

# **III. BÖLÜM**

**KATMA DEĞER VERGİSİ İADE  
UYGULAMASINDA YEMİNLİ MALİ  
MÜŞAVİRLERCE DÜZENLENECEK  
TASDİK RAPORLARI VE YEMİNLİ MALİ  
MÜŞAVİRLERİN ÖDEV VE  
SORUMLULUKLARI**



## **1. KDV İADESİ KAPSAMINDA YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRCE DÜZENLENECEK TASDİK RAPORLARINDA YER ALMASI GEREKEN HUSUSLAR**

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12'nci maddesine göre; YMM'ler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyan-namelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler.

Yine aynı maddeye göre YMM'lerin 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 Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.

Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan "YMM'lik Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" in 4'üncü maddesine göre tasdik; gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin YMM'lerce 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 tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş olarak kabul edilir. Ancak, çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan inceleme ve teftiş yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır.

Yönetmeliğin 5'inci maddesine göre tasdik amacı;

a) Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap ve kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tablolarının yanıltıcı olmayacak biçimde eksiksiz ve gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesini sağlayarak kamunun istifadesine sunmak,

b) Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin ilgili mevzuat yönünden olan taleplerin karşılanmasında çabukluğu sağlayarak hak ve yararlarını korumak,

c) Vergi idaresi ve mükellef ilişkilerinde güveni hakim kılmaktır.

Gerçek ve tüzel kişiler veya bunların teşebbüs ve işletmeleri tasdik işleri nedeniyle YMM'nin ücret faktöründen ziyade tasdik amacını gerçekleştirecek uzmanlık ve deneyimini esas alarak seçimini yapar. YMM'ler de üstlenecekleri tasdik işleminin kendilerine getirebileceği riski tesbit etmek, tasdik kapsam ve programını belirlemek amacıyla gerekli araştırmalar yapmak zorundadırlar. Görevi üstlenecek YMM, daha önce tasdik talebini karşılayan veya karşılamakta olan meslek mensubundan görüşme yapmak suretiyle bilgi toplayabilir. (Yönetmeliğin 6'ncı maddesi)

Anılan yönetmeliğin 7'inci maddesi KDV yönünden YMM'lerce vergi mevzuatı yönünden tasdiki yapılabilecek olan konu belgeler şu şekildedir.

a) KDV beyannameleri ve ekleri,

b) İade hakkı doğuran işlem ve belgeler,

c) Maliye Bakanlığınca gerek görülecek KDV'ne ilişkin diğer işlem ve belgeler,

Bu düzenlemelerin yanı sıra VUK'nun mük. 227'inci maddesinde de vergi beyannamelerinin imzalanması ve YMM tasdik raporları konusunda aşağıda yer alan düzenleme mevcuttur.

*"Maliye Bakanlığı;*

*1. Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanun'a 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 itibariyle ayrı ayrı uygulamaya,*

*2. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya,*

*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 ziyayına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.*

*2 numaralı bent hükmüne göre yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibrazı şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu*

*zamanında ibraz etmeyen mükellefler tasdike konu hakdan yararlanamazlar. Ancak, Maliye Bakanlığı tasdik raporlarının ibraz süresini iki aya kadar uzatmaya yetkilidir.*

*(4108 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle eklenen fıkra- Yürürlük: 2.6.1995 Geçerlilik: 1.1.1995) 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tabi olan Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile bunlara ait müesseseler hakkında bu madde hükümleri uygulanmaz."*

Yukarıda yer alan düzenlemeler gereğince Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği<sup>176</sup> (çalışmamızda kısaca "YMM tebliği" olarak anılacaktır.) uyarınca KDV iadesi kapsamında YMM'lerce düzenlenecek tasdik raporlarında yer alması gereken hususlar, KDV'den istisna edilen işlemler itibarıyla aşağıdaki gibidir.

### **1.1. İHRACAT İSTİSNASINDAN DOĞAN KDV İADELERİ İÇİN DÜZENLENECEK TASDİK RAPORLARI<sup>177</sup>**

<b>İLGİLİ MEVZUAT</b>
- YMM Tebliği, 1, 6, 10, 13, 19, 37

YMM'lerce yapılacak KDV iade incelemelerinde, iade konusu tutarların doğruluğunun saptanabilmesi açısından, incelenen firmanın iadeye konu olan mal alışlarının ve satışlarının gerçek olup olmadığı, imalatçılarda ise KDV iadesine konu olan malların imalatçı tarafından üretilebilecek bir kapasiteye sahip bulunup bulunmadığı, her türlü inceleme teknikleriyle tespit edilecektir. Bunun yanı sıra, ihracat istisnasından veya ihraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iade ve mahsup taleplerinin karşılanmasında, ihracatın gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin tespitinde, gümrük çıkış beyannameleri ve raporun düzenleme tarihinden önce dövizin yurda getirilmiş olması halinde, döviz alım belgelerinde yer alan bilgilerin de doğruluğu araştırılacak ve belgelere ilişkin bilgilere raporda yer verilecektir.

YMM'lerin KDV iade ve mahsup incelemesi sonucunda düzenleyecekleri tasdik raporlarında mal hareketlerinin veya mal imalatının gerçek olduğunun ve ihracatın gerçekleştirilmiş olduğunun tespit ve ispat edilmiş olmasının yanı sıra, aşağıda belirtilen hususlara ayrıca yer verilecektir.

<sup>176</sup> Bu noktada bir hatırlatmayı yapmakta fayda vardır. Bugüne kadar yayımlanmış olan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tüm Genel Tebliğlerinin TEK TEBLİĞ haline getirilmesi için Maliye Bakanlığı tarafından taslak çalışma yapılmaktadır. Çalışmamızın kaleme alındığı tarih itibarıyla tamamlanmayan taslak tebliğ için bakınız, [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)

<sup>177</sup> Rapor örneği çalışmamızın ekler bölümünde yer almaktadır.

- Mükellefin adı, soyadı veya ünvanı ile ortakların adı, soyadı ile işyeri ve ikametgah adresleri; varsa bağlı oldukları vergi dairesi ve hesap numaraları, (Ortakların nüfus hüviyet cüzdanının tasdikli örneği rapora eklenecektir.)

Aynı adreste birden fazla firma var ise bu firmalar ve ortaklar için de yukarıdaki bilgilerin tespiti şarttır.

- Mevcut en son tarihli bilanço örneği
- Ödenmiş sermaye tutarı
- Ticaret sicil kaydı ve numarası
- İhracattan önceki altı ay içinde ve altı ay sonunda iş yerinde çalıştırdığı işçi sayısı.
- İletişim araçlarının (telefon, telex, fax gibi) sayısı ve numaraları ile kanuni defterlere kayıtlı olup olmadığı,
- Bir önceki yıl üretim miktarı
- Bir önceki yıl ihracat miktarı
- Sanayi Sicil Belgesi ve Kapasite raporu özeti. (Bu belgelerin fotokopileri rapora eklenecektir.)
- İş yerinin durumu
- Son 1 yıl içinde kredi kullanıp kullanmadığı, kullanmışsa hangi banka şubelerinden ne miktarı kredi aldığı.

İmalatçı ihracatçılara ve ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunan imalatçılara ait raporlarda; yukarıda sayılanlardan başka, ihraç edildiği belirtilen malların üretimine yeterli kapasitenin bulunup bulunmadığı, kullanılan ham madde ve enerji miktarları ile üretim araçlarının fiilen var olup olmadığı ve defterlerde yer alıp almadığı belirtilecektir

İmalatçı olmayan ihracatçılarda ise ihraç konusu malların sürekli olarak aynı firmalardan alınıp alınmadığına ve bu firmaların isimlerine, adreslerine ve vergi dairesi sicil numaralarına raporda yer verilecektir. İhracatçıya mal satan firmaların gerçekten var olup olmadıklarının ve malları gerçekten satıp satmadıklarının tespitinin yanısıra; bu firmaların mükellefiyet kayıtlarının bulunup bulunmadığı da ilgili vergi dairesinden tespit edilecektir.

KDV iadesi tasdik raporları, çalışmamızın ekler bölümünde yer alan rapor kapağı ile yine aynı bölümde yer alan rapor dispozisyonuna uygun olarak hazırlanır. Rapor içeriği itibariyle rapor dispozisyonunda yer alan hususlara da ayrıca yer verilir. 1 seri numaralı YMM Tebliğinde istenilen belgeler ve YMM'in gerekli gördüğü diğer belgeler ve inceleme kanıtları raporun eklerini oluşturur.

YMM tasdik raporlarının sonuç bölümünde; bu tebliğde belirtilen konuların incelenip incelenmediği, fiili durum ile muhasebe kayıtlarının uygun olup olmadığı yapılan işlemlerin, kayıtların ve bayan namelerin mevzuata uygun olup olmadığı, iadesi istenen KDV'nin iade edilip edilmeyeceği veya ne kadarlık kısmın iade edilmesi gerektiği mutlaka belirtilecektir.

Yukarıda belirtilen aranması ve doğruluğunun araştırılması zorunlu konular ve belgeler ile bunlara ilişkin defter kayıtlarının usulüne uygun olarak düzenlenmiş, kayıt nizamı ve muhasebe ilkelerine göre kaydedilmiş olması gereklidir. YMM'ler, belgelerin geçerliliğini, diğer bir deyişle belli edilen şekil şartlarına uygun olarak düzenlenip düzenlemediğini ve gerçeği aksettirip aksettirmediğini tespit etmek zorundadır.

YMM'in yapmış olduğu incelemenin amacı iade edilmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bu nedenle, YMM, gerçek durumu tespit etmek için, her türlü belgeden yararlanmak ve her türlü inceleme tekniklerini kullanmak zorundadır.

Bu yükümlülüğün yerine getirilebilmesi için;

1. Mal hareketlerinin izlenmesinde alış ve satış faturaları yanında sevk irsaliyelerinden, nakliyat giderleri ile ilgili faturalardan ve benzeri belgelerden yararlanılacaktır.
2. Mal bedelinin ödenmesi ile ilgili nakit akımı izlenecektir. Mal bedeli ödenmemiş ise borç-alacak ilişkisi irdelenecek; buna ilişkin senet vb. belgelerin varlığı tespit edilecektir.
3. İmalatçılarda, malın miktarı yönünden, kapasite raporu ve harcanan enerji miktarı gibi veriler kullanılarak, üretim kapasitesi ile üretim, analitik inceleme yöntemleriyle karşılaştırılacaktır.
4. Fatura bilgileri, gümrük çıkış beyannameleri ve döviz alım belgelerinde yer alan bilgilerle mukayese edilecek; miktar ve fiyat yönünden olabilecek muhtemel uyumsuzluklar tespit edilecektir.
5. İşin niteliğine ve işletmenin türüne göre, tasdike dayanak yapılan belgelerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olup olmadığı araştırılacak, şüphelenilen durumlarda ilgililerin mükellefiyet kayıtları vergi dosyalarından ve diğer kamu idarelerinden bilgi alınarak tetkik edilecektir.
6. Belgelerin hukuki geçerliliği tespit edildikten sonra, ilgili mevzuat hükümlerine uygunluk sağlanarak tasdik işlemi yapılacaktır.

## 1.2. KDV'NUN 13'ÜNCÜ MADDESİNİN A VE B BENTLERİNDE YER ALAN İSTİSNADAN DOĞAN KDV İADELERİ İÇİN DÜZENLENECEK TASDİK RAPORLARI<sup>178</sup>

<b>İLGİLİ MEVZUAT</b>
-----------------------

- YMM Tebliği, 8
------------------

KDV'nun 13'üncü maddesinde mükelleflerin işletmelerinde kullanacakları deniz, hava ve demiryolu araçları ile yüzer tesis ve araçların;

- Teslimi ile bu araçlara verilen tadil, onarım ve bakım hizmetleri,
- Araçlara ilişkin olarak liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler, vergiden istisna edilmiştir.

YMM'lerce yapılacak KDV iade ve/veya mahsup incelemelerinde araçların işletmede kullanılıp kullanılmayacağına, Devlet Planlama Teşkilatı Müşteşarlığınca verilen teşvik belgesi, Turizm Bakanlığında alınmış izin yazısı veya ilgili vergi dairesinden alınacak yazı gibi belgelerle belgelenmesi gerekmektedir.

Bu istisnanın uygulanmasından doğan iadeler dolayısıyla düzenlenecek tasdik raporlarında öncelikle yukarıda sözü edilen belgelerden hangisi istisnanın dayanağı olarak kullanılmışsa onun tarih ve numarası yer alacaktır.

Diğer taraftan, teslim edilen aracın iktisabı veya araca tadil, bakım, onarım hizmeti veriliyorsa, bu hizmetlerin yerine getirilebilmesi için yapılan alış ve giderlere ait belgelerin fotokopileri ile satış faturası veya hizmet faturasının fotokopileri de rapora eklenecek, bu harcamaların ve belgelerin gerçekliliği araştırılacaktır.

Sözü edilen araçlara liman ve hava meydanlarında verilen hizmetlerden doğan iadelerle ilgili tasdik raporlarında ise; aracın hangi ülkeye ve firmaya ait olduğu, yapılan hizmetin mahiyeti, araca bu hizmetin verildiğine dair liman mülki idaresi veya hava meydanı müdürlüğünden alınan resmi yazı, hizmetle ilgili alış ve giderlere ait belgelerin ve araç sahibine düzenlenen hizmet faturalarının fotokopileri yer alacaktır.

Bunların yanı sıra aşağıdaki hususlara da ayrıca yer verilecektir.

- Mükellefin adı, soyadı veya ünvanı ile ortakların adı, soyadı ile işyeri ve ikametgah adresleri, varsa bağlı oldukları vergi dairesi ve hesap numaraları, (ortakların nüfus hüviyet cüzdanlarının tasdikli örneği rapora eklenecektir)
- Mevcut en son tarihli bilanço örneği,

<sup>178</sup> Rapor örneği çalışmamızın ekler bölümünde yer almaktadır.

- Ödenmiş sermaye tutarı,
- Ticaret sicil kaydı ve numarası
- İletişim araçlarının sayısı ve numaraları ile kanuni defterlere kayıtlı olup olmadığı,
- İmalatçılar bakımından Sanayi Sicil Belgesi ve Kapasite Raporu Özeti (Bu belgelerin fotokopileri rapora eklenecektir.)
- İş yerinin durumu,
- Son 1 yıl içinde kredi kullanıp kullanmadığı kullanmışsa hangi banka şubelerinden ne miktar kredi aldığı,
- İlgili dönemde verilen KDV beyannamesinin tasdikli örneği

KDV iadesi tasdik raporu, çalışmamızın ekler bölümünde belirtilen rapor kapağı ile yine aynı bölümde yer alan rapor dispozisyonuna uygun olarak hazırlanır. Rapor içeriği itibarıyla rapor dispozisyonunda yer alan hususlara da ayrıca yer verilir. 8 seri numaralı YMM tebliğinde istenilen belgeler ve YMM'in gerekli gördüğü diğer belgeler ve inceleme kanıtları raporun eklerini oluşturur.

YMM tasdik raporlarının sonuç bölümünde; bu Tebliğde belirtilen konuların incelenip incelenmediği, fiili durum ile muhasebe kayıtlarının uygun olup olmadığı, iadesi ve/veya mahsubu istenen KDV'nin iade ve/veya mahsup edilip edilmeyeceği veya ne kadarlık kısmın iade ve/veya mahsup edilmesi gerektiği mutlaka belirtilecektir.

### 1.3. TRANSİT TAŞIMACILIK İSTİSNASINDAN DOĞAN KDV İADELERİ İÇİN DÜZENLENECEK TASDİK RAPORLARI<sup>179</sup>

<b>İLGİLİ MEVZUAT</b>
- YMM Tebliği, 6

KDVK'nun 14'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının verdiği yetkiye istinaden çıkarılan 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile KDV'den istisna edilen transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan yük ve yolcu taşıma işlemleri nedeniyle yüklenen katma değer vergilerinin YMM Tasdik Raporuna göre iadesi veya mahsubunun yapılabilmesi için öncelikle istisna kapsamına giren taşıma işleminin yapıldığını belgeleyen, kara manifestosunun, bunun düzenlenmediği hallerde TIR karnesinin, iki belgenin de düzenlenmediği konteyner taşımacılığında, kara manifestosunda yer alan bilgileri de içerecek şekilde düzenlenen ve gümrük idarelerince de onaylanmış olan transit/aktarma beyannamesinin ve ekli yükleme listelerinin doğruluğu araştırılacak ve bu belgelere ilişkin bilgilere raporda yer verilecektir.

<sup>179</sup> Rapor örneği çalışmamızın ekler bölümünde yer almaktadır.

YMM'lerin KDV iadesi ve/veya mahsup incelemesi sonucunda düzenleyecekleri tasdik raporlarında, taşımacılık faaliyetlerinin gerçekleştirilmiş olduğunun tespit ve ispat edilmiş olmasının yanısıra, aşağıda belirtilen hususlara ayrıca yer verilecektir.

- Firmanın ticari unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,
- Firma sahibi veya ortaklarının ad ve soyadları ile işyeri ve ikametgah adresleri, bağlı oldukları vergi dairesi ve hesap numarası,
- İletişim araçlarının (telefon, telex, fax, vb.) sayısı ve numarası ile kanuni defterlere kayıtlı olup olmadığı,
- Son bir yıl içinde kredi kullanıp kullanmadığı, kullanmışsa hangi banka şubelerinden ne miktar kredi aldığı,
- Mevcut en son tarihli bilanço örneği,
- Ödenmiş sermaye tutarı,
- İşyerinin durumu.

KDV iadesi tasdik raporları, çalışmamızın ekler bölümünde yer alan rapor kapağı ile yine aynı bölümde belirtilen rapor dispozisyonuna uygun olarak hazırlanır. Rapor içeriği itibariyle rapor dispozisyonunda yer alan hususlara da ayrıca yer verilir. 6 seri numaralı YMM tebliğinde istenilen belgeler ve YMM'in gerekli gördüğü diğer belgeler ve inceleme kanıtları raporun eklerini oluşturur.

YMM tasdik raporlarının sonuç bölümünde; yukarıda belirtilen konuların incelenip incelenmediği, fiili durum ile muhasebe kayıtlarının uygun olup olmadığı, yapılan işlemlerin, kayıtların ve beyannamelerin mevzuata uygun olup olmadığı, iadesi veya mahsubu istenen KDV'nin iade veya mahsup edilip edilmeyeceği veya ne kadarlık kısmın iade ve/veya mahsup edilmesi gerektiği mutlaka belirtilecektir.

YMM'in yapmış olduğu incelemenin amacı iade veya mahsup edilmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bu nedenle, YMM , gerçek durumu tespit etmek için her türlü belgeden yararlanmak ve her türlü inceleme tekniklerini kullanmak zorundadır.

Bu yükümlülüğün yerine getirilebilmesi için;

1 - Taşımanın yapıldığı araç ve araçlara ait bilgilere (plakası, markası, yaşı, istiap haddi) taşıma faaliyetlerinin tamamının veya bir kısmının başka firmalara yaptırılması halinde, bu firmaların adı, adresi, vergi dairesi ve hesap numaraları ile araçlara ait diğer bilgilere yer verilecektir (plakası, markası, yaşı, istiap haddi vb.).

2 - İşin niteliğine ve işletmenin türüne göre, tasdike dayanak yapılan belgelerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olup olmadığı belirlenecek, şüphelenilen durumlarda ilgililerin mükellefiyet kayıtları vergi dairelerinden ve diğer kamu idarelerinden bilgi alınarak tetkik edilecektir.

3 - İstisna kapsamına giren işlemler nedeniyle yapılan giderlere ait fatura ve benzeri belgelerin usulüne uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği gerçek nitelikte mal veya hizmet alımlarına konu olup olmadığı araştırılacaktır.

4 - Taşımanın başlangıç ve bitiş noktaları arasındaki uzaklık kilometre olarak belirtilecektir.

5 - İstisna kapsamına giren ve girmeyen taşımacılık işlemlerini birlikte yapan yükümlülerde, istisna kapsamına giren işlemlere ilişkin olarak yüklenilen vergilerin yasal defterlerde gösterilip gösterilmediği kontrol edilecek, yüklenilen verginin ne kadarlık kısmının istisna kapsamındaki işlemlere ait olduğu belirtilecektir.

6 - Belgelerin hukuki geçerliliği tespit edildikten sonra, ilgili mevzuat hükümlerine uygunluk sağlanarak tasdik işlemi yapılacaktır.

İmza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik yapan ve tasdik raporu düzenleyen YMM'ler, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdik doğruluğundan sorumludurlar.

YMM'ler, yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde ziyaa uğratan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.

#### **1.4. DİPLOMATİK İSTİSNADAN DOĞAN KDV İADELERİ İÇİN DÜZENLECEK TASDİK RAPORLARI**

<b>İLGİLİ MEVZUAT</b>
- YMM Tebliği, 19

KDVK'nun 15/1-b maddesi uyarınca uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetlerden doğan KDV'nin iade edilmesine ilişkin olarak yapılacak işlemler, 1 Sıra No'lu YMM Tebliğinde açıklanan usul ve esaslar çerçevesinde ve ilgili KDV Genel Tebliği hükümlerine uygun olarak yapılacaktır. Ayrıca, anılan Tebliğde belirtilen Rapor Dizpozisyonuna ilişkin hususların da göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

## 1.5. İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDEN DOĞAN KDV İADELERİ İÇİN DÜZENLENECEK TASDİK RAPORLARI<sup>180</sup>

### İLGİLİ MEVZUAT

- YMM Tebliği, 9

İndirimli orana tabi işlemlere ilişkin alış ve satış faturalarının dökümünü gösteren ve faturalardaki bilgileri içeren ilgili firmaca tasdikli listelerin bir fotokopisi rapora eklenecektir. (Ayrıca iade tutarının hesaplanmasına ilişkin tablo da eklenmelidir.)

Mükellefin diğer maddelerle indirimli orana tabi maddeleri birlikte imal ve satışını yapması halinde, yüklenilen vergilerden ne kadarlık kısmının ilgili dönemde satışı yapılan temel gıda maddelerine (indirimli orana tabi mallara) ait olduğu ayrıca belirtilecektir.

KDV iadesi tasdik raporları, çalışmamızın ekler bölümünde belirtilen rapor kapağı ile yine aynı bölümde yer alan rapor dispozisyonuna uygun olarak hazırlanır. Rapor içeriği itibarıyla rapor dispozisyonunda yeralan hususlara da ayrıca yer verilir. 9 numaralı YMM Tebliğinde istenilen belgeler ve YMM'in gerekli gördüğü diğer belgeler ve inceleme kanıtları raporun eklerini oluşturur.

YMM tasdik raporlarının sonuç bölümünde; bu Tebliğde belirtilen konuların incelenip incelenmediği, fiili durum ile muhasebe kayıtlarının uygun olup olmadığı, iadesi ve/veya mahsubu istenen KDV'nin iade ve/veya mahsup edilip edilmeyeceği veya ne kadarlık kısmın iade ve/veya mahsup edilmesi gerektiği mutlaka belirtilecektir.

Yukarıda belirtilen aranması ve doğruluğunun araştırılması zorunlu konular ve belgeler ile bunlara ilişkin defter kayıtlarının usulüne uygun olarak düzenlenmiş, kayıt nizamı ve muhasebe ilkelerine göre kaydedilmiş olması gereklidir. YMM'ler, belgelerin geçerliliğini, diğer bir deyişle belli edilen şekil şartlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini ve gerçeği aksettirip aksettirmedini tespit etmek zorundadırlar.

YMM'lerin yapmış olduğu incelemenin amacı, iade edilmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bu nedenle yeminli mali müşavir gerçek durumu tespit etmek için, her türlü belgeden yararlanmak ve her türlü inceleme tekniklerini kullanmak zorundadır.

İmza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik yapan ve tasdik raporu düzenleyen YMM'ler tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdik doğruluğundan sorumludurlar.

YMM'ler, yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.

<sup>180</sup> Rapor örneği çalışmamızın ekler bölümünde yer almaktadır.

## **1.6. DİĞER İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER İÇİN DÜZENLENECEK KDV İADE RAPORLARI**

Aşağıda yer alan iade hakkı doğuran işlemler için düzenlenecek YMM KDV iade raporlarının nasıl düzenleneceği konusunda YMM tebliğlerinde bir belirlenlik bulunmamaktadır.

1. KDVK'nun 13/c maddesi kapsamında "altın, gümüş, platin arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerine ilişkin istisna ile ilgili KDV iadesi
2. KDVK'nun 13/d maddesinde yer alan teşvik belgeli makine teçhizat teslimine ilişkin KDV iadesi
3. KDVK'nun 13/e maddesinde yer alan liman ve hava meydanları inşası, yenilenmesi ve geliştirilmesine ilişkin KDV iadesi
4. KDVK'nun 13/f maddesi uyarınca ulusal güvenlik amaçlı teslim ve hizmetlere ilişkin KDV iadesi
5. KDVK'nun 14/3 maddesinde yer alan ihraç malı taşıyan araçlara yapılacak motorin teslimlerinde KDV iadesi
6. Tevkifat kapsamına alınan işlemlerde KDV iadesi

Yukarıda yer alan iadelerde düzenlenecek YMM iade Raporlarının hangi bilgileri içereceği konusunda her ne kadar YMM tebliğlerinde bir açıklık bulunmasa bile, Maliye Bakanlığı tarafından taslak aşamasında olan tek YMM tebliğinde konu hakkında açıklama yer almaktadır.

Taslak tebliğe göre, yukarıda belirtilen KDV iadesi işlemleri, bu genel tebliğde yer verilen hususlara ve ilgili KDV Genel Tebliği hükümlerine uygun olarak yapılacaktır. Bu kapsamda yapılacak iadelerle ilgili olarak düzenlenecek tasdik raporları, Taslak tebliğde "KDV İadesi Tasdik Raporu Dispozisyonu" başlığı altında yer alan rapor kapağı örneği ile rapor pozisyonuna uygun olarak hazırlanacaktır. Ayrıca, ilgili KDV Genel Tebliğlerinde belirtilen iade ile ilgili esaslar, sözkonusu rapor pozisyonu'nun "Hesap İncelemeleri" bölümünde değerlendirilecektir.

## **2. TAM TASDİK SÖZLEŞMESİ DÜZENLENEN MÜKELLEFLERİN KDV İADESİ TALEPLERİ**

<b>İLGİLİ MEVZUAT</b>
- YMM Tebliği, 18, 20, 29
- KDV Tebliği 84
- KDVK m. 11,13,14, 29

Çalışmamızın "84 numaralı KDV Tebliği Getirilen KDV İade Esasları" bölümünde ayrıntılı olarak ifade edildiği üzere KDVK'nun 11'nci maddesi

çerçevesindeki teslimlerden doğan KDV iadesi taleplerinin değerlendirilmesi ve sonuçlandırılmasına ilişkin esaslar 84 numaralı KDV Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

Anılan tebliğe göre; YMM tasdik raporuna dayanan nakden iade talepleri inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilmektedir. Konu ile ilgili olarak tebliğde şu düzenleme yapılmıştır.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve YMM'lik Kanununun 12 nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden yayımlanan "YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" hükümlerine göre yayımlanan genel tebliğlerle, YMM KDV İadesi Tasdik Raporu (bundan sonra kısaca YMM tasdik raporu olarak belirtilecektir) ile KDV iadesi yapılmasının usul ve esasları belirlenmektedir. Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiye istinaden vergilendirme dönemleri itibarıyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın iade için belirlenen limit ile (4.000 YTL) YMM Tebliğleriyle belirlenen tutarlar arasındaki iade talepleri YMM raporuna göre yerine getirilir. **Tam tasdik sözleşmesinin mevcudiyeti halinde** ise bavul ticareti ve yolcu beraberliği eşya ihracatından doğan iadelerde sözü edilen Genel Tebliğlerle belirlenen limitlere göre (2007 yılı için 65.000 YTL, 2008 yılı için 70.000 YTL), **diğerlerinde miktara bakılmaksızın** inceleme raporu ve teminat aranmadan iade yapılır. YMM'lerin düzenledikleri raporlarda gümrük beyannamelerinin veya gümrükçe onaylı fatura ya da özel faturaların teyidinin alınmamış olması halinde teyit işlemleri vergi dairesince yapılır.

YMM tasdik raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflere, rapor ibraz edilmedikçe iade yapılmaz. Mükelleflerin rapor düzenleninceye kadar, 84 numaralı tebliğde belirtilen teminat göstermeleri halinde ise iade talebi incelemeye sevk edilmeksizin yerine getirilir. Rapor ibraz edildiğinde teminatlar iade edilir. Bu kapsamda teminat veren ve dış ticaret sermaye şirketleri hariç indirimli teminat uygulamasından yararlanan mükelleflerden iadenin yapıldığı tarihten itibaren 6 ay içinde bu iade ile ilgili YMM tasdik raporu ibraz etmeyenlerden teminatlarını 4.000 YTL'lik sınırı aşan kısmın % 100'üne tamamlamaları istenir. 15 gün içinde teminatlarını tamamlamayanlar, bu dönemlere ilişkin YMM tasdik raporu ibraz edinceye kadar, müteakip dönemlerdeki iade taleplerinde indirimli teminat uygulamasından yararlandırılmazlar. Ancak bu süre içinde rapor ibraz edemeyecek olanların mazeretleriyle birlikte başvurmaları halinde, gerekli değerlendirme yapılarak mazeretleri haklı nedenlere dayananlara, VUK'nun 17'nci maddesi uyarınca vergi dairesince en fazla 6 ay ek süre verilebilir.

Mükelleflerin iade tutarını kısmen mahsup, kısmen YMM tasdik raporu ile nakden almak istemeleri halinde, iade için istenen belgelerin ibraz edilmiş olması kaydıyla öncelikle muaccel hale gelen vergi borçlarının tamamı mahsup edilir. Kalan kısım YMM tasdik raporu ile nakden iade edilebilir. Bu uygulamada nakden iade edilecek tutara ilişkin olarak tam tasdik sözleşmesi ile ilgili sınır dikkate alınır.

Bir vergilendirme döneminde iade hakkı doğuran işlemlerin arasında, bavul ticareti, yolcu beraberli eşya ve gümrük beyannameli ihracatın birlikte bulunması halinde her bir işlem için geçerli limitler ayrı ayrı dikkate alınarak iade yapılır.

**Bunun dışında;** 18 numaralı YMM tebliğine göre, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini tasdik ettirmek üzere YMM'lik sözleşmesi düzenleyen mükelleflere; 6 sıra numaralı, 8 sıra numaralı, 9 sıra numaralı, YMM Tebliği uyarınca yapılacak katma değer vergilerinin nakden veya mahsuben iadesinde, bu iadeler miktarına bakılmaksızın YMM tasdik raporlarına istinaden yerine getirilebilecektir. Hatırlanacağı üzere söz konusu tebliğlerde KDVK'nun 14'üncü maddesinde, KDVK'nun 13'üncü maddesinin a ve b bentlerinde ve KDVK'nun 29'uncu maddesinin 2 numaralı bendinde yer alan işlemlerden doğan KDV iadesine ilişkin açıklamalar yer almaktaydı. Bu bağlamda söz konusu iade hakkı doğuran işlemleri gerçekleştiren mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini tasdik ettirmek üzere YMM'lerle tasdik sözleşmesi düzenlemesi durumunda, iadeler miktarına bakılmaksızın YMM'lerce düzenlenecek tasdik raporları ile yerine getirilecektir.

Ancak, Kurumlar vergisinden muaf olan kişilerin YMM'lerle tam tasdik sözleşmesi düzenlemesi söz konusu olmadığından, kurumlar vergisinden muaf olan kişilerin Maliye Bakanlığınca YMM tebliğiyle belirlenen hadlerin üstündeki KDV iadelerinin YMM KDV iadesi tasdik raporuna istinaden yapılması mümkün bulunmaktadır. Öte yandan, şahıs şirketleri ve adi ortaklıklar ile de tam tasdik sözleşmesi düzenlenmesi mümkün bulunmaktadır. Bu durumda gerek tam tasdik gerekse KDV iadesi tasdik işlemlerinde genel hükümlere göre hareket edilecektir.

YMM ile tam tasdik sözleşmesi düzenleyen mükelleflerin KDV iade işlemlerinin, sözleşme düzenlediği YMM dışında yapılıp yapılmayacağı da YMM tebliği ile çözüme kavuşturulmuştur.

Hangi döneme ait olursa olsun, 18 sıra numaralı Genel Tebliğ hükümlerine göre YMM'lerle gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi ve eklerinin tasdikine (tam tasdik) ilişkin sözleşme düzenlemiş bulunan mükelleflerin KDV iadeleri-

ni YMM tasdik raporuna istinaden talep etmeleri halinde bu iadelere ait işlemler, tam tasdik sözleşmesi tanzim edilen YMM'ler tarafından yerine getirilecektir. YMM'lerle tam tasdik sözleşmesi düzenlemeyen mükelleflere ait KDV iadeleri ise (yukarıda belirtilen sınırlamalar dikkate alınarak) her hangi bir YMM tasdiki raporuna istinaden yapılabilecektir.

YMM'lerle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenleyen mükelleflerin KDV iade talepleri bu YMM'ler tarafından düzenlenen tasdik raporlarına dayanılarak yerine getirilmekle birlikte, bu mükelleflerin varsa tam tasdik sözleşmesinin düzenlendiği yıldan önceki dönemlere ilişkin KDV iadeleri de anılan YMM tarafından düzenlenen tasdik raporları ile yapılabilecektir. Önceki yıllarda mükellefin bir başka YMM ile süresinde tam tasdik sözleşme düzenlemiş olması ve tasdik raporunun yazılarak süresinde vergi dairesine verilmiş olması kaydıyla (rapor teslim süresinin henüz dolmadığı durumlarda bu şart aranmayacaktır.) o döneme ilişkin iade raporlarının anılan YMM tarafından düzenlenmesi de mümkündür. Örneğin, 2006 yılında YMM (A) ile süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenleyen bir mükellef Haziran 2005 dönemine ilişkin KDV iadesini 2006 yılında almak istediği takdirde bu iadeye ilişkin KDV iadesi tasdik raporu YMM (A) tarafından düzenlenebilecektir. Mükellef 2005 yılında YMM (Y) ile süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş ve buna ilişkin tasdik raporu düzenlenerek süresinde vergi dairesine teslim edilmiş ise söz konusu KDV iade raporunun YMM (Y) tarafından düzenlenmesi de mümkün bulunmaktadır.

### 3. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MÜTESELSİL SORUMLULUĞU

İLGİLİ MEVZUAT
- YMM Tebliği, 1,6,8,9
- 3568 sayılı Kanun m.12
- VUK m.8

3568 sayılı Kanunun "Tasdik ve tasdikten sorumluluk" başlıklı 12'nci maddesi YMM'lerin müteselsil sorumluluğuna ilişkin düzenlemeyi de yapmıştır. Buna göre; YMM'ler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. YMM'ler yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler. Bu Kanun hükümlerine göre meslek icra edenlerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumlulukları saklıdır. Bu düzenlemenin dışında "Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında

Yönetmelik'in 20'nci maddesinde de YMM'lerin sorumluluğu düzenlenmiştir. 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 tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Tasdik konusu ile ilgili olarak Bakanlıkça tebliğlerle belirlenen hususların; tasdik kapsamı içinde mutlaka araştırılması ve incelenmesi zorunludur. YMM'ler inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan VUK ve 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanununun "Tam Teselsül" hükümleri uygulanır.

YMM'ler tasdik ödevlerinden doğan müteselsil sorumlulukları nedeniyle vergi sorumlusu sayılamazlar. Zira bu vergi ödevlileri, yükümlü yerine maddi ve şekli ödevler yerine getiren ödevliler değildir. Bu ödevlilerin ödevi, 3568 sayılı yasa ve VUK uyarınca, mali tablo, belge ve beyannameler tasdik etmektir. Buna karşı bir argüman olarak, YMM'lerinde müteselsil sorumlulukları nedeniyle, yükümlünün vergi borcunu ödeme ödevi ile yükümlülendirildikleri ve bu nedenle vergi sorumlusu sayılmaları gerektiği ileri sürülebilir. VUK'nun 8/2'nci maddesinde yer alan "vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir" biçimindeki tanımda böyle bir kanıyı güçlendirebilir. Ancak böyle bir görüş kabul edilemez. Çünkü, veri sorumluluğunun dar (teknik) anlamı, yükümlü yerine onun maddi ve şekli ödevlerini yerine getirmektir. Bunun anlamı, vergi sorumlularının, yukarıda belirtilen iki ödev dışında bir ödevlerinin bulunmadığıdır. Oysa, YMM'lerin ödevi, yükümlünün mali tablo, beyanname veya bilgilerini tasdik etmektir, yükümlü yerine herhangi bir şekil veya maddi ödevi yerine getirmek değildir. İşte bu nedenle YMM'ler, vergi sorumlusu değil, üçüncü kişi ödevlileridir. Konu ile ilgili yargı kararları incelendiğinde de, Danıştay'ın kavram oluşturma-makla birlikte, YMM'lerin sorumluluğunun vergi sorumlularından farklı olduğunu kabul ettiği görülmektedir. Zira Danıştay pek çok kararında, YMM'lerin vergisel sorumluluğunun, VUK'nunda mevcut "vergi sorumluluğu" kurumundan değişik bir niteliğe sahip olduğunu, zira YMM'ler için getirilen sorumluluğun, vergi ile ilgili ödevleri yerine getirmekten kaynaklanan bir işleve sahip olmayıp, kayıt nizamı ve matrah tespitinde dikkate alınması gereken işlemlerin muhasebe usul ve esaslarına, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğunu temin amacına yönelik olduğunu belirtmiştir.<sup>181</sup>

<sup>181</sup> Oytun CANYAŞ, Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu, Maliye Hukuk Yayınları, Ağustos 2006, s.131-132.

3568 sayılı Kanun uyarınca çıkarılan YMM tebliğleri tarandığında ise, YMM'ler tarafından düzenlenecek KDV iade raporları sonucunda, bu raporlardan kaynaklanan nedenlerle YMM'lerin müteselsil sorumluluğuna ilişkin aşağıdaki açıklamaların yapıldığını görüyoruz.

*"Yukarıda belirtilen aranması ve doğruluğunun araştırılması zorunlu konular ve belgeler ile bunlara ilişkin defter kayıtlarının usulüne uygun olarak düzenlenmiş, kayıt nizamı ve muhasebe ilkelerine göre kaydedilmiş olması gereklidir. YMM'ler, belgelerin geçerliliğini, diğer bir deyişle belli edilen şekil şartlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini ve gerçeği aksettirip aksettirmedini tespit etmek zorundadırlar.*

*YMM'lerin yapmış olduğu incelemenin amacı, iade edilmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bu nedenle yeminli mali müşavir gerçek durumu tespit etmek için, her türlü belgeden yararlanmak ve her türlü inceleme tekniklerini kullanmak zorundadır.*

*İmza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik yapan ve tasdik raporu düzenleyen YMM'ler tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdik doğruluğundan sorumludurlar.*

*YMM'ler, yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar".*

Bu noktada bir hususu gözden uzak tutmamak gerekmektedir. 3568 sayılı Kanunun 12'nci maddesinin 4 numaralı fıkrası hükmü, YMM yönünden verginin salınması ve cezanın kesilmesi aşamasında uygulanamayacaktır. Daha açık bir ifade ile vergi ve cezanın mükellefe tebliğ tarihi ile tahakkuk tarihi arasında geçecek süre içinde, henüz ödenmesi gereken bir safhaya gelmemiş olan vergi ve cezanın kesinleşmesinden söz edilemeyeceği ve asıl mükelleften bile aranılmayacağı gibi, YMM'den aranması da düşünülemez. YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumluluğu, vergi ve cezanın asıl mükellefi olan gerçek veya tüzel kişi adına tarh ve tebliğ edilmesi, bu vergi ve cezanın yasal yollara başvurulmaması suretiyle ya da bu yollara başvurulmasına rağmen kesinleşmesinden itibaren başlayacaktır. Bu durum YMM'lerin kişisel haklarını arayabilmesini engellemektedir. YMM'in gerek mükellef adına yapılan tarhiyatın mükellefçe dava konusu yapılması halinde bu dava aşamasında davaya müdahale yolu ile gerekse daha sonraki tahsilat aşamasında kendisine müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatından dolayı tebliğ edilecek olan ödeme emri üzerine bizzat yargı yoluna başvurarak hakkını arayabilecektir. **182**

<sup>182</sup> Levent GEÇYÜREK- Erkan GÜRBOĞA, İhracatta Katma Değer Vergisi İade Esasları, Yaklaşım Yayınları, Ekim 2003, s.195-196.

#### 4. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERCE GERÇEKLEŞTİRİLECEK KARŞIT İNCELEMELER

##### İLGİLİ MEVZUAT

- YMM Tebliği 19, 20, 27, 29, 34

##### 4.1. KARŞIT İNCELEME YAPMA ZORUNLULUĞU

3568 Sayılı Kanununun 12'nci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak hazırlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 7'nci maddesinde tasdik işlemi yapılırken aranacak asgari bilgi ve şekil şartları ile tasdike ilişkin diğer usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkartılacak tebliğlerle belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

Bu yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığınca çeşitli tarihlerde yayımlanan tebliğler ile tasdik konusuna giren konu ve işlemler ve tasdik ile ilgili diğer hususlar açıklanmıştır.

Yönetmeliğin 4'üncü maddesinin ilk fıkrasında tasdik kavramı "Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin YMM'lerce 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 tespiti ve rapora bağlanması" şeklinde tanımlanmıştır.

Yönetmeliğin 4 üncü maddesinin 2'nci fıkrası hükmü ile de, tasdik kavramının tanımında geçen denetleme ilke ve standartlarından, konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından tebliğler ile yapılan düzenlemeler ve esasların anlaşılması gerektiği açıklığa kavuşturulmuştur.

Öte yandan, Yönetmeliğin 14 üncü maddesinde YMM'lerin tasdik konusu ve kapsamı ile ilgili yeterli miktarda güvenilir kanıtları toplamak zorunda oldukları belirtilmiş, "Denetim Teknikleri" başlıklı 15 inci maddesinin (d) bendinde ise işletme kayıtlarında yer alan hususların ilgili üçüncü şahıslar nezdindeki defter ve belgeler üzerinde araştırılarak tespit edilmesi de denetim teknikleri arasında sayılmıştır.

3568 Sayılı Kanununun 12 nci maddesi hükmü ve maddedeki yetkiye dayanılarak çıkarılan Yönetmeliğin yukarıda değinilen hükümleri uyarınca, YMM'ler mükelleflerin tasdik kapsamına giren işlemlerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti için gerekli karşıt incelemeleri yapmakla yükümlüdürler. Buna göre, YMM'lerin hem tam tasdik işlemleri için hem de KDV iadesi tasdik işlemleri için karşıt inceleme yapmaları gerekmektedir.

## 4.2. KARŞIT İNCELEMELERDE UYULACAK ESASLAR

Karşit incelemeler kural olarak tasdik işlemini yapan YMM'ler tarafından yerine getirilecektir. Ancak, nezdinde karşit inceleme yapılacak mükellefin YMM ile süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesinin bulunduğu hallerde karşit incelemelerin aşağıda belirtilecek olan "yazı ile teyit almak suretiyle karşit inceleme" bölümünde belirtilen esaslara göre teyit yazısı alınması suretiyle yapılması da mümkündür.

Karşit incelemede amaç tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasını sağlamaktır. Örneğin, KDV iadesi işlemlerinde karşit incelemenin amacı, iade ya da mahsup edilecek KDV tutarını doğru olarak belirlemek, tam tasdik kapsamında yapılan karşit incelemenin amacı ise gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan matrah ve vergiye ilişkin tutarların doğruluğunu sağlamaktır.

Tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması incelenen işlemin özelliğine, kullanılan yöntem ve mükelleflere göre farklılık göstermektedir. Bu nedenle, bu konudaki sorumluluk YMM'e ait olmak üzere karşit incelemenin hangi aşamaya kadar yapılacağına kural olarak incelemeyi yapan YMM karar verecektir. Bununla birlikte, hem tam tasdik işlemlerinde hem de KDV iadesi tasdik işlemlerinde YMM'ler en az işlemlerini tasdik ettikleri mükellefe mal veya hizmet satan mükelleflerin kayıtlarına inip gerekli karşit incelemeyi yapmakla yükümlüdürler. YMM'lerin mali müşavirlerin müteselsil sorumluluk, disiplin hükümleri ve diğer yaptırımlarla karşılaşmamaları açısından karşit incelemeler konusunda gerekli titizliği göstermeleri ve gerektiği kadar alt kademeye inerek inceleme yapmaları gerekmektedir.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması ihtimalinin bulunduğu haller ile benzeri diğer şüpheli durumlarda YMM'ler herhangi bir kademe sınırlaması olmaksızın işlemin gerçek mahiyetini ortaya çıkarıncaya kadar alt kademelere inceklerdir.

Öte yandan, ihracat istisnası çerçevesinde yapılan iadelerde (1 ve 15 seri numaralı YMM tebliğlerinde açıklanmıştır) karşit incelemenin kural olarak ihracat konusu mal veya hizmetin imalatçısı konumundaki alt mükelleflerin bir alt kademesine kadar yapılması zorunludur. Ancak, ithal edildikten sonra KDVK'nun 11'inci maddesi kapsamında ihraç edilen ürünlerde söz konusu malı ithal eden firmanın kayıtlarına inilmesi yeterli olacaktır.

Karşit incelemenin aşağıda açıklanacak olan teyit yazısı alınmak suretiyle yapıldığı hallerde teyit alan ve teyit veren YMM'lerin karşit inceleme yapma konusundaki sorumlulukları aşağıdaki şekilde belirlenmiştir. YMM'ler teyit

vermek amacıyla yaptıkları karşıt incelemelerde işlemlerini tasdik ettikleri mükellefe mal veya hizmet satan mükellefler nezdinde inceleme yapmakla yükümlü olacaklardır. Daha alt kademelerdeki incelemeler, teyit isteyen YMM'ler tarafından yapılacaktır. Bununla birlikte, YMM'lerin kendi aralarında anlaşmaları halinde sözkonusu alt kademe incelemelerinin de teyidi veren YMM tarafından yapılması mümkün bulunmaktadır. Bu taktirde yapılan karşıt inceleme ile ilgili sorumluluk incelemeyi yapan YMM'e ait olacaktır.

Örnek: YMM (X) mükellef (A) ile ihracat istisnasından kaynaklanan KDV iadesi için tasdik sözleşmesi düzenlemiştir. (A) mal ve hizmet alımlarını (B), (C) ve (D)'den gerçekleştirmiştir. (D)'nin YMM (Y) ile süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunmaktadır.

Bu örnekte YMM (Y), YMM (X)'e teyit verirken bu teyit amacıyla (D)'nin mal ve hizmet satın aldığı mükellefler nezdinde gerekli karşıt incelemeyi yapmakla yükümlüdür. Eğer, örneğin (D) mal ve hizmet alımını (E)'den gerçekleştirmiş ise (E) nezdindeki karşıt inceleme YMM (Y) tarafından yapılacaktır. Ancak, (E)'ye mal ve hizmet satanlar nezdindeki karşıt incelemelerin, YMM (X) tarafından yapılması gerekmektedir. Bununla birlikte, YMM'ler (X) ve (Y)'nin kendi aralarında anlaşmaları halinde söz konusu incelemenin YMM (Y) tarafından yapılması da mümkündür. Bu taktirde teyit yazısında bu hususa açıklık getirilmesi gerekir. Öte yandan, örnekte (E) ve (E)'ye mal ve hizmet satanların süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmeleri bulunuyor ise yukarıda açıklanan esaslara göre anılan mükelleflerin YMM'lerden de teyit alınabileceği tabiidir.

Diğer taraftan, YMM'lerin tam tasdik kapsamında yapacakları karşıt incelemelerde daha önce belirtilen esaslara uymaları, teyit amacıyla yaptıkları karşıt incelemeler ile yetinmemeleri gerekmektedir. Yukarıdaki örnekte YMM (Y)'nin, YMM (X)'e teyit vermek için (D)'ye mal ve hizmet satanlar nezdinde karşıt inceleme yapması yeterli olacaktır. Ancak, (D)'nin işlemlerini tasdik ederken (D)'ye mal ve hizmet satanlar nezdinde karşıt inceleme yapması yeterli olmayabilecektir. Daha önce de belirtildiği üzere, hangi kademeye kadar karşıt inceleme yapılacağına YMM sorumluluğunu üstlenmek suretiyle kendisi karar verecektir.

#### **4.3. YAZILI TEYİT ALMAK SURETİYLE KARŞIT İNCELEME**

Süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş mükellefler nezdinde KDV iadesi veya tam tasdik dolayısıyla yapılacak karşıt incelemelerin, bu mükelleflerin YMM'lerinden teyit yazısı alınması suretiyle yapılması da mümkündür. Ancak, süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenleyen mükelleflerin YMM'lerinin teyit vermek istememesi halinde bu mükellefler nezdindeki karşıt inceleme tasdik işlemini yapan YMM tarafından yerine getirilecektir.

Süresi geçtikten sonra tam tasdik sözleşmesi düzenleyen mükellefler nezdindeki karşıt incelemeler de tasdik işlemini yapan YMM'ler tarafından yapılacaktır. Teyit veren YMM'ler verdikleri teyit yazısındaki bilgilerin doğruluğundan genel hükümler uyarınca sorumludurlar.

Teyit alan YMM'ler aldıkları teyit yazılarındaki bilgileri titiz bir şekilde kontrol etmekle yükümlüdürler. Teyit yazılarındaki bilgilerin birbiriyle veya teyidi isteyen YMM'in elindeki bilgi ve belgelerle uyumlu olmadığı hallerde veya tereddüt uyandıran sair hallerde teyit yazıları işleme konulmadan önce gerekli araştırmalar yapılacaktır. Yapılan araştırmalar neticesinde teyit yazısı ile ilgili uyumsuzluklar ve tereddütler giderildiği takdirde teyit yazısı işleme konulabilecektir.

Gerçeğe aykırı düzenlenmiş ya da eksik bilgi içeren teyit yazılarını gerekli kontrolleri yapmadan işleme koyan YMM doğacak sonuçlardan sorumlu olacaktır. Öte yandan, karşıt incelemelerin bizzat incelemeyi yapan YMM tarafından yapıldığı hallerde tutanaktaki bilgilerden anılan YMM'nin sorumlu olacağı tabiidir.

#### **4.4. KARŞIT İNCELEME YAPILMASININ ZORUNLU OLMADIĞI HALLER**

Bu konudaki düzenlemeler asıl olarak 27 numaralı YMM tebliği ile yapılmış, ardından 29 ve 34 numaralı YMM tebliğleri ile bir takım ilave açıklamalar getirilmiştir.

27 numaralı YMM tebliğine göre; KDV hariç tutarı 2 milyar lirayı aşmayan belgeler için karşıt inceleme yapılması zorunlu değildir. Ancak, bir aylık dönemde bir mükelleften alınan mal ve hizmet alımlarının toplamının 6 milyar lirayı aşması halinde anılan mükellef nezdinde karşıt inceleme yapılması gerekir. (Söz konusu tutarlar; 1.1.2007 tarihinden itibaren düzenlenen belgeler için sırasıyla 13.020 YTL ve 38.562 YTL olarak, 1.1.2008 tarihinden itibaren düzenlenen belgeler için sırasıyla 13.957,44 YTL ve 41.338,46 YTL olarak uygulanmaktadır.)

Bununla birlikte, KDV iadesi tasdik işlemlerinde indirilecek KDV'nin % 80 veya daha fazlasına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt incelemelerin yapılması zorunludur.

İndirilecek KDV'nin üçte biri veya daha fazlasının karşıt inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan mal veya hizmet alımlarından kaynakladığı hallerde karşıt inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan mal ve hizmet alımları ile ilgili indirilecek KDV'nin yarısına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile

ilgili karşıt inceleme yapılması yeterli olacaktır. Bu durumda karşıt inceleme kapsamındaki mal ve hizmet alımlarına ilişkin karşıt incelemelerle % 80 oranının sağlanması ile yetinilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, karşıt inceleme kapsamında bulunan mal ve hizmet alımları tutarı ile % 80 oranına ulaşamadığı hallerde bu oranın sağlanıp sağlanmadığı dikkate alınmayacaktır.

**Örnek:** Uluslararası nakliyecilik yapan (A)'nın Ocak 2007 dönemine ilişkin indirilecek KDV miktarı 30.000YTL'dir. İndirilecek KDV'nin 10.000YTL'si belge tutarı 13.020 YTL ve daha yüksek, 20.000 YTL'si ise 13.020 YTL ve daha düşük olan mal veya hizmet alımlarına ilişkindir.

Örnekte karşıt inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan mal veya hizmet alımlarından kaynaklanan indirilecek KDV (20.000 YTL) toplam indirilecek KDV'nin (30.000 YTL) üçte birinden daha fazladır. Bu durumda YMM tutarı 13.020 YTL ve daha yüksek olan belgelerin tümü için karşıt inceleme yapmakla yükümlü olacaktır. Ayrıca, belge tutarı 13.020 YTL ve daha düşük olan mal veya hizmet alımlarından kaynaklanan indirilecek KDV'nin yarısının karşıt inceleme yoluyla doğruluğunun araştırılması gerekir. Bu durumda % 80 oranına ulaşıp ulaşılmadığı dikkate alınmayacaktır.

Genel ve katma bütçeli idarelerden, belediyelerden ve il özel idarelerinden veya en az % 51 ya da daha fazla hissesi bu kurumlara ait olan kuruluşlardan yapılan mal ve hizmet alımları için karşıt inceleme yapılmasının zorunlu değildir. Buna ek olarak ayrıca özelleştirilen kamu kuruluşlarından yapılan elektrik, telefon ve doğal gaz alımlarına ilişkin belgeler ile ilgili karşıt inceleme yapılması da zorunlu değildir. Yapılan karşıt incelemeler ile ilgili % 80 oranının hesaplanmasında karşıt inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan kurum ve kuruluşlardan yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin KDV de dikkate alınacaktır.

Öte yandan, KDV iadesi talebinde bulunan mükelleflerin beyannamelerinde yer alan iade edilecek KDV'nin iadenin talep edildiği dönemden önceki dönemlerden de kaynaklanması halinde karşıt incelemelerin bu tutarları da kapsayacak şekilde yapılması zorunludur. Düzenli olarak her dönem YMM tasdik raporu ile ya da inceleme sonucu KDV iadesi alan mükelleflerde önceki dönemler incelenmiş olduğundan tekrar inceleme yapılmasına ihtiyaç olmadığı açıktır.

Bu konuda son olarak bahsetmek istediğimiz açıklama ise 34 seri numaralı YMM tebliği ile yapılmıştır. Bu göre YMM'lerce KDV iadesi tasdik işlemlerinde mal ve hizmet alımlarına ilişkin olarak yapılan karşıt incelemelerle (karşıt inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan kurum ve kuruluşlar-

dan yapılan mal ve hizmet alımları toplamı dahil) %80 oranına ulaşılması yeterli olacaktır. Bu durumda, kalan % 20' lik kısım içerisinde belli miktarı aşması nedeniyle karşıt inceleme yapılması zorunluluğu bulunan belgeler mevcut olsa bile, sorumluluk YMM'e ait olmak üzere, % 80 oranı ile yetinilmesi mümkün bulunmaktadır.

#### **4.5. KARŞIT İNCELEME SONUÇLARININ TUTANAĞA BAĞLANMASI**

Karşıt inceleme sonuçları düzenlenecek bir tutanakla tespit edilir. Tutanakta YMM'in imzası ve mührü, nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefin veya yetkili temsilcisinin imzası bulunur. Nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellef 4 Sıra Nolu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ uyarınca beyannamelerini imzalatmakla yükümlü ise tutanak isteğe bağlı olarak serbest muhasebeci veya serbest muhasebeci mali müşavir tarafından da imzalanabilir. Teyit yazıları teyidi veren YMM tarafından imza ve mühür ile onaylanacaktır.

#### **4.6. KARŞIT İNCELEME TUTANAKLARINDA VE TEYİT YAZILARINDA YER ALMASI ZORUNLU BİLGİLER**

Hem KDV iadesi tasdikleri hem de tam tasdik kapsamında düzenlenen karşıt inceleme tutanaklarında ve teyit yazılarında aşağıdaki asgari bilgilerin yer alması zorunludur.

- Tutanağın düzenlenme tarihi ve yeri.
- Karşıt inceleme yapan YMM'nin adı-soyadı, bağlı olduğu oda ve vergi dairesi, mühür ve sicil numarası, vergi kimlik numarası, adresi, telefon ve faks numarası ve gerekli görülen diğer bilgiler.
- Karşıt inceleme yapan YMM'in sözleşmeli olduğu mükellefin adı-soyadı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve vergi kimlik numarası.
- Karşıt inceleme konusu belge veya belgeleri düzenleyen mükellefin adı-soyadı veya unvanı ile vergi dairesi, vergi kimlik numarası ve karşıt incelemenin yapıldığı tarihteki açık adresi.
- Karşıt inceleme konusu belge veya belgeleri düzenleyen mükellefin ilgili yıla ilişkin yasal defterlerinin onay bilgileri. (29 numaralı YMM tebliğine göre defteri kebir onay bilgilerinin yer alması zorunlu değildir.)
- Teyit verilen hallerde, teyit isteyen YMM ile ilgili yukarıda ilk sırada belirtilen bilgilerin yanısıra, teyit yazısını düzenleyen YMM'in adı-soyadı, bağlı bulunduğu oda ve vergi dairesi, vergi kimlik numarası, mühür ve sicil numarası, adresi, telefon ve faks numarası.

- Karşıt inceleme konusu belge veya belgeleri düzenleyen bir tüzel kişilik ise hisse çoğunluğuna sahip ortakları hakkında yeterli bilgi.
  - Teyit veren YMM'in mükellefi ile yaptığı tasdik sözleşmesinin yıl, ay ve gün içeren tarihi.
  - Karşıt inceleme konusu belgeye ilişkin olarak, belgeyi düzenleyen mükellefin defterindeki yevmiye kaydının tarih ve numarası (Yevmiye kaydının yapılmadığı hallerde bu husus tutanakta belirtilecektir).
  - Karşıt incelemeye konu belge veya belgelerin düzenlendiği dönemle ilgili olarak bu belgeleri düzenleyen mükellefin KDV beyanları hakkında bilgi (teslim ve hizmet tutarı, istisna tutarı, KDV matrahı, hesaplanan KDV tutarı, ödenecek/sonraki döneme devreden KDV tutarı, tahakkuk fişinin tarih ve numarası).
  - Nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefin "bir önceki dönemine" ilişkin olarak bir üst paragrafta belirtilen bilgiler.
  - Nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefin malları (imalatçılarda hammaddeyi) tedarik ettiği alt firmalara ilişkin bilgiler (Malın veya hammaddenin satın alındığı kişinin adı-soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, malın KDV dahil toplam bedeli, düzenlenen belgenin tarih ve numarası.) (Mal veya hammadde alımlarının çok sayıda kişiden yapıldığı hallerde en yüksek 10 alıma ilişkin bilgilerin verilmesi yeterli olacaktır).
  - Mal veya hizmet bedelinin ödenme şekline ve ödemeye ilişkin bilgi.
  - Nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellef, faturada yer alan malın imalatçısı ise bağlı bulunduğu sanayi odası ve sicil numarası.
  - Karşıt incelemeye konu faturanın düzenlendiği dönemde, faturayı düzenleyen mükellefin muhtasar beyannamesine göre çalıştırılan işçi sayısı ve muhtasar beyannamenin verildiği vergi dairesi hakkında bilgi.
- İadesi talep edilen KDV'nin doğruluğunu tespit etmek için YMM'lerce yapılacak alt kademe incelemelerine ilişkin açıklamalara tasdik raporunda yer verilecek, yapılan karşıt incelemelerin safhaları belirtilecektir. İhracat istisnasına ilişkin KDV iadelerine ilişkin işlemlerin tasdikinde, YMM'ler karşıt incelemeleri, ihracat konusu mal ve hizmetin imalatçısı (üreticisi) konumundaki alt mükelleflerin bir alt kademesine kadar yapacaklardır. Karşıt inceleme tutanakları ilke olarak tasdik raporuna eklenecektir. Ancak, tutanak sayısının fazla olması durumunda, en yüksek tutarlı faturaları içeren asgari 10 adet inceleme tutanağının rapora eklenmesi, incelemeye yetkili elemanlarca talep

edilmesi halinde ibrazı şartıyla diğer tutanakların ise tasdik işlemini yapan YMM'lerce muhafaza edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, 13.020 YTL'dan (2008 yılı için 13.957,44 YTL) daha düşük tutarlı faturalara ait karşıt inceleme tutanaklarının saklanması ihtiyaridir. 13.020 YTL'nın (2008 yılı için 13.957,44 YTL) altındaki mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt inceleme yükümlülüğünün bulunduğu hallerde bu karşıt incelemeler ile ilgili tutanaklar gerektiğinde rapora eklenecektir.

YMM'ler ayrıca, ilgili döneme ait alış faturalarına ilişkin bir listeyi de tasdik raporlarına ekleyeceklerdir. Bu listede, KDV iadesi talep eden mükellefe ilgili dönemde satılan mal veya hizmete ilişkin faturanın tarihi ve sayısı, miktar ve tutarlar, mal ve hizmet satan mükellefin adı, soyadı veya ünvanı, vergi dairesi ve vergi numaralarına ilişkin bilgiler yer alacaktır. Diledikleri takdirde YMM, tutarı 13.020 YTL'yi (2008 yılı için 13.957,44 YTL) aşmayan faturalarla ilgili bilgileri listeye dahil etmeyebileceklerdir. 13.020 YTL'nın (2008 yılı için 13.957,44 YTL) altındaki mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt inceleme yükümlülüğünün bulunduğu hallerde düzenlenen listede bu alımlara da yer verilecektir.

Tutanak sayısının 10 tutanaktan az olduğu hallerde mevcut karşıt inceleme ve teyit tutanaklarının tasdik raporuna eklenmesinin yeterli olacağı tabiidir.

Karşıt inceleme ve teyit tutanaklarının asıllarının tasdik raporuna eklenmesi gerekir. Tutanak asıllarının başka tasdik raporlarına eklenmesi ve benzeri bir nedenle yeterli olmadığı hallerde onaylı örnekleri kullanılacaktır.

#### **4.7. VERGİ DAİRELERİNDEN BİLGİ İSTENMESİ**

YMM'ler tasdik hizmeti verdikleri mükellefler ve bu mükelleflerin ticari ilişkide bulunduğu üçüncü kişiler ile ilgili olarak vergi dairelerinden bilgi isteyebilirler.

Bilgi isteme yazılarında aşağıdaki hususların yer alması gerekmektedir.

- YMM'in adı-soyadı, bağlı olduğu oda ve vergi dairesi, vergi kimlik numarası, mühür ve sicil numarası, adresi, telefon ve faks numarası .
- YMM'in tasdik hizmeti verdiği mükellefin adı-soyadı veya ünvanı, bağlı olduğu vergi dairesi, vergi kimlik numarası, adresi, telefon ve faks numarası.
- Tasdik sözleşmesinin türü, tarihi ve sayısı.
- Hakkında bilgi talep edilen mükellefin adı-soyadı veya ünvanı, vergi kimlik numarası ve adresi.

Bilgi isteme yazılarında, hakkında bilgi istenen mükellefin tasdik hizmeti verilen mükellef ile bağlantısı ve bilgi istenen konu açıklıkla belirtilecektir.

Vergi dairelerinden bu şekilde elde edilen bilgilerin gizliliğine dikkat edilmesi

yasal bir zorunluluktur. Bu zorunluluğa uyulmaması halinde ilgili mevzuat uyarınca gerekli işlemin yapılacağı tabiidir.

YMM'lerin yukarıdaki esaslara uygun yazılı bilgi talepleri 15 iş günü içerisinde yerine getirilecektir.

YMM'ler vergi dairelerinden sadece, vergi dairelerinde mevcut ve elde edilmek için harici bir araştırmayı gerektirmeyen bilgileri talep edebileceklerdir. Harici araştırmayı ve özellikle karşıt incelemeyi gerektiren bilgilerin vergi dairelerince YMM'lere sağlanması sözkonusu olmayacaktır. Bu tür bilgiler karşıt inceleme yoluyla tasdik hizmetini sunan YMM'lerce elde edilecektir.

## 5. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN BİLGİ VERME YÜKÜMLÜLÜĞÜ

### İLGİLİ MEVZUAT

- YMM Tebliği, 29, 41

Önceki bölümlerde açıklanan "teyit alınması suretiyle karşıt inceleme yapılması" konusundaki düzenlemeleri saklı kalmak üzere, YMM'ler; tasdik hizmeti verdikleri mükelleflerin doğrudan ya da silsile yoluyla ticari ilişkide bulunduğu kişiler ile ilgili olarak varsa bu kişilere tam tasdik hizmeti veren diğer YMM'lerden bilgi isteyebilirler. Bilgi tam tasdik hizmeti veren YMM'lerden istenebilecektir.

Bilgi istemlerinin tasdik konusu ile sınırlı olması ve YMM'in tasdik hizmeti verdiği mükellef ile hakkında bilgi istenen mükellef arasındaki ticari ilişki ile doğrudan bağlantılı olması gerekir.

Kendisinden bilgi istenen YMM'ler tam tasdik hizmeti verdikleri mükelleflere ilişkin olarak yukarıda belirtilen nitelikte ve harici bir araştırmayı gerektirmeyen bilgileri verebilirler.

Bilgi verme işlemi, zorunlu olarak yerine getirilmesi öngörülmuş bir işlem değildir. Dolayısıyla, kendisinden bilgi istenilen YMM'ler; istenilen bilgileri verebilecekleri gibi, diledikleri takdirde bilgi vermekten imtina da edebileceklerdir. Ancak , bilgi yazısı verdikleri bir konuda sonradan; evvelce vermiş oldukları bilgilerin içeriğine yönelik herhangi bir düzeltme yapmaları sözkonusu olamayacaktır. Bilgi yazısı veren YMM'lerin; sonradan, evvelce vermiş oldukları bilgilerin içeriğine yönelik düzeltme yapılması talebinde buldukları gibi bir husus ileri sürmeleri, verdikleri bilgilerin doğruluğuna ilişkin sorumluluklarını ortadan kaldırmayacaktır. Bu itibarla, YMM'lerin vermiş oldukları bilgi yazılarında yer alan hususları, dikkat ve özenle tetkik etmeleri sorumlulukları açısından önem arz etmektedir.

**Bilginin yazılı olarak istenmesi ve bilgi isteme yazılarında en az aşağıdaki hususların yer alması gerekir.**

- Bilgi talebinde bulunan YMM'nin adı-soyadı, bağlı olduğu oda ve vergi dairesi, vergi kimlik numarası, mühür ve sicil numarası, adresi, telefon ve benzeri diğer bilgiler,
  - Bilgi talebinde bulunan YMM'nin tasdik hizmeti verdiği mükellefin adı-soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi, vergi kimlik numarası, adresi, telefon ve benzeri diğer bilgiler,
  - Tasdik sözleşmesinin tarihi ve sayısı,
  - Hakkında bilgi talep edilen mükellefin adı-soyadı veya unvanı, vergi kimlik numarası, adresi ve benzeri diğer bilgiler.
- Bilgi isteme yazılarında, hakkında bilgi istenen mükellefin tasdik hizmeti verilen mükellef ile ticari ilişkisi ve istenen bilgi açıklıkla belirtilecektir.
- Bilgi isteme talepleri yazılı olarak cevaplandırılacak ve cevap yazıları ilgili YMM tarafından imzalanıp mühürle tasdik edilecektir. YMM'lerin cevap yazılarında en az aşağıdaki hususların yer alması gerekir.
- Cevap yazısını düzenleyen YMM'in adı-soyadı, bağlı olduğu oda ve vergi dairesi, vergi kimlik numarası, mühür ve sicil numarası, adresi, telefon ve benzeri diğer bilgiler,
  - Cevap yazısını düzenleyen YMM'in tam tasdik hizmeti verdiği mükellefin adı-soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi, vergi kimlik numarası, adresi, telefon ve benzeri diğer bilgiler,
  - Tam tasdik sözleşmesinin tarihi, sayısı, ilgili meslek odası ve vergi dairesine verilmiş tarihi,
  - Hakkında bilgi verilen mükellefin yevmiye defteri onay bilgileri,
  - Bilgi istenen konu ile ilgili yevmiye kayıtlarının tarih ve numarası,
  - KDV iadesi tasdik işlemleri için, mal veya hizmet alımına ilişkin bilgi istemlerinde hakkında bilgi verilen mükellefin bilgi istemine konu işlemin gerçekleştiği dönemdeki KDV beyanları hakkında bilgi (teslim ve hizmet tutarı, istisna tutarı, KDV matrahı, hesaplanan KDV tutarı, ödenecek/sonraki döneme devreden KDV tutarı, tahakkuk fişinin tarih ve numarası),
  - Hakkında bilgi verilen mükellefin malları (imalatçılarda hammaddeyi) tedarik ettiği alt firmalara ilişkin bilgiler (malın veya hammaddenin satın alındığı kişinin adı-soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, malın KDV dahil toplam bedeli, düzenlenen belgenin tarih ve numarası), (mal veya hammadde alımlarının çok sayıda kişiden yapıldığı hallerde en yüksek 10 alıma ilişkin bilgilerin verilmesi yeterli olacaktır).
- Yukarıda yer alan esaslara uygun olarak düzenlenen cevap yazılarını alan

YMM'ler, hakkında bilgi verilen mükellef nezdinde **karşıt inceleme yapmaktaki yükümlü olmayacaklardır. Ancak, tasdiki yapan YMM'nin hakkında bilgi verilen mükellefin alt mükellefleri ile ilgili karşıt inceleme yükümlülüğü devam edecektir.** Öte yandan, KDV iadesi tasdik işlemlerinde, süresinde tam tasdik sözleşmesi yapmamış mükellefler ile ilgili olarak, bu mükelleflerin YMM'lerinden bilgi istenilmesi söz konusu olmayacaktır. Ancak, buna rağmen alınmış bir bilgi yazısı var ise, alınan bu bilgi cevap yazılarına ilgili YMM'ce e ve vergi dairesince itibar edilmeyecektir.

YMM'ler tarafından düzenlenen bilgi talep yazıları ile bilgi cevap yazılarına sayı verilmesi ve bu yazıların "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik"5 hükümlerine göre saklanması gerekir.

**Bilgi veren YMM'ler verdikleri bilgilerin doğruluğundan genel hükümler uyarınca sorumludurlar.**

Bilgi isteyen YMM'ler aldıkları bilgileri titiz bir şekilde kontrol etmekle yükümlüdürler. Bilgilerin birbiriyle veya bilgi isteyen YMM'nin elindeki diğer bilgi, belge ve kanıtlarla uyumlu olmadığı hallerde veya tereddüt uyandıran sair durumlarda alınan bilgi kullanılmadan önce gerekli araştırmaların yapılması, yapılan araştırmalar sonucunda uyumsuzluklar ve tereddütler giderildiği takdirde alınan bilgiye itibar edilmesi gerekir.

Diğer YMM'lerden aldıkları bilgileri gerekli kontrolleri yapmadan işleme koyan YMM'ler doğacak sonuçlardan sorumlu olacaklardır.

YMM'lerden yukarıda belirtilen şekilde elde edilen bilgilerin gizliliğine dikkat edilmesi yasal bir zorunluluktur. Bu zorunluluğa uyulmaması halinde ilgili mevzuat uyarınca gerekli işlemler yapılacaktır.

## 6. YARGI VE BAKANLIK GÖRÜŞLERİ<sup>183</sup>

### ÖRNEK YARGI KARARLARI

- *Dava dosyasının incelenmesinden, ....odasına kayıtlı davacının ..... vergi dairesi mükellefi .... 'nin ... dönemi KDV iadesi işlemleri ile ilgili olarak düzenlediği KDV iadesi tasdik raporunun gerçeği yansıtmadığından bahisle, yapılan disiplin soruşturması sonucunda, ....'nın ... hesap dönemine ilişkin hesaplarının incelenmesi neticesinde firmanın sahte fatura ticareti yoluyla komisyon geliri elde ettiğinin tespit edildiği ve ... döneminde davacı tarafından*

<sup>183</sup> Yargı kararları ve muktezalar olayına özgü düzenlendiğinden, kitabımızda yer alan bu görüşler örnek mahiyetindedir. Örnek Danıştay kararları ve muktezalar, tereddüte yol açan konunun ait olduğu dönemde geçerli olan mevzuat hükümlerine göre verilmiş olup, güncel mevzuat için kitabımızdaki açıklamaların dikkate alınması gerekir.

düzenlenen tasdik raporu ile KDV iadesi talep edilmesinin gerçeğe uygun olmadığını tespit edilmesi gerekçeleriyle.... Odası Disiplin Kurulu, tarafından 6 aylık mesleki faaliyetten alıkoyma cezasının tadil edilerek, davacının ... tarih ve ... sayılı karar ile kınama cezasıyla cezalandırıldığı ve cezanın ... tarihinde Maliye Bakanlığı tarafından onaylanması üzerine bakılan davanın açıldığı anlaşılmakta ise de , yeminli mali müşavir olan davacının gerek vekil olduğu kuruma gerekse alt firma durumundaki ..... 'ne ilişkin araştırmalarının yetersiz olması ve titizlik göstermeksizin tasdik yetkisini kullandığının vergi inceleme raporu ile tespit edilmiş olması karşısında kusurlu davranışlarda bulunduğu sabit olan davacının eylemine uyan kınama cezası ile cezalandırılmasına ilişkin davalı idare işlemlerinde hukuka ve mevzuata aykırılık bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle davanın reddine...

(Ankara 2. İdare Mahkemesi,28.3.2001 Tarih, 2000/1123 Esas, 2001/387 Karar No)

- İncelenen dosyadan Yeminli Mali Müşavir olarak görev yapmakta olan davacının bir şirketin ...dönemi KDV iade raporlarının gerekli çalışmayı yapmadan onayladığı, söz konusu dönem için Maliye Bakanlığınca yapılan denetimde, haksız yere KDV iadesi alınmasına olanak sağlandığı gerekçesiyle davacının geçici süreli meslekten men cezası ile cezalandırıldığı, davacının söz konusu iade raporunu hazırlar iken şirkete ait yasada belirtilen araştırmaların hepsini yaptığını, defter ve belgelerin tamamının incelendiğini, davalı idarelerden Maliye Bakanlığı'na bağlı vergi dairelerinden ilgili şirkete ihraç kaydıyla mal veren şirketlerinde araştırmasını yaptığını ve vergi dairelerinin raporlarının olumlu geldiğini Maliye Bakanlığı denetim elemanının kendisi ile hiçbir temas kurmadığını ve kendisinde bulunan belgeleri almadığını, bu nedenle de yanılıya düştüğünü ... yılında yürürlükte olan mevzuata göre başkaca bir yetkisinin olmadığını iddia ettiği davalı idarelerce tasdik yetkisini gerçeğe aykırı olarak kullanıldığının ve haksız yere iade alınmasına sebep olunduğunun hazırlanan rapor ile sabit olduğu, davacının ilgili firmaya mal satan şirketlerin var olup olmadığının gerçekte üretim yapıp şirkete mal satıp satmadığının belirlenmesinin gerektiği, ilgili şirketin ve bu şirkete mal veren bir kısım şirketlerin Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin .....olduğu davacının bu hususları araştırmayarak kusurlu davrandığı bu nedenle de dava konusu işlemin yerinde olduğunun savunulduğu,davalı idarece haksız yere vergi iadesi alındığı gerekçesi ile şirkete yeniden tarhiyat yapıldığı ve ceza kesildiği söz konusu tarhiyatın ve cezanın kaldırılması amacıyla açılan davanın red edildiği Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ..... 'nın kaçakçılığa yardım cezası ile cezalandırıldığı ve bu cezanın da söz konusu faturaların davacı tarafından tedarik edildiği veya düzenlendiğinin somut bir şekilde

tespit edilmediği gerekçesiyle Danıştay'ca kaldırıldığı anlaşılmıştır. Dosya içeriğinden de anlaşılacağı üzere uyuşmazlığın esasını, ... tarihinde Yeminli Mali Müşavir olarak görev yapan ve KDV iade tasdik raporu düzenleyen davacının iade raporunu düzenlediği şirkete mal veren üçüncü şirketler üzerindeki inceleme yetkisinin ne kadar olduğu oluşturmaktadır.

...Davacının raporlarını hazırlar iken yasa yönetmelik ve tebliğ hükümlerine uygun olarak hareket ederek raporu hazırladığı yasal düzenlemelerce belirlenen konulara raporunda yer verdiği vergi daireleri ile ilgili olarak yazışma yaptığı ve bu dairelerden almış olduğu yanıtlar uyarınca raporunu hazırladığı açık olan davacının dava konusu olayda tek sorumlu olarak cezalandırılmasına ilişkin işlemde hukuka uyarlılık bulunmamaktadır.

(Ankara 8'inci İdare Mahkemesi, 27.3.2001 Tarih 1998/1140 Esas, 2001/338 Karar No)

-İstemin Özeti: Yeminli Mali Müşavir olan davacının tasdik yetkisini gerçeğe aykırı olarak kullandığının rapor ile sabit olduğundan bahisle 8 ay süre ile geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası ile cezalandırılmasına ilişkin işlemin iptali istemi ile açılan davada, Disiplin Yönetmeliği'nin 7'inci maddesi ve 1 seri numaralı tebliğin c bölümünden söz edilerek; 1 seri numaralı tebliğin Yeminli Mali Müşavirlere karşı inceleme ve 3. şahısların kayıt ve belgeleri üzerinde inceleme yetkisi vermediği, bu yetkinin 20 seri numaralı tebliğ ile verildiği, olayda; davacının dava konusu cezaya neden olan bir şirketin 1995 yılına ait KDV iade raporlarını onaylama eyleminin 1 seri numaralı tebliğin yürürlükte olduğu döneme rastladığı, 20 seri numaralı tebliğin daha sonra yürürlüğe girdiği, davacının raporlarını hazırlarken yürürlükteki tebliğ hükümlerine uyararak, ilgili vergi daireleri ile yaptığı yazışmalara cevaben gelen belge ve bilgilerden yararlandığı anlaşıldığından, davacının sorumlu tutulmasında isabet görülmediği gerekçesiyle dava konusu işlemi iptal eden Ankara 8. İdare Mahkemesinin kararının yeminli mali müşavirlik tasdik yetkisini gerçeğe aykırı olarak kullanan davacı adına tesis edilen işlemde isabetsizlik olmadığını ileri sürerek temyizden bozulması istemidir.

İdare Mahkemesince verilen kararın dayandığı gerekçe Usul ve Yasaya uygun olup, bozulmasını gerektiren bir neden bulunmadığından, temyiz isteminin reddi.

(Danıştay 8'inci Daire, 19.11.2002 Tarih, 2001/29838 Esas, 2002/5373 Karar No)

- ...Uyuşmazlık, düzenlediği KDV iadesi tasdik raporuna dayanılarak haksız KDV iadesi alındığından bahisle, yeminli mali müşavir olan davacı adına müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla KDV tarhiyatı yapılmasından doğmuştur....3568 sayılı kanunun 12. maddesinde yeminli mali müşavirlerin mükelleflerin kısmen veya tamamen alınamayan vergi ve cezalardan değil,

ziya uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu oldukları hükme bağlandığından, bu sorumluluğun ancak vadesi geldiği halde ödenmemiş vergi borçlarının tahsili için öngörüldüğünü söylemek mümkün değildir. Dolayısıyla anılan maddenin açık ifadesi, yeminli mali müşavirlerin hatalı tasdik işleminden kaynaklanan vergi ziyayı nedeniyle takibi için, vergi mükellefi hakkında yapılacak tarhiyatın kesinleşerek kamu alacağının tahsil edilebilir hale gelmesini beklemeye olanak vermemektir. Sorumluluğun müteselsil olması, idarenin vergi alacağı için sorumlulardan dilediğine müracaat edebilmesi olanağı sağladığı gibi, aynı anda sorumluların her ikisinin birden takibi mümkündür. Mükellef ve yeminli mali müşavir aynı borç için takip edildiklerinde, vergi borcunun herhangi bir nedenle ortadan kalkması halinde, yeminli mali müşavirinde borçtan kurtulması tabidir. Öte yandan, yeminli mali müşavirler vergi ve cezadan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulduklarından, mükellef tarafından ileri sürülebilecek iddia ve savunmaları idareye karşı ileri sürülebilmeleri de, verginin tarhından ibaret takip edilmelerine bağlıdır. Ancak bu şekilde, yeminli mali müşavirlerin yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma haklarını kullanmalarına olanak sağlanmış olacaktır. Bu nedenle, temyiz istemine konu mahkeme kararındaki, yeminli mali müşavirlerin sorumluluğunun verginin mükellef adına tarh edilip kesinleşmesinden sonra, tahsil safhasında söz konusu olduğu ve vergi mükellefi olmayan yeminli mali müşavirler adına vergi tarh edilemeyeceği yolundaki gerekçe yerinde görülmemiştir. Ancak olayda, davacının müşterek ve müteselsil sorumlu tutulmasına neden olan vergilemeye ilişkin olarak mükellef şirket tarafından açılan davada mahkemece Danıştay 9.Dairenin bozma kararına uyularak tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmesi üzerine, vergi dairesinin düzeltme fişiyle vergi ve cezaları terkin ettiği anlaşıldığından; yeminli mali müşavir olan davacının da, 3568 sayılı Kanununun 12. maddesine dayanan sorumluluktan kurtulduğunun kabulü gerekir. Bu nedenle mahkeme kararı sonucu itibarıyla hukuka uygundur.

(Danıştay 7'nci Daire,13.12.1995 tarih, 1994/14568 Esas, 1995/5197 Karar sayılı kararı)

- Dava; 02.03.2001 tarihli ve 24334 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 29 sıra no.lu 'Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin IIII 'Yeminli Mali Müşavirlerden Bilgi istenmesi' başlıklı bölümünün iptali istemiyle açılmıştır. Bu bölümde; yeminli mali müşavirlerin, tasdik hizmeti verdikleri mükelleflerin doğrudan yada silsile yoluyla ticari ilişkide bulunduğu kişiler ile ilgili olarak diğer yeminli mali müşavirlerden bilgi isteyebilecekleri, bilgi istemlerinin tasdik

*konusu ile sınırlı olması ve yeminli mali müşavirin tasdik hizmeti verdiği mükellef ile hakkında bilgi istenen mükellef arasındaki ticari ilişki ile doğrudan bağlantılı olması gerektiği, kendisinden bilgi istenen yeminli mali müşavirlerin tam tasdik hizmeti verdikleri mükelleflere ilişkin yukarıda belirtilen nitelikte ve harici bir araştırmayı gerektirmeyen bilgileri 15 gün içinde vermekle yükümlü oldukları, bilgi istenmesine ilişkin yazı ile cevap yazısında bulunması gereken hususlar ve bilgi veren yeminli mali müşavirlerin verdikleri bilgilerin doğruluğundan genel hükümler uyarınca sorumlu oldukları belirtilmiştir.*

*3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 'Tasdik ve Tasdikten Doğan Sorumluluk' başlıklı 12. maddesinde; yeminli mali müşavirlerin 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 incelendiğini tasdik edecekleri, yaptıkları tasdik doğruluğundan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları, yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği ifade edilmiş ve bu doğrultuda hazırlanan yönetmelik 02.01.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.*

*'Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 4. maddesinde; tasdik kavramının tanımı yapılmış 14. maddesinde, yeminli mali müşavirlerin tasdik çalışmasının yürütülmesi sırasında tasdik konusu ve kapsamı ile ilgili yeterli miktarda güvenilir kanıtları toplamak zorunda oldukları belirtilmiştir. Yönetmeliğin 3. maddesinde; denetleme ilke ve standartlarının; yeminli mali müşavir tarafından verilecek tasdik hizmetinde uyulacak ve bakanlık tarafından belirlenecek esasları ifade edeceği açıklanmış, 15. maddesinde de, ilgililerden bilgi toplama, denetim teknikleri arasında sayılmıştır. Bu Yönetmeliğin 7. maddesinde; yeminli mali müşavirlerce vergi mevzuatı yönünden tasdik yapılabilecek olan konu ve belgeler belirtildikten sonra; son fıkrada da, tasdik işlemi yapılırken aranacak asgari bilgi, şekil şartları ile tasdike ilişkin diğer usul ve esasların Bakanlıkça çıkartılacak tebliğlerle belirleneceği ifade edilmiştir. Dava konusu edilen '29 seri no.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği' de bu kapsamda çıkarılmıştır.*

*Tebliğin iptali istenilen bölümünde; yeminli mali müşavirlerin, tasdik hizmeti verdikleri mükelleflerin doğrudan ya da silsile yoluyla ticari ilişkide bulun-*

duğu kişiler ile ilgili olarak diğer yeminli mali müşavirlerden bilgi isteyebilecekleri, bilgi istemlerinin tasdik konusu ile sınırlı olması ve yeminli mali müşavirin tasdik hizmeti verdiği mükellef ile hakkında bilgi istenen mükellef arasındaki ticari ilişki ile doğrudan bağlantılı olması gerektiği, kendisinden bilgi istenen yeminli mali müşavirlerin tam tasdik hizmeti verdikleri mükelleflere ilişkin yukarıda belirtilen nitelikte ve harici bir araştırmayı gerektirmeyen bilgileri vermekle yükümlü oldukları şeklinde düzenleme yapılmıştır. 3568 sayılı Kanunla yeminli mali müşavirlere tanınan tasdik yetkisinin kapsamı ve getirilen sorumluluk nedeniyle tasdik kapsamındaki konu ve belgelerin doğruluğunun saptanması önem kazanmaktadır. Bir belgenin gerçek durumu yansıtır yansıtmadığının tespiti açısından mükelleflerin ticari ilişkide bulunduğu kişilerin işlemleri hakkında bilgi sahibi olunması gerekli olup, mükellefe tasdik hizmeti veren yeminli mali müşavirlerden bilgi istenmesi gerek 3568 sayılı Kanuna gerekse anılan Yönetmeliđe paralel nitelikte bir düzenlemeyi içermektedir. Dolayısıyla '29 seri no.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği'nin IIII bölümünde yer alan düzenlemenin mevzuata aykırı olduğunu söylemek mümkün değildir. Açıklanan nedenlerle davanın reddine, oybirliğiyle karar verildi.

(Danıştay 4'üncü Daire, 19.3.2003 tarih,2002/2427 Esas, 2003/671 Karar sayılı kararı)

- Karar: Olayda, yeminli mali müşavir unvanıyla düzenlediği tasdik raporuyla haksız olarak ihracatta katma değer vergisi iadesi alınmasına neden olduğu ileri sürülerek, iadeden yararlanan şirket adına salınan katma değer vergisi ve kesilen cezalar için, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12. maddesinde öngörülen müteselsil sorumluluk esası uyarınca, davacı adına düzenlenen ödeme emri, mahkemece; yeminli mali müşavirlerin, asıl mükelleflere ait bütün iddia ve savunmaları idareye karşı ileri sürebilme hak ve yetkisine sahip olduğu; bu nedenle asıl mükellefin tabi olduğu usule göre ilk önce ihbarname tebliği yoluyla takipleri icap ettiği gerekçesiyle iptal edilmiştir. Yukarıda sözü edilen 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesinin dördüncü fıkrasında; yeminli mali müşavirlerin, yaptıkları tasdik doğruluğundan ve yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, zıya uğratan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları hükme bağlanmış; bu maddenin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 20. maddesinde de, bu sorumluluğa, Borçlar Kanunu'nun 'tam teselsül' hükümlerinin

uygulanacağı belirtilmiştir. Müteselsil borç, Borçlar Kanunu'nun 141. maddesinde, alacaklıya karşı her biri borcun tamamından sorumlu olmayı kabul eden veya kanunun açıkça bu şekilde sorumlu kıldığı borçlular arasında mevcut olan borç olarak tanımlanmış; anılan Kanun'un 142. maddesinde de, alacaklının birden fazla borçlunun her birinden borcun ifasını isteyebileceği ve borcun tamamı ifa edilinceye kadar bütün borçluların mesuliyetinin devam edeceği belirtilmiştir. Müteselsil sorumluluğun bu yasal tanımı karşısında; yeminli mali müşavirin hatalı tasdik işleminden kaynaklanan vergi zıyayı nedeniyle takibi için önce vergi mükellefi hakkında tarhiyat yapıp bunun kesinleşmesini ve kamu alacağının tahsil edilebilir hale gelmesini beklemeye ve ancak bundan sonra yeminli mali müşavirin takibi için gerekli işlemlerin yapılacağına kabulüne olanak bulunmadığı ve alacaklı vergi idaresinin tarhiyat safhasından itibaren, her aşamada müşterek ve müteselsil sorumlulardan sadece birine ya da aynı anda her ikisine vergi alacağının tahsili için başvurabileceği sonucuna varılmaktadır. Dosyanın incelenmesinden; yeminli mali müşavir olan davacı tarafından düzenlenen tasdik raporuna dayanılarak ...adlı mükellefe yapılan katma değer vergisi iadesinin haksız olduğunun inceleme raporu ile saptandığından bahisle, asıl mükellef adına, yapılan cezalı tarhiyata karşı açılan davanın (...) Vergi Mahkemesi kararı ile reddedildiği; mahkeme kararı üzerine düzenlenen ihbarnamelerin de asıl mükellefe tebliğ edilmesine karşın vadesinde ödemede bulunulmaması üzerine müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla davacı adına ödeme emri düzenlendiği anlaşılmıştır.

Yukarıda açıklandığı, üzere, alacaklının, borçlulardan her birine, alacağın bulunduğu her aşamada, o aşamaya ilişkin yasal düzenlemenin gerektirdiği usullere göre başvuruda bulunulabilmesi, müteselsil borç ilişkisinin yasal tanımının sonucu olduğundan; olayda, asıl borçlu yönünden yapılan tarhiyatın yargı kararıyla kesinleşmesi nedeniyle tahsil edilebilir hale gelen kamu alacağının, müteselsil sorumluluğu 3568 sayılı Kanundan kaynaklanan yeminli mali müşavirden doğrudan ödeme emri düzenlenmek suretiyle istenilmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Bu itibarla, mahkemece, dava hakkında müteselsil sorumluluk için 3568 sayılı Kanunda öngörülen koşulların olayda gerçekleşip gerçekleşmediği irdelenmek suretiyle karar verilmesi gerekirken, yazılı gerekçe ile ödeme emrinin iptalinde isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenle, temyiz isteminin kabulüne; mahkeme kararının bozulmasına, oybirliğiyle karar verildi.

(Danıştay 9'uncu Daire, 30.10.2000 Tarih, 2000/5508 Esas, 2001/3318 Karar No)

-Hüküm veren Danıştay Yedinci Dairesince işin gereği görüşüldü:

Olayda, yeminli mali müşavir unvanıyla düzenlediği tasdik raporuyla ... Anonim Şirketinin haksız olarak ihracatta katma değer vergisi indiriminde

bulunmasına neden olduğu ileri sürülerek, iadeden yararlanan mükellef tarafından ... tarihinde tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılmasına karşın, ödenmeyen katma değer vergisi ve cezalar için, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12'nci maddesinde öngörülen müteselsil sorumluluk esası uyarınca, davacı adın düzenlenen ödeme emri, Mahkemece; yeminli mali müşavirlerin, asıl mükelleflere ait bütün iddia ve savunmaları idareye karşı ileri sürebilme hak ve yetkisine sahip olduğu; bu nedenle amme alacağının ilk önce ihbarname tebliği yoluyla takibinin icap ettiği gerekçesiyle iptal edilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun, olay tarihinde yürürlükte bulunan mükerrer 227'nci maddesinin 2'nci fıkrasında, yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensuplarının, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağı teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı çıkan vergi zıyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacağı öngörülmüş olup; 3.2.1999 gün ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 18'inci maddesinde de, uzlaşma konusu yapılan vergide uzlaşma vaki olduğu takdirde uzlaşma tutanağı düzenleneceği ve derhal ilgili vergi dairesine intikal ettirileceği, bu tutanağın tahakkuk yerine geçeceği, hükmüne yer verilmiştir. Öte yandan, 3568 sayılı Kanunun 12'nci maddesinin dördüncü fıkrasında; yeminli mali müşavirlerin, yaptıkları tasdik doğruluğundan ve yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, zıya uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları hükme bağlanmış; bu maddenin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 20'nci maddesinde de, bu sorumluluğa, Borçlar Kanununun "tam teselsül" hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Müteselsil borç, Borçlar Kanununun 141'inci maddesinde, alacaklıya karşı her biri borcun tamamından sorumlu olmayı kabul eden veya kanunun açıkça bu şekilde sorumlu kıldığı borçlular arasında mevcut olan borç olarak tanımlanmış; anılan Kanunun 142'nci maddesinde de, alacaklının birden fazla borçlunun her birinden borcun ifasını isteyebileceği ve borcun tamamı ifa edilinceye kadar bütün borçluların mesuliyetinin devam edeceği belirtilmiştir. Müteselsil sorumluluğun bu yasal tanımı karşısında; yeminli mali müşavirin hatalı tasdik işleminden kaynaklanan vergi zıya nedeniyle takibi için önce vergi mükellefi hakkında tarhiyat yapıp bunun kesinleşmesini ve

kamu alacağının tahsil edilebilir hale gelmesini beklemeye ve ancak bundan sonra yeminli mali müşavirin takibi için gerekli işlemlerin yapılacağına kabulüne olanak bulunmadığı ve alacaklı vergi idaresinin tarhiyat safhasından itibaren, her aşamada müşterek ve mütesilsil sorumlulardan sadece birine ya da aynı anda her ikisine vergi alacağının tahsili için başvurabileceği sonucuna varılmaktadır.

Dosyanın incelenmesinden; yeminli mali müşavir olan davacı tarafından düzenlenen tasdik raporuna dayanılarak ... Anonim Şirketi isimli mükellefin haksız olarak ihracatta katma değer vergisi indiriminden yararlanmasına neden olduğunun inceleme raporu ile saptandığından bahisle, asıl mükellef tarafından tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılmasına karşın vadesinde ödemedeki bulunulmaması üzerine müşterek ve mütesilsil sorumlu sıfatıyla davacı adına ödeme emri düzenlendiği anlaşılmıştır. Yukarıda açıklandığı üzere, alacaklının, borçlulardan her birine, alacağın bulunduğu her aşamada, o aşamaya ilişkin yasal düzenlemenin gerektirdiği usullere göre başvuruda bulunulabilmesi, mütesilsil borç ilişkisinin yasal tanımının sonucu olduğundan; olayda, asıl borçlu tarafından tarh edilen vergi ve kesilen cezada, tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması nedeniyle tahsil edilebilir hale gelen kamu alacağının, mütesilsil sorumluluğu 3568 sayılı Kanundan kaynaklanan yeminli mali müşavirden doğrudan ödeme emri düzenlenmek suretiyle istenilmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Bu itibarla, mahkemece, dava hakkında, mütesilsil sorumluluk için 3568 sayılı Kanunda öngörülen koşulların olayda gerçekleşip gerçekleşmediği irdelenmek suretiyle karar verilmesi gerekirken, yazılı gerekçe ile ödeme emrinin iptalinde isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenle, temyiz isteminin kabulüne mahkeme kararının bozulmasına, 24.6.2003 gününde oybirliği ile karar verildi.

(Danıştay 7'nci Daire, 24.6.2003 gün, 2790 Esas, 3685 Karar No)

-Vergi Dairesi Müdürlüğü, yeminli mali müşavir adına 3568 sayılı Kanun gereği salınan cezalı vergide kanuna aykırılık bulunmadığını ileri sürerek, mahkeme kararının bozulmasını istemektedir. Uyuşmazlık, 3568 sayılı Kanunun 12.maddesiyle yeminli mali müşavirler için getirilen müşterek ve mütesilsil sorumluluğa ilişkin bulunmaktadır. Türk Vergi Sistemine 1.1.1986 tarihinden geçerli olmak üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanununa 3239 sayılı Kanunla eklenen Ek Madde ile getirilen yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu, gerçek ve tüzel kişilerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek, bu konularda müşavirlik yapmak, mükelleflerin mali tablolarını ve beyannamelerini ilgili mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ve denetim standartları açısından tasdik etmek olarak açıklanmış, tasdiki yapılan belgelerin tasdik işleminin kapsamı ölçüsünde incelenmiş belgeler olarak kabul

edileceği ve yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikle ilgili işlemlerden sorumlu oldukları belirtilmiştir. Ayrıca, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 1.maddesinde amaç, 2/B maddesinde mesleğin konusu açıklandıktan sonra 12.maddesinde de tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk konusu düzenlenmiştir. Bu düzenlemeyle yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler ile tasdik konuları ve tas-dike ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu oldukları, tasdik doğru olmaması halinde tasdik doğruluğundan sorumlu oldukları, tasdik doğru olmaması halinde tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacakları öngörülmüştür.3568 sayılı Kanunda öngörülen sorumluluk, Vergi Usul Kanununda mevcut "Vergi Sorumluluğu" müessesesinden değişik niteliğe sahiptir. Yeminli mali müşavirler için getirilen sorumluluk, vergi ile ilgili ödevler yerine getirmekten kaynaklanan bir işleve sahip olmayıp, vergilendirmeye esas alınacak belge, kayıt nizamı ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin muhasebe usul ve esaslarına, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğunu temin amacıyla yöneliktir. 3568 sayılı Kanunun 12.maddesinin dördüncü fıkrasında, yeminli mali müşavirlerin,yaptıkları tasdik doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilen cezalardan "Mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen" sorumlu olacakları belirtildiğinden, mükellefle birlikte ve ayniusullere göre takibi gerekeceği anlaşılmaktadır. Yeminli Mali Müşavir,tasdikin doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi ve bunun cezasından "mükellefle birlikte" sorumlu tutulduğundan, bu sorumluluğunun ancak vadesi geldiği halde ödenmemiş vergi borçlarının tahsili için öngörüldüğünü söylemek mümkün değildir. Kanun koyucu bu amaçta olsaydı maddeye "mükellefin varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve cezalar yönünden" sorumluluğa işaret eden bir ibareye yer verirdi. 3568 sayılı Kanunun 12.maddesinin açık ifadesi, yeminli mali müşavirin hatalı tasdik işleminden kaynaklanan vergi ziyai nedeniyle takibi için önce vergi mükellefi hakkında tarhiyat yapıp bunun kesinleşmesini ve kamu alacağının tahsil edilebilir hale gelmesini beklemeye ve ancak bundan sonra yeminli mali müşavirin takibi için gerekli işlemlerin yapılacağına kabulüne olanak vermemektedir. Sorumluluğun "müteselsilen" olması, idarenin vergi alacağı için sorumlulardan dilediğine müracaat edebilmesi olanağını sağlar. Hatta aynı anda sorumluların ikisinin birden takibine de bir engel yoktur. Kuşkusuz söz konusu hüküm, vergi mükellefiyetini ve mükellefi değiştirmemiştir. Bir bakıma, mükellef verginin

asıl borçlusu, yeminli mali müşavir ise fer'i borçlusu durumundadır. Mükellef ve yeminli mali müşavir aynı borç için takip edildiklerinden, vergi borcunun herhangi bir nedenle kalkması halinde, yeminli mali müşavir de borçtan kurtulur. Ayrıca yeminli mali müşavir, asılborçlu mükellefe ait bütün iddia ve savunmaları idareye karşı ileri sürmek hak ve yetkisine sahiptir. Yeminli mali müşavirin bu olanağı kullanabilmesi, söz konusu sorumluluğu nedeniyle verginin tarh ve ta-hakkuku anından itibaren takibi halinde mümkün olabilir. Ancak bu suretle, tasdik işleminden dolayı vergiden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulan yeminli mali müşavirin, "yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma hakkı"nı kullanması olanağı sağlanmış olur. Temyiz istemine konu olan mahkeme kararında, yeminli mali müşavirin sorumluluğunun, verginin ödenmesi safhasıyla ilgili olduğu, vergi alacağından mükellef yönünden kesinleşmesinden sonra başlayabileceği yolundaki görüş ve gerekçeler yerinde görülmemiştir. Ancak olayda, davacının müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmasına neden olan vergilemeye ilişkin olarak mükellef şirket tarafından açılan davada mahkemece tarhiyatın terkinine karar verilmiş olup, bu karara yönelik temyiz istemide Danıştay Dördüncü Dairesinin 19.12.1994 günlü ve 1994/6113 sayılı kararıyla reddedilmiştir. Mükellef şirket davası nedeniyle kaldırılmış olan vergi ve cezadan, davacının 3568 sayılı Kanunun 12.maddesi uyarınca sorumluluktan kurtulduğunun kabulü gerekir. Mahkeme kararı bu nedenle yerindedir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin reddine esasta oybirliğiyle, gerekçede oyçokluğu ile karar verildi.

(Danıştay 4'üncü Daire, 19.12.1994 tarih, 1993/5656 Esas, 1994/6112 Karar sayılı kararı)

#### ÖRNEK MUKTEZALAR

- İlgide kayıtlı yazılarda Yeminli Mali Müşavir tarafından vergi dairelerine teslim katma değer vergisi iadesi tasdik raporlarının tanzim eden yeminli mali müşavir tarafından geri çekilip çekilmeyeceği konusunda Bakanlığımız görüşü sorulmaktadır. Tasdik raporu vergi dairesine teslim edildikten sonra rapor üzerine vergi dairesi müdürlüğü tarafından herhangi bir tespit ya da işlem yapılmadan önce yeminli mali müşavirin raporun işleme konulmaması ya da kendisine iadesi talebinin yerine getirilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır. Ancak, rapor vergi dairesine verildikten sonra vergi dairesinin yaptığı kontrol ve araştırmalar sonucunda yeminli mali müşavirin tasdik yetkisini ilgili mevzuata uygun şekilde kullanılmadığına ilişkin belirlemelerin yapılması halinde, raporların iade edilmesi yeminli mali müşavirin sorumluluğunu ortadan kaldırmayacaktır. Bu nedenle, bu gibi durumlarda disiplin hükümleri

açısından gereğinin yapılması için durumun Bakanlığımıza intikal ettirilmesi gerekir.

(07.02.2001 Tarih B.07.0.GEL.0.32/3224-2177/7497 Sayılı Mukteza)

- Özelgenize konu olayda; Yeminli Mali Müşavir ..... tarafından düzenlenen KDV İadesi Tasdik Raporunda ihracatçı firmanın, ihracata konu malların tamamını bir alt kademesinde bulunan imalatçı firmadan aldığı, karşıt incelemenin imalatçının indirilecek KDV'sinin % 80'ini kapsayacak şekilde yapılmadığı belirtilerek, imalatçı firmanın indirilecek KDV'sinin % 80'inin karşıt inceleme kapsamında olup olmadığı konusunda tereddüt edildiği belirtilmektedir. Bilindiği üzere, karşıt inceleme konusunda uyulması gereken usul ve esaslara ilişkin düzenlemelere 20,27,29 No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğlerinde yer verilmiştir. Bu düzenlemelerden, 20 Seri No.lu Tebliğin, A/5. bölümünde; "İadesi talep edilen katma değer vergisinin doğruluğunu tespit etmek için yeminli mali müşavirlerce yapılacak alt kademe incelemelerine ilişkin açıklamalara tasdik raporunda yer verilecek, yapılan karşıt incelemelerin safhaları belirtilecektir. 1 ve 15 Sıra No.lu Tebliğlerde belirtilen katma değer vergisi iadelerine ilişkin işlemlerin tasdikinde, yeminli mali müşavirler karşıt incelemeleri, ihracat konusu mal ve hizmetin imalatçısı (üreticisi) konumundaki alt mükelleflerin bir alt kademesine kadar yapacaklardır. Karşıt inceleme tutanakları ilke olarak tasdik raporuna eklenecektir. Ancak, tutanak sayısının fazla olması durumunda, en yüksek tutarlı faturaları içeren asgari 10 adet inceleme tutanağının rapora eklenmesi, incelemeye yetkili elemanlarca talep edilmesi halinde ibrazı şartıyla diğer tutanakların ise tasdik işlemini yapan yeminli mali müşavirlerce muhafaza edilmesi mümkün bulunmaktadır."27 No.lu Tebliğin II/5.bölümünde; "... KDV iadesi tasdik işlemlerinde indirilecek KDV'nin % 80 veya daha fazlasına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt incelemelerin yapılması zorunludur." YMM'ler karşıt incelemeleri ihracat konusu mal ve hizmetin imalatçısı konumundaki mükelleflerin bir alt kademesine kadar yapacaklardır. Karşıt incelemelerde amaç, ihraç edilen mallar nedeniyle yüklenilen KDV'nin doğruluğunun tespiti olduğundan, ihracatçının mal aldığı alt firmalar nezdinde yapılacak karşıt incelemelerin ihraç edilen malla ilgili girdilerle sınırlı tutulması gerekmektedir. İhraç edilen mal dışındaki alımlara ilişkin (iade talebine konu olmayan alımlara ilişkin) karşıt inceleme yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır. Buna göre, YMM'lerce yapılacak KDV İadesi Tasdik işlemlerinde iade talep eden mükellefin indirilecek KDV'sinin % 80'i veya daha fazlasına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt incelemeler, imalatçı firmanın bir alt kademesine kadar yapılacak olup, karşıt incelemenin

her safhasında, nezdinde karşıt inceleme yapılan firmanın indirilecek KDV'sinin % 80'ine tekabül eden mal ve hizmetlere ilişkin karşıt inceleme yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır. Bilgi edinilmesini, özgelgenizin yukarıda belirtilen hususlara aykırı kısımlarının düzeltilmesi ile gereğini rica ederim.

(11.01.2002 Tarih ve B.07.0.GEL.0.32/3223-2554/1498 Sayılı Mukteza)

- İlgide kayıtlı yazınız ve eki ..... Vergi Dairesinin 10/04/2001 gün ve ..... sayılı yazısının incelenmesinden; yeminli mali müşavirlerce düzenlenen karşıt inceleme tutanaklarında ve teyit yazılarında, ihracatçı firmalara mal satan satıcı firmaların mal alışlarını gerçekleştirdikleri alt firmalar hakkındaki bilgilere yer verirken, ilgili dönemde ihraç edilen mallara ilişkin fatura bilgilerine mi yer verileceği yoksa satıcı firmanın aynı dönemine ait tüm mal alışlarından en az on fatura bilgilerine mi yer verileceği hususunda tereddüt hasıl olduğu anlaşılmaktadır. Bilindiği üzere, karşıt inceleme tutanakları ve teyit yazıları konusundaki düzenlemelere; Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğlerinde yer verilmiştir. Bu tebliğlerde özetle, Yeminli Mali Müşavirlerin düzenleyecekleri KDV İadesi Tasdik Raporları ile ilgili olarak; -İndirilecek KDV'nin % 80 veya daha fazlasına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt incelemelerin yapılmasının zorunlu olduğu, -Karşıt incelemelerin ihracat konusu mal ve hizmetin imalatçısı (üreticisi) konumundaki alt mükelleflerin bir alt kademesine kadar yapılacağı, -Karşıt inceleme tutanaklarının tasdik raporuna ekleneceği ancak, tutanak sayısının fazla olması durumunda en yüksek mal ya da hizmet alımlarına ilişkin 10 tutanağın rapora eklenerek diğerlerinin yeminli mali müşavirlerce muhafaza edilebileceği, hususları belirtilmiştir. Buna göre, karşıt inceleme konusu yapılacak olay, ihracatçı firmanın ihracata ve iade talebine konu teşkil eden mallara ilişkin alış faturaları bilgileri olup; ihracatçı firmanın bu malları temin ettiği satıcı firma kayıtlarına inilerek elde edilecek fatura bilgilerinin doğruluğu tasdik olunacak ve tutanağa bağlanmak suretiyle rapora eklenecektir. Tutanak sayısı fazla ise en yüksek 10 alıma ilişkin tutanağa rapor ekinde yer verilmekle yetinilebilecektir. Bilgi edinilmesini ve gereğinin buna göre ifasını rica ederim.

(12.10.2001 Tarih B.07.0.GEL.0.32/3224-2439/54676 Sayılı Mukteza)

- İlgide kayıtlı yazınız eki ..... Vergi Dairesi Müdürlüğü yazısında, mükelleflerinden ..... A.Ş. hakkında Yeminli Mali Müşavir ..... tarafından düzenlenen Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporuna istinaden iade talebinde bulunduğu, gümrük beyannamelerine ait teyit işlemlerinin Yeminli Mali Müşavir tarafından yapılmaması nedeniyle işlemlerin 7 iş günü içinde tamamlanmaya

cağı belirtilerek, anılan raporun işleme konulması için süre talebinde bulunulduğu, Defterdarlığınız yazısında ise Bakanlığımızca da uygun görülmesi halinde yazınızda bahsi geçen YMM KDV İadesi Tasdik Raporuna ek süre verilmesinin istenildiği anlaşılmaktadır. Bilindiği üzere, 20 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin A/10 VERGİ DAİRELERİNCE YAPILACAK İŞLEMLER başlıklı bölümünde, "...Yeminli Mali Müşavirlik tasdik raporları, vergi dairelerince Devlet Harcama Belgesi Yönetmeliğinde tanımlanan fonksiyona uygun olarak kabul edilecek ve katma değer vergisi iadesi talebinde bulunan mükellef ya da mükellefe mal ve hizmet tesliminde bulunan alt mükelleflerin kayıtlarının ve teslimlerinin gerçeği yansıtmadığı, adreslerinde bulunmadığı, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemesi veya kullanılması organizasyonunda yer aldıkları ve benzeri hususların tespitinin dışındaki bir nedenle işleme konulmaktan imtina edilmeyecektir. Rapor dispozisyonu ve şekle müteallik hususlardaki eksikliklerin Yeminli Mali Müşavirlere tamamlanması sağlanacaktır. Vergi daireleri, rapor dispozisyonuna uygun olarak düzenlenmiş katma değer vergisi iadesi tasdik raporları üzerindeki işlemleri 7 iş günü içinde tamamlamak durumundadırlar. Ancak, işlemlerin yoğunluğu nedeniyle 7 günlük süre içerisinde katma değer vergisi iadesi işlemlerini tamamlamakta güçlüklerle karşılaşan vergi daireleri bağlı buldukları Defterdarlıklar kanalıyla Bakanlığımızdan (Gelirler Genel Müdürlüğü) izin talep edebilirler." denilmektedir. Buna göre, yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş KDV İadesi Tasdik Raporlarının ilgili vergi dairesince tetkiki üzerine tespit edilen rapor dispozisyonu ve şekle müteallik hususlardaki eksikliklerin yeminli mali müşavirlere tamamlanması veya raporlarla ilgili hususlarda yazışma yapılmasına ihtiyaç duyulması ile olayın YMM raporunun işleme konulmamasını ve inceleme konusu yapılmasını gerektiren mahiyette olması durumlarında Bakanlığımızdan izin talebinde bulunulmasına gerek olmadığı tabiidir. Bilgi edinilmesini ve gereğini rica ederim.

(12.12.2001 Tarih B.07.0.GEL.0.32/3223-2539/66783 Sayılı Muktezası)

- İlgide kayıtlı yazınızdan, Katma Değer Vergisi iadesi işlemlerinin tasdiki çerçevesinde yapılan karşıt incelemelerde karşıt incelemenin kapsamı ve Yeminli Mali Müşavirleri yetki ve sorumlulukları konusunda bazı tereddütlerin bulunduğu ve konu ile ilgili Bakanlığımızın görüşünün sorulduğu anlaşılmaktadır. 27 sıra no'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin II/2 bölümünde karşıt incelemede amacın tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasını sağlamak olduğu belirtildikten sonra katma değer vergisi

iadesi işlemlerinde karşıt incelemenin amacının iade ya da mahsup edilecek katma değer vergisi tutarını doğru olarak belirlemek olduğu açıklanmıştır. Tebliğin aynı bölümünde konu ile ilgili olarak "Tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması incelenen işlemin özelliğine, kullanılan yöntem ve mükelleflere göre farklılık göstermektedir. Bu nedenle, bu konudaki sorumluluk yeminli mali müşavire ait olmak üzere karşıt incelemenin hangi aşamaya kadar yapılacağına kural olarak incelemeyi yapan yeminli mali müşavir karar verecektir....Yeminli mali müşavirlerin müteselsil sorumluluk, disiplin hükümleri ve diğer yaptırımlarla karşılaşmamaları açısından karşıt incelemeler konusunda gerekli titizliği göstermeleri ve gerektiği kadar alt kademeye inerek inceleme yapmaları gerekmektedir" hükmü Alt mükelleflerin iade ya da mahsup edilecek katma değer vergisi tutarı ile ilgili olmayan işlemlerin doğruluğunun araştırılması karşıt incelemenin kapsamı dışında yer almaktadır.27 sıra no'lu Tebliğin II/5 bölümünde katma değer vergisi iadesi tasdik işlemlerinde indirilecek katma değer vergisinin % 80 veya daha fazlasına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt incelemelerin yapılmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir. 29 sıra nolu Tebliğin konu ile ilgili II/1 bölümünün son paragrafında ise "Öte yandan, katma değer vergisi iadesi talebinde bulunan mükelleflerin beyannamelerinde yer alan iade edilecek katma değer vergisinin iadenin talep edildiği dönemden önceki dönemlerden de kaynaklanması halinde karşıt incelemelerin bu tutarları da kapsayacak şekilde yapılması zorunludur. Düzenli olarak her dönem yeminli mali müşavir tasdik raporu ile ya da inceleme sonucu katma değer vergisi iadesi alan mükelleflerde önceki dönemler incelenmiş olacağından tekrar inceleme yapılmasına ihtiyaç olmadığı açıktır. " açıklamasına yer verilmiştir. 20 sıra nolu Tebliğin A/4 bölümünde de katma değer vergisi iade taleplerinin incelenmesinde yeminli mali müşavirlerin, sadece iadesi talep edilen değil, ilgili dönem beyannamelerinde yer alan (hesaplanan ve indirilecek) katma değer vergisi tutarlarının doğruluğunu da araştıracakları ve buna ilişkin olarak raporda gerekli açıklamaları yapacakları belirtilmiştir.Tebliğin II/7 bölümünde ise karşıt inceleme tutanaklarında bulunması gereken asgari bilgiler belirtilmiştir. Yukarıya aktarılan Tebliğ hükmünde de belirtildiği üzere; katma değer vergisi iadesi tasdik işlemlerinde karşıt incelemenin amacı iade veya mahsup edilecek katma değer vergisi tutarını doğru olarak belirlemektir. Bu kapsamda araştırılacak hususların çerçevesi karşıt inceleme tutanaklarında yer alacak hususlar belirtilmek suretiyle çizilmiştir. Bu nedenle alt mükellefler nezdinde yapılacak karşıt incelemelerde kural olarak iade talep eden mükellef ile alt mükellefler arasında gerçekleşen mal/hizmet alım satımının doğruluğunun belirlenmesi gerekmektedir. Öte yandan, yeminli mali müşavirlerin karşıt

inceleme çerçevesinde diğer mükelleflerin defter ve belgelerini inceleme yetki leri Vergi Usul Kanunu'nun 256 ncı maddesi uyarınca, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlıdır. Bu yetkinin kullanılmasına ilişkin usul ve esaslar 27 sıra no'lu Tebliğin I inci bölümünde düzenlenmiştir. Tebliğin I/1 bölümünde ".....yeminli mali müşavirlerin tasdik ettikleri hesap ve işlemler dışındaki konularla ilgili olarak defter ve belge ibrazının isteme yetkileri, böyle bir talebe muhatap olan mükelleflerin ise buna uyma zorunlulukları bulunmamaktadır."denilmek suretiyle konu açıklığa kavuşturulmuştur.Yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan sorumluluğu 3568 sayılı Yasanın 12 nci maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddenin 4 üncü fıkrası hükmüne göre yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar.Yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik niteliği, farklı bir ifadeyle, tasdik doğru olmasının objektif ölçütleri Yasanın anılan maddesinin ilk fıkrasında açıklanmıştır. Bu fıkra hükmüne göre yeminli mali müşavirler, tabloların ve beyannamelerin;-İlgili mevzuat hükümlerine, -Muhasebe prensiplerine;-Muhasebe standartlarına, uygun olduğunu ve hesapları denetim standartlarına göre incelediklerini tasdik ederler.Bu hüküm uyarınca yeminli mali müşavirlerin sorumluluğunun çerçevesi belirlenirken tasdik edilen finansal tablo ve beyannamelerin ilgili mevzuat hükümlerine, muhasebe prensiplerine ve muhasebe standartlarına uygun olup olmadığı ve bu uygunluğun denetim standartlarına göre yapılan bir denetim ile belirlenip belirlenmediği önem taşımaktadır. Buna göre, yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan sorumluluğu kusursuz ve sınırsız bir sorumluluk olmayıp yukarıda değinilen objektif ölçütlere göre belirlenen bir sorumluluktur.Bilgi edinilmesini rica ederim.

( 20.07.2001 Tarih B.07.0.GEL.0.32/3224-2435/39960 Sayılı Mukteza)

- İlgide kayıtlı yazılarınız incelenmiş olup, ilgi (b) yazınızda tereddüt hasıl olduğu belirtilen konuya ilişkin Bakanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır. Bilindiği üzere, 3568 sayılı Kanunun 12.maddesinin Bakanlığımıza vermiş olduğu yetkiye dayanılarak hazırlanan ve yayımlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 14.maddesinde, yeminli mali müşavirlerin tasdik konusu ve kapsamı ile ilgili yeterli miktarda güvenilir kanıtları toplamak zorunda oldukları belirtilmiş, anılan Yönetmeliğin "Denetim Teknikleri" başlıklı 15.maddesinin (d) bendinde ise, işletme kayıtlarında yer alan hususların ilgili üçüncü şahıslar nezdindeki defter ve belgeler üzerinde araştırılarak tespit edilmesi de denetim teknikleri arasında sayılmıştır.Karşıt incelemede

amaç, tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasını sağlamaktır. Buna göre, KDV iadesi tasdik işlemlerinde karşıt incelemenin amacı, iade ya da mahsup edilecek KDV tutarını doğru olarak belirlemektir. 3568 sayılı Kanununun 12. maddesi hükmü ve maddedeki yetkiye dayanılarak çıkarılan Yönetmeliğin yukarıda belirtilen hükümleri uyarınca, yeminli mali müşavirler mükelleflerin KDV İadesi Tasdiki kapsamına giren işlemlerinin gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının tespiti için gerekli karşıt incelemeleri yapmakla yükümlüdürler. KDV İadesi Tasdiki işlemlerinde yeminli mali müşavirlerce gerekli karşıt incelemelerin yapılmasının yanı sıra; 1 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinde yer verilen düzenleme uyarınca da, işin niteliğine ve işletmenin türüne göre, tasdike dayanak yapılan belgelerin sahte veya muhteviyatı, itibariyle yanıltıcı olup olmadığı araştırılacak, şüphelenilen durumlarda ilgililerin mükellefiyet kayıtları vergi dosyalarından ve diğer kamu idarelerinden bilgi alınarak tetkik edilecektir. Diğer taraftan, ilgi (c) yazınız ekinde alınan 30.09.2004 gün ve 11-799 sayılı ..... Vergi Dairesi yazısında; "...karşıt incelemeye tabi tutulan mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyip düzenlemedikleri veya kullanıp kullanmadıklarına ilişkin araştırmanın Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından VEDOP uygulama ekranı kullanılarak yapılması gerektiği..." şeklinde ifade edilen Yeminli Mali Müşavirin bu görüşü yerinde görülmemiş olup, tasdik raporu düzenleyecek olan ilgili yeminli mali müşavirin görev ve sorumluluğuna dahil bu hususun, yukarıda belirtilen 1 Sıra No.lu Genel Tebliğ hükmü uyarınca ilgili yeminli mali müşavirce yerine getirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, ilgi (c) yazınız ekinde alınan 15.09.2004 tarihli Yeminli Mali Müşavirlik Karşıt İnceleme Tutanağınının 13. maddesinde yer verilen, "Firma yetkilisi, defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin yasal mevzuata uygun olduğunu, gerçekleri yansıttığını, alış ve satışlarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılmadığını beyan etmiştir." şeklindeki bir ifadenin yeminli mali müşavirlerin görev ve sorumluluğunda olan karşıt incelemeler açısından bir önemi bulunmamakta ve böyle bir ifadenin yasal bir dayanağı olmadığı gibi, bu ifade içerisinde yer verilen "yasal mevzuat" gibi yanlış bir tanımlamanın da kullanılmaması gerekir. Bilgi edinilmesini ve gereğini rica ederim.

(24.1.2005 Tarih B.07.0.GEL.0.32/3223-2830 Sayılı Mukteza)

- İlgide kayıtlı yazınızın incelenmesinden, ..... Defterdarlığı ..... Vergi Dairesi mükelleflerinden ..... San. ve Tic. Ltd. Şti.'nin 1999/9-10-11 dönemlerine ilişkin olarak haksız yere katma değer vergisi iadesi almasına sebebiyet veren Yeminli Mali Müşavir .....'nin 3568 Sayılı Kanunun

12.maddesi gereğince müşterek ve müteselsil sorumlu tutulduğunun Vergi İnceleme Raporu ile tespit edildiği, aynı yeminli mali müşavir tarafından İliniz ..... Vergi Dairesi mükelleflerinden .....San.Ltd. Şti.'nin 2003 yılına ilişkin olarak düzenlenen Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporunun işleme konulup konulmayacağı hususunda tereddüte düşüldüğü belirtilerek Bakanlığımız görüşünün istenildiği anlaşılmaktadır.20 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği'nin "Vergi Dairelerince Yapılacak İşlemler " başlıklı A/10 bölümünde;" Bilindiği üzere, Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin 52'nci maddesinde,katma değer vergisinin iadesi ile ilgili olarak düzenlenecek tasdik raporlarının vergi incelemeleraporları sayılacağı açık olarak ifade edilmiştir. Yeminli Mali Müşavirlik tasdik raporları,vergi dairelerince Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğinde tanımlanan fonksiyona uygun olarak kabul edilecek ve katma değer vergisi iadesi talebinde bulunan mükellef ya damükellefe mal ve hizmet tesliminde bulunan alt mükelleflerin kayıtlarının ve teslimlerinin gerçeği yansıtmadığı, adreslerinde bulunmadığı, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemesi veya kullanılması organizasyonunda yer aldıkları ve benzeri hususların tespitinin dışındaki bir nedenle işleme konulmaktan imtina edilmeyecektir. Rapor dispozisyonu ve şekle müteallik hususlardaki eksikliklerin Yeminli Mali Müşavire tamamlanması sağlanacaktır..... " denilmektedir.Bu itibarla, ..... San.Ltd.Şti. adına Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu düzenleyen yeminli mali müşavirin bu mükellefle ilgisi olmayan bir mükellef hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda müşterek ve müteselsil sorumlu tutulmasının,Tasdik Raporunun işleme konulmasını engelleyecek bir husus olmadığı tabii olup, anılan YMM Tasdik Raporunun ilgili vergi dairesi müdürlüğünce tetkik edilmesi sonucu iade yapılmasını engelleyen başkaca bir hususa rastlanılmaması halinde, bu raporun genel hükümler uyarınca işleme konulması mümkün bulunmaktadır.

(B.07.GEL.032/3223-2844 Sayılı Mukteza)

- İlgide kayıtlı yazınız eki özelgeniz incelenmiş olup, aşağıdaki açıklamaların yapılması gerekli görülmüştür.Bilindiği üzere, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin 12.maddesinde;Kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali 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."denilmiş,18 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest

*Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin II/D Yeminli Mali Müşavirlerce Yapılacak Denetim ve Denetimin Niteliği bölümünde de; Vergi mevzuatına aykırı hususların mükellef tarafından düzeltilmemesi halinde, bu aykırılıklar ve karşıt inceleme sırasında nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefle ilgili olarak tespit edilen vergi mevzuatına aykırı hususlar, yeminli mali müşavirler tarafından tasdik raporlarında belirtilecektir." hükmüne yer verilmiştir. Buna göre, ilgide kayıtlı Özelgenize konu olan tam tasdik raporlarında, yeminli mali müşavir tarafından karşıt inceleme yapılan mükellefler hakkında yapılan tespitlerin Defterdarlığınızca değerlendirilerek, gerekli görüldüğü takdirde incelemeye sevk edilmesi mümkün bulunmaktadır. Bilgi edinilmesini ve gereğini rica ederim.*

*(16.11.2004 Tarih ve B.07.0.GEL.0.32/3223-2754 Sayılı Mukteza)*

*- Yeminli Mali Müşavirlik şirketi adına düzenlenen tasdik sözleşmesine istinaden, Yeminli Mali Müşavirlik şirketlerinin ortağı YMM tarafından KDV iadesi tasdik raporlarının tanzim edildiği, bu nedenle iadenin yapıp yapılmayacağı hususunda tereddüde düşüldüğü anlaşılmaktadır. Bilindiği gibi kişisel sorumluluğun esas olduğu tasdik müessesesinde Yeminli Mali Müşavirlik tasdik raporlarının bir YMM tarafından imzalanması ve mühürlenmesi zorunludur. Bu itibarla yukarıda belirtilen tasdik raporlarının mevzuata aykırı bir husus içermemesi halinde genel hükümlere göre işlem yapılması mümkündür.*

*(24.12.1997 tarihli 6599 sayılı mukteza)*

*- Haklarında olumsuz rapor ve tespit bulunan mükelleflerden satın alınan mal ve hizmetlere ilişkin faturada gösterilen KDV'nin yüklenim listelerine dahil edilmeyerek bu kısım KDV iade talebinden çıkarılmaktadır. Ancak, kanuni defterlere kaydedilmiş olan bu vesikaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğu raporda tespit edilmemişse, bunların iade talebinden çıkarılmakla birlikte 191 İndirilecek KDV hesabında muhafaza edilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır.*

*(20.02.2002 tarihli B.07.0.Gel.0.31/3185-30/8207 sayılı mukteza)*

*- YMM KDV iadesi tasdik raporu ile fazladan alındığı tespit edilen KDV iadesi için, mükelleflerce rızaen pişmanlık talebi ile beyanda bulunulmaması halinde, YMM KDV iadesi tasdik raporuna istinaden tarhiyat yapılması mümkün değildir. Bu durumda söz konusu rapor done alınmak sureti ile VUK'nun 135'inci maddesinde vergi incelemesine yetkili olanların düzenleyecekleri bir inceleme raporuna dayanılarak veya takdir komisyonuna intikal ettirilmek suretiyle bu komisyondan alınacak kararlara istinaden tarhiyat yapılabilir.*

*(8.5.2001 tarihli 32/3204-695/25134 sayılı mukteza)*

- İade talep eden mükelleflerin defter ve belgelerinin yanmış olması nedeniyle karşıt inceleme yapılamamış olması halinde 20 nolu tebliğe uygun olarak ihraç konusu mal ve hizmetlerin imalatçısı konumundaki alt mükelleflerin bir alt kademesine kadar karşıt incelemelerin tamamlanması ve genel esaslara uygun bulunması halinde KDV iadesi tasdik raporuna göre işlem yapılması mümkün bulunmaktadır. Aksi halde firmadan satın alınan mallara ait KDV'nin iadesi söz konusu olamayacaktır.

(9.3.1990 Tarihli 8750 sayılı mukteza)

**YARARLANILAN KAYNAKLAR****KİTAPLAR**

1. ATEŞLİ Erkan, KDV İadesi Tasdik Raporlarının Düzenlenmesi ve Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları, Sirküler Rapor, Türmob Yayınlar, Yayın No: 209, Sayı: 2003-7, Ankara:Haziran 2003
2. BİLİCİ Nurettin, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayınları ,Ankara: Eylül 2002  
CANYAŞ Oytun, Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu, Maliye Hukuk Yayınları, Ağustos 2006
3. DEMİR Şeref, Uluslararası Taşımacılık/Lojistik KDV İstisnası ve İadesi, , Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, İstanbul:2005.
4. ELA Hatice, Türk Vergi Hukukunda Vergi İadesi - Yayınlanmamış Yeterlik Etüd Raporu, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara:1996.
5. GENÇYÜREK Levent- GÜRBOĞA Erkan, İhracatta Katma Değer Vergisi İade Esasları ve Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu, Yaklaşım Yayınları, Ekim 2003.
6. KARAKOÇ Yusuf, Sosyal Maliye İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, 1995.
7. KELEÇİOĞLU M. Aykut, İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İadesi Uygulama Rehberi, Sirküler Rapor,Türmob Yayınları ,Yayın No: 314, Sayı:2007-8, Ankara: Ağustos 2007
8. KAVAK Ahmet, Katma Değer Vergisi Mevzuatı, Price Waterhouse, İstanbul:Eylül 1996.
9. KIZILOT Şükrü, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Cilt1-2, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 1998.
10. KIZILOT Şükrü, Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Muktezalar, Cilt 2, Cilt 7, 1993,2005
11. MAÇ Mehmet, KDV Uygulaması, [http://www.bdodenet.com.tr/mehmet\\_mac.asp](http://www.bdodenet.com.tr/mehmet_mac.asp).
12. MAÇ Mehmet, KDV Uygulaması, 4.Baskı, 1998.
13. OKTAR Kemal, KDV İstisnalar ve İadeler, Maliye ve Hukuk Yayınları, 7. Baskı, Ocak 2007
14. ÖNCEL Muallalla, KUMRULU Ahmet - ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1992.
15. ÖZBALCI Yılmaz, Son Yasal Değişikliklerle Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Nisan 2007.

16. ULUATAM Özhan, METHİBAY Yaşar, Vergi Hukuku, İmaj Yayıncılık, Ankara:1999
17. SARAÇ Özkan - DEVRAN Aşir - KARA İbrahim - TİMUR Mehmet - ARICA M. Nadir - SÜRAL Arıcan - HOŞAN Murat - CAN İsmail - AKKUŞ Ersan, Katma Değer Vergisi, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 1985.
18. TUNCER Selahattin, Vergi Hukuku ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara: Mart 2003.
19. VURAL Mahmut, KDV İade Rehberi, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 3. Baskı, Eylül 2004.
20. YERCİ Cahit, Gümrük Mevzuatı Dahil Tüm Yönleriyle İthalatta KDV, Yaklaşım Yayıncılık, 2005.
21. YILDIZ Murat, KELECİOĞLU M. Aykut, VURAL İrfan, Kooperatifler İçin Vergi Rehberi, Yaklaşım Yayıncılık Eylül 2006.
22. YILDIZ Murat, KELECİOĞLU Aykut, Açıklamalarla ve Tablolarla 5228 Sayılı Kanunla Vergi Mevzuatında Yapılan Değişiklikler, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, Ankara: Ağustos 2004.
23. YILDIZ Murat, ATAY Tezcan, Tablolarla 5035 Sayılı Kanunla Vergi Mevzuatında Yapılan Düzenlemeler, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, Ankara: Ocak 2004.
24. - 3568 Sayılı Yasa ve Mevzuata İlişkin Yargı Kararları, Türmob Yayınları, Yayın No: 223, Ankara:2003.
25. ...., Ağustos 1998'den Haziran 2006'ya Kadar Tüm Sayıları Vergi Sorunları Dergisi CD'si ,Maliye Gelirler Kontrolörleri Dergisi, 2006.
26. ...., Sirküler Yargı Kararları , (Cilt2, 2-A, 2-B Oluş Mali Hukuk Bürosu)
27. Danıştay Dergileri

**MAKALELER**

1. AYGÜN Fethi, ATİK'lerde Yüklenilen KDV'nin Durumu, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı : 212 Mayıs 2006
2. DAMAR Emrullah, İndirimli Oranlı KDV Mükelleflerine KDV Sisteminin Özüne Aykırı Uygulamalar, Yaklaşım, Kasım 2006, Sayı:167.
3. DARICI Kemal, İndirimli Oranlı Teslimlerde Bakanlar Kurulu Kararıyla Tespit Edilen Sınırın Sınırı, Yaklaşım, Eylül 2005, Sayı:153.
4. KELECİOĞLU M. Aykut, Milli Eğitim Bakanlığına Bedelsiz Olarak Teslim Edilecek Bilgisayarlarda Katma Değer Vergisi İstisnası,Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog, Nisan, 2005, sayı: 204
5. KELECİOĞLU M. Aykut, İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İade Uygulaması, Yaklaşım ,Nisan 2005,sayı:148
6. KELECİOĞLU. M. Aykut, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-C Maddesi Uygulamasında Yapılan Son Değişiklikler, Yaklaşım ,Temmuz 2005 , sayı:151
7. KELECİOĞLU M. Aykut , Bir Danıştay Kararı Işığında İndirimli Orana Tabi İşlemlerden Doğan Kdv İadesinin Talep Zamanı, Yaklaşım, sayı :154
8. KELECİOĞLU M. Aykut ,Katma Değer Vergisi Tevkifat Uygulamasında Yapılan Son Değişiklikler, E-Yaklaşım, Ocak 2006 sayı:157
9. KELECİOĞLU M. Aykut , İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İadesi-Son Durum, Vergici Ve Muhasebeci İle Diyalog, Eylül 2006 , sayı: 221
10. KELECİOĞLU M. Aykut ,Vergilerin Kanuniliği İlkesi Ve Katma Değer Vergisinde İade, Dünya Gazetesi, 9 Ekim 2006
11. KELECİOĞLU M. Aykut , Katma Değer Vergisinde İsteğe Bağlı Mükellefiyet Tesisi Ve İstisnadan Vazgeçme Hükümlerinin Anlamı Ve Mükellef Açısından Önemi, Vergi Sorunları Dergisi, Kasım 2005, Sayı:206
12. KELECİOĞLU M. Aykut - YILDIZ A. Murat, KDV Tevkifatı ve % 1 Oranına Tabi İnşaat ve Taahhüt İşlerinde KDV İadesinde Mükerrerlik Sorunu, Yaklaşım,Kasım 2005,Sayı:155
13. KELECİOĞLU M. Aykut - YILDIZ A. Murat,Döviz Kurlarında Meydana Gelen Düşüşlerin Vergisel Yansımaları, Yaklaşım, Haziran 2004, sayı:138
14. KIRIKTAŞ İlhan, Bavul Ticaretinde ve Yolcu Beraberi Eşya İhracında İade Edilecek KDV Sorunu, Yaklaşım, Mayıs 2007, Sayı:173,
15. ÖZDEMİR Halil İbrahim, Devam Etmekte Olan İnşaat Nedeniyle Yüklenilen KDV, İndirimli Orana Tabi Teslim veya Hizmetler Nedeniyle İade Edilecek KDV Tutarına Dahil Edilebilir Mi?, Yaklaşım, Ağustos 2005, Sayı:152

16. SEVİĞ Veysi, İşgücü Alımında KDV Tevkifatı, Dünya Gazetesi, 20.10.2006.
17. TOLU Abdullah, İndirimli Orana Tabi Mal ve Hizmetlerde Aylık Mahsup Uygulaması Sorunlu Başlıyor, Yaklaşım, Haziran 2006, Sayı:162.
18. TOLU Abdullah, Kat Karşılığı İnşaat İş Yapan Konut Yapı Kooperatiflerinde KDV Karmaşası Devam Ediyor, Yaklaşım, Sayı: 158, Şubat 2006
19. VURAL İrfan - KELECİOĞLU M. Aykut, İhraç Kayıtlı Teslimlerde İmalatçı Aleyhine Oluşan Kur Farkının İadeye Etkisi Üzerine Yaşanan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri, Vergi Sorunları ,Eylül 2005, sayı :204.

#### **İNTERNET SİTELERİ**

1. [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)
2. [www.ismmmo.org.tr](http://www.ismmmo.org.tr)
3. [www.yaklasim.com.tr](http://www.yaklasim.com.tr)
4. [www.vergisorunlari.com.tr](http://www.vergisorunlari.com.tr)
5. [www.malihaber.com](http://www.malihaber.com)
6. [www.ivdb.gov.tr](http://www.ivdb.gov.tr)
7. [www.avdb.gov.tr](http://www.avdb.gov.tr)
8. [www.turmob.org.tr](http://www.turmob.org.tr)
9. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr)
10. [www.vergi.tc](http://www.vergi.tc)

#### **MEVZUAT**

1. KDVK
2. VUK
3. GVK
4. KVK
5. AATUHK
6. 3568 SAYILI KANUN
7. KDVK GENEL TEBLİĞLERİ
8. KDV İÇ GENELGELERİ
9. KDV SİRKÜLERLERİ
10. 3568 SAYILI KANUN TEBLİĞLERİ