

## KATMA DEĞER VERGİSİ İADELERİNDE YMM İNCELEMELERİ ile VERGİ İNCELEMELERİNİN ETKİNLİK, GÖREV, YETKİ, SORUMLULUK KAPSAMINDA KARŞILAŞTIRILMASI

COMPARISON OF, CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANT REVIEWS AND  
TAX REVIEWS IN VALUE ADDED TAX RETURNS WITHIN EFFICIENCY,  
TASK, POWER, RESPONSIBILITY



Büşra İLGAR\*

### ÖZ

Katma değer vergisi iadeleri bakımından YMM incelemeleri ile vergi incelemeleri pek çok açıdan farklılıklar taşımaktadır. KDV iadelerinde YMM incelemeleri uygulamasının karşımıza çıkmasının en önemli sebepleri vergi incelemelerindeki iş yükünü hafifletmek ve iade sürecinin daha hızlı gerçekleşmesini sağlamaktır. Bu amaçlarla uygulamada karşımıza çıkan YMM incelemelerinde birtakım sorunlar kendisini göstermektedir. Bu çalışmamızda vergi incelemeleri ve YMM incelemeleri sonucu oluşan KDV iade süreçleri karşılaştırılarak mevzuatsal düzenlemeler ve uygulamadaki sonuçlar değerlendirilecektir. Yapılan değerlendirmeler neticesinde mevcut sistem üzerinde yapılabilecek değişiklik önerileri ve bu önerilerin olası sonuçları ele alınacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi İncelemeleri , YMM İncelemeleri , Katma Değer Vergisi İadesi , Etkinlik , Yetki.

### ABSTRACT

In terms of value added tax refunds, Certified Public Accountant Reviews and tax reviews differ in many aspects. The most important reasons for the application of the Certified Public Accountant reviews in the value added tax refunds are to lighten the work load on the tax reviews and to make the refund process faster. With these purposes some problems manifest themselves in the reviews of Certified Public Accountant that come out in practice. In this study, the legislative adjustments and the results of implementation will be evaluated with comparing the tax reviews and the refund process of the value added tax that resulted from the Certified Public Accountant Reviews. As a result of these assessments, suggestions for changes that can be made on the existing system and the possible consequences of the proposals will be discussed.

**Keywords:** Tax audits, certified public accountant reviews, value added tax refund, efficiency, authority.

---

\* Vergi Müfettişi Yardımcısı

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

## 1- GİRİŞ

Katma değer vergisi iadelerinde vergi inceleme elemanları tarafından yürütülen vergi inceleme süreci ve YMM'ler tarafından yürütülen YMM inceleme süreci olmak üzere iki farklı süreç karşımıza çıkmaktadır. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin ilgili bölümleri KDV iadelerinin hangi durumlarda vergi inceleme raporu, hangi durumlarda YMM raporu ile sağlanacağını sınırlarını çizmiştir. İlgili tebliğde yapılan değişiklikler göz önünde bulundurulduğunda KDV iadelerinde YMM raporlarının önemi son yıllarda artmakta ve buna yönelik düzenlemeler de son derece önemli hale gelmektedir. KDV iade süreçlerinde hız ve etkinlik sağlayacak bir mekanizma olarak karşımıza çıkması beklenen YMM incelemelerinde yapılan düzenlemeleri değerlendirdiğimizde ilgili sürecin sağlıklı işleyebilmesi için en temelde yetkilendirme ve sorumluluk sınırlarının çizilmesi önem taşımaktadır. Yapılan yetkilendirme ölçüsünde mesleki sorumluluk düzenlemeleri de sağlanmalı, hem ilgili süreci yürüten meslek mensuplarının yetkilendirmeleri gerekli düzeyde olmalı hem de bu yetkilendirmeler neticesinde taşıdıkları görev sorumlulukları düzenlenmelidir. Vergi inceleme elemanları ve YMM'lerin gerçekleştirdikleri KDV iade süreçlerinde etkinliğin sağlanması yönünde yapılacak düzenlemelerin iade sürecinin sağlıklı yürütülmesi ve süreç sonunda oluşan raporlardaki aksaklıkların giderilmesi bakımından önemi büyüktür.

## 2- KATMA DEĞER VERGİSİ İADELERİ BAKIMINDAN YMM İNCELEMELERİ ile VERGİ İNCELEMELERİNDE GÖREV ve YETKİ KARŞILAŞTIRMASI

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda vergi inceleme raporu veya YMM raporuna dayanılarak iade hakkı doğuran işlemler sayılmaktadır. İlgili kanunda sayılan söz konusu işlemler kısmi tevkifat uygulanan teslim ve hizmetler, ihracat istisnası, araçlar kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda uygulanan istisna, taşımacılık istisnası, diplomatik istisnalar, indirim ve iade hakkı tanınan diğer istisnalar ve indirimli orana tabi teslim ve hizmetlerdir.<sup>1</sup>

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin ilgili bölümlerinde yer verilen açıklamalara göre nakden iade talepleri; 5.000 TL'yi aşmadığı takdirde, vergi inceleme raporu, YMM raporu, teminat aranılmaksızın yerine getirilecek, 5.000 TL'yi aşması durumunda aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilecektir. Ayrıca teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebinin yerine getirileceği ve teminatın vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözüleceği belirtilmiştir. (KDV GUT) Tebliği'nin ilgili bölümü, 15.02.2017 değişikliği olarak karşımıza çıkmaktadır. 11 Seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliği'nin 4. maddesiyle değişen paragrafın değişmeden önceki hali "5.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri ise sadece teminat ve/veya vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir." şeklindedir. <sup>2</sup>Söz konusu değişiklik ile KDV iadelerinde vergi inceleme raporlarının yanında YMM raporları da uygulamada karşımıza çıkmakta ve ilgili raporlar KDV iade süreçlerinin daha hızlı gerçekleşmesini sağlamaktadır. Söz konusu 2017 değişikliği KDV iadelerinde YMM raporlarının önemini arttırmış, iade sürecinde YMM'lerin görev ve yetkilerinin artması sonucunu doğurmuştur.

Vergi inceleme elemanlarının inceleme yapma yetkisi, Vergi Usul Kanunu 135. maddesinde belirtilmiştir. Bu maddeye göre vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en

<sup>1</sup> (3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 2017)

<sup>2</sup> (1 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2017)

büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.<sup>3</sup> Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin ilgili maddesinde belirtildiği üzere Vergi Denetim Kurulu'na bağlı vergi inceleme elemanları, Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmakla görevlendirilmektedir<sup>4</sup>. KDV iade incelemeleri, bu kapsamdaki vergi incelemelerinden biridir. Söz konusu vergi incelemelerinde Vergi Denetim Kurulu, Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlayabilmektedir. Saplanan eşgüdümlü çalışma ve işbirliği, yapılan vergi incelemelerinde daha kapsamlı ve güvenilir sonuçlar elde edilmesini sağlamaktadır. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 5'inci maddesinde vergi incelemelerinde uyulacak temel ilkeler belirtilmiştir<sup>5</sup>. Bu ilkelerin temel amacı, ödenmesi gereken vergi tutarının doğru tespit edilmesinin sağlanmasıdır. KDV iade incelemelerindeki amaç da yapılan iade talebinin haklı olup olmadığının tespit edilmesidir.

Vergi İnceleme Elemanlarının Yetkileri ;

Yoklama yapmaya yetkililer, VUK 128'inci maddesinde sayılmıştır. Vergi inceleme elemanları gerekli gördüklerinde inceledikleri mükelleflerle ilgili olarak Vergi İdaresine yoklama yaptırabilmektedir.

Arama yapma yetkisi, VUK 142'nci maddesinde vergi incelemesine yetkili kişilere verilmiştir. İlgili madde hükmüne göre ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçıracağına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.

Bilgi isteme yetkisi, vergi incelemesine yetkili olanların sahip oldukları bir yetki türüdür. VUK 148. maddesine göre kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.

VUK 256'ncı maddesi defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti başlığını taşımaktadır. İlgili maddeye göre her türlü defter ve belgeler yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz edilmek zorundadır. İbrazı istenen defter ve belgelerin 15 gün içinde vergi inceleme elemanına ibraz edilmemesi halinde mükellef hakkında VUK 359/2 maddesi uyarınca hapis cezası hükmolunur.

Vergi inceleme elemanlarının mükellef ve mükellefle ilgili vergi dairesi sicil dosyalarını inceleme yetkisi bulunmaktadır. Mükelleflerin vergisel kayıtları, vergi dairelerinde bulunan sicil dosyaları üzerinden takip edilmektedir. Bu dosyalar, vergi inceleme elemanları tarafından zimmet karşılığında alınıp incelenebilmektedir.

Vergi inceleme elemanları, Maliye Bakanlığı bünyesinde mükellefleri takip edebilmek amacıyla oluşturulmuş istihbarat arşivinden faydalanabilmektedir.<sup>6</sup>

3568 sayılı Kanun yeminli mali müşavirlerin görev ve yetkilerini tasdik, müşavirlik ve denetim olmak üzere üç kapsamda belirtmiştir. İlgili Kanun'un 2'nci maddesi yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusunu müşavirlik ve denetim yapmak olarak saymış, aynı Kanun'un 12'nci maddesi ise ilgili

<sup>3</sup> (213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 2017)

<sup>4</sup> (178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname , 2017)

<sup>5</sup> (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2017)

<sup>6</sup> E. Yetkiner, YMM ve Vergi Denetim Elemanları'nın Yetki ve Sorumlulukları. <http://www.dengeakademi.com/Files/Article/Erkan2002YMMVeVer.pdf>

mesleğin tasdik işlemlerini yerine getirmeye yetkili olduğunu açıklamaktadır. Bu kapsamda belirtmek gerekir ki YMM'lerin defter tutma yetkileri yoktur. YMM'ler kendi defterleri hariç defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.<sup>7</sup>

YMM'ler defter ve belge inceleme, defter ve belge ibrazı isteme, karşıt inceleme yapma, kamu idarelerinden bilgi isteme, vergi dairelerinden bilgi isteme gibi vergi inceleme elemanının sahip olduğu yetkilere sahiptir. Vergi inceleme elemanlarının sahip olduğu pek çok yetkiye sahip olan YMM'ler, söz konusu yetkilerini kullanırken herhangi bir yaptırım uygulama yetkisi olmadığı için bu yetkiler işlevsiz kalmaktadır.

Yetkilerini farklı mevzuatlardan alan vergi inceleme elemanları ile YMM'lerin ortak amaçları, kamu hizmeti sağlayarak mükellefin iade alacağını doğru bir şekilde tespit etmektir. Bu amaç kapsamında vergi inceleme elemanları ile YMM'ler birtakım yetkileri alarak iade alacağını doğru tespit edilmesini sağlamaya çalışırlar. Mevzuatsal anlamda hem vergi inceleme elemanları hem de YMM'ler benzer yetkilere sahip olmakla birlikte, söz konusu yetkilerin uygulamadaki sonuçları iade alacağının doğru tespit edilmesinde bilgiye ulaşılabilirlik ve sağlıklı veriler elde etme konusunda farklılıklar taşımaktadır.

Vergi Usul Kanunu 148'inci maddesine göre kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi inceleme yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.<sup>8</sup> Bu madde, vergi inceleme elemanlarına karşıt inceleme yapma yetkisi vermektedir. Yapılan karşıt incelemelere cevap verilmemesinin yaptırımı ise özel usulsüzlük cezasıdır. Yeminli Mali Müşavirler'in Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği'nin 8. maddesi, YMM'lere tasdik konuları ile ilgili olarak karşıt inceleme yapma yetkisi vermektedir. İlgili yönetmelik hükmü sürekli denetlemeyi kapsayan tasdik hizmeti veren YMM'lerin belirli aralıklarla haber vermeksizin kasa sayım ve stok tespiti yapabileceklerini, yıl sonu envanter çalışmalarını denetleyebileceklerini, tasdik konuları ile ilgili olarak karşıt incelemeler yapabileceklerini, ayrıca başka oda çevrelerindeki karşıt incelemelerin ücreti Ücret Yönetmeliği'ndeki usul ve esaslar çerçevesinde ödenmek kaydıyla ilgili odaya mensup YMM'lerce yaptırılabilirliğini belirtmektedir.<sup>9</sup> İlgili yönetmeliğe göre kamu idare ve müesseseleri, YMM'lerin tasdik konusu ile sınırlı olmak üzere isteyeceği bilgileri vermekle yükümlüdürler. Bilgiler yazı ile istenir; yazıda tasdik konusu ile ilgili husus ve sözleşme içeriği belirtilir.

Mevzuatsal anlamda YMM'ler için karşıt inceleme yapma yetkisi olmasına rağmen bu yetki uygulamada işlevsiz olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun en önemli sebebi ise YMM'lerin yapmış oldukları karşıt incelemelere cevap verilmemesinin herhangi bir yaptırımının olmamasıdır. İade alacağının doğru tespitinin sağlanması anlamında önemli bir yetki olan YMM karşıt incelemelerine cevap verilmemesinin herhangi bir yaptırımının olmaması, YMM'lerin doğru tespit yapabilmelerinin önünde büyük bir engeldir. Diğer yünden vergi inceleme elemanlarının yapmış oldukları karşıt incelemelere cevap verilmemesinin yaptırımı olan özel usulsüzlük cezaları, uygulamada karşıt inceleme yapılan firmaların cezayı ödemeyi göze alıp bilgi vermekten kaçınmalarına sebep olabilmektedir. Bu kap-

<sup>7</sup> (3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 2017)

<sup>8</sup> (213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 2017)

<sup>9</sup> (Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2017)

samda karşımıza çıkan uygulama da KDV iade talebinin haklı olup olmadığının tespitinde önemli bir engel olmaktadır.

YMM'lerin devlet otoritesine sahip olmaması ve vergi inceleme elemanı yetkilerinin YMM'lere verilmemesi, eşit yetkilendirmelerin yapıldığı durumlarda bile uygulamada aynı sonuçların alınmaması bilgiye ulaşılabilirlik anlamında olumsuz sonuçlar oluşturmaktadır. Bu durumun en temel örneği olan karşıt inceleme uygulamalarında, YMM'lerin mükellef hakkında bilgiye ulaşabilecekleri sistemsel bir kontrolleri bulunmamaktadır. Mükelleflerin sahte belge düzenleyicisi veya kullanıcısı olup olmadıklarının tespiti sağlıklı şekilde yapılamamaktadır. YMM'ler sınırlı konu başlıklarını tespit şeklinde raporlarına işleyebilmektedir. Alt mükelleflere adreslerinde ulaşamaması, alt mükelleflerin defter-belge ibraz etmemesi, ilgili faturaların farklı faaliyet alanlarına yönelik olması gibi durumları tespit eden YMM'lerin bilgi toplayarak tespitte bulunma olanakları oldukça sınırlıdır. Bunun yanında YMM'lerin söz konusu iade tutarlarının doğruluğunu teyit edecekleri sistemsel bir kontrole sahip olmamaları olası olumsuz tespitlerin ortaya çıkarılmasını engellemektedir. Vergi dairelerinde KDV iade süreçlerinde kontrol mekanizması olan KDVİRA sisteminde oluşan özet raporlar neticesinde ulaşılan sonuçların YMM bilgisine sonradan sunulması ise iade sürecini uzatmaktadır.

### **3- KATMA DEĞER VERGİSİ İADELERİ BAKIMINDAN YMM İNCELEMELERİ ile VERGİ İNCELEMELERİNDE SORUMLULUK**

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12'nci maddesi tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk başlığını düzenlemektedir. Bu maddenin ilgili hükmüne göre YMM'lerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'nca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenecektir. Aynı maddede YMM'lerin tasdikten doğan mali sorumlulukları ile disiplin sorumluluklarının ayrı ayrı rapor ile tespit edileceği, bu kapsamda YMM hakkında sorumluluk raporu yazılabilmesi için YMM'nin yazılı savunmasının isteneceği belirtilmiştir. Ayrıca bu kanun hükümlerine göre meslek icra edenlerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumluluklarının saklı olduğu aynı maddede ifade edilmektedir<sup>10</sup>.

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 20'nci maddesine göre, bu yönetmelik kapsamına giren tasdik işlemlerinden imza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik yapan dolayısıyla tasdik raporu düzenleyen YMM'ler, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdikten doğan sorumlulardan sorumludurlar. Tasdik konusu ile ilgili olarak Bakanlıkça tebliğlerle belirlenen hususların; tasdik kapsamı içinde mutlaka araştırılması ve incelenmesi zorunludur.<sup>11</sup>

YMM'ler inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanunu'nun "Tam Teselsül" hükümleri uygulanır.

<sup>10</sup> (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2017)

<sup>11</sup> (Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2017)

Tasdik raporunun düzenlenmesi ve incelemenin yapılması sırasında, başka bir ildeki bir inceleme ve bilgi toplama işinin, o ilde bulunan bir YMM'ye yaptırılmış olması halinde, bu kısmi incelemeden doğan sorumluluk incelemeyi yapan yeminli mali müşavire aittir.

YMM'ler tasdikten doğan sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için doğabilecek zararların tazmini amacıyla sorumluluk sigortası yaptırabilirler.

Tasdik amacıyla yapılacak inceleme ve denetlemelerde doğacak zararların hukuki sorumluluğu yeminli mali müşavire aittir.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in denetim raporu çeşitleri başlıklı 59'uncu maddesinde şartlı denetim raporu belirtilmiştir. Şartlı denetim raporu; meslek mensubunun denetim sırasında karşılaştığı denetim kapsamındaki sınırlamalar ile denetlenmesini istediği halleri ihtiva eden rapordur.<sup>12</sup> Yönetmelikte bu rapor türü belirtilmekle birlikte belli kapsamda sorumluluğun sınırlandırıldığı şartlı denetim raporu uygulamada karşımıza çıkmamaktadır. YMM'lerin, bilgisini alamadıkları denetim alanlarıyla ilgili uygulamada bu denetim türüne yönelmeleri kendilerini bu alanla ilgili müteselsil sorumluluktan çıkaracaktır.

Vergi İnceleme Elemanlarının Sorumlulukları ;

Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesine göre vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurların, nezdinde inceleme yaptıkları yükümlünün veya yükümlü ile ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lâzım gelen diğer hususları ifşa edemeyeceklerdir. Aynı şekilde bu sır veya gizli kalması lâzım gelen hususlar hiçbir şekilde ne vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar ne de üçüncü kişiler lehine kullanılamayacaktır.<sup>13</sup>

Vergi inceleme elemanlarının sorumluluğunda, 5018 sayılı Kanunda belirtilen kamu zararına sebebiyet verilip verilmediği hususu karşımıza çıkmaktadır. KDV iadesinin vergi inceleme raporuna dayandığı durumda söz konusu iadenin haksız alındığı durumu karşımıza çıkarsa ve haksız verilen iadenin geri alınma olanağı yoksa, vergi inceleme elemanı ziyaa uğratılan vergiden mükellefle ve işlemi yapan diğer kamu personelleriyle birlikte sorumlu tutulacaktır.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği'nin disiplin cezalarının belirtildiği ikinci bölümünde disiplin cezası türleri uyarı, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatını kaldırma, meslekten çıkarma olarak sayılmış ve aynı yönetmeliğin ilgili bölümlerinde hangi durumlarda hangi ceza türünün uygulanacağı açıklanmıştır<sup>14</sup>.

Yönetmelik'in 11'inci maddesi ise disiplin kurullarına ceza belirleme konusunda yetki vermektedir. Disiplin cezalarında farklı uygulama başlıklı ilgili madde şu şekildedir;

“Üç yıllık bir dönem içinde iki veya daha fazla disiplin cezasını gerektiren davranışta bulunan meslek mensubuna her yeni suçu için bir öncekinden daha ağır ceza uygulanabilir. Ancak, disiplin cezası kesinleşip ilgiliye bildirildikten sonra, aynı cezayı gerektiren bir eylemin yinelenmesi durumunda bir üst ceza uygulanır.

<sup>12</sup> (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2017)

<sup>13</sup> T. Torunoğlu, (2010). Vergi İncelemesi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,72.

<sup>14</sup> (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği, 2017)

Disiplin kurulları, her iki durumda da yaptıkları incelemeler sonucu bir derece ağır veya bir derece hafif disiplin cezası uygulamasına karar verebilirler.”

11’inci madde ile disiplin kurullarına verilen ceza belirleme yetkisi, ilgili odanın inisiyatif kullanabilme hakkını göstermektedir. İlgili oda, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası yerine bir derece hafif ceza olan kınama cezası verebilmektedir. Bu türden bir inisiyatif hakkı, odanın inisiyatifinde olmamalıdır.

İlgili yönetmeliğin meslekten çıkarma cezasının açıklandığı 9’uncu maddesinin c kısmında meslek mensuplarının kasten vergi ziyasına sebebiyet verdiklerinin mahkeme kararı ile kesinleşmesinin meslekten çıkarma cezasının uygulanması gerekliliğini belirtmiştir. Bu maddeyi değerlendirdiğimizde, meslek mensuplarının vergi ziyasına sebebiyet verdikleri bir durumda bunun kasten yapıldığı tespiti ve bu tespitin mahkeme kararı ile kesinleşmesi ciddi kanıtlar gerektirmektedir. Bu kanıtların saptandığı varsayımı altında bu hükme göre ceza verilmesinin gerekli olduğu bir durum ile 11’inci madde ile disiplin kurulunun ceza belirleme yetkisini birlikte düşünürsek kurul, meslekten çıkarma cezası yerine yeminli sıfatını kaldırma cezasını uygulayabilme yetkisine sahiptir.

İlgili yönetmeliğin yeminli sıfatını kaldırma cezasının açıklandığı 8’inci maddesinde tasdiğe ilişkin yasal düzenlemelerdeki ilke ve kurullarla, ilan olunmuş norm ve standartlara kasten aykırı davranışlarının veya tasdik yetkilerini mükerreren kasten gerçeğe aykırı olarak kullandıklarının anlaşılması ve bu durumun mahkeme kararı ile kesinleşmesi halinde, “Yeminli” sıfatını kaldırma cezası verilerek mührün geri alınacağı belirtilmiştir. Benzer şekilde 11’inci madde hükmüne dayanılarak disiplin kurulunun yeminli sıfatını kaldırma cezası yerine geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezasını uygulama yetkisi bulunmaktadır.

Mevzuatsal düzenlemeleri farklı olmakla birlikte hem vergi inceleme elemanlarının hem de YMM’lerin mali sorumluluğu bulunmaktadır. Mali sorumluluktan kasıt, ziyaa uğratılan verginin ödenmesinden sorumlu olunmasıdır. Sorumluluk unsurunu yetki unsuru ile birlikte değerlendirdiğimizde, yetkilendirme alanına giren konular kapsamında sorumlulukların düzenlenmesi gerekmektedir. Yetkilendirme yapılmayan, bilgiye ulaşımın sağlanamadığı hususlarda ilgili kişilerin sorumlu tutulması hakkaniyete uygun olmayacaktır. Vergi inceleme elemanlarının yetkilendirme süreçleri düşünüldüğünde, sahip oldukları yetkiler sayesinde kapsamlı veriler elde edebilme olanaklarının olduğu göz önünde bulundurulursa o yetki alanları ile ilgili sorumlulukları da o ölçüde olmalıdır. YMM’lere yönelik yetkilendirme kapsamındaki düzenlemeleri düşündüğümüzde ise söz konusu yetkilendirmelerde uygulamada karşımıza çıkan sorunlardan dolayı sorumluluklarının da tekrar gözden geçirilmesi gerekecektir. Bu nedenle YMM’lerin sorumluluklarını değerlendirirken, sorumlu tutuldukları alanlarla ilgili olarak yetkilendirmelerinin ne ölçüde yapıldığının analizinin iyi yapılması gerekmektedir.

Sorumluluk anlamında uygulamada karşımıza çıkan bir diğer sıkıntı ise, YMM’lerin sorumluluk düzenlemeleriyle ilgili olarak sınırların kesin şekilde çizilmemesidir. Disiplin kurullarına verilen ceza belirleme yetkisi, YMM’lerin yetkilendirmeleri kapsamında ulaşabildikleri sonuçlardan sorumlu tutulmalarının sınırlarının çizilmesinde olumsuz bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Böyle bir sorumluluk durumu, odalara bağlı olarak çalışan disiplin kurullarında olmamalıdır. Tıpkı vergi incelemelerinde olduğu gibi YMM incelemelerinde de KDV iadeleri bakımından yetkilendirmelerdeki aksaklıklar giderilmeli ve iade süreciyle ilgili gerekli sorumlulukların sınırları belli olup kimsenin inisiyatifine bırakılmadan yaptırımların uygulanması sağlanmalıdır.

#### 4- KATMA DEĞER VERGİSİ İADELERİ BAKIMINDAN YMM İNCELEMELERİ ile VERGİ İNCELEMELERİNDE ETKİNLİK

Vergi denetim sisteminin daha etkin çalışması için vergi inceleme elemanlarının ve YMM'lerin aynı süreci yürüttüğü KDV iade sürecinde etkinliğin sağlanıp sağlanmadığı ve etkinliğin hangi koşullarda sağlanabileceği hususu iade sürecinin sonuçlarının analiz edilmesi gerekliliğini ortaya koymaktadır.

YMM'ler, vergi inceleme elemanları gibi vergi matrahının doğru tespit edilmesine hizmet ederler. Özellikle tam tasdik ve KDV iadelerinde alacakların korunmasını sağlarlar. Dolayısıyla KDV iadelerinde etkinliğin sağlanmasında YMM denetimlerinin rolü büyüktür. YMM'ler sağladıkları tam tasdik hizmetinin yanında müşavirlik ve denetim hizmetleri de verdikleri için vergi denetim sisteminde etkinliğin artmasını sağlayacak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine büyük katkı sağlamışlardır.

Mevzuatsal anlamda tam tasdik zorunluluğu getirilen sektörlerden bazılarının riskli olması, YMM'lerin etkinlik anlamında önemli bir role sahip olduklarını göstermektedir. Vergi inceleme elemanları da riskli mükelleflerin incelemelerini yapmakla birlikte, inceledikleri mükelleflerin YMM'lerce tam tasdik denetimine tabi tutuldukları durumda incelemelerini daha kısa sürede bitirebilmektedir. YMM incelemeleri, zamansal anlamda da etkinliği sağlamaktadır.

KDV iadelerinde mükellefler hızlı iade sürecini sağlamak, tam tasdik incelemesini yapan ve kendilerinin danışmanlığı yapan YMM'lerinin KDV iadelerinde de rol almasını sağlayarak süreci daha etkin kullanmak anlamında vergi inceleme elemanları tarafından yürütülen vergi incelemeleri yerine YMM'lerce yürütülen YMM incelemeleri tercih edebilmektedir. Bu şekilde hem zamansal anlamda hem de verimlilik anlamında YMM incelemelerinde etkinlik sağlanacaktır. Bu etkinliğin sağlandığının bir göstergesi olarak bazı sayısal veriler karşımıza çıkmaktadır.

YMM'ler üzerine uygulamalı bir araştırma olarak karşımıza çıkan bir anket sonucunu değerlendirdiğimizde; ankete katılan firmaların büyük bir çoğunluğunun YMM'lerden almış olduğu hizmet türünün KDV iadesi ve tasdik işlemi olduğu görülmektedir.<sup>15</sup> Anket sonucunda karşımıza çıkan KDV iadesi ve tasdik işlemlerinin sağlanmasının vergisel etkinlik anlamında çok önemli olduğu sonucuna ulaşmaktayız.

Yapılan araştırmalar sonucunda karşımıza çıkan rakamsal verilere göre 2014 yılında 2.226 YMM tarafından yapılan tasdik denetimi sayısı 29.521 düzeyindedir. Her bir YMM yaklaşık olarak 13 mükellefi denetlemiştir. YMM'lerin denetim performansı Kamu vergi denetçilerinin denetim performansına kıyasla daha yüksektir. YMM'ler tarafından 2014 yılında 29.521 vergi mükellefi devlete yük getirmeksizin denetlenmiştir. Ayrıca, YMM'ler daha fazla mükellefin denetlenmesine olanak sağlayacak zaman kazandırmışlardır. Gerek tasdik uygulamasının ilk yürürlüğe girdiği döneme ilişkin kaydedilen matrah artışları, gerek denetçi başına düşen yıllık denetim faaliyeti sayısı YMM'lerin denetim performans ve etkinliğinin kamu vergi denetçilerinin denetim performansına ve etkinliklerine kıyasla daha yüksek olduğunu göstermektedir<sup>16</sup>.

YMM'lerin yaptıkları tasdik denetimlerindeki rakamsal göstergeler, KDV iade incelemelerinin de oransal göstergeleri ile paralellik göstermektedir. Pek çok meslek mensubu YMM, tasdik denetimi

<sup>15</sup> T. Çürük, K. Tüm, (2011). Denetim Birimi Olarak YMM'lerin Vergi Kaybına Etkisi : YMM'ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma. Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, 35.

<sup>16</sup> A. Ayotuz, (2016). Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlerin ve Kamu Vergi Denetçilerinin Vergi Denetimindeki İşlevlerinin Kıyaslamalı Olarak İncelenmesi. Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 125.



yaptıkları mükelleflerin KDV iade incelemelerini de yapmaktadır. Bu sebeple sayısal anlamda KDV\_iadelerinde YMM'lerin katkısı büyük olacaktır. Rakamsal verimlilik değerlendirmesi etkinlik anlamında olumlu sonuçlar vermekle birlikte; vergisel etkinlik anlamında değerlendirme yaptığımızda YMM ile mükellef arasında pazarlık ilişkisi kurulması denetimdeki etkinliğin azalma sebebi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bununla birlikte YMM'lerin istedikleri bilgiye cevap verilmemesinin yaptırımı bağlanmaması, bu sebeple bilgiye ulaşılabilirlik yönünden sağlıklı verilerin elde edilememesi söz konusu iadelerin doğruluğu konusunda tereddütlere sebep olmaktadır. Bu sebeplerden dolayı uygulamadaki sonuçlar anlamında haksız iadeler söz konusu olmakta ve vergisel etkinlik anlamında vergi kayıpları meydana gelerek etkinlik bozulmaktadır.

Yapılan bir anket çalışmasına katılan firmaların büyük çoğunluğunun YMM'lerden almış olduğu hizmet turu KDV iadesi ve tasdik işlemleridir. Firmaların YMM'lerden daha çok bu tür hizmet almaları vergi konusunda güvenilir, deneyimli bir uzmana ihtiyaç duymaları muhtemel nedenler arasında gösterilebilir.<sup>17</sup>

Vergi inceleme elemanlarının yapmış oldukları vergi incelemelerindeki KDV iade incelemelerini değerlendirdiğimizde ise, rakamsal olarak daha az sayıda inceleme karşımıza çıkmaktadır. Bununla birlikte kamu otoritesi altında çalışan vergi inceleme elemanlarının birtakım sistemsel kontrollere sahip olmaları, bilgi istedikleri kişilerden bilgi gelmemesinin yaptırımı bağlanması sebebiyle KDV iadelerinin doğruluğu anlamında YMM raporları ile karşılaştırıldığında vergi inceleme raporlarındaki haksız iadelerin daha az olması beklenmektedir.

Vergi dairelerinin KDV iade sürecinde etkinliğinin artırılması bakımından birtakım iyileştirmeler yapılması gerekmektedir. Özellikle KDV iade sürecinde karşılaşılan sorunların YMM'lere kısa zamanda bildirilmesi, KDV İade raporlarına ilişkin eksiklik yazılarının vergi daireleri tarafından makul bir sürede hazırlanması ve süreçte karşılaşılan sorunların ilgili vergi daireleri ile kısa bir zamanda çözüme kavuşturulması hususlarında iyileştirmeler yapılmalıdır. Bu noktada, vergi dairelerinde görevli personelin çalışma prensibi bakımından performans odaklı çalışma sistemine geçilmesi bir öneri olarak sunulabilir. Pek çok kamu kurumunda uygulanan bir yöntem olan performansla yönelik çalışma sistemi vergi dairelerinde de aktif bir şekilde uygulanabilir. Bu sayede KDV iade dosyalarının ve KDV iade raporlarına ilişkin eksiklik yazılarının hızlı bir şekilde sonuçlandırılması sağlanmış olacaktır.<sup>18</sup>

KDV iade sürecinin başarısının artırılması ve bu süreçte iyileştirme yapılması gereken konuların belirlenmesi Maliye Bakanlığı'nın da önemli gündem maddelerindedir. Bu konuyla ilgili 24.01.2016 tarihinde Maliye Bakanı Sayın Naci AĞBAL tarafından "KDV İadelerine İlişkin Eylem Planı" hazırlıklarının olduğu ifade edilmiştir. Bu plana göre KDV iade sürecinde karşılaşılan sorunlar ve bu noktada iyileştirme yapılacak alanlar genel olarak başlıklar halinde belirlenmiştir. Belirlenen bu başlıklar;

- KDV iadelerinde yaşanan gereksiz bürokratik işlemlerin varlığı,
- Tüm vergi daireleri arasında KDV iade işlemlerine ilişkin uygulama birliğinin sağlanması,
- KDV iadelerini yerine getirecek uzman personel ihtiyacı ve bu personelin sürekli eğitiminin sağlanması,

<sup>17</sup> Turgut Çürük, K. T. (2011). Denetim Birimi Olarak YMM'lerin Vergi Kaybına Etkisi : YMM'ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma. Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, 35.

<sup>18</sup> M. Usta, (2017). İhracattan Doğan KDV İade Sürecinin Başarısını Etkileyen Faktörler : Yeminli Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 257.

- YMM'ler tarafından hazırlanan KDV iade raporlarının değerlendirilmesinde vergi daireleri arasında görülen uygulama farklılıklarının varlığıdır.<sup>19</sup>

YMM'ler verdikleri hizmetlerine karşılık tasdik bedelini mükelleflerden aldıkları için bu durumun bağımsız ve tarafsız denetim anlamında çelişkiye yol açtığı düşünülmektedir. Mükellef, iş bulma ve parasal ilişkiler konularında, doğrudan YMM ile muhatap olmak yerine, onun bağlı olduğu meslek odasıyla karşı karşıya olursa, YMM çok daha bağımsız hareket etme imkânına kavuşabilecektir.<sup>20</sup> Bu kapsamda YMM ile mükellef arasında pazarlık ilişkisi kurulması, denetimdeki etkinliğin azalma sebeplerinden bir diğeridir. YMM ile mükellef arasındaki pazarlık ilişkisinin önüne geçilebilmesi için KDV iade incelemeleri bakımından bir havuz sistemi oluşturulup, mükellefler YMM'lere rassal olarak dağıtılabilir. Vergi incelemelerinde ise böyle bir pazarlık ilişkisi durumu söz konusu değildir ve bu sebeple bir etkinlik azalması durumu görülmez.

## 5- SONUÇ

Mevzuatsal düzenlemelerle yetkilendirilen vergi inceleme elemanları ve YMM'lerin gerçekleştirmiş oldukları işlemlerde ortak amaçları, sağladıkları kamu hizmetinin doğru bir şekilde sonuçlanmasıdır. Kendilerine verilen KDV iade incelemesi görevini gerçekleştiren meslek mensupları, farklı kanunlardan aldıkları yetki ve sorumluluklarla sürecin etkin bir şekilde gerçekleşmesini sağlamak amacındadır. Bazı noktalarda benzer, bazılarında ise farklı yetkilendirmeler ve sorumluluklarla görevlendirilen meslek mensuplarının yürütmüş oldukları KDV iade süreçlerinin etkinliği; iki meslek grubu için de bazı yönlerden avantaj bazı yönlerden ise dezavantaj taşımaktadır. KDV iadelerindeki inceleme raporlarına rakamsal olarak baktığımızda yeminli mali müşavirlerin gerçekleştirmiş oldukları YMM rapor sayısı, vergi inceleme elemanlarının gerçekleştirdiği vergi inceleme rapor sayısına oranla daha fazladır. YMM'ler, vergi inceleme elemanları ile karşılaştırıldığında daha az sayıda daha fazla inceleme yapan bir pozisyonda karşımıza çıkmaktadır. Daha az meslek mensubu sayısı ile daha fazla YMM raporu sonucu gösteren verilerin etkinliği sağladığı yönündeki değerlendirmelere rağmen; raporların niteliksel kapsamda değerlendirildiği durumda bazı olumsuzluklar raporların güvenilirliğini olumsuz etkilemekte ve söz konusu iadelerin doğruluğunu tereddüte düşürmektedir. Kamu otoriteleri gözetiminde gerçekleştirilen KDV iade inceleme süreçlerindeki mevcut verilerin ulaşılabilirliği ve güvenilirliği karşısında özel sektör tarafından yürütülen YMM incelemelerindeki bilgiye ulaşma güçlükleri ve verilerin sağlıklı olduğuna yönelik tereddütler iki meslek mensubunun yürüttüğü inceleme süreci arasındaki farkı bize göstermektedir.

## KAYNAKÇA

- 1 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. (2017). Ankara.
- 178 Sayılı Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname . (2017). Ankara.
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. (2017). Ankara.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (2017). Ankara.

<sup>19</sup> M. Usta, (2017). İhracattan Doğan KDV İade Sürecinin Başarısını Etkileyen Faktörler : Yeminli Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 255.

<sup>20</sup> M. Korkusuz, (2000, Ekim). Son Operasyonlar ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği. Yaklaşım Dergisi(94), 118.

- 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. (2017). Ankara.
- AYOTUZ, A. (2016). Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlerin ve Kamu Vergi Denetçilerinin Vergi Denetimindeki İşlevlerinin Kıyaslamalı Olarak İncelenmesi. *Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, 125.
- ÇÜRÜK, T, K. T. (2011). Denetim Birimi Olarak YMM’lerin Vergi Kaybına Etkisi : YMM’ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma. *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 35.
- KORKUSUZ, M. (2000, Ekim). Son Operasyonlar ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği. *Yaklaşım Dergisi*(94), 118.
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik. (2017). Ankara.
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği. (2017). Ankara.
- TORUNOĞLU, T. (2010). *Vergi İncelemesi*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,72.
- USTA, M. (2017). İhracattan Doğan KDV İade Sürecinin Başarısını Etkileyen Faktörler : Yeminli Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 257.
- Vergi Denetim Kurulu 2016 Yılı Faaliyet Raporu. (tarih yok).
- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik. (2017). Ankara.
- Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler , Tasdik Konuları , Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik. (2017). Ankara.
- YETKİNER, E. YMM ve Vergi Denetim Elemanlarının Yetki ve Sorumlulukları.