörde incelemeye alınırsa bütün mükellefler incelenecek dolayısı ile hesaplarımı düzgün tutmalıyım" zihniyetinin gelişmesine vesile olması ve denetimin psikolojik yönünün ağırlık kazanmasına imkan tanımasıdır.

Maliye Bakanlığı 2005 yılında ilk olarak Otogaz (LPG) bayiliği sektöründe faaliyet gösteren mükelleflerin hesaplarının incelenmesini istemiş ve Vergi Denetmenleri marifetiyle Türkiye çapında yapılan vergi incelemelerinde, iki ay gibi kısa bir sürede bu alanda faaliyet gösteren mükelleflerin tamamına yakınının hesapları üzerindeki incelemeler tamamlanmıştır.

Yazımızda, Otogaz (LPG) bayileri nezdinde yapılan incelemelerde karşılaşılan "stok kapasitesinin çok üzerinde stok tespitlerinin" vergi matrahına etkisi ve beyannameleri imzalayan meslek mensuplarının bu durumda sorumluluklarının olup olmadığı irdelenecektir.

## II- ENVANTER VE DEĞERLEME:

Envanter ve değerlendirme işlemlerinin doğru

yapılması vergi matrahının doğru tespit edilmesinde büyük önem arz etmektedir. Mükellefler işe başlarken ve her hesap döneminin sonunda envanter çıkarmak zorundadır. (VUK md.185) Envanter çıkarmak; bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir. (VUK md.186) Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder. Envantere alınan iktisadi kıymetler bu kanunun 'değerleme' ye ait üçüncü kitabında yazılı esaslara göre değerlendirilir. (VUK md.191)

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere mükellefler her hesap döneminin sonunda ilk önce işletmedeki iktisadi kıymetleri müfredatlı olarak tespit edecek, ikinci aşama olarak da tespit edilen iktisadi kıymetleri, VUK'un değerlemeye ilişkin hükümlerine göre değerleyecektir.

VUK'un üçüncü kitabında değerlemeye ilişkin hükümler ayrıntılı şekilde açıklanmıştır. Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir. (VUK md.258) Değerleme ölçüleri VUK'un 161.maddesinde belirtilmiş olup, devam eden maddelerde ise hangi iktisadi kıymetin, hangi ölçüye göre değerlendirilmesi gerektiği açıkça belirtilerek olası ihtilafların önlenmesi amaçlanmıştır. Otogaz istasyonları için otogaz alım satımına konu olan bir mali ifade etmektedir. Alım satımına konu olan mallara genel olarak emtia denmektedir. Otogaz istasyonu kurmak isteyen mükellefler, istasyonu kurarken makine mühendislerine stok tank projelerini çizdirmekte, bu projeyi Makine Mü-

hendisleri Odasına onaylatmakta, daha sonra gerekli yasal mercilerden izin aldıktan sonra ancak faaliyete başlayabilmektedirler. Burada altını çizmek istediğimiz nokta bütün otogaz istasyonlarının tanklarının bir projeye uygun olarak yaptırılması ve yasal mercilerden izin alınmasının şart olduğudur. Sektörde tank kapasiteleri işletmelerin kuruldukları mahalde dikkate alınarak genellikle 5, 10, 22 ve 30 metreküp olarak imal edilmektedir.

Emtia, ister satın alınsın ister imal edilsin VUK'un 274.maddesi uyarınca maliyet bedeli ile değerlendirilmelidir. Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetleriyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder. (VUK md. 162)

Vergi Usul Kanununa göre dönem sonu emtia stoğunun maliyet bedeli ile değerlendirmesinde uygulanması mümkün olan stok değerlendirme yöntemleri şunlardır.

-Filli Maliyet Yöntemi

-Ortalama Maliyet Yöntemi (Basit,Ağırlıklı,Hareketli)

-İlk Giren İlk Çıkar ( FİFO)

-Son Giren İlk Çıkar ( LİFO), bu yöntem VUK'un 274.maddesinde 5024 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucu 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Bu yöntemin uygulamadan kaldırılmasının nedeni yine aynı kanunla 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere VUK'un mük.298. maddesinde yapılan değişiklikle yürürlüğe giren enflasyon düzeltmesi müessesesidir.

Maliye Bakanlığı yayımlanmış olduğu 176 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde temel maliyet belirleme yönteminin Filli Maliyet Yöntemi olduğunu belirtmiştir. Yani mükellefler dönem sonunda mevcut olan emtiayı VUK'un 186. maddesi uyarınca tespit ettikten sonra, bu malların hangi birim alışlardan kaynaklandığı tespit edilebiliyorsa, bu mallara ilişkin alış faturasındaki maliyetler ile değerlemelidir. Bu çoğu zaman mümkün olmamaktadır ve mükelleflerin

çoğu ortalama maliyet yöntemini tercih etmektedirler. Yukarıda belirtilen yöntemlerin her biri dönem sonu emtia stok değerinin farklı hesaplanmasına yol açmaktadır. Yukarıda bahsedilen esaslara aykırı olmamak şartı ile bu durumun vergi kanunları açısından bir sakıncası yoktur. Mükellefler bilanço dipnotlarında uyguladıkları stok değerlendirme yöntemini belirtmek zorundadırlar. Bizim üzerinde durmak istediğimiz husus, mükelleflerin dönem sonu emtia mevcudunu olduğundan fazla veya az tespit etmeleri durumunda değerlendirme yöntemini doğru uygulamalarının bir anlam ifade etmeyeceğidir. İncelemeler göstermektedir ki daha önce otogaz alım satım faaliyeti dolayısı ile incelenmiş bazı mükellefler de dahil birçok mükellef stok kapasitelerinin çok üzerinde stok beyan etmekte ve değerlemeyi de bu tespiti esas alarak yapmaktadırlar. Bu durum vergi matrahının da yanlış hesaplanmasına yol açmakta ve vergi ziyanına sebebiyet vermektedir. Konuyu şu basit örnek ile izah edelim. Mükellefin tank kapasitesinin 10 metreküp (10.000 litre) olduğunu kabul edelim. Mükellefin otogaz alım satımına ilişkin yasal defter kayıtlarından aşağıdaki tespitler yapılmıştır. Kolaylık olması açısından otogaz alış ve satış fiyatının yıl boyunca hiç değişmediğini ve otogaz alış fiyatının 1,00-YTL, satış fiyatının ise 1,10-YTL olduğu kabul ederek hesaplamaları yapacağız.

	Dönem Baş	Dönem İçi	Dönem İçi	Dönem Sonu
	Otogaz Stoğu	Otogaz Alış	Otogaz Satış	Otogaz Miktar
Miktar	8.000 litre	500.000 litre	358.000 litre	150.000 litre
Tutar	8.000-YTL	500.000-YTL	393.800-YTL	150.000-YTL

Mükellef, bilanço dipnotlarında emtia değerlendirmesinde Ağırlıklı Ortalama Maliyet yöntemini uyguladığını belirtmiş ve dönem sonu otogaz stoğunu 150.000 litre ve maliyetini 150.000-YTL olarak hesaplamıştır. Dönem sonu emtia mevcudunu doğru tespit etmenin vergi matrahına etkisini bu örnek üzerinde aşağıdaki şekilde gösterebiliriz.

#### Mükellefin Hesapladığı Dönem Karı (YTL)

Brüt satışlar = 393.800

Satılan Mal Maliyeti	=	358.000
Brüt Satış Karı	=	35.800
Genel Yönetim Gideri	=	20.000
Dönem Karı	=	15.800

### Olması Gereken Dönem Karı

Mükellef yukarıda belirtildiği üzere stoklarını Ağırlıklı Ortalama Maliyet yöntemine göre değerlediğini belirtmiş ve dönem sonu stok maliyetini 150.000-YTL olarak hesaplamıştır.

Ağırlıklı Ortalama Maliyet yönteminde; dönem başında mevcut olan mallar ile dönem içinde alınan malların toplam maliyetleri, toplam mal miktarına bölünerek ortalama birim maliyet bulunur. Ortalama birim maliyet ile dönem sonu mal mevcudunun çarpımı ise bize stoklardaki malların maliyetini verir. Örneğimizde dönem sonu oto gaz maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmalıdır.

$$\text{Ortalama Birim Maliyet} = \frac{\text{Dönem Başı Otogaz Maliyeti} + \text{Dönem İçi Oto Gaz Alış Maliyeti}}{\text{Dönem Başı Oto Gaz Miktarı} + \text{Dönem İçi Oto Gaz Alış Miktarı}}$$

$$= \frac{8.000\text{-YTL} + 500.000\text{-YTL}}{8.000 \text{ litre} + 500.000 \text{ litre}} = 1,00\text{-YTL}$$

$$\begin{aligned} \text{Dönem sonu otogaz stoğu maliyeti} &= 1,00\text{-YTL} \times 150.000 \text{ litre} = 150.000\text{-YTL} \\ \text{Satılan malın maliyeti} &= \text{Dönem Başı Otogaz Maliyeti} + \\ &\quad \text{Dönem İçi Otogaz Alış Maliyeti} - \\ &\quad \text{Dönem Sonu Otogaz Stoğu maliyeti} \\ &= 8.000\text{-YTL} + 500.000\text{-YTL} - 150.000\text{-YTL} \\ &= 358.000\text{-YTL} \end{aligned}$$

Yapılan hesaplamalardan da anlaşılacağı üzere mükellefin yasal defter ve belgelerine yansıttığı satılan malın maliyeti tutarı defterdeki veriler esas alındığında doğru hesaplanmıştır. Ancak otogaz sektörü ile ilgili olarak yukarıda bahsettiğimiz kısa bilgiden de anlaşılacağı üzere mükelleflerin otogaz stok kapasiteleri resmi kurumların kontrolü altındadır ve bunun haricinde otogaz stoklayabilmeleri mümkün değildir. Dola-

yısı ile mükellefin dönem sonunda 150.000 litre otogaz mevcudunun olması fiilen imkansızdır. (150.000 litre otogaz mevcudu abartı gelebilir ancak bu miktarın çok daha üzerinde stok bildiren mükelleflerle dahi karşılaşabilmektedir) Bu durum mükelleflerin yapmış oldukları otogaz satışlarının bir kısmı için yasal belge (Fatura, ÖKC fişi vs.) düzenlenmemiş olmasından kaynaklanmaktadır. Yani satılan mallardan bir kısmı hala stoklarda görünmektedir. Bu durumun vergi matrahına etkisini yukarıdaki örnek üzerinden aşağıdaki şekilde gösterebiliriz.

Her şeyden önce mükellefin dönem sonundaki gerçek otogaz mevcudunun tespit edilmesi gerekecektir. Peki bu nasıl sağlanacaktır. Esasında mükellefin stoklarının fiili tespitinin yapıp, tespit edilen miktara tespite kadar ki belgeli satışları ekleyip, alışları çıkararak dönem sonu stok bilgilerine ulaşılabilecektir. Ancak mükelleflerin çoğu satışlarında VUK'un belge düzenine ilişkin hükümlerine uymadıklarından bu yöntemle dönem sonu stok mevcudunu tespit etmek pek mümkün olmamakta ve incelemelerde mükelleflerin tank kapasitelerinin tam dolu olduğu kabulü ile işlem tesis edilmektedir. Bizde yukarıdaki örneğimizde tank kapasitesinin tam dolu olduğu kabulü ile mükellefin olması gereken dönem karını tespite çalışacağız.

	Dönem Başı Otogaz Stoğu	Dönem İçi Otogaz Alışı	Dönem Sonu Otogaz Miktarı
Miktar	8.000 litre	500.000 litre	10.000 litre
Tutar	8.000-YTL	500.000-YTL	10.000-YTL

Bu veriler ışığında mükellefin öncelikle gerçek satış hasılatı aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir. (Fireler dikkate alınmamıştır)

### Satılan Otogaz

$$\begin{aligned} \text{Miktarı} &= \text{Dönem Başı Otogaz Stok miktarı} + \\ &\quad \text{Dönem İçi Otogaz Alış Miktarı} - \\ &\quad \text{Dönem Sonu Otogaz Miktarı} \\ &= 8.000 + 500.000 - 10.000 \\ &= 498.000 \text{ litre} \\ \text{Brüt Satışlar} &= 498.000 \times 1,10\text{-YTL} \\ &= 547.800\text{-YTL} \end{aligned}$$

Görüldüğü üzere mükellefin brüt satışları 393.800-YTL'den 547.800-YTL'ye çıkmıştır. Kayıt ve beyan dışı bırakılan hasılat 154.000-YTL (547.800-

393.800) olmaktadır. Hasılat farkının tamamı matrah farkı mı olacaktır? Buna vereceğimiz cevap hayır olacaktır. Zira mükellefin dönem sonu otogaz mevcudunda da değişiklik oldu. Bu ise satılan otogaz maliyetini etkilemektedir. Mükellefin olması gereken satılan otogaz maliyeti ise aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

#### Satılan Otogaz

$$\begin{aligned} \text{Miktarı} &= \text{Dönem Başı Otogaz Stok miktarı} + \\ &\quad \text{Dönem İçi Otogaz Alış Miktarı} - \\ &\quad \text{Dönem Sonu Otogaz Miktarı} \\ &= 8.000\text{-YTL} + 500.000\text{-YTL} - 10.000\text{-YTL} \\ &= 498.000\text{-YTL} \end{aligned}$$

Bu veriler ışığında mükellefin olması gereken dönem karı ise aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Brüt satışlar	=	547.800
Satılan Mal Maliyeti	=	498.000
Brüt Satış Karı	=	49.800
Genel Yönetim Gideri	=	20.000
Dönem Karı	=	29.800

Görüldüğü üzere mükellef toplam 154.000-YTL tutarındaki satışı için yasal belge düzenlememiş ve toplam 14.000-YTL (29.800 - 15.800) tutarındaki kazancını kayıt ve beyan dışı bırakmıştır. Mükellefin dönem sonu stok miktarını olduğunun üzerinde göstermesi ve değerlemeyi de bu miktarı esas alarak yapması sonucunda oluşan vergi ziyaından mükelleflerin beyannamelerini imzalayan meslek mensupları sorumlu tutulabilecek midir?

### III-VERGİ BEYANNAMELERİNİ İMZALAYAN SERBEST MUHASEBECİ VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUĞU:

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin çalışma esasları ve yetkileri 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı Kanun ile düzenlenmiştir. 3568 sayılı Kanunun 2/A-a bendinde muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu diğer işlemlerin yanında "Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince,

defterlerini tutmak, bilanço kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak." olarak ifade edilmiştir. 3568 sayılı Kanunun 12.maddesinde Yeminli Mali Müşavirlerin tasdikten doğan sorumluluklarına yer verilmeyle birlikte Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Sorumluluğuna ilişkin herhangi bir düzenleme yer almamaktaydı. Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (yazımızın bundan sonraki bölümlerinde meslek mensupları olarak anılacak) yukarıda belirtilen işlerden dolayı mali sorumluluğu ise 06.07.1994 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 4008 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen mükerrer 227. madde ile hüküm altına alınmıştır. Mükerrer 227.maddenin konumuzla alakalı bölümleri aşağıdaki hükümleri içermektedir.

"(4008 sayılı Kanunun 6'ncı maddesiyle eklenen mükerrer madde) Maliye Bakanlığı:

1. Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya,

2. ....

Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.

....."

Maliye Bakanlığı mükerrer 227.maddenin kendisine verdiği yetkiye istinaden yayımladığı 4 sıra nolu "Vergi Beyannamelerinin Serbest Muha-

sebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ" ile beyannameleri imzalayan meslek mensuplarının sorumluluğunun kapsamını belirlemiştir. Söz konusu tebliğin IV. Bölümünde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

".....

Meslek mensupları, mükellef tarafından kendilerine ibraz edilen belgelerin, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile genel muhasebe kurallarına uygun ve doğru olarak yasal süresi içinde, kanuni defterlere kaydedilmesinden ve mali tablolara aktarılmasından sorumludurlar. Meslek mensupları, bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de sorumlu olacaklardır. Miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgeler, meslek mensuplarının sorumluluğu kapsamındadır. Böyle bir belgenin varlığı halinde, meslek mensuplarına, bunun doğruluğunun tespitini mükelleften isteyebilirler. Mükellefin bir tespitte bulunmaması veya bu konuda meslek mensubunun ikna olmaması halinde keyfiyet meslek mensubunca beyanname verme süresi sonuna kadar ilgili vergi dairesine yazılı olarak bildirilecektir. Bu bildirimle birlikte meslek mensubunun söz konusu belgelere ait sorumluluğu ortadan kalkacaktır.

Sorumluluğun tespitinde, yukarıda belirtilen sorumlulukla ilgili olarak ortaya çıkan vergi zıyainın varlığı yeterli olacaktır. Örneğin sehven dahi olsa yevmiye defterinde yer alan bir toplamı yanlış aktararak veya bir yevmiye işlemini yanlış hesaba kaydederek vergi zıyainına sebebiyet veren meslek mensubu, ziyaa uğratılan bu vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

Meslek mensupları, beyannamelerini imzaladıkları mükelleflerce ibraz edilen belgelerde yer alan bilgilerin kanuni defterlere ve defterlerdeki bilgilerin mali tablolara uygunluğunun yanı

sıra beyannamelere eklenen temel mali tablolarıda yer alan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre belirlenen Dönem Kar/Zararının doğruluğundan da sorumludurlar.

Meslek mensuplarının sorumlulukları kapsamına giren yukarıda belirtilen işlemlerden dolayı bir vergi ziyayı ortaya çıktığı takdirde, beyannameyi imzalayan meslek mensubu ziyaa uğratılan vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

.....

....."

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Başkanlığı tarafından 18 Ekim 2001 tarih ve 24557 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak aynı gün yürürlüğe giren Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Usul Kanununun Mükerrer 227.Maddesine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararlarının vergi beyannamelerinin imzalanmasında sorumluluk başlığını taşıyan 16.maddesinde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

"İmzalanan vergi beyannamelerinde daha sonra vergi zıyainın saptanması durumunda meslek mensubunun müşterek ve müteselsil sorumluluğu şu koşullara bağlıdır.

a)Bu mesleki kararın 12. maddesindeki koşullara uyulmaması,

b)Defter kayıtlarının doğruluğunun saptanamaması,

c)Defter kayıtlarının VUK'un 227 ve 228.madde hükümlerine uygun olmaması,

d)Değerlemelerin VUK'un değerlendirme hükümlerine aykırı yapılması,

e)Finansal tablolardaki ve hesap özetlerindeki ticari kara yapılacak ilave ve indirimlerin yapılmaması,

f)VUK'un 135.maddesinde sayılan vergi inceleme elemanlarınca yapılan inceleme neticesinde bir matrah farkı ortaya çıktığı takdirde, bulunan vergi matrahı vergi inceleme eleman-

larınca beyannameyi imzalayan meslek mensubunun sorumluluğunu ortaya koyan mesleki hatasının net bir şekilde saptanması ve bu hususun inceleme raporunda açıkça belirtilmesi."

Beyannamelerin imzalanması hakkındaki 4 no'lu tebliğde beyannameyi imzalayan meslek mensuplarının sorumluluklarının kapsamı belirtilirken "Miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgeler, meslek mensuplarının sorumluluğu kapsamındadır" açıklamalarına yer verilmiştir. Söz konusu açıklamada her ne kadar belgelerden bahsedilmekte ise de burada üzerinde durulan nokta işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmama ve ticari örf ve teamüle uygun olmama kriterlerinden beyannameyi imzalayan meslek mensubunun sorumlu tutulmasıdır. Yani meslek mensubu defterini tuttuğu ve beyannamelerini imzaladığı mükellefin faaliyet konusu ve iş hacmi konusunda bilgi sahibi olmak zorundadır. Aksi halde bir belgenin mükellefin iş hacmine uygun olup olmadığını nereden anlayacaktır. Kanun koyucunun düzenlemeyi yapmaktaki kastının da bu yönde olduğu kanaatindeyiz. Bu yüzdendir ki beyannamelere eklenen temel mali tablolarda yer alan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine göre belirlenen Dönem Kar/Zararının doğruluğundan da sorumludurlar şeklinde açıklama yapılmıştır. Bilindiği üzere temel mali tablolar Bilanço ve Gelir Tablosu'dur. Mükellefin dönem karı gelir tablosu üzerinde hesaplanmaktadır. Mükelleflerin dönem sonu stok miktarında yapılan bir yanlışlık örneğimizde de görüldüğü üzere değerlemenin yanlış yapılmasına dolayısı ile de mükellefin brüt satışlarının ve satılan malın maliyetinin yanlış tespit edilmesine yol açmaktadır. Bu du-

rum ise mükellefin dönem karını etkilemekte ve vergi ziyaına yol açabilmektedir. Meslek mensuplarının defterlerini tuttukları bütün mükelleflerin stok sayımını yapması gerektiği gibi bir hususu savunduğumuz asla düşünülmemelidir. Ancak bazı sektörler vardır ki (otogaz ve akaryakıt bayıllığında olduğu gibi) bu sektörlerde belli bir kapasitenin üzerinde mal bulundurulmasına Devletin resmi kurumlarınca izin verilmemektedir. Hal böyle olunca da en azından bu durumdaki mükelleflerin stok beyanlarının iş hacmi ve kapasitesiyle uyumlu olup olmadığının beyannamelerini imzalayan meslek mensubunca bilinmesi bir zorunluluktur. Meslek mensubunun mükellefin tank kapasitesinden haberi olmadığı ve bu durumu araştırmak zorunda da olmadığı yönündeki beyanı meslek mensubunu ziyaa uğratılan vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olmaktan kurtarmayacaktır.

#### IV-SONUÇ:

Meslek mensuplarının beyannamelerini imzaladıkları mükelleflerin faaliyet konusu ve iş hacmi konusunda bilgi sahibi olmaları yaptıkları işin doğası gereğidir. Bu yüzdendir ki kanun koyucu mükelleflerin iş hacmi ile mütenasip olmayan hususlardan dolayı meydana gelen vergi ziyaından beyannameyi imzalayan meslek mensubunu da müştereken ve müteselsilen sorumlu tutmuştur. Meslek mensupları defterlerini tuttukları mükelleflerin dönem sonu envanterini bizzat yapmak zorunda değildirler. Ancak mükelleflerce getirilen bilgileri de hiç sorgulamadan doğru kabul etmemeleri gerekir. Mükellefin iş hacmi ile mütenasip olmayan hususları vergi dairesine bildirmeyen meslek mensupları, kendilerini sorumluluktan kurtaramayacaklardır.