YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEK KILAVUZU

Dr. Ahmet KAVAK

Yeminli Mali Müşavir

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI YAYINI: 4

Bu kitabın bütün yayın hakları İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası'na aittir. İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası'nın yazılı izni alınmadan kitabın tümü ya da bir kısmı basılamaz, manyetik ortamlara aktarılamaz.

İBAN : **978 - 975 - 98873 - 4 - 6**

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
Asmalı Mescit Mah. İstiklal Cad. No: 1 34430 Beyoğlu - İstanbul

Telefon : 0 212 251 60 90 pbx

Faks : 0 212 251 60 50

Web : http://www.istanbulymmo.org.tr

E-Posta : istanbulymmo@istanbulymmo.org.tr

Editör : Fatma GÖK

Kapak ve Dizgi : Mehmet BAYAR

Baskı ve Cilt : Postiga Basın Yayın Tanıtım Hizmetleri Ticaret Ltd.Şti.

SUNUŞ

Her şeyi bilmek bazen ne kadar zordur takdir edersiniz.

Günün koşturmacası, yaşamın hareketliliği içinde o anda sizin kendinize ya da karşınızdakilere o gereken şeyleri hemen söylemeniz gerektiğinde, herzaman olmasa da zaman zaman bocalamaktan daha doğal bir şey var mı? Hele de yeminli mali müşavirlik gibi, kendisine hem danışılan hem söylenenin sorumluluğunu taşıtan bir mesleğin mensubuysanız.

Sevgili üyemiz Dr. Ahmet Kavak hazırladığı işte bu kitabıyla bizlere büyük bir kolaylık sağlıyor. Elimizin altında ya da masamızın üstünde; ama hep gözümüzün önünde olacak eseri bizim için ne büyük bir kolaylık.

Bilgi her zaman öğrenilir, yol yöntem her zaman bulunur ve belki onlar bir yerlerde de mutlaka yazılıdır. Ama ya o konuda birden fazla yol, birden çok çözüm, yorum ve yöntem varsa acaba hangisini seçmeli?

İşte bu konuda da bir rehber Sayın Dr. Kavak'ın kitabı. Çünkü eseriyle işin içine bir de kendisinin bunca yıllık mesleki deneyimini, o kıdemli bakış açısını katıyor.

Sağ ol Sayın Kavak, Bize sunduğu rehber çok şeyi kolaylaştıracak.

Ama ah şu mevzuatın sık sık yenilenmesi, idari uygulamaların değişkenliği… Sanırız ülkemizin bu gerçeği değerli yazarımıza, bundan sonra da bu konuda yeni yeni kitaplar hazırlama sorumluluğu yükleyecek. Kendisinin bu sorumluluğu da taşıyacağına inanıyoruz.

O zaman hem bu kitap hem gelecekte yazacakları için şimdiden kendisine teşekkürler ediyoruz.

Vehbi KARABIYIK

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Başkanı

ÖNSÖZ

Yeminli mali müşavir olarak mesleğimizin icrasında yetki ve sorumluluklarımızı düzenleyen 3568 sayılı yasa ve buna ilişkin ikinci mevzuatın çeşitliliği ve sürekli değişim içinde olması yanında, birçok kamu kurum ve kuruluşlarının da kendi mevzuatları içinde bir kısım rapor ve tasdik işlemlerinin yapılmasını meslek mensuplarından istemesi bu mevzuat çeşitliliğini daha da artırmış olmaktadır.

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yönetim Kurulu Kararı uyarınca, meslek mensuplarının bunca çeşitlilik içeren mevzuatın bir araya toplayan kılavuz mahiyetinde bir kitabın hazırlanması konusunda tarafıma görev verilmesi üzerine, bir buçuk yıla yakın bir çalışma sonrasında amaca uygun olacağını düşündüğüm bu kitabı tamamladım.

Çalışmalarında özetle;

1. Meslek mensuplarının odaya kaydından ve odadan yapacağı taleplerine ilişkin müracaatlarda ve TÜRMOB' dan olan taleplerinde kullanılacak dilekçe örnekleri ile bu dilekçelere eklenmesi gereken belgelere yer verilmiştir.

2. Meslek yasamız ve bu yasaya ilişkin olarak çıkarılan ve halen uygulanmakta olan bütün tüzük ve yönetmeliklerde yer verilen konular belirlenen başlıklar altında bir sıra dahilinde verilmeye özen gösterilmiştir.

3. Tasdik konularında meslek yasamızın uygulanmaya başladığından günümüze kadar yeminli mali müşavir tarafında yazılması istenilen raporların dayandığı mevzuat ile varsa ilgili mevzuatta rapor dispozisyonunada aynen yer verilmiştir.

Ancak bir kısım raporların dayanağı olan mevzuata, çok araştırma yapmama rağmen ulaşamadım nedenle bunların da sadece rapor isimleri belirtilmekle yetinilmiştir.

4. Özellikle KDV İade işlemlerinde arana belgeler ve iade işlemleri ile ilgili rakamsal belirlemeler, KDV Uygulama Genel Tebliğinde değişiklik yapan 25 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde işlenerek, kitabın 103 no.lu ekinde sunulmuştur.

5. Meslek yasamızın uygulamasından günümüze kadar verilmiş olan Danıştay Kararları da aynı şekilde kitaba 104 no.lu ek olarak konulmuştur.

Böylesi ulvi bir görevi tarafıma veren İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yönetim Kurulu Başkanı ve Üyelerine, odamız personeline ve çalışmalarımda bana destek olan mesai arkadaşlarım Elif Sayın, Nazlı Özen ve Deniz Özkan ile kitabın basımında emeği geçen bütün matbaa çalışanlara teşekkür ederim.

İstanbul, 25 Mart 2019

Dr. Ahmet KAVAK
Yeminli Mali Müşavir

ÖZGEÇMİŞ

Dr. Ahmet KAVAK
Yeminli Mali Müşavir

10 Şubat 1949 yılında Eskişehir'in Mihalıççık ilçesinde dünyaya geldi. İlk ve ortaokulu bu ilçede bitirdi. 1967 yılında Ankara Maliye Okulundan mezun olup Maliye Bakanlığı bünyesinde memur olarak göreve başladı.

Memuriyeti yanı sıra, 1970 yılında Ankara Atatürk Lisesi'nden ve 1974 yılında da Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisinden mezun oldu.

Ankara Defterdarlığı Vergi Kontrol Memuru ve bilahare Maliye Bakanlığı Stajyer Gelirler Kontrolörü olarak memuriyetine devam etti.

1979 yılında Gelirler Kontrolörü ve 1986 yılında da Gelirler Baş Kontrolörü oldu. Yirmi beş yılı aşkın memuriyet hizmeti sonrası Mart 1993 yılında Gelirler Baş Kontrolörlüğünden emekliye ayrılarak, Yeminli Mali Müşavir olarak serbest çalışma hayatına atıldı.

İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalında master ve doktorasını tamamlayan Ahmet KAVAK evli ve iki çocuk babası olup, mesleki konularda çeşitli gazete ve dergilerde yayınlanmış makaleleri yanı sıra iki kitaptan oluşan "Kaynakçalı Vergi Kanunları", "Katma Değer Vergisi Mevzuatı", "Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri", "Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah", "Açıklamalı Kurumlar Vergisi Kanunu" ve "Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Tüm Vergi Kanunları" adlı eserleri ile "Yaşanmış Sayılır mı?", "Küçük Kuşum", "Kim Bilir", "Siyah Güller" ve "Mabedimsin" adlı şiir kitapları bulunmaktadır.

İÇİNDEKİER

I. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN DOĞUŞU 1

II. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK RUHSATININ ALINMASI İÇİN YAPILAN BAŞVURU 1

III. TÜRMOB KİMLİĞİNİN VEYA RUHSATIN DEĞİŞTİRİLMESİ/KAYBOLMASI HALİNDE YAPILAN BAŞVURU 2

A. KİMLİK BAŞVURUSU 2

B. RUHSAT BAŞVURUSU 3

IV. İSTİFA NEDENİYLE RUHSATI İPTAL EDİLENLERİN YENİDEN RUHSAT ALMAK İÇİN YAPTIKLARI BAŞVURU 3

V. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASINA KAYIT VE DİĞER BAŞVURULAR 4

A. ÜYELİK 4

B. YEMİN 4

C. MESLEKİ FAALİYET İÇİN BAŞVURMA 4

1. Bireysel Başvuru 6

2. Ortaklık Bürosu veya Şirketin Bildirilmesi 7

D. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ŞİRKETİNİN ŞUBE AÇMA BAŞVURUSU 8

E. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ŞİRKET ORTAKLIĞI İÇİN YAPILAN BAŞVURU 8

F. YEMİNLİ MÜHRÜNÜN ÇALINMASI, KAYBOLMASI VE KIRILMASI DURUMLARINDA YAPILAN BAŞVURU 9

G. BÜRO EDİNME ZORUNLULUĞU 9

H. TABELA ASILMASI 10

İ. KİMLİK BELGESİ ALINMASI VE DEĞİŞTİRİLMESİ 10

J. MÜŞTERİLERİN ODAYA BİLDİRİLMESİ 10

K. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR ODALARI ARASINDA NAKİL 11

L. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRİN MESLEK KÜTÜĞÜNDEN/ÇALIŞANLAR LİSTESİNDEN SİLİNMESİ VE TEKRAR YAZILMASI 12

VI. ODAYA GİRİŞ (KAYIT) ÜCRETİ VE YILLIK AİDATLAR İLE DİĞER ÖDENTİLER 14

A. ODAYA GİRİŞ (KAYIT) ÜCRETİ 14

B. YILLIK AİDATLAR 14

a. Maktu Aidat: 14

b. Nispi Aidat: 14

C. DİĞER ÖDENTİLER 15

a. Diğer Nispi Ödentiler: 15

b. Diğer Maktu Ödentiler: 15

D. ODA AİDATLARININ ÖDEME ZAMANI 15

VII. DEFTERLER VE KAYIT DÜZENİ İLE ÇALIŞMA DOSYALARI 15
VIII. RUHSATINI ALAN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRİN HAK VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ 17
IX. GENEL ANLAMDA MESLEKİ STANDARTLAR.....17
A. MESLEK UNVANI İLE YETERLİLİK İLKESİ: 17
B. MESLEKİ EĞİTİM VE BİLGİ: 17
C. DÜRÜSTLÜK, GÜVENİLİRLİLİK VE TARAFSIZLIK: 17
D. SIR SAKLAMA: 17
E. SORUMLULUK: 17
a. Sosyal Sorumluluk: 18
b. İşletme Sahip ve Yöneticilerine Karşı Sorumluluk: 18
c. Meslektaşlarına Karşı Sorumluluk: 18
d. Bağımsızlık: 18
e. Haksız Rekabet: 18
X. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRİN YAPACAĞI İŞLER 18
XI. YASAK HALLER VE YAPILMAYACAK İŞLER İLE İSTİSNALARI 20
A. MESLEK VE MESLEK ONURU İLE BAĞDAŞMAYAN HALLER 20
B. YAPILMAYACAK İŞLER 21
C. MESLEKLE BAĞDAŞAN İŞLER 21
XII. MESLEKİ KONULARDA ÇALIŞTIRILACAK VE ÇALIŞTIRILMAYACAK OLANLAR 22
XIII. İŞ ALIMI VE SÖZLEŞME.....22
XIV. DENETİMİN TANIMI 24
XV. DENETİMİN AMACI 24
XVI. DENETİM FAALİYETLERİ 24
XVII. SÖZLEŞME YAPILMASI VE BİLDİRİMLER İLE SÖZLEŞMENİN FESHEDİLMESİ 25
A. SÖZLEŞMENİN YAPILMASI VE SÖZLEŞME ZAMANI 25
B. SÖZLEŞMELERİN BİLDİRİM ZAMANI 26
1. Maliye Bakanlığına Bildirim 26
2. Yeminli Mali Müşavirler Odasına Bildirim 27
C. DENETİM SÖZLEŞMESİNİN FESHEDİLMESİ VE BİLDİRİMİ 27
D. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRİN KİMLİK BİLGİLERİ, ŞİRKET VEYA ORTAKLIK HALİNDE FAALİYETTE BULUNULUYORSA ŞİRKETİN VEYA ORTAKLIĞIN BİLGİLERİ İLE ORTAKLARININ BİLGİLERİ VE BÜRO ÇALIŞANLARINA İLİŞKİN BİLGİLERİN BİLDİRİMİ..... 28
E. SÖZLEŞME ÜCRETLERİNİN BİLDİRİLMESİ 28
F. ODA VE ADRES DEĞİŞİKLİĞİNİN BİLDİRİLMESİ 29
XVIII. HATALI İŞLEMLERİN BİLDİRİM MECBURİYETİ 29

XIX. DENETİMİN PLANLANMASI.....29
XX. DENETİMİN KOTROLÜ 29
XXI. DENETİMİN YAPILACAĞI YER.....30
XXII. BİLGİ VE BELGELERİN TOPLANMASI 30
XXIII. DENETİM TEKNİKLERİ 31
XXIV. DENETİME İLİŞKİN ÇALIŞMA KÂĞITLARI VE ÇALIŞMA DOSYASI 32
XXV. DENETİM RAPOR CEŞİTLER 32

1. ‘‘Yeminli Mali Müşavirlik Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Prim İnceleme Raporu” 33
2. ‘‘Yeminli Mali Müşavirlik Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu”..... 33
3. ‘‘Yeminli Mali Müşavirlik Yeniden Değerleme Tasdik Raporu” 33
4. ‘‘Yeminli Mali Müşavirlik Vergi Muafiyeti Tasdik Raporu”..... 33
5. “Yeminli Mali Müşavirlik İşsizlik Sigorta Fonu’nun Gelir ve Giderlerinin Tasdik Raporu”..... 34
6. ‘‘Yeminli Mali Müşavirlik Kurumlar Vergisi İstisna ve İndirim Tasdik Raporu”..... 34
7. ‘‘Yeminli Mali Müşavirlik Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu”..... 34
8. “Yeminli Mali Müşavirlik Yatırım İndirimi Tasdik Raporu” 34
9. ‘‘Yeminli Mali Müşavirlik Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu”..... 34
10. ‘‘Yeminli Mali Müşavirlik Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu”..... 34
11 ‘‘Sermayenin Ödendiğinin Tespitine Ait Yeminli Mali Müşavirlik Raporu” 35
12. ‘‘Yeminli Mali Müşavirlik Özel Amaçlı Rapor” 35
13. ‘‘Yeminli Mali Müşavirlik İlişiksizlik Belgesi Raporu” 35
14. ‘‘Yeminli Mali Müşavirlik Reklam Gelirleri Tasdik Raporu”..... 35
15. ‘‘Yeminli Mali Müşavirlik Tasfiye Beyannamesi Tasdik Raporu” 35
16. ‘‘Yeminli Mali Müşavirlik Gelir Vergisi Beyannamesi Tasdik Raporu”..... 35
17. ‘‘Yeminli Mali Müşavirlik Kurumlar Vergisi Beyannamesi Tasdik Raporu”..... 35
18. ‘‘Yeminli Mali Müşavirlik Devir Beyannamesi Tasdik Raporu”..... 36
19. ‘‘Yeminli Mali Müşavirlik Birleşme Beyannamesi Tasdik Raporu” 36
20. ‘‘Yeminli Mali Müşavirlik Bankalar Kanununun 46’ncı Maddesine Göre Hesap Durumu Belgesi ve Eki Bilanço ve Kâr ve Zarar Cetveli Tasdik Raporu” 36
21.‘‘Yeminli Mali Müşavirlik Yatırım Tamamlama Ekspertiz Raporu” 36
22.‘‘İç Kaynaklardan Sermaye Artırımının Mevzuata Uygunluğuna İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu” 36
23. “Yurt İçinde Düzenlenen Fuar Niteliklerine İlişikin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu”..... 36
24. “Şirket Sermayesinin Ödendiği ve Özvarlık İçinde Korunduğuna İlişikin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu”..... 37

25. “Ham Petrol ve Petrol Ürünleri İthalat Talebine İlişkin Yıllık Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu” 37
26. “İthal Edilen Ham Petrol ve Petrol Ürünlerine İlişkin Üçer Aylık Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu” 37
27. “Solvent, Bazyağı ve Maden Yağ İthalatı Talebine İlişkin Yıllık Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu” 37
28. “İthal Edilen Solvent, Bazyağı ve Madeni Yağlara İlişkin Üçer Aylık Devreye İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu” 37
29. ‘‘Yeminli Mali Müşavirlik Gelir Vergisi İstisnası Tasdik Raporu”..... 37
30. ‘‘Yeminli Mali Müşavirlik Kurumlar Vergisi İstisnası Tasdik Raporu” 37
31. “Dökme Olarak İthal Edilen Solvent, Bazyağ ve Madeni Yağlara İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu” 38
32. “Dökme Olarak İthal Edilen Solvent, Bazyağ ve Madeni Yağlara İlişkin Yılsonu Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu” 38
33. “Dökme Olarak İthal Edilen Solvent, Bazyağ ve Madeni Yağlara İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu” 38
34. ‘‘LPG Kullanılarak Oluşan Maliyet İle Doğalgaz Kullanılarak Oluşacak Maliyet Arasındaki Farkın Tespitine Yönelik Yeminli Mali Müşavirlik Raporu” 38
35. ‘‘Yeminli Mali Müşavirlik Yıl İçinde Kesinti Yolu İle Ödenen Vergilerin İadesi Tasdik Raporu” 38
36.‘‘Yeminli Mali Müşavirlik Organize Sanayi Bölgeleri Hesap ve İşlemlerinin Tasdik Raporu” 39
37. ‘‘Yeminli Mali Müşavirlik Toluen, İso Propilalkol ve Butil Asetat Kullanım Tespit Raporu” 39
38. ‘‘Yeminli Mali Müşavirlik Üretim Tasdik Raporu” 39
39. “Kampanyalı Satışlara İlişkin Bilanço Tasdiki”..... 39
40. “Yeminli Mali Müşavirlik Uygunluk Belgesi Kapsamı Ürünler Faaliyet Tasdik Raporu” 39
41. “Yeminli Mali Müşavirlik Yatırım İndirimi İstisnası Tasdik Raporu” 40
42. “Yeminli Mali Müşavirlik Sermayenin Tamamen Ödendiğine/ Sermayenin Karşılıksız Kalıp Kalmadığına/ Şirket Özvarlığının Tespitine/Sermayenin İç Kaynaklardan Karşılanan Tutarın Şirket Bünyesinde Var Olduğuna İlişkin Tasdik Raporu” 40
43. “Yeminli Mali Müşavirlik Özel Tüketim Vergisi Sıfırlanmış Deniz Yakıtı Tasdik Raporu” 40
44. “Yeminli Mali Müşavirlik Ar-Ge İndirimi Tasdik Raporu” 40
45. “Ar-Ge Harcamaları Değerlendirme Raporu” 40
46. “Yeminli Mali Müşavir Onaylı Tacir İthalatçı Ekonomik Göstergeler Tablosu/ Üretici İthalatçı Ekonomik Göstergeler Tablosu” 41
47. “Biyoetanole Üretim Tasdik Raporu” 41

48. “Harmanlayıcının Karışımlarının Teslimine İlişkin Tasdik Raporu” 41
49. “Yeminli Mali Müşavirlik Gözetim Kapsamı Ürünler Faaliyet Tasdik Raporu” 41
50. “Yeminli Mali Müşavirlik Gelir ve Kurumlar Vergisi İndirimi Tasdik Raporu” 41
51. “Yeminli Mali Müşavirlik İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Teslimlerinde Özel Tüketim Vergisi İstisnasına İlişkin Faaliyet Tasdik Raporu” 42
52. “Yeminli Mali Müşavir Onaylı İthalatçı Bilgi Formu” 42
53. “Yeminli Mali Müşavirlik 2 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliği Ek-6 Tasdik Raporu” ... 42
54. “Yeminli Mali Müşavirlik Dahilde İşleme İzini Belgesi Kapatılmasına İlişkin Tasdik Raporu” 42
55. “Yeminli Mali Müşavirlik Serbest Bölge Faaliyet Tasdik Raporu” 42
56. “Yeminli Mali Müşavirlik Aerosol Üretim Tasdik Raporu” 42
57. “Yeminli Mali Müşavirlik Üretim Tasdik Raporu” 43
58. “Yeminli Mali Müşavirlik İhraç Edilen Mallara İlişkin Özel Tüketim Vergisi İadesi Tasdik Raporu” 43
59. “Yeminli Mali Müşavirlik 1 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliği Ek-6 Tasdik Raporu” ... 43
60. “Posta Hizmetleri Kanunu Kapsamında Elde Edilen Net Satışların Tespitine İlişkin Özel Amaçlı Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu” 43
61. “Posta Hizmetleri Kanunu Kapsamında Bir Önceki Yıla İlişkin Net Satışların Onbinde Otuzbeşinin Tespitine İlişkin Özel Amaçlı Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu” 43
62. “Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamı Harcamaların Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu” 44
63. “Hisse Senetlerinin Kurul Kaydına Alınmasına İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu” 44
64.”Yeminli Mali Müşavirlik Hesap Durumu Belgesi ve Eki Bilanço ve Kâr-Zarar Cetveli Denetim Raporu” 44
65.”Sermaye Ödendiğine İlişkin Yeminli Mali Müşavir Raporu” 44
66. “Sosyal Sigortalar Kurumundan İlişiksizlik Belgesi Alınımasına İlişkin Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu” 44
67. “Proje Bazlı Yatırımlarda Yatırımın Gerçekleşme Durumu ve Yararlanılan Destek Miktarına İlişkin Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu” 44
68. “Yeminli Mali Müşavirlik Döviz Gelirleri Raporu” 45
69.”Tehlikeli Madde Faaliyet Belgesinin İptalini Sağlayan Yeminli Mali Müşavirlik Raporu” 45
70. “Yeminli Mali Müşavirlik Firma Mülkiyetindeki Makine ve Teçhizat Listesinin Onayı” 45
71. “Kamu İhale Genel Tebliğ Kapsamında Düzenlenen Yeminli Mali Müşavirlik Raporları” 45
72. “Ekonomik Denge Vergisi Beyannamesinin Yeminli Mali Müşavirce Onaylanması” .. 47

73. “Net Aktif Vergisi Beyannamesinin Yeminli Mali Müşavirce Onaylanması” 47
74. “Hasılat Payı Ödemesinin Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu”..... 47
75. “Madenlerden Alınan Devlet Hakkının Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu” 47
76. “Yeminli Mali Müşavirlik Üretim Tasdik Raporu” 48
77. “Halka Açık Kurumlarda Ortakların Sermaye ve Hisse İhraç Primlerinin Tahsilatının Tespitine İlişkin Özel Amaçlı Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu” 48
78.‘‘Katalog Kapsamındaki Firmalardan Gerçekleştirilecek Açık Satışlara Ait Satın Alma Sözleşmesinin Fiyat Başlıklı 4’ncü Maddesi Hükümlerinin Firma Tarafından Yerine Getirilip Getirilmediğinin Tespitine Ait Yeminli Mali Müşavirlik Raporu” 48
79. ‘‘Yeminli Mali Müşavirlik Özel Amaçlı Tasdik Raporu”..... 48
80. ‘‘Yeminli Mali Müşavirlik Haddelenmiş Soğuk Saç Kullanım Tespit Rapor” 48
81. “Yeminli Mali Müşavirlik Lipar Sarfiyat Tespit Raporu” 48
82. “Yeminli Mali Müşavirlik Tuz Sarfiyat Tespit Raporu”..... 48
83. ‘‘Birleşme Nedeniyle Borçların Teminine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu” 49
84. ‘‘Şirket Ortağının Sermaye Avansı Olarak Gönderdiği Tutarın Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu” 49
85. “Sermaye Avansının Sermayeye Eklenmesine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu” 49
86. ‘‘Yeminli Mali Müşavirlik Gayrimenkul Satış Kârının Sermayeye İlave Edilmesine İlişkin Tasdik Raporu” 49
87. ‘‘Yeminli Mali Müşavirlik İştirakler Satış Kârının Sermayeye İlave Edilmesine İlişkin Tasdik Raporu” 49
88. ‘‘Yeminli Mali Müşavirlik Geçmiş Yıl Kârlarının Sermayeye İlave Edilmesine İlişkin Tasdik Raporu” 49
89. ‘‘Yeminli Mali Müşavirlik Olağanüstü Yedek Akçelerin Sermayeye İlave Edilmesine İlişkin Tasdik Raporu” 49
90. ‘‘Yeminli Mali Müşavirlik Cari Yıl Kârının Sermayeye İlave Edilmesine İlişkin Tasdik Raporu” 49
91. ‘‘Yeminli Mali Müşavirlik Enflasyon Düzeltmesi Olumlu Farkının Sermayeye İlave Edilmesine İlişkin Tasdik Raporu”..... 50
92. ‘‘Yeminli Mali Müşavirlik Ortaklara Olan Borcun Sermayeye İlave Edilmesine İlişkin Tasdik Raporu” 50
93. ‘‘Yeminli Mali Müşavirlik Yeniden Değerleme Fonunun Sermayeye İlave Edilmesine İlişkin Tasdik Raporu” 50
94. ‘‘Yeminli Mali Müşavirlik Maliyet Artış Fonunun Sermayeye İlave Edilmesine İlişkin Tasdik Raporu” 50
95. “Öz Varlık Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu” 50

96. “Öz Kaynaklarda Yer Alan Özel Fonların Sermayeye İlave Edilmesi İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu” 50

97. “Geçmiş Yıl Zararlarının Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu” 50

98. “Bankalar Kanalı ile Yapılan Ödemelere İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu” 50

99. “Devir Yolu ile Birleşmede Özvarlık Tespitine ilişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu” 51

100. “Dahilde İşleme İzin Belgesi Kapsamındaki Alımların İhracatta Kullanıldığının Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu”..... 51

101. “Yeminli Mali Müşavirlik Gözetim Kapsamı Ürünler Faaliyet Tasdik Raporu” 51

102. “Mali Destek Proğramı ..... Başlıklı Projeye İlişkin Destek Sözleşmesinin Harcama Teyidine Yönelik Somut_Bulgular Raporu” 51

103. “Yeminli Mali Müşavirlik Gözetim Kapsamı Ürünler Faaliyet Tasdik Raporu” 51

104.”Elektrik Enerjisi Üretimi Yatırımlarında Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamı Harcamaların Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavir Raporu” 52

105. “E- Defter Beratı Silme Konusunda Yeminli Mali Müşavir Özel Amaçlı Raporu” 52

106. “Mali Yıl Sonu Gerçek Harcamaların Uygunluğuna İlişkin Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu” 52

107. “Hizmet İhracatının Tevsikine Dair Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu” 52

108. “Türk Akreditasyom Kurumuna Yapılan Bildirimin Yeminli Mali Müşavirlerce Onaylanması” 53

109. “Yeminli Mali Müşavirlik Domates Salçası Faaliyet Raporu” 53

110.“Kobi Tanımına Uygun İşletme Ölçütünün Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu”..... 53

111. “Esnaf Ahilik Sandığının Üç Aylık Gelir ve Giderlerinin Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu” 53

112. Bu ayrımda yer verilen raporların düzenlendiği konusunda bilgi edinilmiş olmasına rağmen, raporun dayandığı kanun, tüzük, yönetmelik, tebliğ ve karalar ile resmi yazılara yapılan tüm araştırma ve girişimler neticesiz kalmış ve raporun dayanağı kaynak gösterilmesi mümkün olmadığı gibi rapor dispozizyonu hakkında da bir bilgi ortaya konulamamıştır. Bahse konu edilen raporları şunlardır. 53

XXVI. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN TASDİKTEN DOĞAN SORUMLULUĞU 54

XXVII. TASDİK RAPORLARININ TESLİMİ 56

A. TASDİK RAPORLARININ VERGİ DAİRESİNE VEYA İLGİLİ KURUMA TESLİMİ 56

B. TASDİK RAPORLARININ MÜKELLEFE/İŞ SAHİBİNE TESLİMİ..... 57

XXVIII. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN HAKSIZ REKABET VE REKLAM YASAĞI.....57

A. HAKSIZ REKABET YASAĞI..... 57

1.Meslek Mensupları Arasında ve İş Sahipleriyle İlişkilerinde Haksız Rekabet 58

2. Ücret ve Diğer Mali Nitelikteki Uygulamalar ile Haksız Rekabet..... 58

3. Reklam Yoluyla Haksız Rekabet 59

B. REKLAM YASAĞI 59
1. İlkeler 60
2. Tabela 60
3. Basılı Evrak 60
4. Marka Tescil Yasağı 61
5. Telefon Rehberi 61
6. Sirküler, Kitapçık ve Tanıtım Broşürleri Basımı 61
7. Kitap ve Makale Yayını 61
8. Personel İstihdamıyla İlgili Duyurular 62
9. Medya ilişkileri 62
10. Internet Uygulamaları 62
11. Yükümlülükler 63
XXIX. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MÜHRÜNÜN KULLANIMI VE SORUMLULUĞU 63
XXX. DİSİPLİN CEZALARI 64
A. DİSİPLİN CEZALARINI TANIMI VE UYGULANACAĞI DURUMLAR 64
1. Uyarma Cezası: 64
2. Kınama Cezası: 65
3. Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma Cezası: 66
4. Yeminli Sıfatını Kaldırma Cezası: 67
5. Meslekten Çıkarma Cezası: 67
B. DİSİPLİN CEZALARININ ARTIRIMLI VEYA İNDİRİMLİ UYGULANMASI 68
1. Disiplin Cezasının Artırımlı Uygulanması 68
2. Disiplin Cezasının İndirimli Uygulanması 68
C. DİSİPLİN CEZALARININ UYGULANMASI 68
D. DİSİPLİN CEZALARI İLE İLGİLİ YASAKLARA UYULMAMANIN YAPTIRIMI 69
E. DİSİPLİN KOVUŞTURMASI 69
1. Genel Hükümler 69
2. Soruşturma 69
3. Oda ve TÜRMOB Kurulu Üyeleri Hakkında Soruşturma 69
4. İhbar ve Şikâyet 70
5. İlk İnceleme 70
6. Soruşturma Yapılması 70
7. Disiplin Kovuşturması Başlatılmasına Yer Olmadığına İlişkin Karar 71
8. Disiplin Soruşturmasına ve Kovuşturmaya Yer Olmadığına İlişkin Kararlara İtiraz 71
9. Dosyanın Disiplin Kuruluna Gönderilmesi 71

10. Meslek Mensubunun Savunmasının Alınması ve Gıyapta Duruşma 72
11. Kanıtların Gösterilmesi ve İncelenmesi..... 72
12. Tanık ve Bilirkişilerin Dinlenmesi 72
13. Duruşma Tutanağı..... 72
14. Mevcut Kanıtlara Göre Karar Verilmesi..... 72
15. Oda Disiplin Kurulu Kararlarına İtiraz..... 72
16. Kararların Kesinleşmesi..... 73
17. Ceza Kovuşturmasının Disiplin Cezalarına Etkisi ve Meslek Mensupları Hakkında Tedbir Kararı Verilmesi 73
18. Aynı Eylemden Dolayı Yeniden İnceleme 73
19. Disiplin Kurulu Üyelerinin Reddi ve Çekilme..... 74
20. Kovuşturma Yetkisi ve Zamanaşımı..... 74
21. Bildirim Hükümleri..... 74

XXXI. GÖREVLE İLGİLİ SUÇLAR.....74

XXXII. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SÜREKLİ EĞİTİMİ 75

XXXIII. KISA TEKRARLAR ve SON HATIRLATMALAR 76

KİTAP EKLERİ 83

- EK. 1.....85
- EK. 2.....86
- EK. 3.....87
- EK. 3/A.....88
- EK. 4.....89
- EK. 5.....90
- EK. 5/A.....91
- EK. 6.....92
- EK. 7.....93
- EK. 8.....94
- EK. 9.....95
- EK. 10.....96
- EK. 11.....98
- EK. 11/A.....99
- EK. 12.....100
- EK. 13.....101

- EK. 14.....102
- EK. 15.....103
- EK. 15/A.....104
- EK. 16.....105
- EK. 17.....106
- EK. 18.....107
- EK. 19.....108
- EK. 20.....109
- EK. 21.....110
- EK. 22.....113
- EK. 23.....117
- EK. 23/A.....118
- EK. 24.....119
- EK. 25.....120
- EK. 26.....121
- EK. 27.....122
- EK. 28.....139
- EK. 29.....142
- EK. 30.....144
- EK. 31.....147
- EK. 32.....149
- EK. 33.....155
- EK. 34.....158
- EK. 35.....162
- EK. 36.....165
- EK. 37.....168
- EK. 38.....170
- EK. 39.....172
- EK. 40.....175
- EK. 41.....178
- EK. 42.....182
- EK. 43.....185
- EK. 44.....188
- EK. 45.....190
- EK. 46.....192

- EK. 47.....196
- EK. 48.....199
- EK. 49.....204
- EK. 50.....207
- EK. 51.....210
- EK. 52.....213
- EK. 53.....217
- EK. 54.....219
- EK. 55.....227
- EK. 56.....230
- EK. 57.....231
- EK. 58.....234
- EK. 59.....240
- EK. 60.....245
- EK. 61.....248
- EK. 62.....251
- EK. 63.....254
- EK. 64.....255
- EK. 64/A.....256
- EK. 65.....257
- EK. 66.....260
- EK. 67.....263
- EK. 68.....267
- EK. 69.....270
- EK. 70.....273
- EK. 71.....274
- EK. 72.....278
- EK. 73.....280
- EK. 74.....283
- EK. 75.....287
- EK. 76.....288
- EK. 77.....291
- EK. 78.....297
- EK. 79.....301
- EK. 80.....304

EK. 81.....306
EK. 82.....312
EK. 83.....318
EK. 84.....326
EK. 85.....330
EK. 86.....331
EK. 87.....332
EK. 88.....334
EK. 88/A.....336
EK. 89.....338
EK. 90.....345
EK. 90/A.....346
EK. 91.....347
EK. 92.....350
EK. 93.....354
EK. 94.....356
EK. 95.....370
EK. 96.....373
EK. 97.....374
EK. 98.....380
EK. 99.....390
EK. 100.....392
EK. 101.....404
EK. 102.....420
EK. 103.....424
EK. 104.....445

YARARLANILAN KAYNAKLAR 606

I. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN DOĞUŞU

Hak arasında ve genellikle de mükellefler tarafından kâtip olarak anılan ve hiçbir yasal düzenlemesi olmadığı gibi, ruhsatı dahi bulunmayan muhasebecilik mesleğinin yasal statüye kavuşması için 1932 yılından itibaren başlayan ve çok uzun yıllar devam eden mücadeleler sonunda sayısız tasarılar meclise sunulmuş ise de; meclisteki hukukçuların çoğunluğuna dayanan bir sebepten dolayı yasalaşması mümkün olmamıştır. 1989 yılında yapılan son bir hamlede sunulan tasarı TBMM kabul edilerek, 13.06.1989 tarihli ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile layık olduğu statüye kavuşmuştur.

3568 sayılı yasada Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik olmak üzere üç ayrı meslek belirlenmiş ve daha sonra 5786 sayılı Kanun ile Serbest Muhasebecilik ibareleri hem kanunun adından ve hem de madde metinlerinden çıkarılarak, kanunun ismi 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu olarak değiştirilmiştir.

01.06.1989 tarihinden itibaren yürürlükte bulunan 3568 sayılı Kanun ile bir taraftan serbest muhasebeci mali müşavirlik yasal bir statüye kavuşturulmuş bir taraftan da tasdik yetkisiyle donatılmış yeminli mali müşavirlik mesleği hayata geçirilmiştir.

30 yıla yakın bir süredir uygulamada yerini alan yeminli mali müşavirlik mesleğine girişde aranan koşulları, yapılan sınavlar, meslek yemini, ruhsat ve resmi mührün alınması gibi şartları yerine getirmek suretiyle yeminli mali müşavir ünvanı ile İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odasındaki hak ettiğimiz yeri almış bulunmaktayız.

İşte bu çalışma, yeminli mali müşavirlik hakkının kazanılması sonrasında yeminli mali müşavirlik ruhsatı ve mührünün alınmasından başlayarak, yeminli mali müşavirin mesleğini icra etmek için gerekli olan prosedürler ile mesleki faaliyetine kendiliğinde son verip ruhsat ve mührünü teslim edene kadar olan safha ile iş alımından rapor yazımına kadar geçen süre ile yetkilerinden sorumluluklarına, denetimden mali tabloların düzenlenmesine, odalar ve birlik seçimlerine, yapılacak ve yapılmayacak işlere kadar geniş bir yelpaze içinde yeminli mali müşaviri ilgilendiren konuların tamamına yer verilmiştir.

II. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK RUHSATININ ALINMASI İÇİN YAPILAN BAŞVURU

TÜRMOB tarafından yapılan sınavı kazanarak yeminli mali müşavirlik ruhsatını almaya hak kazanan meslektaşımız ikametgahının bulunduğu ilin yeminli mali müşavirler odasına, hitaben verilecek iki nüsha dilekçe örneği (Ek.1) (ki bu dilekçenin bir nüshasına dilekçenin alındığına ilişkin kayıt tarih ve numarası yazılarak yeminli mali müşavire verilir.) ve bu dilekçeye eklenecek belgeler aşağıda belirtilmiştir.

1. TÜRMOB tarafından kişinin kendisine gönderilen olumlu yazı.

2. Ruhsat Formu. (Ek. 2) (Ruhsat formu örneği imzalı olarak teslim edilecektir.)

3. Vukuatlı Nüfus Aile Örneği (E-Devlet veya Nüfus Müdürlüğünden) ve Nüfus Cüzdanı Fotokopisi.

4. İkametgah İlmuhaberi.

5. Noter onaylı Diploma Fotokopisi.

6. Resmi Kuruma verilmek üzere alınan son 6 aylık Adli sicil kaydı. (E-Devlet veya Adliye'den)

7. 6 Adet biometrik fotoğraf (60 x 50)

8. TÜRMOB Hesabına Ruhsat ve Kimlik Bedelinin ödendiğine ilişkin banka dekontu. (TÜRMOB tarafından kişiye gönderilen olumlu yazıda hesap numarası ile ruhsat ve kimlik için ödenecek tutarlar belirtilmektedir.)

"Belirtilen ücret, aşağıdaki TÜRMOB hesap numaralarına veya TÜRMOB'un muhasebe bölümüne nakit veya tek çekim kredi kartıyla yatırılabilir.

T. İş Bankası Küçükevler Şubesi: 4211-678021 İBAN No: TR45 0006 4000 001 4211 0678021

T. İş Bankası Küçükevler Şubesi: 4211-723472 *İBAN No: TR15 0006 4000 001 4211 0723472*

INGBANK Ulus Şubesi: 3610587 İBAN No: TR04 0009 900 3610587 001 00001"

9. Vergi Dairesine yatırılan harç bedeline ilişkin alındı belgesi (TÜRMOB tarafından kişiye gönderilen olumlu yazıda ödenecek harç miktarı belirtilmektedir.)

10. Oda kayıt ücreti ve maktu aidatın ödendiğine ilişkin belge. (Kayıt ücreti ve maktu aidat Devlet Memurlarında %50 indirimli olarak tahsil edilir.)

11. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasından alınacak "Kaydı Silinmiştir" yazısı ve varsa SMMM Ruhsatını aslı ve SMMM kaşesi.

12. Oda Kart Ücretini ödendiğine ilişkin belge.

Yapılan bu başvuru sonrasında odaya kaydı yapılarak kendilerine oda sicil numarası verilir.

III. TÜRMOB KİMLİĞİNİN VEYA RUHSATIN DEĞİŞTİRİLMESİ/ KAYBOLMASI HALİNDE YAPILAN BAŞVURU

A. KİMLİK BAŞVURUSU

TÜRMOB' dan alınan kimliğin değiştirilmesi veya kaybolması nedeniyle yeniden çıkarılması için kayıtlı bulunulan odaya hitaben verilen iki nüsha başvuru dilekçesi (Ek. 3) (Ek. 3/A) (ki bu dilekçenin bir nüshasına dilekçenin alındığına ilişkin kayıt tarih ve numarası yazılarak yeminli mali müşavire verilir.) yanında bu dilekçeye eklenmesi istenilen belgeler aşağıda belirtilmiştir.

1. Kimlik Talep Formu. (Ek. 4)

2. TÜRMOB Hesabına yatırılan kimlik yenileme bedelinin ödendiğine ilişkin banka dekontu.

"Belirtilen ücret, yukarıda II/8 bölümünde belirtilen TÜRMOB*'un banka hesaplarına*

veya TÜRMOB'un muhasebe bölümüne nakit veya tek çekimli kredi kartıyla yatırılabilir."

3. Nüfus cüzdanının fotokopisi.

4. 2 Adet biometrik fotoğraf (60 x 50)

5. Kayıp kimliklerde kayıp ilan yazısı (Gazete aslı), kimlik değişikliklerinde eski kimlik kartı.

Bu başvuru oda tarafından bir üst yazı ile TÜRMOB' a gönderilir. TÜRMOB' dan kimlik odaya ulaştığında yeminli mali müşavire teslim edilir.

B. RUHSAT BAŞVURUSU

Ruhsatın değiştirilmesi veya kaybolması nedeniyle yenisinin çıkarılması için kayıtlı bulunulan odaya hitaben yapılan başvuru dilekçesi (EK. 5) (Ek. 5/A) iki nüsha olarak ve dilekçenin bir nüshasına dilekçenin alındığına ilişkin kayıt tarih ve numarası yazılarak yeminli mali müşavire verilir ve verilen dilekçeye aşağıdaki belgelerin eklenmiş olması gerekir.

1. Ruhsat Formu. (Ek. 2) (Ruhsat formu örneği imzalı olarak teslim edilecektir.)

2. Kayıp ise, Ruhsat kayıp ilanı yazısı. (Gazete aslı)

3. 2 Adet biyometrik fotoğraf (60 x 50)

4. TÜRMOB Hesabına yatırılan Ruhsat Yenileme Bedeline ilişkin dekontun aslı.

"Belirtilen ücret, yukarıda II/8 bölümünde belirtilen TÜRMOB*'un banka hesaplarına veya TÜRMOB'un muhasebe bölümüne nakit veya tek çekimli kredi kartıyla yatırılabilir."*

5. Noter onaylı Nüfus Cüzdanı örneği.

6. YMM Odası'na varsa borcun tahsiline ilişkin belge.

IV. İSTİFA NEDENİYLE RUHSATI İPTAL EDİLENLERİN YENİDEN RUHSAT ALMAK İÇİN YAPTIKLARI BAŞVURU

Yeminli mali müşavirlikten istifa nedeniyle ruhsatı iptal edilenlerin yeniden ruhsat almak için yaptıkları başvuruda, öncelikli olarak kayıtlı bulunulan odaya hitaben yazdıkları iki nüsha dilekçe (Ek. 6) yanında aşağıdaki belgelerin dilekçeye eklenmesi gerekmektedir. Odaya verilen dilekçenin bir nüshasına dilekçenin alındığına ilişkin kayıt tarih ve numarası yazılarak yeminli mali müşavire verilir. Diğer nüshası odadaki dosyasında saklanır.

1. TÜRMOB Hesabına Ruhsat ve Kimlik Bedelinin ödendiğine ilişkin banka dekontunun aslı.

"Belirtilen ücret, yukarıda II/8 bölümünde belirtilen TÜRMOB*'un banka hesaplarına veya TÜRMOB'un muhasebe bölümüne nakit veya tek çekimli kredi kartıyla yatırılabilir."*

2. Ruhsat Formu. (Ek. 2) (Ruhsat formu örneği imzalı olarak teslim edilecektir.)

3. 7 Adet biometrik fotoğraf (60 x 50)

4. Resmi Kuruma verilmek üzere yeni tarihli Adli Sicil Kaydı.

5. Noter onaylı Nüfuz Cüzdanı örneği.

6. Oda Giriş ücreti ve Maktu Aidatın ödendiğine ilişkin belge.

V. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASINA KAYIT VE DİĞER BAŞVURULAR

A. ÜYELİK

Yeminli mali müşavirlik ruhsatı alan her meslek mensubu odaya kaydolmak ve ödevlerini yerine getirmek zorundadır. Odaya kaydını yaptırmayanların ruhsatı geri alınır.

Üyelik aidatını ödemeyen üyelerin listesi her mali yılın sonunda oda tarafından çıkartılır. Zamanında ödenmeyen aidatlar genel hükümlere göre tahsil edilir.

Oda üyeliğinden istifa edenler, TÜRMOB' a iade edilmek üzere ruhsatlarını ve varsa mühürlerini odaya teslim etmek zorundadırlar.

B. YEMİN

Yeminli mali müşavirlik mesleğine kabul edilenler, görevlerine fiilen başlamadan önce, kayıtlı bulunulan yeminli mali müşavirler odasından alacakları bir belge (Ek. 7) ile Asliye Ticaret Mahkemesine başvurarak Kanunda gösterilen ve aşağıda yer verilen şekilde yemin ederler.

"Yeminli mali müşavirlik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, mesleki kurallara ve meslek ahlakına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlükle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma namusum ve şerefim üzerine yemin ederim."

Asliye Ticaret Mahkemesine giderken dilekçe ekinde aşağıdaki belgelerin de götürülmesi gerekmektedir.

-İkametgah ilmühaberi

-Nüfus cüzdan fotokopisi

-Ruhsat fotokopisi.

Söz konusu evraklar adliyenin tevzi bölümüne teslim edilip, dosya oluşturulmakta ve bu dosya ile mahkemede hakimin huzurunda yukarıda belirtilen şekilde yemin edilmektedir.

C. MESLEKİ FAALİYET İÇİN BAŞVURMA

Ruhsatını almış yeminli mali müşavirler; bireysel olarak veya ortaklık veyahut şirket kurarak faaliyette bulunmak istedikleri takdirde "çalışanlar listesine" kayıt olmak üzere odaya başvururlar.

Ruhsat almamış olanlar ile çalışanlar listesine kaydını yaptırmamış olanlar mesleki faaliyette bulunamazlar. Bulunduklarının tespiti halinde disiplin cezası ile cezalandırılırlar.

Mesleki faaliyetler bireysel olarak yapılabildiği gibi birçok yeminli mali müşavirin bir

araya gelerek yeminli mali müşavirlik ortaklık bürosu veya yeminli mali müşavirlik anonim/limited/hisseli komandit şirketi şeklinde de yapabilirler.

Gerek bireysel olarak ve gerekse ortaklık bürosu veya şirket kurarak mesleki faaliyette bulunulmasında bağlı olduğu oda bilgisinde iş yeri açması gerekmektedir. Açılan iş yerleri bağımsız büro şeklinde olup, başka bir serbest meslek faaliyeti veya ticarethane ile iç içe olamaz.

Mesleki faaliyetler aynı zamanda ev olarak kullanılan ikametgahlarda yürütülemez. Bir yeminli mali müşavirin birden fazla bürosu olamaz. Birlikte çalışan yeminli mali müşavirler de ayrı büro edinemezler.

Ortaklık bürosu veya şirket kurarak mesleki faaliyette bulunulması durumunda;

a) Meslek mensuplarının bu büro veya şirketlerde sürdürdükleri faaliyetler ticari faaliyet sayılmaz.

b) Ortaklık bürosu veya şirket ancak aynı unvana sahip meslek mensupları arasında kurulabilir.

c) Kanunda belirtilen kendi faaliyet konuları dışında başka işlerle uğraşamazlar.

d) Şirket veya ortaklık bürosu, mesleğin icrasına taalluk eden işlerde ancak ortak veya ortaklar tarafından temsil edilebilir.

e) Varislere intikal eden hisselerin en geç bir yıl içinde tasfiye edilmeleri gerekir. Bu müddet içinde mirasçılar meslek mensubu sayılmaz ve mesleki faaliyette bulunamazlar.

f) Ortaklık bürosu veya şirketlerde yapılan işlerden doğacak cezai sorumluluk işi yapan meslek mensubuna aittir.

g) Ortaklık bürosu veya şirketlerin unvanında meslek unvanının açık şekilde kullanılması zorunludur.

h) Ortaklık bürosu veya şirketlerin unvanlarında yabancı isim ve unvanlar kullanılmaz.

ı) Kanunen yetkili kuruluşlardan yetki almış bağımsız denetim kuruluşları, mesleki unvandan sonra gelmek kaydıyla, şirket unvanlarında «bağımsız denetim» ibaresini kullanabilirler.

i) Çalışanlar listesine kayıtlı olmayan veya farklı odanın çalışanlar listesine kayıtlı olan meslek mensupları ortaklık bürosu kuramazlar. Ortaklık büroları şube açamazlar.

Burada; şirket şeklinde mesleki faaliyette bulunulan durumda mesleki şirketlerinin ticaret odalarına kayıt yaptırmalarının ve munzam aidat ödemelerinin zorunlu olup olmadığı hususundaki tartışmanın varlığına değinmek yerinde olacaktır.

Konuya ilişkin olarak Sanayi ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü'nün, aşağıda belirtilen 02.06.2010 tarih ve 3974 sayılı yazısı ile söz konusu tartışma çözüme kavuşmuş bulunmaktadır.

"- 3568 sayılı Yasa kapsamında serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci ve mali mü-

şavirlik ve yeminli mali müşavirlik faaliyetleri yürütülen bölümler TTK'nun 11 ve 12 inci maddeleri anlamında ticari işletme sayılmayacağı gibi, yürütülen faaliyetler de aynı Kanunun 3 üncü maddesinde tanımlanan ticari işlerden (ticari iş, işlem veya fiil) olmadığı;

- 3568 sayılı Yasa kapsamında mesleki faaliyette bulunan ortaklıkların (şirketlerin) ticaret siciline kayıt ve tescilinin zorunluluğu bulunduğu ancak; 3568 sayılı Yasa kapsamında mesleki faaliyette bulunan gerçek ve tüzel kişilerin (şirketlerin) mesleki menfaatlerini korumak için aynı Yasa kapsamında kendi meslek odalarına kayıt olma mecburiyeti bulunması nedeniyle, ticaret odasına veya ticaret ve sanayi odalarına kayıt zorunluluğunun bulunmadığı;

- 3568 sayılı Yasa kapsamında mesleki faaliyette bulunan şirketler eğer, 5590 sayılı Yasa uyarınca kurulmuş odalara da kayıtlı iseler "munzam aidat" ödemeye zorlanmayacakları, ancak ticaret odasına kayıt ve aidat ödeme zorunluluğu yüklenen ticaret odası üyesi olan ve bu kaydı da sildirmeyenlerin, üyelikten doğan hakları da kullandığı dikkate alındığında, yıllık aidat ödemeleri gerektiği;

- Uygulamanın bir önceki paragraftaki açıklanma yönünde yapılması mümkün olmakla birlikte; 3568 sayılı Yasanın yürürlüğünden önce veya sonra ticaret odalarına veya ticaret ve sanayi odalarına kayıtlı olan ve anılan Yasa kapsamında faaliyette bulunan şirketlerin 5590 sayılı Yasa uyarınca ticaret odalarına kayıt mükellefiyetleri bulunmadığı dikkate alındığında; esasen bu şirketlerin odalara üye olmamaları hukuki problemi daha doğru ve nihai olarak çözeceği sonucuna ulaşılmış bulunmaktadır."

Bu açıklamalardan sonra başvuru işlemlerine geçebiliriz.

1. Bireysel Başvuru

Bireysel başvuruda; kayıtlı bulunulan odaya hitaben iki nüsha dilekçe (Ek. 8) düzenlenir. Dilekçenin alındığına ilişkin kayıt ve tarih numarası yazılan nüsha yeminli mali müşavire verilir. Diğer nüsha odadaki dosyada saklanır.

Başvuru dilekçesine aşağıdaki belgeler eklenir.

a) TÜRMOB hesabına mühür bedeli olarak yatırıldığına ilişkin banka dekontu,

"Belirtilen ücret, yukarıda II/8 bölümünde belirtilen TÜRMOB*'un banka hesaplarına veya TÜRMOB'un muhasebe bölümüne nakit veya tek çekimli kredi kartıyla yatırılabilir."*

b) Yeminli Mali Müşavirlik Ruhsat Fotokopisi. (4 Adet)

c) Vergi Levhası Fotokopisi. (Faaliyet Kodu 692004: Yeminli Mali Müşavirlik olmalıdır.) (4 Adet)

d) İşyeri Kira Kontratının Fotokopisi. (Daire kendisinin ise tapu fotokopisi) (4 Adet)

e) Diploma Fotokopisi. (4 Adet)

f) Ruhsatın verildiği tarihten, ruhsatın verildiği tarihte kamu görevlisi ise kamu görevinden ayrıldığı tarihten itibaren 12 ay geçtikten sonra yapılan başvurular için Cumhuriyet Savcılığından alınacak Adli Sicil Kaydı. (Resmi Kuruma verilmek üzere yeni tarihli) (1 Asıl, 3 Fotokopi)

g) Yemin Tutanağı. (1 Asıl, 3 Fotokopi)

"Nöbetçi Asliye Ticaret Mahkemesinden alınacaktır. Mahkemeye giderken; Dilekçe, İkametgah, Nüfuz cüzdanı fotokopisi, Ruhsat fotokopisi götürülmesi gerekmektedir."

h) İmza Beyannamesi (1 Asıl, 3 Fotokopi)

i) Çalışanlar listesine kayıt bedelinin ödeme makbuzu. (Bu bedel oda tarafından tahsil edilecektir.)

j) İlişiksizlik Belgesi (İstifa edenler için: Kuruluşun yazmış olduğu istifa yazısı) (Emekli olanlar için: Emeklilik Karne Fotokopisi)

i) Bildirim Formu. (Ek. 9)

j) Mal Beyan Formu (Ek. 10). (Kapalı zarf içinde teslim edilecektir.)

"Evrakların tamamlanmasından sonra işlemlerin başlatılması için ilk önce odaya gidilmesi gerekmektedir. Ardından TÜRMOB' a ve Bakanlığa gidilerek mühür işlemleri tamamlanacaktır."

Mührün alınmasından sonra mühür numarasının Yeminli Mali Müşavirler Odasına ve TÜRMOB' a bir dilekçe ile bildirilmesi gerekmektedir.

2. Ortaklık Bürosu veya Şirketin Bildirilmesi

Yeminli mali müşavirler ortaklık bürosu veya şirket kurdukları takdirde;

Kayıtlı bulunulan odaya hitaben yazılan iki nüsha dilekçe (Ek. 11) (Ek. 11/A) ile başvurulur ve bu dilekçe ekinde;

-Ortaklık bürolarında; ortaklık sözleşmesinin noter onaylı örneği,

-Şirketlerde;

i. Kuruluş Ticaret Sicil Gazetesi. (Aslı)

ii. İmza Sirküleri.

iii. Şirket Kayıt Çizelgesi. (Ek. 12)

- Ortakların Yeminli Mali Müşavirlik Ruhsat Fotokopileri. (4'er Adet)

- Resmi Kuruma verilmek üzere ortakların Adli Sicil Kaydı. (1 Asıl, 3 Fotokopi)

- Ortakların Yemin Tutanağı. (1 Asıl, 3 Fotokopi)

- Ortakların Diploma Fotokopileri. (4'er Adet)

- Vergi Levhası Fotokopisi (Faaliyet Kodu 692004:Yeminli Mali Müşavirlik olmalıdır.) (4 Adet)

- Çalışanlar listesine kayıt bedelinin ödeme makbuzu. (Bu bedel oda tarafından tahsil edilecektir.)

- İşyeri Kira Kontratının Fotokopisi.(Mülkiyet şirkete ait ise Tapu Fotokopisi) (4 Adet)

- Ortaklara ait Mal Beyan Formu. (Ek.10) (Kapalı zarf içinde teslim edilecektir.)

odaya verilir.

Dilekçenin bir nüshası dilekçenin alındığına ilişkin kayıt tarih ve numarası yazılarak yeminli mali müşavire verilir. Diğer nüsha odadaki dosyasında saklanır.

Şirket ortaklarının, ortaklık paylarının ve adreslerinin değişmesi ve benzeri durumlarda; Limited Şirketler için yayımlanan Ticaret Sicil Gazetesi, Anonim Şirketler için Yönetim Kurulu Kararı veya Ticaret Sicil Gazetesi ve güncellenen Yeminli Mali Müşavirlik Şirket Kayıt Çizelgesi (Ek. 12) şirketin merkezi ve şubelerinin bağlı bulunduğu odaya ortaklar tarafından bir ay içinde bir dilekçe ekinde verilmesi gerekir.

İşyerini veya ikamet adresini değiştiren yeminli mali müşavirler ile bunların kurdukları ortaklık büroları veya şirketler, on beş gün içinde yeni adreslerini bağlı oldukları odaya bildirmek zorundadırlar.

D. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ŞİRKETİNİN ŞUBE AÇMA BAŞVURUSU

Öncelikli olarak belirtilmesi gerekir ki, yeminli mali müşavirlik şirketlerinin başka bir ilde şube açabilmeleri için, o ildeki Yeminli Mali Müşavirler Odasının çalışanlar listesinde kayıtlı, şirketi temsil ve ilzama yetkili bir ortağın görevlendirilmiş olması halinde mümkündür.

Bu ana koşulun bulunması durumunda yeminli mali müşavirlik şirketinin şube açma başvurusu için kayıtlı bulunulan odaya hitaben verilecek iki nüsha dilekçe (Ek. 13) yanında aşağıdaki belgelerinde eklenmesi gerekmektedir.

1. Şube açıldığına ilişkin Ticaret Sicil Gazetesi

2. İmza Sirküleri

3. Şubenin Kira Kontratı

4. Şirket Kayıt Çizelgesi (Ek. 12)

5. Şirket Kayıt Ücretinin ödendiğine ilişkin belge.

Dilekçenin bir nüshası dilekçenin alındığına ilişkin kayıt tarih ve numarası yazılarak yeminli mali müşavire verilir. Diğer nüsha odadaki dosyasında saklanır.

E. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ŞİRKET ORTAKLIĞI İÇİN YAPILAN BAŞVURU

Yeminli mali müşavirlik şirket ortaklığı için yapılan başvurularda, kayıtlı bulunulan odaya hitaben yazılan iki nüsha dilekçe (Ek. 14) ile dilekçenin eki olarak aşağıda belirtilen belgelerin odaya verilmesi gerekmektedir.

1. Odaya hitaben ortak olunduğuna dair bir üst yazı

2. Ticaret Sicil Gazetesi/Karar defteri örneği

3. Vergi Levhası fotokopisi

4. Güncellenmiş Şirket Kayıt Çizelgesi (Ek. 12)

5. Şirket ana sözleşmesi örneği

6. Hisse Payı devir sözleşmesi örneği.

Dilekçenin bir nüshası dilekçenin alındığına ilişkin kayıt tarih ve numarası yazılarak yeminli mali müşavire verilir. Diğer nüsha odadaki dosyasında saklanır.

F. YEMİNLİ MÜHRÜNÜN ÇALINMASI, KAYBOLMASI VE KIRILMASI DURUMLARINDA YAPILAN BAŞVURU

İlk müracaat sonrasında alınan yeminli mali müşavirlik mührünün çalınması, kaybedilmesi, yıpranması veya kırılması durumunda yeni mühür talebi için kayıtlı bulunulan odaya hitaben yazılan iki nüsha dilekçe (Ek. 15) (Ek. 15/A) ile bu dilekçeye eklenmesi gereken belgeler aşağıda belirtilmiştir.

1. TÜRMOB hesabına mühür yenileme bedelinin yatırıldığına ilişkin banka dekontu,

"Belirtilen ücret, yukarıda II/8 bölümünde belirtilen TÜRMOB*'un banka hesaplarına veya TÜRMOB'un muhasebe bölümüne nakit veya tek çekimli kredi kartıyla yatırılabilir."*

2. Resmi Kuruma verilmek üzere yeni tarihli Adli Sicil Kaydı.

3. Mühür çalıntı ise, Karakol Tutanağı Aslı, Kayıp ise, Gazete ilanı yazısı. (Gazete Aslı)

"Evraklar tamamlandıktan sonra işlemlerin başlatılması için önce odaya gidilmesi gerekmektedir. Ardından TÜRMOB' a ve Bakanlığa gidilerek mühür işlemleri tamamlanacaktır."

Odaya verilen dilekçenin bir nüshası dilekçenin alındığına ilişkin kayıt tarih ve numarası yazılarak yeminli mali müşavire geri verilir. Diğer nüsha odadaki dosyasında saklanır.

Yeni mührün alınmasından sonra mühür numarasının Yeminli Mali Müşavirler Odasına ve TÜRMOB' a bir dilekçe ile bildirilmesi gerekmektedir.

G. BÜRO EDİNME ZORUNLULUĞU

Yeminli mali müşavirler faaliyete başlamadan önce odanın bilgisi dahilinde bir işyeri açması gerekmektedir. Bu işyeri bağımsız büro şeklinde olmak zorundadır. Başka bir serbest meslek faaliyeti veya ticarethane ile iç içe olmayacağı gibi, ikametgahında da mesleki faaliyet icra edilmez.

Bir meslek mensubunun birden fazla bürosu olamayacağı gibi birlikte çalışan meslek mensupları da ayrı büro edinmeleri mümkün değildir.

Ortaklık bürosu veya şirket kurularak mesleki faaliyetin icrasında da işyeri açılması zorunludur.

Meslek mensuplarının şirket kurmaları halinde, şirket, kayıtlı olduğu odanın il sınırları içinde şube ve irtibat bürosu açamaz. Bir şirketin başka bir ilde şube açabilmesi için, o ildeki

yeminli mali müşavirler odasının çalışanlar listesine kayıtlı, şirketi temsil ve ilzama bir ortak görevlendirilmesi halinde mümkündür.

İşyeri veya ikametgahı değişen yeminli mali müşavir ve bunlar tarafından kurulan ortaklık bürosu ve şirketler, 15 gün içinde yeni adreslerini bağlı oldukları odaya bildirmeleri gerekmektedir.

H. TABELA ASILMASI

Yeminli mali müşavirler isterlerse tabela asabilirler. Tabela asılmasını kanun yeminli mali müşavirlere ihtiyarına bırakmıştır. Yeminli mali müşavir tabela asmak istediğinde;

a. Tabela, büronun bulunduğu binanın giriş kapısının yanına, giriş holü veya koridoruna ya da büro giriş kapısının yanına asılır. Bina cephelerine, büronun balkonu ve pencerelerine birden fazla tabela asılmaz, benzeri yazılar yazılmaz ve ışıklı tabela kullanılmaz.

b. Tabelada; oda ve TÜRMOB amblemi, meslek unvanı ile ad ve soyadı, ortaklık bürosu unvanı, şirketlerde şirketin unvanı varsa akademik unvanı, büronun adresi, telefon numarası, internet adresi ile elektronik posta adresi yer alır. Sayılanlar dışında tabelada unvan, deyim, yabancı dillerde yazılmış ifade ile sair şekiller, işaret, resim, fotoğraf ve benzerlerine yer verilemez.

c. Aynı büroda birlikte çalışma halinde, birlikte çalışılan yeminli mali müşavirlerin ad ve soyadlarının, ortaklık şeklinde çalışılması durumunda ise ortaklın unvanının tabelada yer alması zorunludur.

d. Tabelaların mavi zemin üzerine beyaz yazılı olması ve bunlarda TÜRMOB adına tescilli Mm logosunun kullanılması gerekmektedir.

İ. KİMLİK BELGESİ ALINMASI VE DEĞİŞTİRİLMESİ

Yeminli mali müşavirlere bağlı oldukları Yeminli Mali Müşavirler Odası tarafından kimlik belgesi verilir.

İşyerinin başka bir odaya nakli halinde yeni kimlik belgesi verilir ve eski kimlik belgesi iptal edilir.

Meslek unvanından başka nüfus hüviyet cüzdanında belirtilen bilgiler ile iş ve ikametgah adreslerini içeren bu kimlik belgesi Yeminli Mali Müşavirler Odası Başkanı tarafından imzalanır ve mühürlenir.

Kimlik belgeleri, tek tip olarak TÜRMOB tarafından bastırılır.

İstifa ve diğer sebeplerle meslekten ayrılanlar kimliklerini iptal edilmek üzere bağlı oldukları Yeminli Mali Müşavirler Odasına bir dilekçe ekinde teslim ederler.

J. MÜŞTERİLERİN ODAYA BİLDİRİLMESİ

Yeminli Mali Müşavirler hizmet verdikleri müşterilerle düzenlemiş oldukları sözleşmelerin bilgilerini ilgili dönemin ilk ayında (Özel hesap dönemine tabi olanlar dışında Ocak) yapılan sözleşmeler ertesi aynı 15 inci günü akşama kadar, diğer zamanlarda düzenlenen sözleşme bilgilerini de sözleşme tarihinden itibaren 15 süresi içinde bağlı oldukları Yeminli

Mali Müşavirler Odasına iletmek zorundadırlar.

K. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR ODALARI ARASINDA NAKİL

Mesleki faaliyette bulunan yeminli mali müşavirler nakil için yeni iş yeri merkezinin bulunduğu Yeminli Mali Müşavirler Odası Yönetim Kuruluna nakil olmak istediğine ilişkin iki nüsha dilekçe (Ek. 16) ile başvuruda bulunur. Dilekçenin bir nüshası dilekçenin alındığına ilişkin kayıt tarih ve numarası yazılarak yeminli mali müşavire verilir. Diğer nüsha odadaki dosyasında saklanır.

Başvuru dilekçesinde aşağıdaki belgelerinde verilmesi gerekir.

1. Çalışanlar listesine kayıtlı ise; odaya bağlı illerde mükellefiyeti olduğuna ilişkin belge

2. Odaya nakil bedelinin ödendiğine ilişkin belge

3. Odanın çalışanlar listesine kayıt ücretinin ödendiğine ilişkin belge.

Bu başvuru sonrasında oda yönetim kurulunun talebi kabul etmesini müteakip yeminli mali müşavirlik ruhsatı ve TÜRMOB kimlik kartının değiştirilmesi için yine kayıtlı bulunulan odaya hitaben yazılan iki nüsha dilekçe (Ek. 17) ile bu dilekçe ekinde aşağıda belirtilen belgeler eklenerek odaya teslim edilir. Dilekçenin bir nüshası dilekçenin alındığına ilişkin kayıt tarih ve numarası yazılarak yeminli mali müşavire verilir. Diğer nüsha odadaki dosyasında saklanır.

1. TÜRMOB Hesabına ruhsat ve kimlik yenileme bedellerinin ödendiğine ilişkin banka dekontu veya makbuz

"Belirtilen ücret, yukarıda II/8 bölümünde belirtilen TÜRMOB*'un banka hesaplarına veya TÜRMOB'un muhasebe bölümüne nakit veya tek çekimli kredi kartıyla yatırılabilir."*

2. Ruhsat Formu. (Ek. 2) (Ruhsat formu örneği imzalı olarak teslim edilecektir.)

3. Kimlik Talep Formu (Ek. 4)

4. Üç adet biometrik fotoğraf

5. Eski Yeminli Mali Müşavirlik Ruhsatı ile TÜRMOB Kimlik Kartı

Burada belirtelim ki, mesleki faaliyette bulunmayan yeminli mali müşavirlerin ikametgah değişikliklerinde nakil suretiyle kayıt yaptırmaları ihtiyaridir.

İşyeri ve ikametgah değişikliklerinde başvuru dilekçesinde, nakil talebinde bulunan yeminli mali müşavirin kayıtlı olduğu odanın adı, sicil numarası, ruhsatnamenin tarih ve numarası ile nakletmek istediği odanın bölgesi içindeki işyeri ve ikamet adresini bildirmesi gerekir.

Adres değişikliklerinin odaya bildirilmesi zorunludur.

Nakil başvuru talebinin kabulü sonrasında, yeminli mali müşaviri odaya kaydeder. Kayıt günü TÜRMOB' a ve yeminli mali müşavirin önceden kayıtlı olduğu odaya bildirir. Eski oda bu bildirin üzerine yeminli mali müşavirin adını kayıtlardan siler ve dosyasını naklettiği

odaya gönderir.

Nakil talebinde bulunan yeminli mali müşavir hakkında devam eden disiplin soruşturması varsa eski oda tarafından sürdürülür ve sonuçları ayrıca nakil gidilen odaya bildirilir.

Nakil başvurusunda bulunulan oda yönetim kurumu nakil talebinin odaya geliş tarihinden itibaren 1 ay içinde bir karar veremezse nakil talebi kabul edilmiş sayılır.

Nakil başvurusunu red edilmesi halinde, oda yönetim kurulunun bu kararının kendisine tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde TÜRMOB' a itiraz edebilir. TÜRMOB bu itirazı 15 gün içinde karara bağlar. TÜRMOB tarafından verilen bu karar kesindir.

L. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRİN MESLEK KÜTÜĞÜNDEN/ÇALIŞANLAR LİSTESİNDEN SİLİNMESİ VE TEKRAR YAZILMASI

Yeminli Mali Müşavir Odalarında, odaya kayıtlı yeminli mali müşavirlerin kaydedildiği yeminli mali müşavir üye kütüğü ile fiilen yeminli mali müşavirlik faaliyetinde bulunacakların yazıldığı çalışanlar listesi tutulur. Çalışanlar listesinin ayrı bir bölümüne ortaklık büroları ve şirketler kaydolunur.

Aşağıda belirten hallerden herhangi birinin varlığı halinde, yeminli mali müşavir meslek kütüğünden yani odanın çalışanlar listesinde Yönetim Kurulu Kararı ile kaydı silinir.

Yeminli mali müşavir;

a. Yeminli mali müşavirin, mesleki faaliyette bulunmayacağını yazılı olarak bildirmesi ve çalışma bürosunu kapatmış olması.

b. Çalışma bürosunu oda bölgesi dışına nakletmiş olması,

c. Kanuna göre meslekten çıkarmayı gerektirecek bir cezaya çarptırılması,

d. Meslek mensubu olmak için kanunun aradığı şartları sonradan kaybetmiş olması,

e. Ruhsatın kendisine verildiği tarihte, ruhsatın verilmemesini gerekli kılan sebeplerin varlığının sonradan tespit edilmiş olması,

f. Yeminli mali müşavirin mesleki faaliyetine son verdiğinin odaca tespit ve tevsik olunması

g. Ölümü,

h. Diğer sebepler.

Burada hemen belirtelim ki yukarıda (c), (d), (e) ve (f) de belirtilen nedenlere dayandırılan çalışanlar listesinden silme kararı, gerekçeli olmak zorundadır. Kısaca yeminli mali müşavirin kendi isteği dışında meslek kütüğünden / çalışanlar listesinden silinmesi kararının yeminli mali müşavire tebliğ edilmesi tarihinden itibaren 15 gün içinde TÜRMOB' a itirazda bulunma hakkı vardır. Bu itiraz oda kanalıyla yapılır. TÜRMOB bu itirazı 15 gün içinde karara bağlar ve TÜRMOB tarafından alınan karar ilgili Yeminli Mali Müşavirler Odasına bildirilir. TÜRMOB tarafından verilen karara karşı yeminli mali müşavir, kararın kendisine tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde Maliye Bakanlına itiraz edebilir. Maliye Bakanlığı-

nın itiraz nedeniyle verdiği karar kesindir.

Yeminli mali müşavir, meslek kütüğünden/çalışanlar listesinden silinme kararı kesinleşene kadar mesleğini yapma hakkına sahiptir. Tabii ki silme kararının kesinleşmesinden sonra mesleki faaliyette bulunamazlar.

Ancak, kamu yararı bakımından gerekli görülen hallerde oda disiplin kurulu, oda yönetim kurulunun meslek kütüğünden/çalışanlar listesinden silme kararı üzerine, yeminli mali müşavirin geçici olarak mesleki faaliyette bulunmasını yasaklayabilir.

Yeminli mali müşavirin meslek kütüğünden/çalışanlar listesinden silinmesini gerektiren sebebin ortadan kalktığını ispat etmesi ve gerekli belgelerle birlikte başvuruda bulunması halinde, oda yönetim kurulunca listeye yeniden kaydı yapılır.

Bu durumda yeminli mali müşavirin çalışanlar listesine alınması (Yeni mühür alma işlemleri) için gerekli evrak ve işlemler aşağıda belirtilmiştir.

1. Yeminli Mali Müşavirler Odasına hitaben yazılan iki nüsha dilekçe (Ek. 18)

2. TÜRMOB Hesabına mühür bedeli olarak yatırılan tutara ilişkin banka dekontu

"Belirtilen ücret, yukarıda II/8 bölümünde belirtilen TÜRMOB*'un banka hesaplarına veya TÜRMOB'un muhasebe bölümüne nakit veya tek çekimli kredi kartıyla yatırılabilir."*

3. Resmi Kuruma verilmek üzere yeni tarihli Adli Sicil Kaydı

4. Vergi Levhası Fotokopisi (Faaliyet kodu 692004: Yeminli Mali Müşavirlik olmalıdır) (4 Adet)

5. Ortaklık varsa Ortaklık Sözleşmesi (1 Asıl, 3 Fotokopi)

6. İmza Sirküleri (Ortaklık-Tüzel Kişilik) (Şahıs ise imza beyannamesi) (1 Asıl, 3 Fotokopi)

7. Çalışanlar Listesine Kayıt Bedelinin ödendiğine ilişkin belge (Bu tutar oda tarafından tahsil edilir.)

8. Üyenin odaya varsa borcu, bu miktar öncelikli olarak oda tarafında tahsil edilecektir.

"Yukarıda yazılı belgelerin tamamlanmasından sonra işlemlerin başlatılması için önce odaya gidilmesi gerekmektedir. Ardından TÜRMOB' a ve Bakanlığa gidilerek mühür işlemleri tamamlanacaktır."

Odaya verilen iki nüsha dilekçenin bir nüshası dilekçenin alındığına ilişkin kayıt tarih ve numarası yazılarak yeminli mali müşavire geri verilir. Diğer nüsha odadaki dosyasında saklanır.

Alınan yeminli mali müşavirlik mührünün numarası İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odasına ve TÜRMOB' a bir dilekçe (Ek. 19 ve Ek. 20) ile bildirilmesi gerekmektedir.

Mesleki şirketlerin, tasfiyesine karar verilmesi halinde, tasfiye işlemleri üç yıl içinde bitirilememesi veya şirketin üç yıl gayri faal durumda olduğunu tespiti edilmesi üzerine, bu

şirketlere ait kayıtlar oda yönetim kurulu kararı ile çalışanlar listesinin şirketler bölümünden silinir. Ancak üye olmanın hukuki yükümlülüklerini yerine getiren mesleki şirketler gayri faal olarak kabul edilmez.

VI. ODAYA GİRİŞ (KAYIT) ÜCRETİ VE YILLIK AİDATLAR İLE DİĞER ÖDENTİLER

A. ODAYA GİRİŞ (KAYIT) ÜCRETİ

Odanın çalışanlar listesine kaydolan her yeminli mali müşavirden veya oda çalışanlar listesinin şirketler bölümüne kaydedilecek ortaklık büroları, şirketler ile bunların şubelerinden kayıt anında üye giriş (kayıt) ücreti alınır.

Başka bir odadan nakil suretiyle gelen üyeden oda giriş ücreti %50 indirimli olarak alınır.

Odaya giriş ücreti; memur maaşı taban aylığı katsayısının 300 rakamı ile çarpılması sonucu bulunacak tutardır.

B. YILLIK AİDATLAR

Ayrıca her yıl alınan yıllık aidat ise maktu ve nispi olmak üzere iki çeşittir.

a. Maktu Aidat: Odaya kayıtlı her yeminli mali müşavirin ödemek zorunda olduğu aidattır.

Bu aidat miktarı; oda genel kurulunca belirlenir. Ancak maktu aidat tutarı, memur maaşı taban aylığı katsayısının 200 rakamı ile çarpılması sonucunda bulunacak tutardan az ve 400 rakamı ile çarpılması sonucu bulunacak tutardan çok olamaz.

b. Nispi Aidat: Çalışanlar listesine kayıtlı yeminli mali müşavirler ile listeye kayıtlı olmasalar dahi mesleki şirketlere ortak olan yeminli mali müşavirlerden alınan aidattır.

Bu aidat;

-Bireysel olarak mesleki faaliyette bulunanlar, bir önceki yıla ilişkin gelir vergisi beyannamesindeki mesleki kazancının %1'i,

-Şirket ortağı olanlar, dağıtılsın veya dağıtılmasın beyan edilen kurum kazancından payına düşen tutarın %1'i

olarak hesaplanır.

Şirket ortaklarının her birince ödenecek nispi aidat, gelir vergisi mükellefi olan yeminli mali müşavirlerinden en az nispi aidat ödeyenden daha düşük olamaz.

Bireysel olarak mesleki faaliyette bulunmakla beraber, aynı zamanda sorumluluk üstlenmeksizin bir veya daha fazla mesleki şirkette ortak olan yeminli mali müşavirler, hem bireysel mesleki faaliyeti hem de şirket ortaklığı dalayışıyla nispi aidat öderler.

Tahakkuk ettirilecek nispi aidat miktarı, maktu aidat miktarlarının 1 katından az ve 20 katından fazla olamaz.

Nisbi aidatların ödenme öncesinde her yeminli mali müşavir bağlı bulunulan yeminli

mali müşavirler odasına her yılın Mayıs ayı içinde verecekleri "Nisbi Aidat Beyan Formu" (Ek.86) ile bir önceki dönem içinde elde ettikleri serbest meslek kazancı ile varsa şirket ortaklığından hissesine düşen miktarı beyan etmek zorundadır. Beyan edilen kazanç üzerine yukarıdaki oran dikkate alınarak hesaplanan nisbi aidat tıutarı, formda da görüleceği üzere, biri formun verildiği Mayıs ayı içinde diğeri de Ekim ayı içinde olmak üzere iki eşit taksitte ödenir.

C. DİĞER ÖDENTİLER

Odaya kayıtlı yeminli mali müşavirlerin, ortaklık büroları ile mesleki şirketlerin bir iş veya hizmet karşılığı olarak ödemekle yükümlü oldukları ödentiler olup, maktu ve nispi olarak iki şekilde tespit edilir.

a. Diğer Nispi Ödentiler: Oda aracılığı ile üyelere sağlanan tahkim, bilirkişilik ve benzeri işlerden elde edilen gelirlerin %4'ü olarak odalarca alınır.

b. Diğer Maktu Ödentiler: Mesleki kimlik belgesi, oda üyelik belgesi, faaliyet belgesi, oda kayıt sureti, sözleşme ve benzeri iş ve işlemler karşılığı alınacak ödentiler olup oda genel kurulunca tespit edilir ve odalarca tahsil edilir.

D. ODA AİDATLARININ ÖDEME ZAMANI

a. Oda giriş ücreti: Odaya kayıt için yapılan müracatta ödenir.

b. Maktu yıllık aidat: Her yılın Ocak ayı içinde ödenir.

c. Yıllık nispi aidat: Her yılın Mayıs ve Ekim ayında olmak üzere iki taksitte ödenir.

d. Diğer nispi ödentiler: Odaca sağlanan menfaatlerin neticelenmesini müteakip bir ay içinde ödenir.

e. Diğer maktu ödentiler: Meslek mensuplarının talepte bulundukları hizmetlerden yararlanmadan önce ödenir.

VII. DEFTERLER VE KAYIT DÜZENİ İLE ÇALIŞMA DOSYALARI

Yeminli mali müşavirler ilgili kanunlardaki defter, belge ve kayıt düzelerine uymak zorundadır. Bu hükme göre yeminli mali müşavir meslek faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefiyeti olduğundan serbest meslek kazanç defteri tutmak ve hizmetleri karşılığında aldıkları mesleki kazançları nedeniyle de serbest meslek makbuzu yanında vergiden muaf esnaftan yapacağı mal ve hizmet alımları nedeniyle de gider pusulası düzenlemek zorundadır.

Diğer taraftan yeminli mali müşavirler kendilerine gönderilen yazıları ve kendileri tarafından gönderilen mesleki faaliyetleri ile ilgili her türlü yazıyı bir gelen - gider evrak defterine kaydetmek zorundadır.

Bu defterlere, yazışmaların ilgili olduğu dosya sayıları yazılır ve yazı aslı ya da örnekleri ilgili dosyalarda saklanır.

Yazışmalar; ihtiyaç duyulan durumlarda hizmet sunulan firmaya, üçüncü kişilere, diğer resmi olan ve olmayan kuruluşlara gönderilen yazılar ile gelen cevaplardır. Yazışmalarda

yeminli mali müşavirin imzası ve mührünün bulunması zorunludur.

Yeminli mali müşavirlerin tasdik işlemleri ile ilgili olarak düzenleyecekleri tutanaklar ve raporlarda gelen- giden evrak defterine kaydedilmesi gerekir.

Gönderilen yazılara her takvim yılı başından, yeni işe başlayanlarda işe başlama tarihinden itibaren aşağıdaki şekilde sayı verilmesi gerekir.

"Kısaltılmış meslek unvanının / oda sicil numarası – o yıl verilen giden evrak defter sıra numarası.

YMM /323- 45 gibi veya YMM – 323 / 45 gibi.

Yeminli mali müşavirler, gelen ve giden evrak ile mesleki faaliyetlerle ilgili, düzenlemesi gerekli belgelerin örneklerini dosyalarında toplarlar. Dosyalara yıl başından yıl sonuna kadar teselsül eden numara verilir.

Yeminli mali müşavirler, denetimini düzenli bir kayıt sistemi içinde yapmalıdır. Bu kayıt düzeni, çalışma kâğıtları ve bunları toplayan çalışma dosyası ile yerine getirilir.

Çalışma kâğıtları; yeminli mali müşavirlerin denetleme yöntem ve teknikleri ile toplanan kanıt ve değerlendirilmeleri sonucu ulaşılan kanaati ihtiva eden kâğıtlar olup uygulamada kullanılması mecburidir. Ayrıca, yeminli mali müşavirlerin yaptığı tasdik işlemi ile ilgili denetimlerde, resmi defterler ile gerekli görülen belge ve kayıtlar tarih ve imza atılarak mühürlenir.

Çalışma kağıtlarının formu, en az aşağıdaki bilgileri ihtiva etmesi şartı ile; yeminli mali müşavirlerce serbestçe düzenlenebilir.

a. Denetlenen müşteri, denetimin dönemi, hazırlandığı tarih, hazırlayan meslek mensubunun adı ile sorumlu meslek mensubunun imzası yer almalıdır.

b. İleride denetim faaliyeti araştırıldığında; yeminli mali müşavirin savunmasını temin edecek şekilde; yapılan denetim çalışmalarının tüm safhalarını ve sorumluluk safhalarını göstermelidir. Bir yılı kapsayan denetimlerde denetimin en az her ay yapılması ve çalışma kağıtlarının aylık denetim faaliyetlerini göstermesi zorunludur.

c. Hesapların tetkikinde kullanılan özel işaretlerin açıklanması, hesap teyitleri, meslek mensubunun iç kontrol sisteminden yararlanıp yararlanmadığı veya düşünceleri açıkça gösterilmelidir.

d. Denetim programına göre denetimi yapılan hususlar ile aksayan denetim faaliyeti konuları nedenleri ile belirtilmelidir.

Çalışma kâğıtları çalışma dosyası içinde on yıl süre ile yetkililerin isteği ile ibraz edilmek üzere saklanmalıdır.

Her mesleki faaliyet konusu için ayrı bir çalışma dosyası açılır.

Çalışma dosyası; Çalışma kâğıtlarının, doğruluk testlerinin, yazışmaların, denetlenen kuruluşa ait mukavelelerin, talimatların, yönetim karar suretleri gibi meslek mensubunun denetlenen kurum ve kuruluştan ibrazını istediği belgelerin muhafaza edilmesi amacıyla

kullanılan denetim dosyasıdır.

Yeminli mali müşavirlerin yaptıkları mali analiz, denetleme, tasdik işleri dolayısıyla düzenledikleri dosyalar gizlidir. Bu dosyalarla ilgili yazışmalar da gizli yapılır. Gerek duyulduğu takdirde ilgili disiplin kurulları ile Maliye Bakanlığı dosyaları incelemek üzere isteyebilir.

VIII. RUHSATINI ALAN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRİN HAK VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Ruhsatını alan yeminli mali müşavir bağımlı olarak veya meslek konusu dışında başka işlerde çalışmadıkları veya mesleki faaliyette bulunmadıkları hallerde;

a. Kanunen mani bir durum veya kendi isteği olmadığı sürece meslek kütüğündeki kaydı silinemez.

b. Meslek kütüğüne kayıtlı olmak koşulu ile oda ve birlik faaliyetlerine katılırlar ve üyelikten doğan haklarını kullanır.

Ruhsat alan yeminli mali müşavirler bağımlı olarak veya meslek dışındaki işlerde çalıştıklarında veya mesleki faaliyette bulunmadıkları takdirde "yeminli mali müşavir" unvanını ve tasdik yetkisini kullanamazlar. Ancak odaya ve birliğe karşı üyelikten doğan ödevlerini yerine getirmek zorundadır.

IX. GENEL ANLAMDA MESLEKİ STANDARTLAR

A. MESLEK UNVANI İLE YETERLİLİK İLKESİ: Yeminli mali müşavir unvanını alarak, Kanunun belirttiği mesleki yeterliliği kanıtlamış olan meslek mensubu meslek unvanlarının gerektirdiği saygı ve güvene yakışır bir şekilde hareket etmek zorundadır.

B. MESLEKİ EĞİTİM VE BİLGİ: Mesleki bilgi, mesleki konularda eğitim yapılarak geliştirilir. Bu eğitim çalışmaları oda ve TÜRMOB tarafından yürütülür.

C. DÜRÜSTLÜK, GÜVENİLİRLİLİK VE TARAFSIZLIK: Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık mesleğin temelini oluşturur.

Yeminli mali müşavirler, mesleki konulardaki çalışmalarında başarıya ulaşmaları dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsız olmaları ile mümkündür.

Yeminli mali müşavirler çalışmaları sırasında çıkar çatışmalarından uzak kalırlar ve görevlerini sürdürürken gereken mesleki özen ve titizliği gösterirler.

D. SIR SAKLAMA: Yeminli mali müşavirler ve bunların yanında çalışan mesleki faaliyetleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları mesleki faaliyetlerine son verseler bile ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlere tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar; ancak adli yargıya göre suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburidir.

Adli veya idari her türlü inceleme veya soruşturma yukarıda yer verilen açıklamanın dışındadır.

Tanıklık etmek sırrın ifşası sayılmaz.

E. SORUMLULUK: Yeminli mali müşavirlerin sorumluluk üç ana başlık altında belir-

tilmiştir.

a. Sosyal Sorumluluk: Yeminli mali müşavirler mesleğini ifa ederken toplum ve Devlete karşı sorumluluk taşırlar.

b. İşletme Sahip ve Yöneticilerine Karşı Sorumluluk: Yeminli mali müşavirler işletme sahibine ve yöneticilerine, isabetli karar alabilmeleri için doğru ve güvenilir bilgi verirler.

c. Meslektaşlarına Karşı Sorumluluk: Yeminli mali müşavirler, ilgili yönetmelikler kapsamında ve mesleki eğitimlerde birbirlerine her türlü bilgiyi vermek ve aktarmak sorumluluğunu taşırlar. Mesleki gelişmesi ve sağlam temellere oturtulması için aralarında gerekli dayanışmayı kurarlar.

d. Bağımsızlık: Yeminli mali müşavirler, çalışmalarını kendi sorumlulukları altında tam bir bağımsızlıkla yürütürler. Bağımsızlık mesleğin temeli ve vazgeçilmez bir unsurudur.

Yeminli mali müşavirler bağımsızlıklarına gölge düşürecek ilişkilerden ve davranışlardan kaçınılmalıdırlar.

e. Haksız Rekabet: Yeminli mali müşavirler, mesleki dayanışma sorumluluğunun bilinci içinde haksız rekabete neden olabilecek durum ve davranışlardan kaçınırlar.

Yeminli mali müşavirler, başka bir yeminli mali müşavir ile sözleşmesi devam eden gerçek ve tüzel kişilere mesleki hizmet vermeye girişemezler.

Aynı şekilde ücret ve eleman temini gibi konularda da, yeminli mali müşavirler birbirlerine zarar verecek tutum ve davranışlarda bulunamazlar.

X. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRİN YAPACAĞI İŞLER

Yeminli mali müşavirlerin yapacakları işler aşağıda belirtilmiştir:

a. Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işlemecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konuda müşavirlik yapmak.

b. Yukarıda belirtilen konularda, belgelerine dayanılarak, incelenme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik, değerleme, derecelendirme ve benzeri işleri yapmak.

c. 3568 sayılı Kanunu 12 inci maddesine dayanılarak çıkarılacak yönetmelik kapsamında, gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etmek.

d. İlgili mevzuatın öngördüğü işler ile resmi mercilerce belirlenecek işleri yapmak

3568 sayılı Kanunun 12 inci maddesine dayanılarak çıkarılan " Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" gereği tasdik konu ve belgeler aşağıda sıralanmıştır.

1. Gelir Vergisi Yönünden;

a. Yıllık gelir vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler.

b. Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi ile ilgili olarak verilen muhtasar beyannameler.

c. Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesi ile 82 inci maddesine ilişkin olarak verilecek münferit beyannameler.

d. Geçici vergi beyannameleri.

2. Kurumlar Vergisi Yönünden;

a. Yıllık kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler.

b. Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30 uncu maddeleri ile ilgili olarak verilen muhtasar beyannameler.

c. Kurumlar Vergisi Kanununun 26 ıncı maddesi kapsamında verilen özel beyannameler.

d. Geçici vergi beyannameleri.

3. Katma Değer Vergisi Yönünden;

a. Katma değer vergisi beyannameleri ve ekleri.

b. İade hakkı doğuran işlem ve belgeler.

c. Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen katma değer vergisine ilişkin diğer işlem ve belgeler.

4. Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden;

a. Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin (a) bendi uyarınca yapılmakta olan servet incelemelerine konu olan bilanço ve bununla ilgili beyannameler.

b. Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin ve eklerinin ve eklerinin incelenmesi ve takdir işlemlerini yapılması ve tasdiki.

5. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yönünden;

a. 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesi gereğince borcunun tecilini talep eden mükelleflerin dolduracakları "Erteleme ve Taksitlendirme Talep ve Değerlendirme Formları".

b. 6183 sayılı Kanunun 105 inci maddesi gereğince verilen terkin beyanlarının incelenmesi ve tasdiki.

6. Damga Vergisi Yönünden;

a. Damga Vergisi Kanununun 18 ve 22 inci maddeleri gereğince makbuz karşılığı ödemeler için verilecek damga vergisi beyannameleri.

b. Damga Vergisi Kanununun 19 ve 23 üncü maddeleri uyarınca istihkaktan kesinti

suretiyle tahsil edilen damga vergileri ile ilgili olarak verilecek damga vergisi beyannameleri.

7. Mali Mevzuatta Yer Alan Teşvik, İndirim, İstisna ve Muafiyetler Yönünden;

a. Yatırım indirimi.

b. Döviz kazandırıcı işlemlerde vergi istisnası.

c. Yeniden değerleme.

d. Stok değerlemesi.

e. Eğitim, spor ve sağlık yatırımlarından elde edilen kazanç istisnası.

f. Dernek, tesis, vakıf ve kooperatiflere muafiyet tanınması.

g. Diğer teşvik, indirim, istisna ve muafiyetlerle ilgili işlemler.

Adı geçen yönetmelikte ayrıca Maliye Bakanlığının;

-Tasdik kapsamına alınan beyanname, bildirim ve belgelerin tasdik uygulaması zaman ve konu itibariyle sınırlandırmaya veya genişletmeye,

-Tasdik işlemi yapılırken aranacak asgari bilgi, şekil şartları ile tasdike ilişkin diğer usul ve esaslar hakkında tebliği çıkarmaya,

yetkili olduğu belirtilmiştir.

Yukarıda sayılan tasdik konuları hakkında Maliye Bakanlığınca tebliğ çıkarılmadığı sürece yeminli mali müşavirleri tasdik işlemini yapamayacakları da bu yönetmelikte açıklanmıştır.

Yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.

XI. YASAK HALLER VE YAPILMAYACAK İŞLER İLE İSTİSNALARI

A. MESLEK VE MESLEK ONURU İLE BAĞDAŞMAYAN HALLER

Yeminli mali müşavirlerin aşağıda belirtilen davranışlarda bulunmaları meslekle ve meslek onuruyla bağdaşmayan hallerden sayılmıştır.

a. Yanında çalıştırdığı kişilere karşı uygunsuz davranışlarda bulunmak.

b. Aşırı içki ve kumar düşkünlüğü ile tanınmak.

c. İlgili mevzuat gereğince meslektaşlarına, müşterilerine ve kanunlara göre bilgi vermek zorunda olduğu kişi ve kuruluşlara bilgi vermemek veya kasten yanıltıcı bilgi vermek.

d. Kanunlara göre yapılması yasak olan işlerden herhangi birini yapmak.

e. Mesleki etik ve mesleki bağımsızlık kurallarını ihlal etmek.

B. YAPILMAYACAK İŞLER

Yeminli mali müşavirler;

a. Yukarıda (X) ucu bölümde belirtilen işleri yürütmek amacıyla gerçek ve tüzelkişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamazlar.

b. Türk Ticaret Kanununa göre (Tacir) veya (Esnaf) sayılmalarını gerektirecek bir faaliyette bulunamazlar (Ancak; yeminli mali müşavirlerin birlikte oluşturdukları ortaklık bürosu veya şirket şeklinde yapılan faaliyetler ticari faaliyet sayılmaz.).

c. Kendi mesleki faaliyetleri dışında serbest meslek faaliyetinde bulunamazlar.

d. Ticari mümessillik, ticari vekillik ve acentelik yapamazlar.

e. Adi ve kolektif şirketlerde ortak veya komandit şirketlerde komandite ortak olamazlar.

f. Anonim ve limited şirketlerin yönetim kurulu üyeliği ve başkanlığı görevinde bulunamazlar.

g. Meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar.

h. Boşanmış olsalar dahi eşine, usul ve füruundan biri ve 3 üncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhri hısımlarının veya ortak oldukları firmaların işlerine bakamazlar, yukarıda sayılan yakınlıktaki akrabaları olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin baktığı işleri tasdik edemezler.

i. İş elde etmek için reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar.

j. Tabela veya basılı kağıtlarında ruhsatname ile belirlenen mesleki unvanları dışında başka sıfat kullanamazlar.

k. 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin ek 30 uncu maddesi ile Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin 78 inci maddesinde belirtildiği üzere; vergi müfettişlerinin görevlerinden ayrıldıktan sonra üç yıl süreyle, görevden ayrılış tarihinden itibariyle son üç yıl içinde nezdinde inceleme yaptıkları mükellefler veya bu mükelleflerin veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu kurumlarda herhangi bir görev veya iş almaları mümkün olmadığı gibi, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında sözleşme düzenlemeleri mümkün değildir.

Bu düzenlemeye aykırı hareket edilmesi durumunda ilgili yeminli mali müşavir 2531 sayılı Kamu Görevlerinden Ayrılanların Yapamayacakları İşler Hakkındaki Kanunun 4 üncü maddesi kapsamında altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı gibi, bağlı olduğu yeminli mali müşavirler odası tarafından disiplin soruşturmasına da tabi tutulur.

C. MESLEKLE BAĞDAŞAN İŞLER

Aşağıda belirtilen işler meslekle bağdaşan ilerden olup, yeminli mali müşavirler tarafından yapılmasında hiçbir sakınca bulunmamaktadır.

a. Bilirkişilik, tasfiye memurluğu, konkordato komiserliği, hayri ve ilmi kuruluşların yönetim kurulu üyeliği görevlerinde bulunmak,

b.233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamındaki iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları ve bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri, kamu idarelerinin doğrudan ya da dolaylı hissedarı olduğu kurumlar ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun yönetimindeki kurumların bu Kanun kapsamındaki faaliyetlerini yürütmemeleri koşuluyla, bu kurum ve kuruluşların yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği, denetçiliği görevleri yapmak,

c. Limited ve anonim şirketler' de ortak, komandit şirketlerde komanditer ortak olmak veya murakıplık yapmak,

d. Meslek mensuplarının, üyesi oldukları ve kurumlar vergisinden muaf olan yapı, kalkınma ve tüketim kooperatifleri ve yardım sandıklarının yönetim ve denetim kurulları üyelikleri görevlerinde bulunmak,

e. Kadrolu olarak çalışmamak şartıyla öğretim ve eğitim amacı ile ders vermek,

f. Devamlılık arz etmemek koşuluyla gazete ve dergilerde yazı ve makale yazmak,

g. Seminer ve konferanslara katılmak,

h. Her türlü yazılı ve görsel sanat ve edebiyat faaliyetinde bulunmak.

XII. MESLEKİ KONULARDA ÇALIŞTIRILACAK VE ÇALIŞTIRILMAYACAK OLANLAR

Yeminli mali müşavirler yalnızca mesleki faaliyetlerini yapabilmek için gerekli olan yardımcı elemanları çalıştırabilirler. Çalıştırılacak kişilerde öncelikli olarak ruhsatlı meslek mensubu veya stajyer meslek mensubu olmasına özen gösterilecektir.

Yeminli mali müşavirler; yetkili merciler tarafından kişisel veya ortaklık bürolarında mesleği yapmaları yasaklananları çalıştıramayacakları gibi, bunlarla her ne şekilde olursa olsun meslekleri ile ilgili işbirliği de yapamazlar.

XIII. İŞ ALIMI VE SÖZLEŞME

Yeminli mali müşavirler hizmet verecekleri gerçek ve tüzel kişilerle/müşterilerle sözleşme yapmak ve odadan bedeli karşılığında alacakları sözleşmeleri kullanmak zorundadırlar.

Meslek mensupları, uzmanlık deneyimlerini ve yeteneklerini göz önünde bulundurarak, teklif edilen işi kabul edip etmemekte serbesttir. Bunun için denetlenecek kurum ve kuruluş hakkında araştırma yaparak aşağıdaki bilgilerden yararlanırlar.

A. GENEL BİLGİ;

a. Şirketin unvanı,

b. Hissedarlar ve hisse nispetleri,

c. Faaliyet konusu,

d. İşyerlerinin adresleri,

e. Bir önceki yılın özetlenmiş mali bilgileri (Sermayesi, İhtiyatlar, Vergi öncesi kâr ve cirolar gibi)

f. Organizasyon şeması,

B. PERSONEL DURUMU;

a. Ödeme metodu,

b. Yan ödemeler,

c. Personel sayısı ve dağılımı,

C. MUHASEBE DEPARTMANI;

a. Çalışan muhasebe personel sayısı,

b. Muhasebe organizasyon şeması,

c. İdari ve muhasebe prosedürleri,

d. Hesap planı,

e. Muhasebe uygulama araçlarının tespiti (Defterlerin elle yazımı veya bilgisayarla tutulması),

f. Yönetime verilen raporlar,

g. İç kontrol organizasyonunun durumu,

D. SATIŞLAR;

a. Satış cirosunun mamullere göre dağılımı,

b. Satış ve tahsil metodları,

c. Satış sözleşmeleri ile ihracat dosyalarının düzeni,

d. Ortalama müşteri sayısı,

e. Kendi grubuna dahil şirketlere satışlar,

E. SATIN ALMA;

a. Yıllık satın almanın parasal değeri,

b. Satıcıların adet olarak miktarı,

c. Satın alma departmanının çalışma usulü,

d. İthalat dosyalarının düzeni,

e. Kendi grubuna dahil şirketlerden satın almalar,

F. ENVANTER;

a. Envanter sayım metodu,

b. Fiziki sayımın süresi,

c. Fiziki sayımın denetimi,

G. ÜRETİM FAALİYETLERİNİN MUHTEVİYATI.

H. MALİYET SİSTEMİNİN SAPTANMASI.

İ. SABİT KIYMETLERİN DURUMU;

a. Yıllara göre dağılımı,

b. Değer kayıpları,

c. Sayımların kontrolü,

J. ŞİRKET BORÇ VE ALACAKLARININ DURUMU.

K. VERGİ İDARESİ VE DİĞER RESMİ KURULUŞLARLA İLİŞKİLERİ.

L. SON İKİ YIL BİLANÇO VE KÂR/ZARAR TABLOLARININ FOTOKOPİLERİ.

M. ÖZEL BİLGİLER

Yeminli Mali Müşavirler yukarıda belirtilen bilgilerin ışığında denetim ücretini, denetimin kapsamı ve planlamasını tespit etmiş olurlar.

XIV. DENETİMİN TANIMI

Muhasebe; kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetlerinin rakamsal kayıtlarını düzenler, bu bilgileri faaliyetler ve sonuçları ile ilgililere doğru ve açık şekilde iletir.

Denetim ise; bu bilgilerin ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtları ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik bir çalışmadır.

XV. DENETİMİN AMACI

Firma, kurum ve kuruluşların sahip ve ortaklarına, alacaklıları ile kredi kuruluşlarına, işçi ile işveren kuruluşlarına, Devletin ekonomik ve idari birimleri ile ayrıca vergi dairelerine bunların mali tablolarında yer alan kayıtların gerçeği uygun, doğru ve güvenilir olduğunu ortaya koymaktır.

XVI. DENETİM FAALİYETLERİ

Kurum ve kuruluşların ilgililere sundukları bilgilerin gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğu tarafsız Yeminli Mali Müşavir tarafından;

a. Kurum ve kuruluşların varlıklarının kurum ve kuruluşların yararına kullanılıp kullanılmadığının,

b. Varlıkların adet ve değer olarak kayıtlarda gösterilip gösterilmediğinin,

c. Varlıkların ilgili mevzuat ve muhasebe prensiplerine uygun ve doğru olarak değerlendirilip değerlendirilmediğinin,

d. Varlıklara giren ve çıkan değerlerin kayıtlarda tam ve doğru olarak yer alıp almadığının,

e. İşletmenin borç ve alacaklarındaki artış ve azalışların tam ve doğru olarak gösterilip gösterilmediğinin,

f. Kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetleri sonucu varlık artış ve azalışlarının kayıtlar ile mali tablolarda tam ve doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığının,

g. Mali tabloların ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun düzenlenip düzenlenmediğinin,

h. Mali tablolara dayalı vergi beyannameleri ile diğer beyanname ve belgelerin ilgili mevzuata uygun olup olmadığının denetim standartlarına göre,

tespiti ile gerçekleşir.

XVII. SÖZLEŞME YAPILMASI VE BİLDİRİMLER İLE SÖZLEŞMENİN FESHEDİLMESİ

A. SÖZLEŞMENİN YAPILMASI VE SÖZLEŞME ZAMANI

Yeminli mali müşavirlerin iş kabulünde (süreklilik arz eden müşavirlik hizmetleri, inceleme, tahlil ve denetim yapmak ve bunların sonunda rapor düzenlemek, yeminli mali müşavirlik tasdik işleri gibi.) sözleşme yapılması gerekmektedir.

Sözleşme olarak bağlı bulunulan odadan temin edilen ve TÜRMOB tarafından hazırlanan “Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Sözleşmesi” (Ek. 21) ile Yeminli Mali Müşavirler Odası tarafından hazırlanan “Denetim ve Tasdik Sözleşmesi” (Ek. 22) kullanılır.

Söz konusu sözleşmede, en az aşağıdaki bilgilerin yer alması gerekmektedir.

1. Tarafların adı ve soyadı veya unvanları,

2. Tarafların açık adresleri,

3. Tarafların bağlı bulundukları vergi dairesi ve hesap numaraları,

4. Yapılacak işlerin amacı ve kapsamı,

5. Tarafların karşılıklı sorumlulukları ve yükümlülükleri,

6. Ücret tutarı ve ödeme şekli,

7. Sözleşmenin süresi,

8. Sözleşmenin yapıldığı yer ve tarihi.

Sözleşmeler işin yapılmasından önce düzenlenmesi esas olmakla birlikte, yıllık gelir vergisi beyannameleri ve bunların eki mali tablolar ve bildirimler ile yıllık kurumlar vergisi beyannameleri ve bunların eki mali tablolar ve bildirimlerin tasdikine ilişkin tam tasdik sözleşmeleri, Maliye Bakanlığınca yayımlanan, 1 Seri No.lu Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Sözleşmelerine İlişkin Bildirimlerin Sürekli Bilgi Verme Yükümlülüklerinin Elektronik Ortamda Yerine Getirilmesi Hakkında Genel Tebliğinde belirtildiği üzere; ilgili vergilendirme döneminin ilk ayı içinde düzenlenmesi gerekmektedir. Özel hesap dönemine tabi olanlara özel hesap döneminin başladığı ilk ayın, hesap dönemi normal takvim yılı olanlarda Ocak ayının içinde tam tasdik sözleşmelerinin düzenlenmesi gerekmektedir.

Tam tasdik sözleşmelerini Maliye Bakanlığı tarafından belirtilen süre içinde düzenlenmemesi durumunda; Maliye Bakanlığınca belirlenen sınırı aşan katma değer vergisi iadelerinin vergi incelemesi yapılmaksızın iadesi yapılmayacağı gibi ilgili yeminli mali müşavirin katma değer vergisi uygulamasında karşıt/teyit bilgisini vermesi de mümkün olmayacaktır.

B. SÖZLEŞMELERİN BİLDİRİM ZAMANI

1. Maliye Bakanlığına Bildirim

1 Seri No.lu Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Sözleşmelerine İlişkin Bildirimlerin Sürekli Bilgi Verme Yükümlülüklerinin Elektronik Ortamda Yerine Getirilmesi Hakkında Genel Tebliğde açıklandığı üzere;

a) Gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile eklerinin tasdikine ilişkin olarak hesap döneminin ilk ayı içinde düzenlenmiş olan tam tasdik sözleşmelerine ilişkin bilgiler, takip eden ayın son gününe kadar,

b) Süresinden sonra düzenlenen sözleşmelere ilişkin bilgiler ise, sözleşme tarihinden itibaren 15 gün içinde,

c) Yeminli mali müşavirlerle mükellefler arasında düzenlenen ve yukarıda belirtilen tam tasdik sözleşmesi dışındaki diğer tasdik sözleşmelerine ilişkin bilgiler, sözleşmenin düzenlendiği tarihten itibaren 15 gün içinde,

internet vergi dairesine yeminli mali müşavirler tarafından elektronik ortamda gönderilecektir.

Ayrıca, yeminli mali müşavirler tarafından vergi idaresine verilecek tasdik raporlarına söz konusu sözleşmelerin birer örneğinin eklenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile eklerinin tasdikine ilişkin olarak hesap döneminin ilk ayı içinde düzenlenmiş olan tam tasdik sözleşmelerine ilişkin bilgiler süresinden sonra elektronik ortamda gönderilir ise, bu sözleşmeler süresinden sonra düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi olarak kabul edilecektir.

Tam tasdik ve diğer tasdik sözleşme bilgileri elektronik ortamda internet vergi dairesine gönderileceğinden ayrıca sözleşme örneklerinin bildirim amacıyla vergi dairesine ibraz edilmeyecektir.

Yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen tasdik raporları ilgili vergi dairesine ibraz edildiğinde, tasdike konu rapora ilişkin sözleşme bilgilerinin evvelce yeminli mali müşa-

virce elektronik ortamda sisteme girilip girilmediğine bakılacak, sözleşme bilgileri evvelce yeminli mali müşavirce sisteme girilmişse söz konusu tasdik raporu vergi dairesince kabul edilecektir.

2. Yeminli Mali Müşavirler Odasına Bildirim

Yeminli mali müşavir tarafından düzenlenen sözleşmelerin birer örneği, ilgili yeminli mali müşavir tarafından bağlı olduğu yeminli mali müşavirler odasına;

a) Gelir ve kurumlar vergisi beyannanme ve eklerinin tasdiki kapsamında takvim yılının Ocak ayı içinde düzenlenen tam tasdik sözleşmeleri takip eden Şubat aynının son günü akşamına kadar, her bir tam tasdik sözleşmesi için düzenlenen "Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannamesi ve Bunların Ekini Oluşturan Mali Tabloların Tasdikine İlişkin Sözleşmelerin Ücret Soru Belgesi" (Ek.85) ile birlikte,

b) Özel hesap dönemine tabi olanlar bakımında, özel hesap dönemini ilk ayı içinde düzenlenen tam tasdik sözleşmeleri takip eden ayın son günü akşamına kadar, her bir tam tasdik sözleşmesi için düzenlenen "Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannamesi ve Bunların Ekini Oluşturan Mali Tabloların Tasdikine İlişkin Sözleşmelerin Ücret Soru Belgesi" (Ek.85) ile birlikte,

c) Diğer zamanlarda yaplan tam tasdik sözleşmeleri, düzenlenme tarihini takip eden 15 gün içinde, her bir tam tasdik sözleşmesi için düzenlenen "Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannamesi ve Bunların Ekini Oluşturan Mali Tabloların Tasdikine İlişkin Sözleşmelerin Ücret Soru Belgesi" (Ek.85) ile birlikte,

d) Tam tasdik sözleşmesi dışında kalan diğer tüm sözleşmeler ise, düzenlenme tarihinden itibaren 15 gün içinde,

verilmesi gerekmektedir.

C. DENETİM SÖZLEŞMESİNİN FESHEDİLMESİ VE BİLDİRİMİ

Denetim sözleşmesi, yazılı gerekçe gösterilmek şartıyla taraflarca her zaman feshedilebilir.

Ancak sürekli denetimlerde yıllık beyannamelerin ve buna ekli mali tabloların beyan edileceği aydan önceki üç ay içinde tasdik sözleşmesi feshedilemez. Buna göre; gelir vergisi ile ilgili tam tasdik sözleşmeleri normal hesap dönemine tabi olanlarda Kasım ayı, kurumlar vergisi ile ilgili tam tasdik sözleşmeleri ise, normal hesap dönemine tabi olanlara Aralık ayına kadar feshedilebilecektir. Belirtilen sürelerden sonra yapılacak fesihler geçerli sayılmayacaktır.

Özel hesap döneminin uygulandığı hallerde de süreler aynı esaslar çerçevesinde hesaplanacaktır.

Tasdik sözleşmesini fashi halinde; mükellef sözleşmenin feshi tarihinden itibaren bir ay içinde diğer bir yeminli mali müşavir ile tasdik sözleşmesi düzenlemiş ise, bu sözleşme süresi içinde düzenlenmiş olarak kabul edilecek ve süresinde düzenlenen sözleşmeler için öngörülen kolaylıklarda aynen yararlanılacaktır.

Diğer taraftan, sözleşmenin fesih tarihinden itibaren bir ay içinde yeni bir yeminli mali müşavirle tasdik sözleşmesi yapılması durumunda, eski yeminli mali müşavir sözleşmenin fesih tarihine kadar yapmış olduğu denetimlere ilişkin çalışma kâğıtlarının onaylı örnekleri ile gerekli tüm bilgileri yeni yeminli mali müşavire devretmek zorundadır.

Yeminli mali müşavir belirtilen yükümlülüğü yerine getirmesi durumunda, tam tasdik raporu bütün dönemi kapsayacak biçimde yeni yeminli mali müşavir tarafından düzenlenecektir.

Belirtilen bir aylık süreden sonra düzenlenen tam tasdik sözleşmeleri, süresi içinde düzenlenmemiş sayılacağından, Maliye Bakanlığınca belirlenen sınırı aşan katma değer vergisi iadelerinin vergi incelemesi yapılmaksızın iadesi yapılmayacağı gibi, ilgili yeminli mali müşavirin katma değer vergisi uygulamasında karşıt/teyit bilgisini vermesi de mümkün olmayacaktır.

Gerek tam tasdik konusunda ve gerekse tam tasdik dışındaki diğer konulardaki sözleşmelerin iptal ya da feshedilmesi durumunda, iptal/fesih tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde gerekçesi ile birlikte yeminli mali müşavirler tarafından internet vergi dairesine elektronik ortamda bildirimde bulunmaları zorunludur.

Ayrıca; aynı süre içinde, iptal veya feshedilmiş sözleşmeler yeminli mali müşavir tarafından bağlı bulunduğu yeminli mali müşavirler odasına da bildirilmiş olması gerekmektedir.

D. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRİN KİMLİK BİLGİLERİ, ŞİRKET VEYA ORTAKLIK HALİNDE FAALİYETTE BULUNULUYORSA ŞİRKETİN VEYA ORTAKLIĞIN BİLGİLERİ İLE ORTAKLARININ BİLGİLERİ VE BÜRO ÇALIŞANLARINA İLİŞKİN BİLGİLERİN BİLDİRİMİ

1 Seri No.lu Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Sözleşmelerine İlişkin Bildirimlerin Sürekli Bilgi Verme Yükümlülüklerinin Elektronik Ortamda Yerine Getirilmesi Hakkında Genel Tebliğde açıklandığı üzere;

1. Yeminli mali müşavirin kimlik bilgileri,

2. Şirket veya ortaklık halinde faaliyette bulunuluyorsa;

   a) Şirket Bilgileri,

   b) Ortaklık Bilgileri,

3. Büro çalışanlarına ilişkin bilgiler,

İşe başlanıldığı ayı takip eden ayın son gününe kadar elektronik ortamda internet vergi dairesine bildirilecektir. Ancak, bu bilgilerde değişiklik olduğu takdirde; bu değişiklik, değişiklik tarihinden itibaren 15 gün içinde yeminli mali müşavirler tarafından internet vergi dairesine elektronik ortamda bildirilecektir.

E. SÖZLEŞME ÜCRETLERİNİN BİLDİRİLMESİ

Yeminli mali müşavirlerin gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile eklerinin tasdikine ilişkin olarak mükellefler ile düzenlemiş oldukları tam tasdik sözleşmelerine ilişkin

ücretin tam tutarı yeminli mali müşavirler tarafından sisteme girilecektir.

Tam tasdik sözleşmesi dışındaki diğer sözleşme (Katma Değer Vergisi İadesi, Özel Tüketim Vergisi, Ar-Ge İndirimi Tasdik Raporu v.s.) bilgilerinin elektronik ortamda gönderilmesi aşamasında ücret sütunu boş bırakılarak bildirimde bulunulacaktır. Daha sonra düzenlenen tasdik raporunun vergi dairesince işleme konulması ve alınması gereken ücretin miktarının belirlenmesinin mümkün hale gelmesinden itibaren 15 gün içinde tasdik ücreti ve mükellefçe alınacak iade tutarı, internet vergi dairesine elektronik ortamda sözleşme bilgileri içine dahil edilmek suretiyle evvelce boş bırakılan bölüme ilişkin bilgiler tamamlanmış olacaktır.

F. ODA VE ADRES DEĞİŞİKLİĞİNİN BİLDİRİLMESİ

Yeminli mali müşavirlerin işyeri ve ikamet adreslerinin ve bağlı bulunduğu odalarının değişmesi halinde bu değişiklik, değişiklik tarihinden itibaren 15 gün içinde yeminli mali müşavirler tarafından internet vergi dairesine elektronik ortamda bildirilecektir.

Bu bölünde yapılan açıklamalar kapsamında bildirim yükümlülüğüne uymayan veya eksik ya da yanıltıcı bilgi verenler yeminli mali müşavirler hakkında Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesi hükmüne göre işlem yapılacaktır.

Bağlı bulunulan odaya yapılacak bildirimlerin hiç yapılmaması veya zamanında yapılmaması halinde ise, oda tarafından yeminli mali müşavir hakkında disiplin soruşturması yapılmasını ve disiplin cezası verilmesini gerektirir.

XVIII. HATALI İŞLEMLERİN BİLDİRİM MECBURİYETİ

Ayrıca yeminli mali müşavirler; mesleki sorumluluğunun bilincinde, denetim faaliyetleri sırasında mevzuat hükümlerine aykırı hatalı ve hileli işlemleri tespit ettiklerinde, durumu müşterilerine ileterek hatalı ve hileli işlemlerin düzeltilmesi isterler. Bu isteme rağmen, hatalı ve hileli işlemler düzeltilmemesi halinde durum düzenlenen tasdik raporunda (hesap incelemesi veya ilgili bölümde ve sonuç bölümünde) belirtilerek ilgili merciler bildirilir. Adli yargıya intikali gerekli olan ve suç teşkil eden hususların yetkili mercilere iletilmesi mecburidir.

XIX. DENETİMİN PLANLANMASI

Yeminli Mali Müşavirler yukarıda ki XIII üncü ayrımda belirtilen konularda edindiği bilgi ve değerlemeler sonucuna göre denetim planlamasını yapar. Denetim sürecini, denetimde görevlendirilecek personel sayısını ve iş bölümünü, iç kontrol organizasyonundan yararlanıp yararlanılmayacağını, denetimde ağırlıklı verilecek hususları belirtir yazılı bir denetim programı yetkili meslek mensubu tarafından hazırlanır ve çalışma dosyası açılarak denetime başlanır.

XX. DENETİMİN KOTROLÜ

Yeminli Mali Müşavirler denetimin her safhasında planlama ve kontrolü etkin ve yeterli şekilde yerine getirmelidir. Denetim faaliyetinde görev alan personelin çalışmalarının yönlendirilmesi ve denetimin amacına uygun bitirilmesi, denetim sorumluluğunu üstlenen Yeminli Mali Müşavirin görevidir:

XXI. DENETİMİN YAPILACAĞI YER

Tasdik konusu inceleme ve denetim, ilgilinin iş yerinde yapılır. İncelemenin iş yerinde yapılmasının imkansız olduğu hallerde inceleme, tasdiki yapacak yeminli mali müşavirin bürosunda yapılır.

Bu takdirde ilgili, gerekli defter ve belgelerini yeminli mali müşavire bir tutanakla teslim eder.

Sürekli denetimlerde, inceleme ve denetlemenin ilgilinin işyerinde yapılması esastır.

XXII. BİLGİ VE BELGELERİN TOPLANMASI

Yeminli Mali Müşavirler, kurum ve kuruluşların mali tablolarında yer alan; varlık, kaynak, gelir ve giderlerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının ve kayıtlara doğru kaydedilip edilmediğinin tespiti için gerekli bilgi ve belgeleri toplamak ve değerlendirmek amacıyla aşağıdaki çalışmaları yerine getirmesi gerekmektedir.

1. Muhasebe denetimi;

a. Muhasebede kayıt ve matematiksel hataların tespiti,

b. Muhasebe hesaplarında hata ve hilelerin tespiti,

c. Muhasebe hesaplarına intikal etmeyen kayıt dışı işlemlerin tespiti,

d. Muhasebe kayıtlarının genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ile mevzuata uygunluğunun tespiti.

e. Muhasebe yönetim ve politikaların geçmiş yıllar ile mukayesesi ve değişikliklerin nedenini araştırılması.

2. Bilanço Denetimi;

a. Aktif ve pasif hesaplarının denetimi,

b. Dönem içi mizanlar ile hesapların bilançoya doğru yansıtılıp yansıtılmadığının kontrolü,

c. Bilanço gününden önce meydana delen ve sonradan tespit edilen işlemlere ait kayıtları kontrolü,

d. Envanter işlemlerinin yapılması ve kontrolü,

e. Kapanış kayıtlarını kontrolü,

3. Gelir Tablosunun Denetimi;

a. Hasılat ve maliyet hesapları ile randıman ve firelerin kontrolü,

b. Gelirler bu gelirlerin elde edilmesinde yapılan giderlerin karşılaştırılması,

c. Gelir ve gide hesaplarının ilgili mevzuata uygunluğunun kontrolü.

4. Vergi Denetimi;

a. Muhasebe belgelerinin mevzuata uygunluğu,

b. Muhasebe defterleri ve kayıtlarının mevzuata uygunluğu,

c. Muhasebe kayıtlarına geçmeyen işlemlerin ve belgelerin tespiti,

d. Aktif ve pasif hesaplar değerlemelerinin mevzuata uygunluğu,

e. Alış, satış, dış ticaret, gelir ve giderlerde hata ve hilelerin tespiti,

f. Vergi matrahının doğruluğunun tespiti,

g. Vergi beyannamelerinin (yıllık, münferit ve özel) mevzuata uygunluğunun tespiti.

5. Tabloların Mali Analizleri.

6. Bilançoların Muhasebe Kayıtlarına Uygunluğunun Kontrolü.

7. Bilanço Kalemlerinin Standart Şekle Uygunluğunun Kontrolü.

8. Dönem Sonuçlarının Yıllık Beyannameye İntikalinin Mevzuata Uygunluğunu Kontrolü.

Kurum ve kuruluşlar tarafından istenilen denetim hizmetlerinde yukarıda belirtilen denetim ilkelerinden, ilgili olanları uygulanır.

XXIII. DENETİM TEKNİKLERİ

Yeminli mali müşavirler tasdik çalışmalarının yürütülmesinde kanıtları aşağıdaki ve benzeri teknikler kullanarak toplarlar.

1. Sayım ve envanter incelemesi: İşletme kayıtlarında gösterilen mevcut ve borçların ilgili mevzuat hükümlerinde öngörülen belgelerle doğrulanması, fiili ve kaydi envanterlerin yapılması işlemidir.

2. Belge incelemesi: İşletme muhasebe kayıtlarının belgelere dayandırıldığının doğrulanması; ibraz edilen belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının ve ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğunun araştırılmasıdır.

3. Bilgi toplama: İşletme muhasebe kayıtları ve belgeler konusunda gerekli açıklığın olmadığı hallerde ilgililerden bilgi alınması; alınan bilgilerin tutanakla tespit edilmesidir.

4. Doğrulama: İşletme kayıtlarında yer alan hususların ilgili üçüncü şahıslar nezdindeki defter ve belgeler üzerinden araştırılarak tespit yapılmak suretiyle doğrulanmasıdır.

5. Karşılaştırma ve puantaj: Aralarında uygunluk bulunması gereken tutarların karşılaştırılması; toplam aktarmaların kontrolü, kayıt ve belge üzerindeki her türlü aritmetik işlemlerin doğruluğunun araştırılmasıdır.

6. Analitik inceleme: İşletme hesap ve işlemlerinde ortaya çıkması gereken normal sonuçlarda, varsa sapmaların tespit edilmesi amacıyla, cari yıl hesaplarının aylık veya

yıllık olarak randıman, verimlilik, üretim, tüketim, kapasite kullanımı vb. bakımından; önceki yıl hesap ve işlemleriyle kapasite raporlarındaki sonuçlarla, bütçe verileriyle veya sektör ortalamasıyla, teknolojik unsurlar dikkate alınarak oran ve trend analizi gibi istatistik yöntemler uygulanarak sonuçların olması gerekenlerle karşılaştırılması ve değerlendirilmesidir.

Sözü edilen bu teknikler ile belirlenen benzeri (dönemsellik gibi) teknikler, sürekli denetimlerde, hesaplanır niteliği, hacmi ve bu tekniklerin özellikleri göz önünde bulundurularak yeminli mali müşavirin belirleyeceği aralıklarla, tasdik sözleşmesi tarihinden tasdik raporu tarihine kadar uygulanır. Diğer denetimlerde ise denetimin her safhasında uygulanabilir.

XXIV. DENETİME İLİŞKİN ÇALIŞMA KÂĞITLARI VE ÇALIŞMA DOSYASI

Yeminli Mali Müşavirler, denetimlerini düzenli bir kayıt sistemi içinde yapmaları gerekir. Bu kayıt düzeni, çalışma kâğıtları ve bunların toplayan çalışma dosyası ile yerine getirir.

Çalışma Kâğıtları: Yeminli Mali Müşavirlerin denetleme yöntem ve teknikleri ile toplanan kanıt ve değerlendirmeleri sonucu ulaşılan kanaati ihtiva eden kağıtlar olup uygulamada kullanılması mecburidir. Ayrıca Yeminli Mali Müşavirlerin yaptığı tasdik işlemi ile ilgili denetimlerde, resmi defterler ile gerekli görülen belge ve kayıtlar tarih ve imza atılarak mühürlenir.

Çalışma kağıtlarının formu, en az aşağıdaki bilgileri ihtiva etmesi şartı ile; Yeminli Mali Müşavirler tarafından serbestçe düzenlenebilir.

a. Denetlenen müşteri, denetimin dönemi, hazırlandığı tarih, hazırlayan meslek mensubunun adı ile sorumlu meslek mensubunun imzası yer almalıdır.

b. İleride denetim faaliyeti araştırıldığında; Yeminli Mali Müşavirin savunmasını temin edecek şekilde; yapılan denetim çalışmalarının tüm safhalarını ve sorumluluk safhalarını göstermelidir. Bir yılı kapsayan denetimlerde denetimin en az her ay yapılması ve çalışma kağıtlarının aylık denetim faaliyetlerini göstermesi zorunludur.

c. Hesapların tetkikinde kullanılan özel işaretlerin açıklanması, hesap teyitleri, Yeminli Mali Müşavirlerin iç kontrol sisteminden yararlanıp yararlanmadığı veya düşünceleri açıkça gösterilmelidir.

d. Denetim programına göre denetimi yapılan hususlar ile aksayan denetim faaliyeti konuları nedenleri ile belirtilmelidir.

Çalışma kağıtları çalışma dosyası içinde on yıl süre ile yetkililerin isteği ile ibraz edilmek üzere saklanması zorunludur.

Çalıma Dosyası: Çalışma kağıtlarının, doğruluk testlerinin, yazışmaların, denetlenen kuruluşa ait mukavelelerin, talimatların, yönetim karar suretleri gibi Yeminli Mali Müşavirin denetlenen kurum ve kuruluştan ibrazını istediği belgelerin muhafaza edilmesi amacıyla kullanılan denetim dosyasıdır.

XXV. DENETİM RAPOR CEŞİTLER

Yeminli mali müşavirler 3568 sayılı yasanın yürürlüğe girdiği tarihten bugüne kadar

gerek Maliye Bakanlığı ve gerekse diğer kamu kurum ve kuruluşlarının kanun, tüzü, yönetmelik veya çıkardıkları tebliğ, yönerge ve genelgeler kapsamında birçok tasdik raporu düzenlemiştir.

Yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen tasdik raporlarının adları ve dayanağını teşkil eden yasal mevzuatın yayımlandığı Resmi Gazete'nin tarih ve sayısı ile birlikte varsa format ve içeriğide ek yapılmak suretiyle, rapor örnek sayısı ve verileceği yerler hakkında özet bilgi derlenerek aşağıda belirtilmiştir.

Açıklamalardan anlaşılacağı üzere tasdik raporlarının büyük bir bölümünün formatı ve içeriği ilgili mevzuatta belirlenmiştir. Söz konusu bu raporların adları ile formatına aynen uyulması gerekir.

Diğer taraftan bir kısım tasdik raporlarında herhangi bir ad ve format belirlenmeyerek sadece konu belirlemesi yapılmış olduğundan, bu raporlar ile ilgili olarak genel bir içerik ve format tarafımdan oluşturulmak suretiyle rapor çeşitleri konusundaki açıklamalara son verilmiştir.

Ortaklık bürosu veya şirket olarak örgütlenmiş bulunan yeminli mali müşavirlik ortaklık büroları ve şirketlerinde düzenlenen tasdik raporlarının bir örneği arşivleniyor olması durumunda, aşağıda belirtilen rapor örnek sayısı bir artırılarak dikkate alınmasında yarar vardır.

1. "Yeminli Mali Müşavirlik Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Prim İnceleme Raporu"

Bu rapor, 09.02.1990 tarih ve 20428 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 1 Sıra No.lu Kaynak Kullanımını Destekleme Primi Hakkında Uygulama Tebliği'ndeki formata (Ek.27) uygun olarak üç örnek düzenlenir. Raporun bir örneği Türkiye Kalkınma Bankasına, bir örneği müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

2. "Yeminli Mali Müşavirlik Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu"

(KDVK Md.11) 18.02.1990 tarih ve 20437 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 1 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ'deki formata (Ek.28) uygun olarak dört örnek düzenlenir. Raporun iki örneği mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine, bir örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

3. "Yeminli Mali Müşavirlik Yeniden Değerleme Tasdik Raporu"

Bu rapor, 22.02.1990 tarih ve 20441 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 2 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ'deki formata (Ek.29) uygun olarak üç örnek düzenlenir. Raporun iki örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır. Mükellef ise bu raporun bir örneğini düzenlediği beyanname ekinde vergi dairesine verir.

4. "Yeminli Mali Müşavirlik Vergi Muafiyeti Tasdik Raporu"

Bu rapor, 12.05.1990 tarih ve 20516 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 3 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik

Kanunu Genel Tebliğ'deki formata (Ek.30) uygun olarak üç örnek düzenlenir. Raporun iki örneği mükellef verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır. Mükellef ise bu raporun bir örneğini bir dilekçe ekinde Maliye Bakanlığına gönderir.

5. "Yeminli Mali Müşavirlik İşsizlik Sigorta Fonu'nun Gelir ve Giderlerinin Tasdik Raporu"

Bu rapor, 08.09.1999 tarih ve 23810 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununun 53 üncü maddesi (Ek.31) kapsamında Fon'un gelir ve giderlerinin üçer aylık dönemler halinde tespitine ilişkin olarak üç örnek olarak düzenlenir. İki örneği ilgili idareye verilir ve bir örneği yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

6. "Yeminli Mali Müşavirlik Kurumlar Vergisi İstisna ve İndirim Tasdik Raporu"

Bu rapor, 17.03.1992 tarih ve 21174 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 5 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ'deki formata (Ek.32) uygun olarak üç örnek düzenlenir. Raporun iki örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır. Mükellef ise bu raporun bir örneğini düzenlediği beyanname ekinde vergi dairesine verir.

7. "Yeminli Mali Müşavirlik Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu"

(KDVK Md.14) 21.10.1992 tarih ve 21382 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 6 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ' deki formata (Ek.33) uygun olarak dört örnek düzenlenir. Raporun iki örneği mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine, bir örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

8. "Yeminli Mali Müşavirlik Yatırım İndirimi Tasdik Raporu"

Gelir Vergisi Kanununun Ek.1 – Ek.6 ıncı maddeleri kapsamındaki yatırım indirimi uygulamasına yönelik rapor, 30.01.1993 tarih ve 21481 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ'deki formata (Ek.34) uygun olarak üç örnek düzenlenir. Raporun iki örneği mükellefe verilir. Mükellef bir örneğini bağlı olduğu vergi dairesine ibraz eder ve bir örneği kendisi tarafından saklanır. Raporun bir örneği yeminli mali müşavirde kalır.

9. "Yeminli Mali Müşavirlik Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu"

(KDVK Md.13) 15.04.1993 tarih ve 21553 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 8 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ'deki formata (Ek.35) uygun olarak dört örnek düzenlenir. Raporun iki örneği mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine, bir örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

10. "Yeminli Mali Müşavirlik Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu"

(KDVK Md.29) 29.07.1993 tarih ve 21652 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan) 9 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ'deki formata (Ek.36) uygun olarak dört örnek düzenlenir.

Raporun iki örneği mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine, bir örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

11 "Sermayenin Ödendiğinin Tespitine Ait Yeminli Mali Müşavirlik Raporu"

Bu rapor, 01.03.1994 tarihinde yürürlüğe konulan İç Ticaret 1994/1 sayılı Tebliğ'deki formata (Ek.37) uygun olarak üç örnek düzenlenir. Raporun bir örneği ticaret sicil memurluğuna, bir örneği müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

12. "Yeminli Mali Müşavirlik Özel Amaçlı Rapor"

Bu rapor, 26.05.1994 tarih ve 21941 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 12 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ'deki formata (Ek.38) uygun olarak üç örnek düzenlenir. Raporun iki örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır. Mükellef ise bu raporun bir örneğini düzenlediği beyanname ekinde vergi dairesine verir.

13. "Yeminli Mali Müşavirlik İlişiksizlik Belgesi Raporu"

Bu rapor, 02.07.1994 tarih ve 21978 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 5 Seri No.lu Sigorta Primleri Takip ve Tahsilatı Genel Tebliğ'deki formata (Ek.39) uygun olarak dört örnek düzenlenir. Raporun iki örneği ilgili sigorta müdürlüğüne, bir örneği müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

14. "Yeminli Mali Müşavirlik Reklam Gelirleri Tasdik Raporu"

Bu rapor, 02.01.1995 tarih ve 22159 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 1 Sıra No.lu Radyo ve Televizyon Yayın Kuruluşları Reklam Gelirleri Üst Kurul Paylarının Yeminli Mali Müşavirler Tarafından Tasdik Edilmesi Hakkında Genel Tebliğ'deki formata (Ek.40) uygun olarak dört örnek düzenlenir. Raporun bir örneği Radyo Televizyon Üst Kuruluna, bir örneği yayın kurulunun bağlı olduğu vergi dairesine, bir örneği müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

15. "Yeminli Mali Müşavirlik Tasfiye Beyannamesi Tasdik Raporu"

Bu rapor, 23.02.1995 tarih ve 22211 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 14 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ'deki formata (Ek.41) uygun olarak üç örnek düzenlenir. Raporun bir örneği mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine, bir örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

16. "Yeminli Mali Müşavirlik Gelir Vergisi Beyannamesi Tasdik Raporu"

Bu rapor, 23.02.1995 tarih ve 22211 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 14 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ'deki formata (Ek.41) uygun olarak üç örnek düzenlenir. Raporun bir örneği mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine, bir örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

17. "Yeminli Mali Müşavirlik Kurumlar Vergisi Beyannamesi Tasdik Raporu"

Bu rapor, 23.02.1995 tarih ve 22211 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 14 Sıra No.lu

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ'deki formata (Ek.41) uygun olarak üç örnek düzenlenir. Raporun bir örneği mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine, bir örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

18. "Yeminli Mali Müşavirlik Devir Beyannamesi Tasdik Raporu"

Bu rapor, 23.02.1995 tarih ve 22211 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 14 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ'deki formata (Ek.41) uygun olarak üç örnek düzenlenir. Raporun bir örneği mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine, bir örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

19. "Yeminli Mali Müşavirlik Birleşme Beyannamesi Tasdik Raporu"

Bu rapor, 23.02.1995 tarih ve 22211 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 14 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ'deki formata (Ek.41) uygun olarak üç örnek düzenlenir. Raporun bir örneği mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine, bir örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

20. "Yeminli Mali Müşavirlik Bankalar Kanununun 46'ncı Maddesine Göre Hesap Durumu Belgesi ve Eki Bilanço ve Kar ve Zarar Cetveli Tasdik Raporu"

Bu rapor, 31.05.1995 tarih ve 22299 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Bankalar Kanununun 46'ncı Maddesine Göre Yapacakları Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik' deki formata (Ek.42) uygun olarak üç örnek düzenlenir. Raporun bir örneği kredi veren bankaya, bir örneği müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

21."Yeminli Mali Müşavirlik Yatırım Tamamlama Ekspertiz Raporu"

Bu rapor, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığının 4.6.1998 tarih ve 33264 sayılı yazısına istinaden ve bu yazı ekindeki formata (Ek.43) uygun olarak dört örnek düzenlenir. Raporun bir örneği Hazine Müsteşarlığı Teşvik Uygulama Genel Md/veya Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğüne Gönderilir. Bir örneği mükellefe, bir örneği ekspertize verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

22."İç Kaynaklardan Sermaye Artırımının Mevzuata Uygunluğuna İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu"

Bu rapor, 15.11.1998 tarih ve 23524 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri 1 ve 26 Numaralı Hisse Senetlerinin Kurul Kaydına Alınması ve Satşına İlişkin Esaslar Tebliği uyarınca (Ek.44) dört örnek düzenlenir. Raporun iki örneği Sermaye Piyasası Kurumuna, bir örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

23. "Yurt İçinde Düzenlenen Fuar Niteliklerine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu"

Bu rapor, 27.06.2000 tarih ve 24092 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yurt İçinde Fuar Düzenlenmesine Dair Yönetmelik'in 11 inci maddesi kapsamında (Ek.45) en az üç örnek

düzenlenir Raporun iki örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

24. "Şirket Sermayesinin Ödendiği ve Özvarlık İçinde Korunduğuna İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu"

Bu rapor, 27.06.2000 tarih ve 24092 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yurt İçinde Fuar Düzenlenmesine Dair Yönetmelik'in 15 inci maddesi kapsamında (Ek.45) en az üç örnek düzenlenir Raporun iki örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

25. "Ham Petrol ve Petrol Ürünleri İthalat Talebine İlişkin Yıllık Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu"

Bu rapor, 05.12.2000 tarih ve 24521 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan PİGM-20000/3 sayılı Hampetrol ve Petrol Ürünleri İthlatında Uygulanacak Esaslar Hakkındaki Tebliğ'deki formata (Ek.46) uygun olarak üç örnek düzenlenir. İki örnek mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

26. "İthal Edilen Ham Petrol ve Petrol Ürünlerine İlişkin Üçer Aylık Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu"

Bu rapor, 05.12.2000 tarih ve 24521 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan PİGM-20000/3 sayılı Hampetrol ve Petrol Ürünleri İthlatında Uygulanacak Esaslar Hakkındaki Tebliğ'deki formata (Ek.47) uygun olarak üç örnek düzenlenir. İki örnek mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

27. "Solvent, Bazyağı ve Maden Yağ İthalatı Talebine İlişkin Yıllık Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu"

Bu rapor, 05.12.2000 tarih ve 24521 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan PİGM-20000/3 sayılı Hampetrol ve Petrol Ürünleri İthlatında Uygulanacak Esaslar Hakkındaki Tebliğ'deki formata (Ek.48) uygun olarak üç örnek düzenlenir. İki örnek mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

28. "İthal Edilen Solvent, Bazyağı ve Madeni Yağlara İlişkin Üçer Aylık Devreye İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu"

Bu rapor, 05.12.2000 tarih ve 24521 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan PİGM-20000/3 sayılı Hampetrol ve Petrol Ürünleri İthlatında Uygulanacak Esaslar Hakkındaki Tebliğ'deki formata (Ek.49) uygun olarak üç örnek düzenlenir. İki örnek mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

29. "Yeminli Mali Müşavirlik Gelir Vergisi İstisnası Tasdik Raporu"

Bu rapor, 31.03.2001 tarih ve 24359 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 30 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ'deki formata (Ek.50) uygun olarak üç örnek düzenlenir. Raporun bir örneği mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine, bir örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

30. "Yeminli Mali Müşavirlik Kurumlar Vergisi İstisnası Tasdik Raporu"

Bu rapor, 31.03.2001 tarih ve 24359 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 30 Sıra No.lu

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ'deki formata (Ek.51) uygun olarak üç örnek düzenlenir. Raporun bir örneği mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine, bir örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

31. "Dökme Olarak İthal Edilen Solvent, Bazyağ ve Madeni Yağlara İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu"

Bu rapor, 15.12.2001 tarih ve 24614 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan PİGM-2001/6 sayılı Solvent, Bazyağı ve Madeni Yağların İthalatında Uygulanacak Esaslar Hakkında Tebliğ'deki formata (Ek.52) uygun olarak üç örnek olarak düzenlenir. İki örnek mükellefe verilirken bir örnek yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

32. "Dökme Olarak İthal Edilen Solvent, Bazyağ ve Madeni Yağlara İlişkin Yılsonu Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu"

Bu rapor, 15.12.2001 tarih ve 24614 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan PİGM-2001/6 sayılı Solvent, Bazyağı ve Madeni Yağların İthalatında Uygulanacak Esaslar Hakkında Tebliğ'deki formata (Ek.53) uygun olarak üç örnek olarak düzenlenir. İki örnek mükellefe verilirken bir örnek yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

33. "Dökme Olarak İthal Edilen Solvent, Bazyağ ve Madeni Yağlara İlişikin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu"

Bu rapor, 31.07.2002 tarih ve 24832 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan PİGM-2002/6 sayılı Solvent, Bazyağı ve Manedi Yağların İthalatında Uygulanacak Esaslar Hakkında Tebliğ'deki formata (Ek.52) uygun olarak üç örnek olarak düzenlenir. İki örnek mükellefe verilirken bir örnek yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

34. "LPG Kullanılarak Oluşan Maliyet İle Doğalgaz Kullanılarak Oluşacak Maliyet Arasındaki Farkın Tespitine Yönelik Yeminli Mali Müşavirlik Raporu"

Bu rapor, 07.08.2001 tarih ve 24486 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 1 Sıra No. lu Üretimlerini Likit Petrol Gazı ile Yapan Üreticilerin Zararlarının Karşılanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Tebliğ'deki (Ek.54) açıklamalara uygun olarak dört örnek düzenlenir. Raporun iki örneği Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığına, bir örneği müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

35. "Yeminli Mali Müşavirlik Yıl İçinde Kesinti Yolu İle Ödenen Vergilerin İadesi Tasdik Raporu"

20.07.2001 tarih ve 24468 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 31 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ'deki (Ek.55) açıklamalar doğrultusunda tam tasdik sözleşmesini yasal sürede yapanların tevkif yolu ile kesilen vergilerin iadesi amacına yönelik olarak düzenlenir. Ancak bu husus tam tasdik raporunun ayrı bir bölümünde yer verilir veya ayrı bir rapor olarak da düzenlenebilir.

Bu şekildeki rapor üç örnek düzenlenir. Raporun iki örneği mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine, bir örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

36.“Yeminli Mali Müşavirlik Organize Sanayi Bölgeleri Hesap ve İşlemlerinin Tasdik Raporu”

01.04.2002 tarih ve 24713 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Organize Sanayi Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği’nin 211 nci maddesi hükmü uyarınca (Ek.56) en az üç örnek düzenlenir. Bir örnek organize sanayi bölgesi yönetim kurulu başkanlığına bir öneği eş zamalı olarak Bakanlığa bir ay içinde gönderilir ve bir örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

37. “Yeminli Mali Müşavirlik Toluen, İso Propilalkol ve Butil Asetat Kullanım Tespit Raporu”

Bu rapor, 31.07.2002 tarih ve 24832 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanan PİGM-2002/6 sayılı Solvent, Bazyağ ve Madeniyağ İthalinde Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ’deki formata (Ek.52) uygun olarak üç örnek düzenlenir. İki örnek mükellefe verilir, bir örnek yeminli mali müşavirde kalır. Mükellef raporun bir örneğini PİGM verir.

38. “Yeminli Mali Müşavirlik Üretim Tasdik Raporu”

Bu rapor 4760 sayılı Ö.T.V.K.nun 8/1’nci maddesinin uygulanmasına yönelik olarak, 04.11.2002 tarih ve 24926 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 33 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ’deki formata (Ek.57) uygun biçimde üç örnek düzenlenir. Raporun bir örneği mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine, bir örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

39. “Kampanyalı Satışlara İlişkin Bilanço Tasdiki”

13.06.2003 tarih ve 25137 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kampanyalı Satışlara İlişkin Uygulama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümleri uyarınca (Ek.58) “Kampanyalı Satış İzin Belgesi” alınması sırasında yapılan müracaatlarda aranan belgeler arasında firmanın en son tarihli bilançosunun YMM tarafından onaylı olması istenilmiştir. Hemen belirtelim ki tam tasdik kapsamında olan firmalar için istenilen bilanço tasdik edilebilir olmasına karşın, tam tasdiki yapılmayan firmalarda böyle bir tasdik yapılması mümkün değildir. Ancak firma kayıtları tam tasdik çalışmalarında olduğu gibi denetlendikten ve özel amaçlı bir rapor yazıldıktan sonra bilanço onaylanabilir. Bu şekildeki özel amaçlı rapor üç örnek düzenlenir. Raporun bir örneği ilgili genel müdürlüğe, bir örneği mükellefe verilir ve bir örneği de yeminli mali müşavirde kalır.

40. “Yeminli Mali Müşavirlik Uygunluk Belgesi Kapsamı Ürünler Faaliyet Tasdik Raporu”

Bu rapor, Şeker Kuru’lunun 24.02.2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 22.07.2006 tarih ve 114/1 sayılı “Yüksek Yoğunluklu Tatlandırıcı İthalatında Uygunluk Belgesi Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslara Dair Kararı” ile 02.07.2013 tarih ve 28695 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Yüksek Yoğunluklu Tatlandırıcıların İthalatı için Uygunluk Belgesi Düzenlenmesi ve İzlenmesine İlişkin Tebliğ’deki açıklamalar ve formata (Ek. 59) uygun olarak; uygunluk belgesi kapsamında ithal edilen eşyanın tümünün stokları bitene kadar, her üç ayda bir ve her takvim yılı sonu itibariyle Şeker Kurumuna ibraz edilir. Rapor en az üç örnek düzenlenir bir örnek Şeker Kurulu’na ve bir örnek ithalatçıya

yani mükellefe verilir ve bir örnek de yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

41. "Yeminli Mali Müşavirlik Yatırım İndirimi İstisnası Tasdik Raporu"

Gelir Vergisi Kanununun 19 uncu maddesi kapsamındaki yatırım indirimi uygulamasına yönelik rapor. 27.03.2004 tarih ve 25415 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 35 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ'deki formata uygun (Ek.60) olarak üç örnek düzenlenir. Raporun iki örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır. Mükellef ise bu raporun bir örneğini düzenlediği beyanname ekinde vergi dairesine verir.

42. "Yeminli Mali Müşavirlik Sermayenin Tamamen Ödendiğine/ Sermayenin Karşılıksız Kalıp Kalmadığına/ Şirket Özvarlığının Tespitine/Sermayenin İç Kaynaklardan Karşılanan Tutarın Şirket Bünyesinde Var Olduğuna İlişkin Tasdik Raporu"

Burada belirtilen 4 ayrı rapor, 15.11.2012 tarih ve 28468 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Anonim ve Limited Şirketlerin Sermayelerini Yeni Asgari Tutarlara Yükseltmelerine ve Kuruluşu ve Esas Sözleşme Değişikliği İzne Tabi Anonim Şirketlerin Belirlenmesine İlişkin Tebliğ'de (Ek.61) belirtilen çerçevede ve her bir rapor en az üç örnek olarak düzenlenir ve bir örnek ilgili kuruma, bir önek iş sahbine/mükellefe verilir ve bir örnek de yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

43. "Yeminli Mali Müşavirlik Özel Tüketim Vergisi Sıfırlanmış Deniz Yakıtı Tasdik Raporu"

Bu rapor, 22.07.2004 tarih ve 25530 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 36 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ'deki formata (Ek.62) uygun biçimde üç örnek düzenlenir. Raporun bir örneği mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine, bir örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

44. "Yeminli Mali Müşavirlik Ar-Ge İndirimi Tasdik Raporu"

Bu rapor tam tasdik yaptırmayan ancak Ar-Ge indiriminden yararlanmak isteyen gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından alınması gerekmektedir. Ar-Ge indirimine ilişkin tasdik zorunluluğu 20.02.2005 tarih ve 25733 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan 86 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Ek.63) ile getirilmiş ancak rapor içeriği açıklanmış ve bir format belirtilmemiştir. Üç örnek düzenlenen bu raporun bir örneği vergi dairesine ve bir örneği mükellefe verilip, diğer örnek yeminli mali müşavirde kalacaktır.

45. "Ar-Ge Harcamaları Değerlendirme Raporu"

13.07.2005 tarih ve 25874 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan Türkiye Bilimsel ve Teknoloji Araştırma Kurumu Sanayi Araştırma-Geliştirme Projeleri Destekleme Programına İlişkin Yönetmelik hükümleri ve 98/10 sayılı Araştırma-Geliştirme (Ar-Ge) Yardımına İlişkin Tebliğ esasları dahilinde hazırlanan Yeminli Mali Müşavirlik Ar-Ge Harcamaları Değerlendirme Raporu (AGY500 ve AGY600) dört örnek olarak düzenlenecek ve iki örnek TÜBÜTAK' a, bir örneği mükellefe verilecek ve bir örneği de yeminli mali müşavirde kalacaktır.

46. "Yeminli Mali Müşavir Onaylı Tacir İthalatçı Ekonomik Göstergeler Tablosu/ Üretici İthalatçı Ekonomik Göstergeler Tablosu"

13 Haziran 2018 tarih ve 30450 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2018/10 sayılı İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ kapsamında gözetime tabi ürünün alım satımını yapanın tacir olması durumunda "Tacir İthalatçı Ekonomik Göstergeler Tablosu" (Ek.64), üretici firma olması halinde ise "Üretici İthalatçı Ekonomik Göstergeler Tablosu" (Ek.64/A) yeminli mali müşavir tarafından üç örnek olarak onaylanır ve birisi ilgili idareye verilmek üzere 2 örnek mükellefe/ithalatçıya verilir ve bir örnek yeminli mali müşavir tarafından saklanır**.**

47. "Biyoetanole Üretim Tasdik Raporu"

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 12 inci maddesini ilişkin olarak yayınlanan 2005/8704 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında üreticilerin yerli tarım ürünlerinden imal ederek teslim ettikleri biyoetanole ilişkin olarak 8 seri no.lu ÖTV genel tebliğ uyarınca düzenlenen üretim raporu, 09.08.2005 tarih ve 25901 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 38 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen format ve içeriğe (Ek.65) uygun olarak üç örnek tanzim edilir. Raporun bir örneği üretici firmaya, bir örneği satış yaptıkları harmanlayıcıların bağlı olduğu vergi dairesine verilir ve bir örnek de yeminli mali müşavirde kalır.

48. "Harmanlayıcının Karışımlarının Teslimine İlişkin Tasdik Raporu"

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 12 inci maddesini ilişkin olarak yayınlanan 2005/8704 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında üreticilerin yerli tarım ürünlerinden imal ederek teslim ettikleri biyoetanole ilişkin olarak 8 seri no.lu ÖTV genel tebliğ uyarınca düzenlenen harmanlamacıların karışımlarının teslimine ilişkin tasdik raporu, 09.08.2005 tarih ve 25901 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 38 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen format ve içeriğe (Ek.66) uygun olarak üç örnek tanzim edilir. Raporun bir örneği harmanlayıcı firmaya, bir örneği harmanlayıcıların bağlı olduğu vergi dairesine verilir ve bir örnek de yeminli mali müşavirde kalır.

49. "Yeminli Mali Müşavirlik Gözetim Kapsamı Ürünler Faaliyet Tasdik Raporu"

Bu rapor, 04.08.2006 tarih ve 26249 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan (2006/14) ve (2006/15) Sayılı İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ'lerde G.T.İ.P. Numaraları belirtilen eşyanın Gözetim Belgesi düzenlenme tarihinden itibaren, gözetim belgesi kapsamında ithal edilen eşyanın tümünün stokları bitinceye kadar bu tebliğde belirtilen formatta (Ek.67) her üç ayda bir üç örnek düzenlenir. Bir örnek ilgili kuruma ve bir örnek ithalatı yapana/mükellefe verilir. Bir örneği de yeminli mali müşavirce saklanır.

50. "Yeminli Mali Müşavirlik Gelir ve Kurumlar Vergisi İndirimi Tasdik Raporu"

30.09.2006 tarih ve 26305 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 39 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ esasları dahilinde, 4325 sayılı Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde İstihdam Yaratılması ve Yatırımların Teşvik Edilmesi ile Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun kapsamında indirimli oranda gelir veya

kurumlar vergisinden yararlanan mükellefler adına ve söz konusu tebliğ belirtilen formatta (Ek.68) üç örnek olarak düzenlenecek ve bir örnek vergi dairesine, bir örnek mükellefe verilecek ve bir örnek de yeminli mali müşavirde kalacaktır.

51. "Yeminli Mali Müşavirlik İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Teslimlerinde Özel Tüketim Vergisi İstisnasına İlişkin Faaliyet Tasdik Raporu"

22.12.2006 tarih ve 26384 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 40 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ esasları dahilinde, ÖTVK' nun 7/A maddesi kapsamında yapılan motorin teslimlerindeki istisnanın uygulanması için gerekli içeriği ve dispozisyonu (Ek.69) adı geçen tebliğde belirtilen Yeminli Mali Müşavirlik İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Teslimlerinde Özel Tüketim Vergisi İstisnasına İlişkin Faaliyet Tasdik Raporu üç örnek düzenlenecek ve bir örnek vergi dairesine ve bir örnek mükellefe verilecek ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalacaktır.

52. "Yeminli Mali Müşavir Onaylı İthalatçı Bilgi Formu"

31.12.2008 tarih ve 2 inci mükerrer 27449 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan Tekstil Konfeksiyon İthalatının Kayda Alınmasına İlişkin 2009/21 sayılı Tebliğ hükümleri uyarınca düzenlenen "İhracatçı Bilgi Formu" (Ek.70) üç örnek olarak tasdik edilir. Biri ilgili idareye verilmek üzere iki örnek müşteriye verilir ve bir örneği yeminli mali müşavirde kalır.

53. "Yeminli Mali Müşavirlik 2 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliği Ek-6 Tasdik Raporu"

30.6.2009 tarih ve 27274 sayılı resmi Gazete 'de yayımlanan 2 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliğ gereğince ve bu tebliğin 6 No.lu ekinde belirtilen kapsama uygun biçimde (Ek.71) üç örnek olarak düzenlenen tasdik raporunun bir örneği ilgili gümrük idaresine, bir örneği mükellefe verilir ve bir örneği de yeminli mali müşavirde kalır.

54. "Yeminli Mali Müşavirlik Dahilde İşleme İzini Belgesi Kapatılmasına İlişkin Tasdik Raporu"

20.12.2006 tarih ve 26382 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan (İhracat 2006/12) Sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği kapsamında alınan Dahilde İşleme İzin Belgelerinin kapatılması ile istenilen ve formatı verilmeyen (Ek.72) bu rapor en az üç örnek olarak düzenlenir. Bir örneği ilgili idareye verilmek üzere iki örnek izin belgesi sahibi mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

55. "Yeminli Mali Müşavirlik Serbest Bölge Faaliyet Tasdik Raporu"

31.12.2009 tarih ve 4 üncü mükerrer 27449 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 42 Seri No.lu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ esasları dahilinde, içeriği ve dispozisyonu adı geçen tebliğde belirtilen (Ek.73) Yeminli Mali Müşavirlik Serbest Bölge Faaliyet Tasdik Raporu üç örnek düzenlenecek ve bir örnek vergi dairesine bir örnek mükellefe verilecek ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalacaktır.

56. "Yeminli Mali Müşavirlik Aerosol Üretim Tasdik Raporu"

15.06.2010 tarih ve 27612 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 43 sıra no.lu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ esasları dahi-

linde, içeriği ve dispozisyonu adı geçen tebliğde belirtilen (Ek.74) Yeminli Mali Müşavirlik Aerosol Üretim Tasdik Raporu üç örnek düzenlenecek ve bir örnek vergi dairesine bir örnek mükellefe verilecek ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalacaktır.

57. "Yeminli Mali Müşavirlik Üretim Tasdik Raporu"

11.02.2011 tarih ve 27844 sayılı Resmi Gazete' de EPDK tarafından yayımlanan Madeni Yağların Ambalajlanması ve Piyasaya Sunumu Hakkında Tebliğin 18 inci maddesinde belirtilen (Ek.75) kapsamda üretim tasdik raporu üç örnek olarak düzenlenip, bir örneği EPDK bir örneği mükellefe verilecek ve bir örneği de yeminli mali müşavirde kalacaktır.

58. "Yeminli Mali Müşavirlik İhraç Edilen Mallara İlişkin Özel Tüketim Vergisi İadesi Tasdik Raporu"

29.09.2011 tarih ve 28069 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 44 Sıra No.lu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ'de kapsamı ve formatı (Ek.76) belirtilen bu rapor dört örnek olarak düzenlenip, iki örneği vergi dairesine bir örneği mükellefe verilecek ve bir örneği de yeminli mali müşavirde kalacaktır.

59. "Yeminli Mali Müşavirlik 1 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliği Ek-6 Tasdik Raporu"

30 Aralık 2011 tarih ve 28158 sayılı 3 üncü Mükerrer Resmi Gazete' de yayımlanman " 1 Seri Numaralı Onaylanmış Kişi Statüsüne İlişkin Gümrük Genel Tebliği kapsamında ve bu tebliğ 6 numaral ekinde belirtilen formata (Ek.77) uygun olarak bu tasdik raporu üç örnek olarak düzenlenir ve bir örneği gümrük idaresine verilmek üzere mükellef örneği ile birlikte müşteriye verilir ve bir örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

60. "Posta Hizmetleri Kanunu Kapsamında Elde Edilen Net Satışların Tespitine İlişkin Özel Amaçlı Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu"

23.05.2013 tarih ve 28655 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanunun 3 ve 15 inci maddeleri uyarınca (Ek.78) üç aylık dönemlerde geçici kurumlar vergisi kapsamında net satış hasılatına isabet eden miktarın %2' sinin tespitine ilişkin rapor, üç örnek olarak düzenlenir ve bir örneği geçici kurumlar vergisi beyannamresinin verildiği ayı takip eden ayın sonuna kadar Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığına gönderilir.Bir örnek mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

61. "Posta Hizmetleri Kanunu Kapsamında Bir Önceki Yıla İlişkin Net Satışların Onbinde Otuzbeşinin Tespitine İlişkin Özel Amaçlı Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu"

03.06.2014 tarih ve 29019 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan Posta Sektörüne İlişkin Yetkilendirme Yönetmeliği'nin 16, 17 ve 18 inci maddesi kapsamında (Ek.79) her yılın Mayıs ayının son gününe kadar bir önceki yıla ait net satışların onbinde otuzbeşinin tespitine ilişkin rapor, üç örnek olarak düzenlenir ve bir örneği mayıs ayının son gününe kadar Teknolojileri ve İletişim Kurumuna gönderilir. Bir örnek mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

62. "Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamı Harcamaların Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu"

01.06.2018 tarih ve 30438 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 2018/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 2012/1 No.lu Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliği kapsamında ve belirtilen formata (Ek.80) uygun olarak bu rapor üç örnek düzenlenir ve bir örneği mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine, bir örneği ilgili mükellefe verilir. Bir örnek yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

63. "Hisse Senetlerinin Kurul Kaydına Alınmasına İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu"

Bu rapor, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 15.11.1998 tarih ve 23524 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 1 Seri No.lu Hisse Senetlerinin Kurul Kaydına Alınmasına ve Satışına İlişkin Esaslar Tebliğ'inin 23 üncü maddesi (Ek.81) kapsamında üç örnek düzenlenir ve bir örnek Sermaye Piyasası Kurulu'na gönderilir. Raporun bir örneği mükellefe verilir ve bir örneği yeminli mali müşavirde kalır.

64."Yeminli Mali Müşavirlik Hesap Durumu Belgesi ve Eki Bilanço ve Kâr-Zarar Cetveli Denetim Raporu"

Bu rapor, 27.06.2001 tarih ve 24445 sayılı resmi Gazete'de Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından yayımlanan "Bankaların Kuruluş ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik" in 5 inci maddesi kapsamında ve ekinde yer alan formata (Ek.82) uygun olarak en üç örnek düzenlenir. Raporun bir örneği ilgili kuruma, bir örneği mükelleve verilir ve bir örneği yeminli mali müşavirde kalır.

65."Sermaye Ödendiğine İlişkin Yeminli Mali Müşavir Raporu"

Bu rapor, 25.07.2003 tarih ve 25179 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan İç Ticaret 2003/3 sayılı Anonim ve Limited Şirketlerin Kuruluş ve Anasözleşme Değişikliği İşlemlerine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ kapsamında ve formata (Ek.37) uygun olarak üç örnek düzenlenir ve bir örneği ilgili ticaret siciline verilmek üzere mükellefe iki örnek verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

66. "Sosyal Sigortalar Kurumundan İlişiksizlik Belgesi Alınımasına İlişkin Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu"

Bu rapor, 14.07.2004 tarih ve 25522 sayılı Resmi Gazete'de Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından yayımlanan "Sosyal Sigortalar Kurumu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerce İşyeri Kayıtlarının İncelenmesinin Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik kapsamında ve belirtilen formata (Ek.83) uygun olarak en az üç örnek olarak düzenlenir. Bir örneği ilgili kuruma ibraz edilmek üzere iki örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

67. "Proje Bazlı Yatırımlarda Yatırımın Gerçekleşme Durumu ve Yararlanılan Destek Miktarına İlişkin Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu"

Bu rapor, 26.11.2016 tarih ve 29900 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 17.10.2016 tarih ve 2016/9495 sayılı Yatırımlara Proje Bazlı Devlet Yardımı Verilmesine ilişkin Bakanlar Kurulu Kararı'nın 10 uncu maddesinin 2 inci fıkrası kapsamında; yatırımcının, yatırım

ve işletme döneminde yatırıma ilişkin taahhütlerin gerçekleşme bilgilerini ve yararlanılan destek miktarını Destek Kararında belirtilen süre boyunca her yıl Ocak ve Temmuz aylarında verilmek üzere üç örnek olarak düzenlenir. Bir örneği ilgili Bakanlığa ve Bakanlıkca görevlendirilen kuruma, bir örneği yatırımcıya verilir ve bir örnek yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

68. "Yeminli Mali Müşavirlik Döviz Gelirleri Raporu"

Bu rapor, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararda, 2018/11185 sayılı Karar ile yapılan değişiklik ile bu Karara bağlı Tebliğ'de, 2018-32/46 sayılı tebliğ ile yapılan değişiklik ve TCMB genelgesi ile getirilen düzenlemeler kapsamında; kredi bakiyesi 15 milyon ABD Dolarının altında olan ve Türkiye'de yerleşik kişilerin döviz kredi kullanım talepleri sırasında, son üç mali yıla ilişkin döviz gelirlerinin tespitine ilişkin olarak (Ek. 84) en az üç örnek olarak düzenlenir. Bir örneği ilgili bankaya verilmek üzere iki örnek kredi talebinde bulunan mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

69."Tehlikeli Madde Faaliyet Belgesinin İptalini Sağlayan Yeminli Mali Müşavirlik Raporu"

24.10.2013 tarih ve 28801 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan "Tehlikeli Maddelerin Karayoluyla Taşınması Hakkında Yönetmelik" kapsamında; 03.08.2017 tarih ve 63089 sayılı Olur ile yürürlüğe konulan "Tehlikeli Madde Faaliyet Belgesi Düzenlemesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönerge" nin 10 uncu maddesinin 7 inci fıkrası kapsamında; Tehlikeli Madde Faaliyet Belgelerini iptal ettirme talepleri sırasında, işletmecilerin müracaat tarihinden itibaren geriye doğru işletmenin kayıtların da yer alan ve iştigale konu tehlikeli maddelere ait fatura bilgilerini gösterir ve yeminli mali müşavir onaylı raporu (Ek.87) en az üç örnek olarak düzenlenir ve biri ilgili kuruma sunulmak üzere iki örnek mükellefe verilir ve bir örnek de yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

70. "Yeminli Mali Müşavirlik Firma Mülkiyetindeki Makine ve Teçhizat Listesinin Onayı"

İstanbul Sanayi Odası tarafından verilecek kapasite raporları için, firmanın kendi mülkiyetinde olan makine ve teçhizatın Listesi (Ek.88) ile Kiralık/Leasingli Makine ve Teçhizatın Listesi (Ek. 88 /A) üç örnek olarak düzenlenir ve onaylanır. Onaylı listenin bir örneği ilgili odaya kapasite raporu müracaat formu ekinde sunulmak üzere iki örnek mükellefe verilir ve bir örnek de yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

71. "Kamu İhale Genel Tebliğ Kapsamında Düzenlenen Yeminli Mali Müşavirlik Raporları"

22.08.2009 tarih ve 27327 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Kamu İhale Genel Tebliğ" inde (Ek.89) yer verildiği üzere istenilen;

a) Tebliğin 9 uncu maddesinde belirtildiği üzere; İhaleyi düzenleyen idareler tarafından bazı tesis, makine, teçhizat ve diğer ekipman için ihaleye girenin kendi malı olma şartını araması durumunda, ihaleye katılacak olanlar kendi malı olan tesis, makine, teçhizat ve diğer ekipmanı; ruhsat, demirbaş veya amortisman defterine kayıtlı olduğunu belirten yeminli mali müşair raporu en az üç örnek düzenlenir. Raporun iki örneği ihaleye girecek kişi veya kuruma verilir. Bu kişi raporun bir örneğini ilgili ihaleyi düzenleyen idareye ibraz eder. Bir

örnek yeminli mali müşavirde kalır.

b)Tebliğin 10 uncu maddesinde belirtildiği üzere; İhaleyi düzenleyen idarenin bilanço ve eşdeğer belgelerin istenmesi durumunda, ihalenin yapıldığı yıldan önceki yıla ait yılsonu bilançosunun veya bilançonun gerekli görülen bölümlerinin yoksa bunlara eşdeğer belgelerin onayı yeminli mali müşavir tarafından yapılır. Üç örnek olarak hazırlanan bilanço ve eşdeğer belgeler ikisi ihaleye girecek kişi veya kuruma verilir ve bir örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

c) Tebliğin 11 inci maddesinde belirtildiği üzerere; İhale Uygulama Yönetmeliklerinin ekinde yer alan ilgili standart forma uygun şekilde ve ihalenin ilk ilan veya ihaleye davet tarihinden sonra yeminli mali müşavir tarafından düzenlenen iş deneyimini gösteren belgeler en az üç örnek onaylanılır ikisi ihaleye katılacak kişi veya kuruma verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır. (Bu belgenin onayında YMM çok dikkatli davranmasını öneririz.)

d. Aşırı düşük tekliflerin değerlendirilmesini düzenleyen söz konusu tebliğin 45 inci maddesinde yer alan açıklamalarda belirtildiği üzere;

i) Teklifi aşırı düşük olan kişi ve kurumlar bu düşüklüğün açıklamasını belgeye dayandırması gerekmek ve bunu proforma faturaya dayandırıldığında; proforma faturada yer alan mala ilişkin mükellefin son geçici vergi beyanname döneminde tespit edilen birim ortalama maliyet belirtilecek ve proforma faturaya, ilgili malın son geçici vergi beyanname dönemine ait bir alış ve bir satış faturası örneği eklenerek tasdik anlaşması yapılan yeminli mali müşavire onaylatılacaktır.

Proforma faturayı veren imalatçı ise; proforma fatura ekinde, ilgili mala ilişkin imalatçının son geçici vergi beyanname döneminde çıkartılan birim maliyet cetveli verilecektir. Sunulan birim maliyet cetveli, mükellefin tasdik anlaşması yaptığı yeminli mali müşavir tarafından onaylı olması gerekmektedir.

Her iki onay işlemi de en az üç örnek yapılarak biri ihaleyi açan idareye, biri ihaleye girene verilir ve bir önek de yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

ii) Aşırı düşün teklifin açıklamasında teklifin bir bölümünü oluşturan iş kısımlarına ilişkin olarak piyasada o alanda faaliyet gösteren kişilerden alınan fiyat tekliflerinin sunulması halinde; Söz konusu fiyat teklifinin ekinde, Vergi Usul Kanununa göre tutulması zorunlu olan yasal defter ve belgelere uygunluğu yeminli mali müşavir tarafından onaylanmış maliyet tespit raporunun sunulması gerekmektedir. Bu raporda en az üç örnek düzenlenir ve içeriğinde fiyat teklifi verilen işle ilgili varsa malların birim ortalama maliyetleri ile işçilik maliyetleri belirtilmesi, fiyat teklifinin kapsamında sadece mal olması durumunda ise; maliyet tespit raporu yerine, piyasadan alınan mallara ilişkin olarak yukarıda belirtildiği şekilde proforma faturaların, fiyat teklifi veren kişinin üretici olması durumunda ise; son geçici vergi beyanname döneminde çıkartılan ilgili malın birim maliyet cetvelinin sunulması zorunludur.

iii) Düşük teklifin açıklaması, ortağı olduğu tüzel kişiye ait işletmeden mal çekmesi veya satın alınması şeklinde olduğunda; Söz konusu malın, Vergi Usul Kanununda açıklanan, emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerekir.

iv. Düşük teklifin açıklaması kendi ürettiği mallara dayandırılması halinde; mükellefin tasdik anlaşması yaptığı yeminli mali müşavir tarafından onayı, son geçici vergi beyannanme dönemine ait üretim konusu mala ilişkin maliyet tespit raporunun sunulması ve içeriğinde üretilen mala ilişkin birim maliyetlerin gösterilmesi gerekmektedir.

v. Düşüklük açıklaması, malın stoklarda bulunduğunun belirtilmesi durumunda; Vergi Usul Kanununun 182 inci maddesi gereğince tutulması gereken envanter defterinin ilgili malzeme veya mala ilişkin kısmının mükellefin tasdik anlaşması yaptığı yeminli mali müşavir tarafında onaylı örneğinin veya onaylanan malzeme veya mala ilişkin stok tespit raporunun sunulması ve rapor içeriğinde ise, mükellefin yasal defter ve belgelere uygun ilgili malzeme veya mala ilişkin birim maliyetlerinin belirtilmesi gerekmettedir.

Onay veya raporlar her halükarda en az üç örnek düzenlenir. Bir örneği ihaleyi düzenleyen idareye, bir örneği ihaleye girene verilir ve bir örnek de yeminli mali müşavirin kendisinde kalır.

72. "Ekonomik Denge Vergisi Beyannamesinin Yeminli Mali Müşavirce Onaylanması"

07.05.1994 tarih ve 21927 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3986 sayılı Kanunla ihdas edilen vergilerlerden olan Ekonomik Denge Vergisine ilişkin olarak düzenlenen Ekonomik Denge Vergisi Beyannamesi (Ek. 90) yeminli mali müşavir tarafından onaylanması gerekmektir. Üç örnek düzenlenen beyannamenin bir örneği mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine, bir örneği mükellefin kendisine verilir. Üçüncü örnekde yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

73. "Net Aktif Vergisi Beyannamesinin Yeminli Mali Müşavirce Onaylanması"

07.05.1994 tarih ve 21927 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3986 sayılı Kanunla ihdas edilen vergilerlerden olan Net Aktif Vergisine ilişkin olarak düzenlenen Net Aktif Vergisi Beyannamesi (Ek. 90/A) yeminli mali müşavir tarafından onaylanması gerekmektir. Üç örnek düzenlenen beyannamenin bir örneği mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine, bir örneği mükellefin kendisine verilir. Üçüncü örnekde yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

74. "Hasılat Payı Ödemesinin Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu"

19.06.2007 tarih ve 26557 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik" in 79 uncu maddesi (Ek.91) ile 26.04.2009 tarih ve 27211 sayılı Resmi Gazete'de yayınmlanan "324 sayılı Milli Emlak Genel Tebliği"n (Ek.91) 4 üncü ayrımında belirtelen amaçala ilgili olarak düzenlenen bu rapor en az üç örnek düzenlenir, Bir örneği ilgili kuruma, bir örneği mükellefe verilir. Bir örnek de yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

75. "Madenlerden Alınan Devlet Hakkının Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu"

15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3213 sayılı Maden Kanununun 14 üncü maddesinde (Ek.92) belirtrildiği üzere, madenlerden alınan devlet hakkının tespitine yönelik olarak yeminli mali müşavir tarafından en az üç örnek olarak düzenlenen tasdik raporu, biri ilgili idareye, bir örneği mükellefe verilir ve üçüncü örnekte tasdiki yapan yeminli mali müşvir tarafından saklanır.

76. "Yeminli Mali Müşavirlik Üretim Tasdik Raporu"

Bu rapor 4760 sayılı Ö.T.V.K.nun 5/1 inci maddesinin uygulanmasına yönelik olarak yayımlanan 13.11.2003 tarih ve 2003/6467 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca tecil edilen vergi için 5 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğ hükümleri kapsamında üretim tasdik raporu (Ek.93) üç örnek olarak düzenlenir. Raporun bir örneği mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine, bir örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

77. "Halka Açık Kurumlarda Ortakların Sermaye ve Hisse İhraç Primlerinin Tahsilatının Tespitine İlişkin Özel Amaçlı Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu"

Bu rapor için belirlenmiş bir format olmayıp, üç örnek olarak düzenlenen tasdik raporunu (Ek.93) biri ilgili idareye verilmek üzere müşteri örneği ile birlikte müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

78."Katalog Kapsamındaki Firmalardan Gerçekleştirilecek Açık Satışlara Ait Satın Alma Sözleşmesinin Fiyat Başlıklı 4'ncü Maddesi Hükümlerinin Firma Tarafından Yerine Getirilip Getirilmediğinin Tespitine Ait Yeminli Mali Müşavirlik Raporu"

Bu rapor, Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğünün ihtiyacı nedeniyle mal alacağı kurum ve kuruluşlar ile yaptığı sözleşmeye dayanarak istenilmekte olup, üç örnek düzenlenir (Ek.93). Raporun bir örneği D.M.O. Genel Müdürlüğüne, bir örneği müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

79. "Yeminli Mali Müşavirlik Özel Amaçlı Tasdik Raporu"

Bu rapor, TÜPRAŞ Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş. talebi üzerine solvent kullanım miktarının tespitine yönelik olarak (Ek.93) üç örnek düzenlenir. Raporun iki örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır. Mükellef raporun bir örneğini TÜPRAŞ'a verir.

80. "Yeminli Mali Müşavirlik Haddelenmiş Soğuk Saç Kullanım Tespit Rapor"

Bu rapor, kapasite raporu almak amacına yönelik olarak ticaret odasına yapılan başvuruda ilgili oda tarafından istenilmektedir. Üç örnek (Ek.93) olarak düzenlenir. Raporun bir örneği ilgili odaya, bir örneği müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

81. "Yeminli Mali Müşavirlik Lipar Sarfiyat Tespit Raporu"

Nihai kullanım izin belgesi karşılığında ithal edilen 271019150000 GTİP Numaralı ürün için (Ek.93) düzenlenen raporun iki örneği biri gümrük idaresine verilmek üzere mükellefe verilir ve bir önek yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

82. "Yeminli Mali Müşavirlik Tuz Sarfiyat Tespit Raporu"

Nihai kullanım izin belgesi karşılığında ithal edilen Tuz'un kullanımına ilişkin olarak düzenlenen sarfiyat raporu (Ek.93) üç örnek yapılır ve iki örneği bir gümrük idaresine verilmek üzere mükellefe verilir ve bir önek yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

83. "Birleşme Nedeniyle Borçların Teminine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu"

Birleşilen şirkete birleşen şirketten devrolan borçların belirlenmesi ve bunun temin edilmesi amacına yönelik olarak Ticaret Sicil Memurluğu tarafından istenilen bu rapor (Ek.93) üç örnek olarak düzenlenir. Bir örneği ticaret sicil memurluğuna, bir örneği mükellefe verilir ve bir örnekte yeminli mali müşavirde kalır.

84. "Şirket Ortağının Sermaye Avansı Olarak Gönderdiği Tutarın Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu"

Bu rapor (Ek.93) üç örnek olarak düzenlenir. Biri ticaret sicil memurluğuna, biri müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

85. "Sermaye Avansının Sermayeye Eklenmesine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu"

Bu rapor (Ek.93) üç örnek olarak düzenlenir. Biri ticaret sicil memurluğuna, biri müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

86. "Yeminli Mali Müşavirlik Gayrimenkul Satış Kârının Sermayeye İlave Edilmesine İlişkin Tasdik Raporu"

Bu rapor (Ek.93) üç örnek olarak düzenlenir. Biri ticaret sicil memurluğuna, biri müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır

87. "Yeminli Mali Müşavirlik İştirakler Satış Kârının Sermayeye İlave Edilmesine İlişkin Tasdik Raporu"

Bu rapor (Ek.93) üç örnek olarak düzenlenir. Biri ticaret sicil memurluğuna, biri müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

88. "Yeminli Mali Müşavirlik Geçmiş Yıl Kârlarının Sermayeye İlave Edilmesine İlişkin Tasdik Raporu"

Bu rapor (Ek.93) üç örnek olarak düzenlenir. Biri ticaret sicil memurluğuna, biri müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

89. "Yeminli Mali Müşavirlik Olağanüstü Yedek Akçelerin Sermayeye İlave Edilmesine İlişkin Tasdik Raporu"

Bu rapor(Ek.93) üç örnek olarak düzenlenir. Biri ticaret sicil memurluğuna, biri müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

90. "Yeminli Mali Müşavirlik Cari Yıl Kârının Sermayeye İlave Edilmesine İlişkin Tasdik Raporu"

Bu rapor (Ek.93) üç örnek olarak düzenlenir. Biri ticaret sicil memurluğuna, biri müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

91. "Yeminli Mali Müşavirlik Enflasyon Düzeltmesi Olumlu Farkının Sermayeye İlave Edilmesine İlişkin Tasdik Raporu"

Bu rapor (Ek.93) üç örnek olarak düzenlenir. Biri ticaret sicil memurluğuna, biri müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

92. "Yeminli Mali Müşavirlik Ortaklara Olan Borcun Sermayeye İlave Edilmesine İlişkin Tasdik Raporu"

Bu rapor (Ek.93) üç örnek olarak düzenlenir. Biri ticaret sicil memurluğuna, biri müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

93. "Yeminli Mali Müşavirlik Yeniden Değerleme Fonunun Sermayeye İlave Edilmesine İlişkin Tasdik Raporu"

Bu rapor (Ek.93) üç örnek olarak düzenlenir. Biri ticaret sicil memurluğuna, biri müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

94. "Yeminli Mali Müşavirlik Maliyet Artış Fonunun Sermayeye İlave Edilmesine İlişkin Tasdik Raporu"

Bu rapor (Ek.93) üç örnek olarak düzenlenir. Biri ticaret sicil memurluğuna, biri müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

95. "Öz Varlık Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu"

Türk Ticaret Kanununun 152 ve ilgili diğer maddeleri uyarınca nev'i değiştiren şirketlerin öz varlıklarının tespiti ve rapora bağlanması ticaret sicilince istenilmekte ve bu rapor (Ek.93) üç örnek düzenlenecek ve bir örnek ticaret siciline bir örnek mükellefe verilecek ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalacaktır.

96. "Öz Kaynaklarda Yer Alan Özel Fonların Sermayeye İlave Edilmesi İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu"

Ticaret sicil müdürlüğüne verilmek üzere istenilen bu raporun belirlenmiş bir formatı olmayıp, düzenlenen üç örnek tasdik raporunun (Ek.93) bir örneği ticaret siciline verilmek üzere mükellef örneği ile birlikte müşteriye verilir ve bir örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

97. "Geçmiş Yıl Zararlarının Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu"

Bu rapor için belirlenmiş bir format olmayıp, üç örnek olarak düzenlenen tasdik raporunu (Ek.93) biri ilgili idareye verilmek üzere müşteri örneği ile birlikte müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

98. "Bankalar Kanalı ile Yapılan Ödemelere İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu"

Bu rapor için belirlenmiş bir format olmayıp, üç örnek olarak düzenlenen tasdik raporunu (Ek.93) biri ilgili idareye verilmek üzere müşteri örneği ile birlikte müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

99. "Devir Yolu ile Birleşmede Özvarlık Tespitine ilişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu"

Bu rapor için belirlenmiş bir format olmayıp, üç örnek olarak düzenlenen tasdik raporunu (Ek.93) biri ilgili idareye verilmek üzere müşteri örneği ile birlikte müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavir tarafından saklanır**.**

100. "Dahilde İşleme İzin Belgesi Kapsamındaki Alımların İhracatta Kullanıldığının Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu"

Bu rapor için belirlenmiş bir format olmayıp, üç örnek olarak düzenlenen tasdik raporunun (Ek.93) birisi ilgili idareye verilmek üzere müşteri örneği ile birlikte müşteriye verilir ve bir örnek raporda yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

101. "Yeminli Mali Müşavirlik Gözetim Kapsamı Ürünler Faaliyet Tasdik Raporu"

Dış Ticaret Müsteşarlığınca yayımlanan bir kısım "İthalatta Gözetim Uygulamasına İlişkin Tebliğler" de belirtildiği üzere (Örneğin; 2007/12, 2007/21 ve 2007/23 gibi.) bir kısım malların ithalinde aranan gözetim belgesi verilmesi ve bu belge kapsamında yapılan ithalatın, satış ve stokların her üç ayda (bu süre bir kısımsatış ve stokların her üç ayda (bu süre bir kısım tebliğlerde 6 ay) bir, yine tebliğde beliretilen bilgi ve belgelerin birlikte şekil ve içeriği tebliğde belirtilen Yeminli Mali Müşavirlik Gözetim Kapsamı Ürünler Faaliyet Tasdik Raporu" nun verilmesi istenilmiştir. Belirtilen Formatta (Ek.67) düzenlenen tasdik raporu üç örnek olarak hazırlanır. Raporun bir örneği Dış Ticaret Müsteşarlığına verilmek üzere müşteriye, bir örneği müşterinin kendisine verilir ve bir örneği müşterinin kendisinde verilir. Raporun bir örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

102. "Mali Destek Proğramı …… Başlıklı Projeye İlişkin Destek Sözleşmesinin Harcama Teyidine Yönelik Somut_Bulgular Raporu"

Bu rapor; Hazine Müsteşarlığının Merkezi Finans ve İhale Birimi tarafından yönetilen;

-Yerel Yönetimler,

-KOBİ'ler ve

-Sivil Toplum Kuruluşlarının hibe sözleşmeleri ve proğramının kuralları gereği, hibe almaya hak kazanan başvuru sahiplerinin başvurularının kabulünden sonra yaptıkları harcamalarının kabulü için istenen rapor (Ek.94) en az üç örnek olarak düzenlenir ve biri kendisinde kalmak ve biriside ilgili kuruma sunulmak üzere mükellef iki örneği verilir ve bir örnekte yeminli mali müşavirde kalır.

Bu konuda yaptığım araştırma sonucunda elde edebildiğim bir rapor örneğini Ek.94 olarak kitaba eklemiş oldum.

103. "Yeminli Mali Müşavirlik Gözetim Kapsamı Ürünler Faaliyet Tasdik Raporu"

Ekonomi Bakanlığınca yayımlanan "İthalatta Gözetim Uygulamasına İlişkin Tebliğler" de belirtildiği üzere (Örneğin; 2018/1, 2018/2, 2018/4, 2018/5, 2018/7, 2018/8, 2018/9, 2018/10, 2018/11. 2018/12 ve 2018/13 gibi.) bir kısım malların ithalinde aranan gözetim belgesi verilmesi ve bu belge kapsamında yapılan ithalatın, yine tebliğde beliretilen bilgi ve belgelerin birlikte şekil ve içeriği tebliğde belirtilen Yeminli Mali Müşavirlik Gözetim Kap-

samı Ürünler Faaliyet Tasdik Raporunun verilmesi istenilmiştir. Belirtilen Formatta (Ek.67) düzenlenen tasdik raporu üç örnek olarak hazırlanır. Raporun bir örneği Ekonomi Bakanlığına sunulmak üzere müşteri örneği ile birlikte iki örneği müşterinin kendisinde verilir. Raporun bir örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

104.”Elektrik Enerjisi Üretimi Yatırımlarında Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamı Harcamaların Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavir Raporu”

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 2012/1 sayılı Tebliğin 23 üncü maddesine eklenen fıkra hükmü uyarınca; genel teşvik uygulamaları kapsamında düzenlenen elektrik enerjisi üretimine yönelik yatırımların tamamlama vizesi, firmanın teşvik belgesine konu yatırıma ilişkin ilgili kurum tarafından düzenlenen geçici kabul belgesinin tasdiki sureti ile asgari sabit yatırım tutarının sağlandığına ilişkin “Elektrik Enerjisi Üretimi Yatırımlarında Yatırım Teşvik Belgesi Kaposamı Harcamaların Tespitişne İlişkin Yeminli Mali Müşavir Raporu”nun (Ek. 95) ibrazı edilmesi istenilmiş olup, bu rapor en az üç örnek düzenlenir, bir örneği ilgili kuruma verilmek üzere iki örnek yatırım yapan mükellefe verilir. Bir örnek raporu düzenleyen yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

105. “E- Defter Beratı Silme Konusunda Yeminli Mali Müşavir Özel Amaçlı Raporu”

Bu rapor e – Defter Uygulama Klavuzunda (Ek.96) açıklandığı gibi; berat yükleme süresi geçen e – Defterlere ilişkin berat silme işlemi, mükellefin talebinin Gelir İdaresi Başkanlığınca uygun bulunması halinde yapılabiceği ve bunun içinde Özel Amaçlı Yeminli Mali Müşavir Raporu düzenlenmesi gerektiği belirtilmiş ancak format konusunda herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Bu nedenle (Ek.93) de belirtilen format kullanılarak en az üç örnek olarak bu rapor düzenlenir. Bir örneği Gelir İdaresi Başkanlığına sunulmak üzer iki örnek mükellefe veriler ve bir örnek de yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

106. “Mali Yıl Sonu Gerçek Harcamaların Uygunluğuna İlişkin Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu”

Bu rapor Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliğinin (Ek.97) 25 inci maddesine göre her sene sonunda en az üç örnek olarak düzenlenir. Rapor dispozizyonu belirlenmemiş olduğundan (Ek.93) de verilen format kullanılarak düzenlenebilir ve bir örneği YÖK’e tevdi edilmek üzere iki örnek ilgili kuruma verilir. Raporun bir örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

107. “Hizmet İhracatının Tevsikine Dair Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu”

23.03.2017 tarih ve 30016 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 20.02.2017 tarih ve 2017/9962 sayılı “İhracatcılara Hususi Damgalı Pasaport Verilmesine İlişkin Esaslar Hakkındaki “ Bakanlar Kurulu Kararı ve “2017/9962 Sayılı İhracatçılara Hususi Damgalı Pasaport Verilmesine İlişkin Esaslar Hakkında Karar Kapsamında Hizmet İhracatına Yönelik Uygulama Usul ve Esaslarına İlişkin Genelge”nin (Ek.98) 3 No.lu ekinde yer verilen format ve içeriğine uygun olarak “Hizmet İhracatının Tevsikine Dair Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik raporu” en az üç örnek olarak düzenlenir. Bir örneği ilgili kuruma ibraz edilmek üzere iki örneği mükellefe verilir. Raporun bir örneği yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

108. "Türk Akreditasyom Kurumuna Yapılan Bildirimin Yeminli Mali Müşavirlerce Onaylanması"

04.11.1999 tarih ve 23866 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 4457 sayılı Türk Akreditasyon Kurumu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun 21 inci maddesine dayanılarak, 11.05.2016 tarih ve 29709 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan "Türk Akreditasyon Kurumunca Uygulanacak Akreditasyon Kullanım Ücreti/Payına Dair 2016/1 sayılı Tebliğ" in (Ek.99) 3 üncü maddesi uyarınca; yurt içinde faaliyet gösteren akredite kuruluşlarının bu kapsamda elde ettikleri brüt gelirleri (muayene ve analiz gelirleri) üzerinden hesaplanan akreditasyon kullanım ücretine ilişkin bildirimleri en az üç örnek olarak yeminli mali müşavirler tarafından onaylanır. Bir örneği Akreditasyon Kurumuna gönderilmek üzere iki örneği mükellefe verilir. Bir örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

109. "Yeminli Mali Müşavirlik Domates Salçası Faaliyet Raporu"

29.01.2019 tarih ve 30670 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Bazı Ürünlerin İthalatında Tarife Kontenjanı Uygulanmasına İlişkin Tebliğ" (Ek. 100) ve ekleri dikkate alınarak hazırlanan "Domates Salçası Faaliyet Raporu" en az üç örnek olarak düzenlenir. Bir örneği ilgili kuruma sunulmak üzer iki örnek mükellefe verilir ve kalan üçüncü örnek ise yeminli mali müşavir tarafında saklanır.

110."Kobi Tanımına Uygun İşletme Ölçütünün Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu"

Bu rapor 18.11.2005 tarih ve 25997 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve 2012/3834 ile 2018/11828 sayılı Bakanlar Kurul Kararları ile değiştirilen 2005/9617 sayılı "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik" (Ek.101) kapsamında ve 27.01.2013 tarih ve 28541 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "2012/4093 sayılı Ticaret Sicili Yönetmeliği" ne dayanılarak (Ek. 101) de belirtilen dispoziyonda en az üç örnek düzenlenir ve bir örneği Ticaret Sicili Müdürlüğüne veya ilgili kuruma verilmek üzere iki örnek şirket yetkilisine verilir ve bir örneğide yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

111. "Esnaf Ahilik Sandığının Üç Aylık Gelir ve Giderlerinin Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu"

Bu rapor, 08.03.2017 tarih ve 30001 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6824 sayılı Kanunu 9 uncu maddesi ile İşsizlik Sigortası Kanununa eklenen ek 6 ncı madde kapsamında (Ek. 102) her üç ayda bir olmak üzere, en az üç örnek olarak (Ek. 93) düzenlenir. İkisi ilgili kuruma verilir ve bir örnek de yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

112. Bu ayrımda yer verilen raporların düzenlendiği konusunda bilgi edinilmiş olmasına rağmen, raporun dayandığı kanun, tüzük, yönetmelik, tebliğ ve karalar ile resmi yazılara yapılan tüm araştırma ve girişimler neticesiz kalmış ve raporun dayanağı kaynak gösterilmesi mümkün olmadığı gibi rapor dispozizyonu hakkında da bir bilgi ortaya konulamamıştır. Bahse konu edilen raporları şunlardır.

a. 24.04.2005 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı KOSGEP Destekleme Yönetmeliğine" göre istenlen

rapor. (Bu yönetmelik taranmış olmasına rağmen rapor istendiğine ilişkin her hangi bir bilgiye raslanılmamıştır.)

b. "4572 Sayılı Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri Hakkında Kanun" göre istenilen rapor. (Bu kanun taranmış isede rapor düzenlenmesini hükme bağlayan maddeye raslanılmamıştır.)

c. "T.C.Emekli Sandığı'nın 06.05.1992 tarih ve 945 sayılı Yönetim Kurulu Kararı" gereğince istenilen rapor. (Değişik kanallardan yapılan girişimlere rağmen bu karara ulaşılamamıştır.)

d. "T.C.Tarım ve Köy İşleri Bakanlığının 97/1 ve 97/2 sayılı genelgelerine" göre istenilen rapor. (Söz konusu genelgeye ulaşılamamıtır.)

e. T.C.Kültür ve Turizm Bakanlığınca istenen "Hac kotası tespit raporu" ile "Seyahat Acentelerinin turizm geliri elde etme ve döviz getirme yükümlülüklerine ilişkin tespit raporu" hakkında bütün Dinayet İşleri Başkanlığı Sitesi ve Turizm Acentaları mevzuatı taranmış olmasına rağmen bu raporlar hakkında sağlıklı bir bilgiye ulaşılamamıştır.

Yukarıda 112 başlık altında tespit edebildiğim tasdik raporları dışında benim raslayamadığım rapor türlerinin de olma ihtimalini unutmamak gerekir. Ayrıca önümüzdeki günlerde de bir kısım kurumların yeni tasdik taleplerinin olabileceği gerçeğini de gözden uzak tutmamalıyız.

Yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen tasdik raporlarında bağlı oldukları odanın adını ve oda sicil numarasını bildirmenin yanı sıra, raporlarının ilk sahifesinden son sahife öncesindeki sahifesine kadar olan bütün sahifeler yeminli mali müşavirler tarafından paraflanıp mühürlenir ve raporun en son sahifesinde yer verilen isim ve unvan yazılı yerde imzalanır ve mühürlenir.

Ayrıca, yukarıdaki XVII/B-1 bölümünde belirtildiği üzere, tasdik raporuna yapılan sözleşmenin aslı veya bir fotokopisinin mutlaka eklenmesi gerekir ve rapora konulan bütün ekler, ek sıra numarası verilerek, yeminli mali müşavir tarafından paraf edilerek mühürlenmesi zorunludur.

Tasdik raporlarının resmi kuruma ve kuruluşlara (vergi dairesine, ticaret siciline, TÜBİTAK'a, EPDK'a ve Gümrük İdaresi gibi.) verilen örneklerine ayrıca, yeminli mali müşavire ilişkin olan ve yeminli mali müşavirin bağlı olduğu yeminli mali müşavir odasından alınan ve düzenleme tarihi ile tasdik rapor tarihi arasında üç aylık süreyi geçmemiş "Faaliyet Belgesi" nin (Ek. 23 ve Ek.23/A) eklenmesi gerekmektedir.

XXVI. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN TASDİKTEN DOĞAN SORUMLULUĞU

Yeminli mali müşavirler kamu görevi ifa etmektedirler. Dolayısıyla yeminli mali müşavirlerden hizmet alanlar bir anlamda kamu hizmeti almaktadırlar. Bu nedenledir ki; 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda yeminli mali müşavirlerin maddi ve cezai sorumluluklarına ilişkin düzenlemeler de yapılmıştır.

Bu cümleden olarak bahsi geçen yasanın aşağıda yer verilen 12 inci maddesinde "Tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk" başlığı altında yeminli mali müşavirlere sorumluluk

getirilmiştir.

"Yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler.

Yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzelkişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve nevileri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.

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

Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaı uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikin kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler.

Yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan mali sorumlulukları ile disiplin sorumlulukları ayrı ayrı müstakil bir rapor ile tespit edilir. Bu kapsamda yeminli mali müşavir hakkında sorumluluk raporu yazılabilmesi için yeminli mali müşavirin yazılı savunması istenir. Savunma isteme yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde savunma yapılmaması durumunda ilgili yeminli mali müşavir savunma hakkından vazgeçmiş sayılır.

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

Bu düzenlemeye göre; imza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik yapan ve tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirler, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdikin doğruluğundan sorumludur. Tasdik konusu ile ilgili olarak Bakanlıkça çıkarılan tebliğlerde belirtilen hususların; tasdik kapsamı içinde mutlaka araştırılması ve incelenmesi zorunludur.

Yeminli mali müşavirler inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanun hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur. Bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanununun "Tam Teselsül" hükümleri uygulanır.

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

Yeminli mali müşavirler tasdikten doğan sorumluluklarını yerine getirilebilmeleri için

doğabilecek zararların tazmini amacıyla sorumluluk sigortası (ki bunu önermekteyiz) yaptırabilirler.

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

Yeminli mali müşavirlerin bu hukuki sorumlulukları ile ilgili olarak "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" in 21 ve 41 inci maddelerinde de düzenleme yapılmıştır.

Sözü edilen yönetmeliğin 21 inci maddesinde; yeminli mali müşavirlerin verdikleri mesleki hizmetleri sırasında 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan iştirak, teşvik ve yardım hükümlerine uyan fiilleri sebebiyle hukuken sorumlu oldukları, kanun ve yönetmeliklerde belirtilen ceza hükümlerinin de ayrıca uygulanacağı belirtilmiştir.

Ayrıca söz konusu yönergenin 41 inci maddesinde; yeminli mali müşavirlerin, ilgili kanunlar, yönetmelikler ve tebliğlere göre yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu oldukları, yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olarak ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilen cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları ve bu nedenle yeminli mali müşavirlerin düzenlemiş oldukları tasdik raporlarında, tasdik kapsamının mutlaka belirtilmesi gerektiği açıklanmıştır.

Ayrıca, yeminli mali müşavirin sorumluluğu ile ilgili düzenlemeye, 18 Seri No.lu Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğin "Tasdik Raporu Tanzim Eden Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu" başlıklı II/B Bölümünde ve 20.02.2015 tarihli Bakanlık Olur'u ile yürürlüğe konulan "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Hakkında Vergi Müfettişleri Tarafından Sorumluluk Raporu Düzenlenmesinde Uyulacak Esaslara İlişkin Yönerge" de yer verilmiştir.

XXVII. TASDİK RAPORLARININ TESLİMİ

A. TASDİK RAPORLARININ VERGİ DAİRESİNE VEYA İLGİLİ KURUMA TESLİMİ

Yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen tasdik raporlarının çeşitliliği dikkate alındığında hangi raporun ne zaman ve kime verileceği konusunda bazı belirlemeler dışında, işin mahiyetine göre genelde iş sahiplerine verilmesi ve iş sahipleri tarafından ilgili kuruma ibrazı şeklinde uygulama sürmektedir.

Bu cümleden olarak;

1.18 ve 24 Seri No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğleri birlikte dikkate alındığında yeminli mali müşavirler tarafında düzenlenen ve gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi tasdik raporlarının bir nüshası, ilgili yıl gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri ile birlikte beyanname verme süresi içinde veya gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayı takip eden iki ay içinde, yeminli mali müşavir tarafından bir üst yazı (Ek. 24) veya rapor teslim tutanağı (Ek. 25) ile vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Ayrıca 20 ve 41 Seri No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik

ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğleri birlikte dikkate alındığında ise, yeminli mali müşavirler tarafında düzenlenen ve gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi tasdik raporlarının yeminli mali müşavirler odası vasıtasıyla vergi dairesine teslimi konusunda düzenleme yapılmış olup, genel olarak odanın bulunduğu il dahilindeki vergi dairelerine (ilçe vergi daireleri hariç) kayıtlı mükelleflere ait tam tasdik raporları yeminli mali müşavirler odasına, rapor teslim tutanağı (Ek. 26) ile yeminli mali müşavir tarafından, gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinin verildiği ayı takip eden ikinci ay içinde teslim edilir.

Yeminli mali müşavirler odası tarafından alınan tasdik raporları; en geç beyannamenin verildiği ayı takip eden iki aylık sürenin sonundan itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine teslim edilir.

Faaliyette bulunulan ilin dışındaki ilçeler ile diğer illerde ve bu illere bağlı ilçelerde bulunan vergi dairelerine PTT aracılığı ile iadeli taahhütlü olarak ve bir üst yazı (Ek. 24) ekinde tasdik raporları, belirtilen iki aylık süre içinde gönderilir. Raporların PTT idaresine iadeli taahhütlü olarak verildiği gün vergi dairesine verilmiş kabul edilir.

Yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen ve gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi tasdik raporu dışında kalan ve vergi dairesine verilmesi gerek tasdik raporları da belirtilen düzenleme kapsamında vergi dairesine teslim edilir.

2. 21 Seri No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğde açıklandığı üzere; yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen katma değer vergisi iade tasdik raporları 2 nüsha olarak, ilgili vergi dairesine bizzat yeminli mali müşavir tarafından bir üst yazı (Ek. 24) veya rapor teslim tutanağı (Ek. 25) teslim edilecektir.

Tasdik raporlarının vergi dairesine teslim sırasında yeminli mali müşavirlik kimliğinin raporu teslim alan vergi dairesi müdürü veya müdür yardımcısına, istenilmeden ibraz edilmesi gerektiği unutulmamalıdır.

3. Farkı yasaların verdiği yetkiler kapsamında düzenlenen tasdik raporlarının en az bir nüshası, yeminli mali müşavirler tarafından, ilgili mevzuatta öngörülen şekil ve süre içinde teslim edilmesi gerekmekledir.

Yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen her türlü tasdik raporunun resmi kurum ve kuruluşlara verilmesi gereken asıl nüshasına, bağlı bulunulan yeminli mali müşavirler odasından alınan Faaliyet Belgesinin (Ek. 23) veya (Ek.23/A) eklenmesi ve bu belge tarihinin rapor tarihi arasında 3 aylık sürenin geçmemiş olması gerektiği hususu da unutulmamalıdır.

B. TASDİK RAPORLARININ MÜKELLEFE/İŞ SAHİBİNE TESLİMİ

Yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen her türlü tasdik raporunun en az bir nüshası, iş sahibine veya mükellefe verilmesi zorunludur.

XXVIII. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN HAKSIZ REKABET VE REKLAM YASAĞI

A. HAKSIZ REKABET YASAĞI

Yeminli mali müşavirler, mesleki faaliyetleri kapsamında işin kabulü, işin reddedilmesi, işin yürütülmesi ve işin sona erdirilmesi ile reklam yasağı kapsamına giren her türlü faaliye-

tiyle ilgili olarak haksız rekabete neden olacak eylem ve davranışlarda bulunamazlar.

Haksız rekabete neden olan eylem ve davranışlar aşağıda belirtildiği üzere üç ana başlık altında toplanmıştır.

1.Meslek Mensupları Arasında ve İş Sahipleriyle İlişkilerinde Haksız Rekabet

Yeminli mali müşavirler, mesleki dayanışma sorumluluğunun bilincinde olarak, kendi aralarında ve iş sahipleriyle olan ilişkilerinde haksız rekabete neden olacak eylem ve davranışlarda bulunamazlar. Aşağıda sayılan haller özellikle haksız rekabet teşkil eder.

A. Muhasebe ve denetim standartlarına uymamak, mesleki faaliyetlerin yürütülmesinde gereken mesleki özeni göstermemek.

B. Bir diğer meslek mensubu ile sözleşmesi bulunan iş sahiplerini sözleşme yapmak amacıyla mevcut sözleşmelere aykırı davranmaya veya bu sözleşmeleri feshetmeye yöneltmek.

C. İzinsiz olarak faaliyette bulunmak, yetki belgeleri ve ruhsatları iptal olduğu halde doğrudan veya dolaylı olarak mesleki faaliyete devam etmek veya faaliyetleri geçici olarak durdurulduğu halde mesleki faaliyetlere doğrudan devam etmek.

D. Yetki belgeleri ve ruhsatları iptal olduğu veya faaliyetleri geçici olarak durdurulduğu halde unvanlarında, ilan ve reklamlarında, mesleki faaliyette bulundukları intibaını yaratacak kelime veya ibareler kullanmak.

E. Meslek ruhsatının kiralanması veya çeşitli menfaatler sağlayarak meslek mensubu olmayan kişilere faaliyette bulunma imkânı sağlamak.

F. Mesleği yapmaları yasaklananları çalıştırmak veya bu kişilerle her ne şekilde olursa olsun doğrudan veya dolaylı olarak mesleki işbirliği yapmak.

G. Üçüncü şahısları yanıltacak şekilde gerçeğe aykırı belge düzenlemek ve onaylamak,

H. Bir diğer meslek mensubunun çalışanlarına ve diğer yardımcı kişilere işlerini yerine getirirken yükümlülüklerine aykırı davranmaya yöneltebilecek şekilde doğrudan veya dolaylı menfaat sağlamak veya önermek.

İ. Bir diğer meslek mensubunun çalışanlarını ve diğer yardımcı kişileri her türlü vasıtayla meslek mensuplarının veya iş sahiplerinin iş sırlarını ele geçirmeye veya açıklamaya yöneltmek.

J. Bağımlı çalışan meslek mensupları bakımından aynı anda birden çok işletmede mesleki sorumluluk üstlenmek.

K. Mevzuat hükümlerinin emredici kurallarına aykırı davranmak suretiyle meslek mensupları karşısında haksız şekilde avantaj elde etmek.

2. Ücret ve Diğer Mali Nitelikteki Uygulamalar ile Haksız Rekabet

Yeminli mali müşavirler, mesleki dayanışma sorumluluğunun bilincinde olarak, ücret ve mali nitelikteki uygulamalarda haksız rekabete neden olacak eylem ve davranışlarda bulu-

namazlar. Aşağıda sayılı haller özellikle haksız rekabet teşkil eder:

A. Asgari ücret tarifesinin altında ücret talep etmek veya ücretsiz hizmet vermek.

B. Ücret tarifesindeki düzenlemeler saklı kalmak kaydıyla, yapılacak hizmet veya iş sonucu elde edilen menfaat üzerinden iş sahibi ile ortaklık pay anlaşmaları yapmak.

C. Bir meslek mensubuna olan ücret borcunu ödememiş iş sahibine hizmet vermek.

D. İş sahiplerinden emanet para toplamak, alınan ücrete karşılık olmak üzere gerçeğe aykırı serbest meslek makbuzu veya fatura düzenlemek.

E. Sözleşme değerinin altında serbest meslek makbuzu veya fatura düzenlemek veya hiç düzenlememek; mali yükümlülüklerini yerine getirmemek.

F. Üçüncü kişilere ücret ya da herhangi bir menfaat sağlamak veya vaat etmek suretiyle iş almak.

G. İş sahiplerine menfaat sağlamayı vaat etmek veya menfaat sağlamak ve bu suretle iş almak.

H. İş sahiplerine ait veya iş sahiplerinden elde edilen bilgileri kullanmak suretiyle ekonomik çıkar sağlamak.

İ. Çalışanlara iş mevzuatında öngörülen ücret ve sosyal hakları vermemek veya maliyetleri düşürmek için yasal zorunlulukları yerine getirmemek.

3. Reklam Yoluyla Haksız Rekabet

Yeminli mali müşavirler, mesleki dayanışma sorumluluğunun bilincinde olarak, reklam yoluyla haksız rekabete neden olacak eylem ve davranışlarda bulunamazlar. Aşağıda sayılı haller özellikle haksız rekabet teşkil eder.

a. Meslek mensuplarının dürüstlüğü, güvenirliği ve tarafsızlığı hakkında yanlış ve asılsız beyanlarda bulunmak.

b. Meslek mensuplarının hizmetlerini ve faaliyetlerini yanlış ve yanıltıcı veya yersiz açıklamalarla kötülemek.

c. Meslek mensupları hakkında asılsız ihbar ve şikayette bulunmak.

d. Kendisi, hizmetleri ve faaliyetleri hakkında gerçek dışı veya yanıltıcı açıklamalarda bulunmak.

e. Sahip olmadığı meslek unvanını kullanmak.

f. Bir sonraki ayrımda belirlenen reklam ilke ve kurallarına aykırı davranmak.

g. Mesleki ve akademik unvan dışında sahip olunan başka unvanları kullanmak.

B. REKLAM YASAĞI

Yeminli mali müşavirler, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yemin-

li Mali Müşavirlik Kanununun 45 inci maddesinin beşinci fıkrasında düzenlenen "Meslek mensupları, iş elde etmek için reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar. Tabela veya basılı kâğıtlarında ruhsatname ile belirlenen mesleki unvanları dışında başka bir sıfat kullanamazlar." ve usul ve esasları aşağıda belirtilen reklam yasağına uymakla yükümlüdürler.

1. İlkeler

a. Meslek mensubu, nesnel ve mesleğine ilişkin olduğu sürece işi ve şahsı hakkında açıklama yapabilir.

b. Bir meslek mensubu bilimsel, düşünsel tartışmalar, seminerler ve eğitim programları organize edebilir. Ancak, bu faaliyetleri basın ve yayın yoluyla üçüncü kişilere duyuramaz.

c. Toplumun ilgilendiği konularda meslek mensubunun yaptığı yayınlara ve demeçlere haber programlarında yer verilmesi veya bunlar hakkında meslek mensubunca veya diğer kişilerce yazı ve haber yazılması reklam sayılmaz.

d. Meslek mensubu, bürosunun tanıtımı için broşür bastırabilir. Meslek mensubu veya mesleki şirketin yayınladığı, sirküler, bülten ve işe alma broşürlerinin mesleki ilişkilerin sürdürüldüğü kimselere gönderilmesi reklam sayılmaz.

e. Meslek mensubunun mesleki faaliyet ve meslek alanı dışında yerel, ulusal veya uluslararası düzeydeki herhangi bir faaliyetinin tanıtılması veya aldığı bir ödülün kamuya duyurulması veya üyesi olduğu bir kurumdaki üyeliğini açıklaması reklam sayılmaz.

2. Tabela

a. Meslek mensupları kullanacakları tabelalarda; oda ve Birlik amblemi, meslek unvanı ile ad ve soyadı, ortaklık bürosu unvanı, şirket ise şirket unvanı varsa akademik unvanı, büronun adresi, telefon numarası, internet adresi ile elektronik posta adresi yer alabilir. Tabelada bu Yönetmelikte belirlenenlerin dışında unvan, deyim, yabancı dillerde yazılmış ifadeler ile sair şekiller, işaret, resim, fotoğraf ve benzerlerine yer verilemez.

b. Aynı büroda birlikte çalışma halinde, birlikte çalışan meslek mensuplarının ad ve soyadlarının, ortaklık şeklinde çalışılması durumunda ise ortaklık unvanının tabelada yer alması zorunludur.

c. Tabela, büronun bulunduğu binanın giriş kapısının yanına, giriş holü veya koridoruna ya da büro giriş kapılarının yanına asılabilir. Bina cephelerine, büro balkonu ve pencerelerine birden fazla tabela asılamaz, benzeri yazılar yazılamaz.

3. Basılı Evrak

a. Başlıklı kağıtlar, kartvizitler ve diğer basılı evrak, reklam niteliği taşıyacak şekilde düzenlenemez.

b. Başlıklı kağıtlarda, kartvizitlerde ve diğer basılı evrakta, sadece mesleki unvan, varsa akademik unvan, ad ve soyad, adres, telefon ve faks numaraları, internet ve elektronik posta adresleri ile bağlı bulunulan odayla ilgili sicil numarası, büro sicil numarası, ruhsat numarası, vergi dairesi ve vergi sicil numarası yer alabilir.

c. Ortaklık şeklinde çalışılması halinde ortaklığın unvanının yazılması zorunlu olup, or-

takların ad ve soyadlarına da yer verilebilir.

d. Ortak sıfatı taşıyan meslek mensuplarının, başlıklı kağıtlarında, kartvizitlerinde ve diğer basılı kağıtlarında, ortaklığın adı yanında, kendi ad ve soyadlarını da kullanmaları zorunludur.

e. Başlıklı kağıtlarda, kartvizitlerde ve diğer basılı evrakta mesleki ve akademik unvan dışında unvan kullanılamayacağı gibi kamu ve özel kurum ve kuruluşlar ile siyasi partilerdeki geçmiş ve mevcut görevler belirtilemez. Odalar ve Birlik organlarında geçmişte görev alan meslek mensupları bu unvanlarını kullanamazlar. Halen görevli olanlar bu unvanlarını ancak bu görevin ifasında ve bu görevleri ile sınırlı olmak kaydıyla kullanabilirler.

f. Başlıklı kağıtlarda, kartvizitlerde ve diğer basılı evrakta, meslek mensubu veya ortaklığın ad ve unvanını belirtme amacını aşan hiç bir yazı ve deyim yer alamaz.

4. Marka Tescil Yasağı

Yeminli mali müşavirlik hizmeti, hiçbir sıfat altında marka olarak tescil ettirilemez.

5. Telefon Rehberi

Meslek mensupları, alfabetik sırada dizilmiş olmak ve diğer meslek mensuplarından, meslek faaliyetlerini yürüten ortaklıklarından ayırt edici her hangi bir ifade, sembol, işaret ve saire kullanmamak koşulu ile telefon rehberinin meslekler kısmında, ad, soyad, büro adresi, telefon ve faks numaraları, internet adresi ve elektronik posta adreslerini yayınlatabilirler.

6. Sirküler, Kitapçık ve Tanıtım Broşürleri Basımı

a.Meslek mensubu, mesleki bilgi içeren sirküler, kitapçık, tanıtım broşürü ve benzeri dokümanları, mevcut müşterilerine ve diğer meslek mensuplarına posta ve elektronik posta gibi yöntemlerle dağıtabilir; bu yayınları, müşterisi olmayan kişi ve kurumlara ancak bunların yazılı talepleri halinde verebilir.

b. Meslek mensubu sunduğu mesleki faaliyetlerin tanıtımı için hazırlayacağı kitapçık ve broşürlerde, mevcut ve geçmiş müşterilerinin isim ve unvanlarını açıklayamaz, gerçeğe dayanmayan, haksız ve reklam sayılabilecek ifadeler kullanamaz.

7. Kitap ve Makale Yayını

a.Meslek mensupları, mesleki konularda hazırlayacağı kitap, makale ve benzeri bilimsel çalışmalarda mesleki ve akademik unvanlarını kullanabilir ancak, çalıştığı büro, şirket veya kurumun ad veya unvanını kullanamaz. Bağlı bulunulan büro, şirket veya kurumun faaliyetleri hakkında reklam sayılacak açıklama yapılamaz.

b. Meslek mensupları yayıncılık yapamaz. Meslek mensuplarının tek başına veya diğer bir meslek mensubu ile birlikte yazdıkları kitapları bastırıp satmaları yayıncılık faaliyeti sayılmaz. Meslek mensupları mesleki faaliyetlerini icra ettikleri şirket veya ortaklığın unvanını yayınevlerine kullandıramaz.

8. Personel İstihdamıyla İlgili Duyurular

Meslek mensupları büroları veya ortağı olduğu şirketlerin veya müşterilerinin mesleki personel ihtiyacı için ilan verebilir. Meslekle ilgili eğitim kurumlarında öğrencileri veya mezunları haberdar etmek amacıyla mesleği ve büro veya şirketini tanıtıcı bilgiler verebilir.

9. Medya ilişkileri

Yeminli mali müşavirler;

a. Büro açılışlarını basın ve yayın yoluyla duyuramaz.

b. Yaşamları, kazançları, mesleki faaliyeti hakkında reklam niteliğinde yayınlarda bulunamaz; işlerine baktıkları veya eskiden hizmet verdikleri müşterileri hakkında tekzip yayınlayamaz; zorunlu haller dışında gazete, radyo ve televizyonlara ve internete görüntü, bilgi, demeç veremez, açıklama yapamaz.

c. Gazete, radyo, televizyon ve internette röportaj, sohbet, konuşma, tartışma ve benzeri programlara katıldıklarında; reklam sayılabilecek her türlü davranıştan ve açıklamadan kaçınmak zorundadır.

d. Mesleğini icra ederken ya da gazete, radyo ve televizyonda veya internette kendisinin veya yapmakta olduğu işin ya da iş sahibinin adını reklam olabilecek nitelikte kullanamaz.

10. Internet Uygulamaları

a. Yeminli mali müşavirler, bağlı oldukları odaya bilgi vererek internet dahil, teknolojinin ve bilimin olanak tanıdığı her tür ortamda yeminli mali müşavirlik mesleğinin ilke ve kurallarına, meslek unvanının gerektirdiği saygı ve güvene, Kanun, yönetmelik ve mecburi meslek kararlarına aykırı olmayacak şekilde kendisini ifade etme hakkına sahiptir.

b. Yeminli mali müşavirler, mesleki faaliyetlerini internet üzerinden sürdürmek, iş sahiplerini bilgilendirmek, mesleki makalelerini ve bilimsel çalışmalarını yayınlamak amacıyla yalnızca meslekiunvanı.tr uzantılı internet sitesi kurabilir. İnternet sitesi üzerinden mesleki faaliyetini yürütürken, mesleğin ilke ve kurallarına, meslek unvanlarının gerektirdiği saygı ve güvene aykırı olmamak şartı ve gerekli güvenlik tedbirlerini alarak sır saklama yükümlülüğüne uygun davranmak kaydı ile internetin kendine özgü araçlarını ve sadece ilgili kişinin ulaşabileceği, şifre-algoritma ile korunan internet sitesinin geri planında kişiselleştirilmiş sanal ofis benzeri uygulamaları kullanabilir. Bu uygulamalar ilgilisinin dışındakilerin kullanımına açılamaz.

c. Yeminli mali müşavirler, internet sitelerinde;

i) Site sahibi ya da sahiplerinin adı, soyadı, varsa akademik unvanı, büro unvanı, mesleki şirket ise tescil edilmiş unvanı, bağlı olduğu oda, büro ve sicil numaraları, mesleğe başlama tarihi, mezun oldukları üniversite, bildikleri yabancı dil, mesleki faaliyetin yürütüldüğü büro adresi, telefon ve faks numaraları, elektronik posta adresi gibi bilgilerin bulunmasını sağlar.

ii) İş sağlama amacına yönelik olmamak ve meslektaşlarıyla haksız rekabete yol açmamak kaydıyla internet sitelerini arama motorlarına kayıt ederken anahtar kelime olarak;

adı, soyadı, büro unvanı, ortaklık büro unvanı, mesleki şirket unvanı, bulunduğu şehir ve kayıtlı oldukları oda dışında bir sözcük ya da tanıtım amaçlı herhangi bir ibare kullanamaz.

iii) İş sağlama amacına yönelik ve meslektaşlarıyla haksız rekabete yol açacak şekilde, internet kullanıcılarını kendi sitesine veya kendi sitesinden bir başka siteye yönlendirecek internet kısa yolları kullanamaz, kullanılmasına izin veremez, reklam veremez ve alamaz.

11. Yükümlülükler

Yeminli mali müşavirler, iş elde etmek için reklam sayılabilecek eylem ve davranışlarda bulunmamak; üçüncü kişilerin kendileri için reklam sayılabilecek eylem ve davranışlarına izin vermemek ve bunlara engel olmak için gerekli önlemleri almakla yükümlüdür.

XXIX. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MÜHRÜNÜN KULLANIMI VE SORUMLULUĞU

Yeminli mali müşavirler tasdik işlerinde mühür kullanırlar. Mühürler çalışma izni bulanan yeminli mali müşavirlere TÜRMOB tarafından verilir. Mühürler iç içe iki daireden müteşekkil olup; en üste "T.C." rumuzu, ay ve yıldız ile 1923 tarihini ve Yeminli Mali Müşavir ibaresini ve mühür numarasını taşır.

Meslekten ayrılanlar veya herhangi bir nedenle yeminli mali müşavir sıfatını kaybedenler, mühürlerini ayrılma veya yapılacak tebligat tarihinden itibaren 10 gün içinde TÜRMOB'a iade etmek zorundadırlar.

Ölüm halinde aynı iade yükümlülüğü mirasçılar tarafından ve yapılacak tebligat tarihinden itibaren bir ay içinde yerine getirilir.

Yeminli mali müşavirler tarafından kanunları gereğince yapılan tasdik işlemleri sonucunda, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Ancak, çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır.

Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludur. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaı uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikin kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler.

Yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan mali sorumluluklar ile disiplin sorumlulukları ayrı ayrı müstakil bir rapor ile tespit edilir. Bu kapsamda yeminli mali müşavir hakkında sorumluluk raporu yazılabilmesi için yeminli mali müşavirin yazılı savunması istenir. Savunma isteme yazısının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde savunma yapılmaması halinde ilgili yeminli mali müşavir savunma hakkından vazgeçmiş sayılır.

3568 sayılı Kanun hükümleri gereğince mesleki faaliyet icra eden yeminli mali müşavirlerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumlulukları saklıdır.

XXX. DİSİPLİN CEZALARI

A.DİSİPLİN CEZALARINI TANIMI VE UYGULANACAĞI DURUMLAR

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında olan meslek mensuplarına (serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlere) ve aday meslek mensuplarına uygulanacak disiplin cezaları aşağıda belirtilmiştir.

1. Uyarma Cezası:

Meslek mensubuna ve aday meslek mensubuna, mesleğin yürütülmesinde daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir.

Uyarma cezası aşağıdaki durumlarda uygulanır:

a) Müşterilerin işlerine karşı, kayıtsız ve ilgisiz kalınması, müşterilerle mesleki konularda yapılacak sözleşme hükümlerine aykırı davranılması, sözleşmenin taraflarca fesh edilmesi hâlinde, iş sahibinin defter ve belgelerinin otuz gün içinde devir ve teslim tutanağı düzenleyerek teslim edilmemesi (Devir ve teslim işleminin gerçekleşemediğinin meslek mensubu tarafından Odaya bildirilmesi durumu hariç.),

b) TÜRMOB tarafından yayımlanan, genelge ve yönerge hükümlerine aykırı olarak, meslek disiplinini bozucu hareketlerde bulunulması,

c) Aday meslek mensubunun, mesleğin vakar ve onuru ile bağdaşmayan işler yapmasına neden olunması veya bilerek izin verilmesi veya bu eyleme göz yumulması,

d) Mevzuata aykırı tabela kullanılması

e) Müşteri bildirim listelerinin tam ve doğru olarak Odaya süresinde verilmemesi,

f) Kanun ve Yönetmeliklerde öngörülen sosyal sorumluluk hükümlerine uyulmaması,

g) En az iki kez yazı ile istenmesine rağmen, oda aidat borçlarının haklı gerekçe olmaksızın ödenmemesi,

h) Adres değişikliklerinin, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerine uygun olarak süresinde bildirilmemesi,

i) Mesleğin yürütülmesi esnasında; görevi ile ilgisi olmayan konularda, çıkar çatışmalarına taraf olunması,

j) Meslek mensuplarınca, Oda yönetim, denetim, disiplin kurulu tarafından görevleri ile ilgili olarak istenen her türlü belge ve bilginin verilmemesi,

k) Bir diğer meslek mensubunun çalışanlarına her türlü vasıtayla meslektaşın veya müşterilerinin iş sırlarını ele geçirmeye veya açıklamaya yöneltmesi,

l) Yukarıda sayılanlar dışında, mesleğin vakar ve onuruna aykırı davranışlarla, görevin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunulması.

2. Kınama Cezası:

Meslek mensubuna ve aday meslek mensubuna, görevinde ve davranışlarında kusurlu olduğunun yazı ile bildirilmesidir.

Kınama cezası, aşağıdaki hallerde uygulanır:

a) Üç yıllık bir dönem içinde uyarma cezası gerektiren herhangi bir eylemin yinelenmesi,

b) Meslek mensuplarınca, sahip olunmayan unvanların kullanılması,

c) Yeminli mali müşavirlerce, kendisinin, eşinin (boşanmış dahi olsa) usul ve füruundan birinin ve üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhri hısımlarının veya bunların ortak veya yönetiminde oldukları firmaların işlerine bakılması veyahut bu yakınlıktaki akrabalarından olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin baktığı işlerin, tasdik edilmesi,

d) Meslek mensuplarınca, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte öngörülen yazılı hizmet sözleşmesi yapmadan iş kabul edilmesi,

e) Meslek mensuplarınca, sahte veya içeriği itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği resmi kurum ve kuruluşlarca saptanan iş sahiplerinin (zorunlu olarak oda tarafından görevlendirmeler hariç), odalar ve Birlik tarafından ilanından sonra defterlerinin tutulması ve işlerinin görülmesi,

f) Meslek mensuplarınca, reklam yasağına uyulmaması,

g) Meslek mensuplarınca, asgari ücret tarifesinde yer alan ücretlerin altında iş kabul edilmesi, ücret yönetmeliğine aykırı olarak, ücretini tahsil etmediği hâlde daha sonraki yıllarda işin sürdürülmesi,

h) Ücret Yönetmeliğine aykırı davrandığı için işi geri verilmiş ve oda ve TÜRMOB tarafından ismi ilan olunmuş iş sahiplerinin (zorunlu olarak oda tarafından görevlendirmeler hariç) işlerinin kabul edilmesi,

i) Çalışanlar listesine kaydolmadan unvan kullanarak, mesleki faaliyette bulunulması,

j) Yeminli Mali Müşavirlerce, kendi defterleri hariç, defter tutulması, muhasebe bürosu açılması veya muhasebe bürosuna ortak olunması,

k) Başka bir meslek mensubu ile sözleşmesi bulunan müşterilere, bilerek iş önerilmesi ve diğer meslek mensubu hakkında olumsuz yorumlarda bulunulması,

l) Aynı unvan sahibi meslek mensubunun sorumluluğundaki işlerle ilgili, görev ve sorumluluk almadan, bir başka meslek mensubunun görüş bildirmesi, uygulamaları hakkında iş sahiplerine karşı olumsuz eleştiriler yapması,

m) Mesleğin gereği gibi yürütülmesini sağlayacak şekilde; şubenin bağlı bulunduğu odanın çalışanlar kütüğüne kayıtlı sorumlu ortak görevlendirmeden ve bu ortak sayısından fazla şube açılması,

n) Meslek mensuplarınca, kasıt olmaksızın gerekli özen ve titizlik yeterince gösterilme-

den; yasal düzenlemelere ve ilan olunmuş norm ve standartlara aykırı olarak beyanname ve bildirimlerin imzalanması, denetlenmesi ve tasdik edilmesi,

o) Oda ve TÜRMOB kurulları başkan ve üyelerinin; bu görevleri dolayısıyla kanun ve yönetmeliklere aykırı davrandıklarının tespit edilmesi,

p) Serbest muhasebeci mali müşavirlerce; çalışanlar kütüğüne kayıt olmadan birden fazla beyanname imzalanması,

r) Büro Tescil Belgesi alınmaması, süresinde vize ettirilmemesi,

s) TÜRMOB Genel Kurulunca belirlenen "büro standartları"na uyulmaması, açılan işyerlerinin bağımsız büro şeklinde olmaması, başka bir serbest meslek faaliyeti veya ticari faaliyet ile iç içe olması, ev olarak kullanılan ikametgâhların aynı zamanda büro olarak kullanılması, bir meslek mensubunun (ortaklık durumu hariç) birden fazla bürosunun olması,

ş) Mesleki bürolarda bağımlı çalışmakta iken bu görevlerinden ayrılan meslek mensuplarının işten çıkış tarihinden itibaren, stajını tamamlayarak mesleği yapmaya hak kazanan meslek mensuplarının ise meslek ruhsatlarını aldıkları tarihten itibaren iki yıl geçmedikçe, ayrıldıkları yahut yanında staj yaptıkları meslek mensuplarının rızası olmadan onların müşterilerine hizmet vermeleri,

t) Meslek mensubunun, kendisi, hizmetleri ve faaliyetleri hakkında gerçekdışı veya yanıltıcı açıklamalarda bulunması,

u) Üçüncü kişilere ücret ya da herhangi bir çıkar sağlanması veya vaat edilmesi sureti ile iş alınması,

ü) Mevzuat hükümlerinin emredici kurallarına aykırı davranmak sureti ile rekabette avantaj yaratılması,

v) Diğer meslek mensubu hakkında, ilgili kuruluşlara asılsız ihbar veya şikâyette bulunulması,

y) Bir diğer meslek mensubunun çalışanlarına ve vekillerine onları işlerini yerine getirirken yükümlülüklerine aykırı davranmaya yöneltebilecek çıkarlar sağlayarak veya önererek doğrudan veya dolaylı olarak menfaat sağlaması.

z) Bu Yönetmelikte yer almayan, 3568 sayılı Kanuna aykırı diğer eylemlerde bulunulması ve TÜRMOB tarafından çıkarılmış diğer yönetmelik hükümlerine ve zorunlu meslek kararlarına uyulmaması.

3. Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma Cezası:

Mesleki sıfatı saklı kalmak koşuluyla altı aydan az, bir yıldan fazla olmamak üzere, mesleki faaliyetten alıkoymadır.

Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası, her bir eylem için altı aydan az, bir yıldan çok olmamak üzere aşağıdaki hâllerde uygulanır.

a) Üç yıllık bir dönem içinde kınama cezası gerektiren herhangi bir hâl ve eylemin yinelenmesi.

b) Çalışanlar listesinde kayıtlı bulunan meslek mensuplarınca sahip olunan unvanla Kanunun 2 nci maddesinde yer alan işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek veya tüzel kişilere bağlı ve onların işyerlerine bağımlı olarak açık veya gizli hizmet sözleşmesi ile çalışılması.

c) Meslek mensuplarınca; meslek mensubu olmayan veya mesleği yapmaları yasaklanmış kişilerle Kanun ve yönetmelik hükümlerine aykırı olarak işbirliği yapılması.

d) Müşterilerden makbuz düzenlemek veya her türlü yöntem ile topladıkları para veya para hükmündeki değerleri kendisine veya bir başkasına mal edilmesi veya emanetin inkar edilmesi.

e) Ticari faaliyet yasağına uyulmaması.

f) Meslek mensuplarınca, beyanname ve bildirimlerin imzalanması ve denetimi ile ilgili yasal düzenlemelerdeki ilke ve kurallarla, ilan olunmuş norm ve standartlara kasten aykırı davranılması veya beyanname imzalama ve denetim yetkisinin kasten gerçeğe aykırı olarak kullanılması.

g) Yeminli mali müşavirlerce, tasdike ilişkin yasal düzenlemelerdeki ilke ve kurallarla, ilan olunmuş norm ve standartlara kasten aykırı davranılması veya tasdik yetkisinin kasten gerçeğe aykırı olarak kullanılması.

h) Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası kesinleştiği hâlde, mesleki faaliyete doğrudan devam edilmesi.

4. Yeminli Sıfatını Kaldırma Cezası:

Yeminli Mali Müşavirin yeminli sıfatının kaldırılması ve mührünün geri alınmasıdır.

Yeminli Mali Müşavirlerin, mükerrer şekilde, tasdike ilişkin yasal düzenlemelerdeki ilke ve kurallarla, ilan olunmuş norm ve standartlara kasten aykırı davrandıklarının veya tasdik yetkilerini mükerreren kasten gerçeğe aykırı olarak kullandıklarının anlaşılması ve bu durumun mahkeme kararı ile kesinleşmesi halinde, Yeminli sıfatını kaldırma cezası verilir ve mühürü geri alınır.

5. Meslekten Çıkarma Cezası:

Meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha mesleği yürütmesine izin verilmemesidir.

Meslekten çıkarma cezası aşağıdaki hallerde uygulanır:

a) Beş yıllık dönem içinde iki defa mesleki faaliyetten alıkoyma cezası ile cezalandırılmasından sonra bu cezayı gerektiren eylemin yeniden işlenmesi,

b) Meslek mensuplarının kasten vergi ziyaına sebebiyet verdiklerinin mahkeme kararı ile kesinleşmesi,

c) Meslek ruhsatnamesinin bir başkasına kiraya verilmesi, herhangi bir şekilde bir başkasına kullandırılması veya meslek mensubunun mesleki konulardaki yetkilerini genel vekâletname ve/veya düzenleme şeklinde vekâletname ile veya muvazaa yoluyla yahut da başka kanunlardaki düzenlemeleri kötüye kullanarak, mesleğini bizzat yapmayıp, yetkilerini de-

vamlı ya da geçici olarak meslek mensubu olmayan kişilere kullandırması, kendi adına müşteri kabul etmesine, resmî belgelerde mühür ya da kaşesinin kullanılmasına izin verilmesi.

d) Başka meslek mensuplarının ad ve unvanları kullanılarak, beyanname düzenlenmesi ve imzalanması,

B. DİSİPLİN CEZALARININ ARTIRIMLI VEYA İNDİRİMLİ UYGULANMASI

1. Disiplin Cezasının Artırımlı Uygulanması

Aşağıdaki nedenlerin varlığı halinde disiplin cezaları artırılarak uygulanabilir.

a)Üç yıllık bir dönem içinde iki veya daha fazla disiplin cezasını gerektiren davranışta bulunan meslek mensubuna her yeni suçu için bir öncekinden daha ağır ceza uygulanabilir.

b) Disiplin cezası kesinleşip ilgiliye bildirildikten sonra, aynı cezayı gerektiren bir eylemin yinelenmesi durumunda bir üst ceza uygulanır.

2. Disiplin Cezasının İndirimli Uygulanması

Disiplin kurulları, disiplin cezasının artırımlı uygulanmasını gerektiren her iki durumda da; yaptıkları incelemeler sonucu bir derece ağır veya bir derece hafif disiplin cezası uygulamasına karar verebilirler.

C. DİSİPLİN CEZALARININ UYGULANMASI

Disiplin cezaları kesinleşme tarihinden itibaren ilgili oda yönetim kurulu başkanlığınca uygulanır. Oda disiplin kurulu kararlarının birer onaylı örneği, karar tarihinden itibaren 30 gün içerisinde TÜRMOB Disiplin Kurulu Başkanlığına gönderilir.

Uyarma ve kınama cezaları hariç diğer disiplin cezaları; Maliye Bakanlığı ile diğer ilgili kurum ve kuruluşlara duyurulur. Duyuru yapılan ilgili kurum ve kuruluşlar gerekli önlemleri alırlar. Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, meslekten çıkarma ve yeminli sıfatının kaldırılması cezaları; Resmî Gazete'de ve meslek mensubunun bağlı olduğu Oda ve TÜRMOB'un internet sayfasında yayımlanır ve yöresinde uygun araçlarla ilan olunur. Disiplin cezaları, meslek mensubunun dosyasında saklanır.

Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, meslekten çıkarma veya yeminli sıfatının kaldırılması cezasını alan meslek mensubu; elindeki işlerini, cezanın kesinleşme tarihinden itibaren 60 gün içerisinde bağlı bulunduğu odaya teslim eder. Oda bu iş veya defter ve belgeleri iş sahiplerine geri verir. İş sahiplerinin isteği halinde; Oda yönetim kurulunca görevlendirilecek bir meslek mensubuna, bu iş veya defter ve belgeler teslim edilir.

Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatının kaldırılması ve meslekten çıkarma cezalarının, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliğin 29 uncu maddesine göre kesinleşmesinden (TÜRMOB Disiplin Kuruluna otuz gün içinde itiraz edilmeyen ilgili oda disiplin kurulu karaları, itiraz süresinin geçmesi ile kendiliğinden kesinleşir ve gereği ilgili oda tarafından derhal yerine getirilir. Süresinde itiraz edilen dosyalarda ise, TÜRMOB Disiplin Kurulunun verdiği karar kesindir. Ancak, TÜRMOB Disiplin Kurulunun itirazların reddine ait karaları, Maliye Bakanlığının onayı ile kesinleşir.) sonra serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler iş

kabul edemez ve mühür ya da kaşe kullanamazlar. Bu konuda Odalarca, Maliye Bakanlığı ile diğer ilgili kurum ve kuruluşlara bildirim yapıldıktan sonra önlem olarak yeminli mali müşavirin mühürlerinin, serbest muhasebeci mali müşavirlerin ise ruhsatlarının ve kaşelerinin geri alınması sağlanır.

Mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatının kaldırılması ve meslekten çıkarma cezalarının yargı organlarınca iptal edilmesinin kesinleşmesi ve ilgilinin istemi hâlinde durum ilgili kurum ve kuruluşlara bildirilerek Oda ve Birlik internet sayfasında yayımlanır.

D. DİSİPLİN CEZALARI İLE İLGİLİ YASAKLARA UYULMAMANIN YAPTIRIMI

Meslekten çıkarılanlar, yeminli sıfatı kaldırılanlar ve geçici olarak mesleki faaliyetten alıkonulanlar; bu yasakların gereklerini derhal yerine getirirler. Bu gerekleri yerine getirmeyenler hakkında odalar veya TÜRMOB tarafından Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulur.

E. DİSİPLİN KOVUŞTURMASI

1. Genel Hükümler

Meslek onuruna veya mesleki standartlara aykırı eylem ve davranışlarda bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan veyahut görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan meslek mensupları ve aday meslek mensupları hakkında; muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi amacı ile durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre Kanunda yazılı disiplin cezaları uygulanır.

Meslek mensubunun meslekten ayrılması ve Oda'dan kaydının silinmesi, mesleği ifa sırasındaki eylem ve davranışlarından dolayı disiplin kovuşturması yapılmasına engel değildir.

2. Soruşturma

Meslek mensupları hakkında soruşturma:

a) İlgilinin ihbar ve şikâyeti,

b) İlgili oda kurullarından herhangi birinin isteği,

c) TÜRMOB Kurullarından herhangi birinin isteği,

d) Sorumlu görülen oda veya TÜRMOB Kurul Başkan ve Üyeleri hakkında; ilgili oda veya TÜRMOB Genel Kurulunun kararı,

üzerine yapılır.

3. Oda ve TÜRMOB Kurulu Üyeleri Hakkında Soruşturma

Oda kurullarının başkan ve üyeleri hakkında (bu görevleri ile ilgili olarak), ilgili oda genel kurulunun disiplin soruşturmasına karar vermesi halinde; bu odanın disiplin kurulu, Kanun ve bu Yönetmelik hükümlerine göre gerekli inceleme ve araştırmaları yaparak kararını verir.

TÜRMOB kurulları başkan ve üyeleri hakkında yapılacak soruşturma ise, TÜRMOB Genel Kurulu'nun kararı üzerine TÜRMOB Disiplin Kurulu'nca yapılarak karara bağlanır.

4. İhbar ve Şikâyet

İhbar veya şikâyet sözlü veya yazılı olmak üzere iki türlü yapılır.

a) Sözlü ihbar veya şikâyet: Herhangi bir kişinin oda veya TÜRMOB kurullarına başvurarak, hakkında ihbar veya şikâyette bulunduğu meslek mensubunu belirtip iddialarını açıklaması ile yapılmış olur.

b) Yazılı ihbar veya şikâyet: Odalara veya TÜRMOB verilecek dilekçe ile yapılır. İhbar veya şikâyette bulunanın kimliği, adresi ve imzası bulunmayan ihbar ve şikâyetler işleme konulmaz.

Her iki durumda da başvuran kişinin açık kimliği ve adresi, ihbar veya şikâyet olunan meslek mensubunun kimliği, ihbar veya şikâyet konusu, maddi olaylar ve ihbar gününün belirtilmesi zorunludur. Sözlü ihbar veya şikâyette aynı hususlar oda veya TÜRMOB kurulları başkanları veya kurul üyelerinden biri ile ihbar veya şikâyette bulunan kişi tarafından imzalanacak bir tutanakta gösterilir.

TÜRMOB Kurullarına yapılan sözlü veya yazılı ihbar ve şikâyetler gerekli görülürse 30 gün içinde ilgili odaya gönderilir.

5. İlk İnceleme

İlgili Oda yönetim kurulu, ivedi durumlar hariç olmak üzere, ihbar, şikâyet veya istem konusunun bildirilmesinden itibaren en geç iki ay içinde ihbar, şikâyet veya istem konusunu incelemek zorundadır.

İhbar veya şikâyette bulunanın kimliği, adresi ve imzası bulunmayan ihbar ve şikayetler işleme konulmaz. Şu kadar ki; Oda yönetim kurulu gerek gördüğü durumlarda, ihbar veya şikayet konusu hakkında kendiliğinden soruşturma yapabilir.

6. Soruşturma Yapılması

Şikâyet veya ihbar veyahut istek konusu olan hususlar; ilgili Oda yönetim kurulunun; üyeleri arasından görevlendireceği bir veya birkaç kişi tarafından incelenip soruşturulur. Oda yönetim kurulu, gerekli gördüğü hâllerde disiplin soruşturmalarını Oda üyeleri arasından görevlendireceği kişiler marifeti ile de yaptırılabilir.

Soruşturma ile görevlendirilenler kanıtları toplar, ihbar veya şikâyette bulunanları ve hakkında ihbar veya şikâyet yapılan meslek mensubunu dinlemek üzere süre belirler ve bu sürenin ilgililere duyurulmasını sağlar.

Görevli kişi veya kişiler, bu süre dolana kadar veya sürenin dolmasından sonra da gerekli göreceği kimselerin ifadelerini alabilir, gerekli gördüğü defter ve belgeleri inceleyebilir.

Odaya bildirdiği adreslerine tebligat yapılamayan meslek mensubu hakkında dosya üzerinden yapılan inceleme üzerine yetinilir.

Görevli kişi veya kişiler; yapılan incelemelerle birlikte, hakkında soruşturma yapılan

meslek mensubunu da dinledikten veya dinlemek için verilen süre dolduktan veyahut da Odaya bildirdiği adreslerine tebligat yapılamaması nedeniyle meslek mensubuna ulaşılamaması durumunda dosyayı bir raporla; Oda yönetim kuruluna verir.

Görevli kişi veya kişiler; Oda yönetimi aracılığı ile soruşturma maksadıyla her türlü adlî ve idarî mercilerden bilgi ve belge isteyebilirler, ilgili dosyaları veya örneklerini isteyip, inceleyebilirler.

Oda yönetim kurulu; soruşturma raporunu eksik görürse, raporu düzenleyeni veya başka kişileri eksikliği tamamlattırmak üzere görevlendirebilir. Tamamlanan soruşturma raporu yönetim kurulunca uygun görülmesi hâlinde disiplin kuruluna gönderilir.

Ancak, yönetim kurulu bu madde gereğince yapmış olduğu soruşturma ve kovuşturmayı ihbar, şikâyet veya istek tarihinden itibaren en geç altı ay içinde sonuçlandırır.

Genel kurulların istediği soruşturmaları ilgili disiplin kurulu yapar.

7. Disiplin Kovuşturması Başlatılmasına Yer Olmadığına İlişkin Karar

İlgili oda yönetim kurulu veya disiplin kurulları dosyayı ve raporu inceleyerek, hakkında şikyet veya ihbarda bulunulan meslek mensubu için disiplin kovuşturması başlatılmasına yer olmadığına ilişkin karar verebilir.

Bu kararda ihbar veya şikâyette bulunanın adı ve adresi, şikâyet olunan meslek mensubunun kimliği, atılı olan eylem ve kanıtlar ile gerekçe gösterilir.

Disiplin kovuşturmasına yer olmadığına ilişkin oda yönetim veya disiplin kurulu kararı; hakkında soruşturma açılmış meslek mensubuna ve varsa ihbar, şikâyet veya istemde bulunana, soruşturma tarihinden itibaren en geç 3 ay içerisinde yazılı olarak bildirilir.

8. Disiplin Soruşturmasına ve Kovuşturmaya Yer Olmadığına İlişkin Kararlara İtiraz

İlgili oda yönetim kurulu veya disiplin kurullarının, kovuşturmaya yer olmadığına ilişkin kararlarına karşı; bu kararların bildirim tarihinden itibaren 30 gün içinde şikâyetçi tarafından TÜRMOB Disiplin Kuruluna itiraz edilebilir.

Oda Yönetim Kurulunca kovuşturma açılması gerekli görülen hallerde Oda Disiplin Kurulunca soruşturmaya yer olmadığına karar verildiği takdirde, Yönetim Kurulu tarafından bildirim tarihinden itibaren 30 gün içinde TÜRMOB Disiplin Kuruluna itiraz edilebilir.

TÜRMOB Disiplin Kurulu tarafından dosya üzerinde yapılacak inceleme sonunda şikâyet, ihbar veya istem konusu incelemeye değer görülürse, ilgili oda yönetim veya disiplin kurulu kararı kaldırılarak, disiplin kovuşturması açılması için dosya tekrar ilgili odaya gönderilir. TÜRMOB Disiplin Kurulunun bu kararı kesindir.

TÜRMOB Disiplin Kurulu tarafından şikâyetçinin itirazı red edilirse şikâyetçi red kararına karşı idari yargı merciine başvurabilir.

9. Dosyanın Disiplin Kuruluna Gönderilmesi

İlgili oda yönetim kurulunun disiplin kovuşturması açılmasına karar vermesi halinde,

kovuşturma dosyası derhal disiplin kuruluna gönderilir. Disiplin kuruluna gönderilen dosya içinde şikâyet edilen meslek mensubu veya aday meslek mensubunun sicili de bulunur.

İlgili disiplin kurulu; hakkında disiplin cezası istenilen meslek mensubunun savunmasını aldıktan veya savunma için verilen süre bittikten sonra incelemesini evrak üzerinde yapar. Şu kadar ki, meslek mensubunun istemi veya disiplin kurulunun uygun görmesi halinde inceleme duruşmalı olarak yapılır. Duruşma gün ve saati en az 15 gün önce ilgiliye bildirilir. İlgilinin çağrıya uymaması halinde duruşmanın gıyabında yapılacağı belirtilir. Duruşma gizli olur.

Oda disiplin kurulu incelemeyi ivedilikle ve her hâlde kararın kendisine geliş tarihinden itibaren en geç bir yıl içinde sonuçlandırmak zorundadır. Ceza davasının sonucunun beklenmesini gerektiren hâller saklıdır.

10. Meslek Mensubunun Savunmasının Alınması ve Gıyapta Duruşma

Meslek mensubunun ve aday meslek mensubunun savunması alınmadan disiplin cezası verilemez. Yetkili disiplin kurulunun 15 günden az olmamak üzere bildirim hükümlerine göre verdiği süre içinde savunma yapmayanlar; savunma hakkından vazgeçmiş sayılırlar.

Savunma hakkından vazgeçmiş sayılan meslek mensupları hakkında gıyabında duruşma yapılır. Şu kadar ki; duruşmaya gelmediği takdirde duruşmanın gıyabında yapılacağının davetiyeye yazılması şarttır.

11. Kanıtların Gösterilmesi ve İncelenmesi

Disiplin kurulu; kanıtların gösterilme ve incelenme şeklini serbestçe belirler.

12. Tanık ve Bilirkişilerin Dinlenmesi

Tanık ve bilirkişilerin duruşmaya çağrılması veya yetkilendirme yolu ile dinlenmesi veyahut yazılı ifadelerin okunması ile yetinilmesi konularında ilgili disiplin kurulunun takdir hakkı mevcuttur. Ancak bir olayın kanıtı, yalnız bir tanığın şahsi bilgisinden ibaret ise; bu tanık her halde dinlenir.

13. Duruşma Tutanağı

Duruşma tutanağı disiplin kurulu başkanının görevlendirileceği bir üye veya yazman tarafından tutulur. Duruşma dışında dinlenenlere ait tutanakların duruşmada okunması zorunludur.

14. Mevcut Kanıtlara Göre Karar Verilmesi

Disiplin kurulu; çağrı yaptığı kişilerin çağrıya uymaması veya bilgi vermekten kaçınması yahut bilinen adreslerinde bulunmaması nedeniyle bilgi ve ifadelerini alamadığı hallerde mevcut kanıtlara göre karar verebilir.

15. Oda Disiplin Kurulu Kararlarına İtiraz

Oda disiplin kurulunun kararlarına karşı ilgililer bildirim tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili oda aracılığı ile veya doğrudan TÜRMOB Disiplin Kuruluna itiraz edebilirler. Posta ile yapılan itirazlarda, itiraz dilekçesinin iadeli taahhütlü olarak postaya verildiği tarih esas

alınır.

TÜRMOB Disiplin Kurulu; itiraza konu olan bu kararları dosya üzerinde inceler. Ancak geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatının kaldırılması ve meslekten çıkarma cezalarına ilişkin disiplin kurulu kararlarının incelenmesi sırasında ilgili meslek mensubunun isteği halinde veya gerek gördüğü takdirde duruşma yapılmasına karar verebilir.

TÜRMOB Disiplin Kurulu; inceleme konusu kararın onanmasına veya kararın bozularak kovuşturmanın derinleştirilmesi için ilgili odaya dosyanın geri gönderilmesine karar verebilir. Yeniden inceleme gerektirmeyen hallerde TÜRMOB Disiplin Kurulu; uygun görmediği kararı kaldırarak işin esası hakkında karar verebilir veya verilmiş olan kararı düzelterek onaylayabilir.

16. Kararların Kesinleşmesi

TÜRMOB Disiplin Kuruluna otuz gün içinde itiraz edilmeyen ilgili Oda Disiplin Kurulu kararları, itiraz süresinin geçirilmesi ile kendiliğinden kesinleşir ve gereği ilgili Oda tarafından derhâl yerine getirilir. Süresinde itiraz edilen dosyalarda ise, TÜRMOB Disiplin Kurulunun verdiği kararlar kesindir. Ancak, TÜRMOB Disiplin Kurulunun itirazların reddine ait kararları, Maliye Bakanlığının onayı ile kesinleşir. İlgililer bu kararlara karşı, kararların iş veya ikametgâh adreslerine bildirim tarihinden itibaren idarî yargıya başvurabilirler.

17. Ceza Kovuşturmasının Disiplin Cezalarına Etkisi ve Meslek Mensupları Hakkında Tedbir Kararı Verilmesi

Meslek mensubu hakkında başlamış olan ceza kovuşturması; disiplin işlem ve kararlarının uygulanmasına engel oluşturmaz. Şu kadar ki; disiplin işlem ve kararına konu olacak bir eylem ve işlemde bulunmuş olan meslek mensubu hakkında aynı eylemlerden dolayı Ceza Mahkemesinde dava açılmış ise; disiplin soruşturma ve kovuşturması bu davanın sonuna kadar bekletilir.

Meslek mensubu hakkında açılan ceza davası nedeniyle disiplin kovuşturması bekletiliyorsa disiplin kurulunun bir yıllık karar verme süresi, ceza davasının sonucu kurula ulaşana kadar durur.

Fiili, ceza davasına konu olsun veya olmasın hakkında "Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma" veya "Meslekten Çıkarma" cezasını gerektirecek nitelikte bir eylemden dolayı kovuşturma yapılan meslek mensubu; ilgili oda yönetim kurulunun isteği ve bu isteğin disiplin kurulunca uygun görülmesi veya disiplin kurulunun gerekli gördüğü hallerde, son karar verilene kadar, tedbir niteliğinde geçici olarak mesleki faaliyetten alıkonulabilir.

Oda yönetim kurulu; sonucu kendilerine ulaştırılmış olması koşuluyla hükümlülükle sonuçlanan bir ceza davasının konusunu oluşturan eylemden dolayı ayrıca disiplin soruşturması açmak zorundadır.

18. Aynı Eylemden Dolayı Yeniden İnceleme

Disiplin kovuşturması açılmasına yer olmadığına ilişkin kararın konusunu oluşturan eylemlerden dolayı ilgili disiplin kurulunca yeniden inceleme yapılabilmesi için, yeni kanıtların elde edilmesi gereklidir.

19. Disiplin Kurulu Üyelerinin Reddi ve Çekilme

Disiplin kurulu üyeleri; Ceza Muhakemesi Kanununda yazılı sebeplerle reddedilebilir veya duruşmadan çekilebilirler. Bunların yerine yedek üyeler kurullara katılırlar. Red istemi reddi istenen üyenin dışındaki üyelerin toplanması suretiyle incelenir. Red veya çekilme sebebiyle disiplin kurulunun toplanamaması halinde yetkili disiplin kurulunu Birlik belirler.

20. Kovuşturma Yetkisi ve Zamanaşımı

Kovuşturmanın dayandığı ihbar veya şikâyetin sabit olduğu veya Cumhuriyet Savcısının kovuşturma isteminde bulunduğu yahut kovuşturmayı oluşturan eylem ve davranışın re'sen haber alındığı tarihte meslek mensubu hangi odanın çalışanlar listesinde veya meslek kütüğünde kayıtlı ise; disiplin kovuşturmasına karar verme ve kovuşturmayı yürütme yetkisi ilgili odaya aittir.

Oda başkanları, yönetim ve disiplin kurulu üyeleri; kendileri hakkında başlatılan kovuşturmalarla ilgili görüşme ve kararlara katılamazlar.

Disiplin cezasını gerektiren eylemlerin işlenmesinden itibaren beş yıl geçmiş ise kovuşturma yapılamaz. Ancak, şikâyet dilekçesinin Oda kayıtlarına girdiği tarihten itibaren zamanaşımı durur.

Disiplin cezasını gerektiren eylem, aynı zamanda suç teşkil ediyorsa ve bu suç için Kanun daha uzun bir zamanaşımı süresi öngörmüşse, bu zamanaşımı süresi uygulanır.

21. Bildirim Hükümleri

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği hükümlerine göre ilgiliye yapılması gereken her türlü bildirim yazılı olarak ilgilinin bizzat kendisine veya bilinen en son adresine posta, kurye, memur veya noter aracılığı ile yapılır. İlgilinin bilinen adresinin yanlış ve değişmiş olması veya bilinmemesi veyahut başkaca sebeplerden dolayı bildirim yapılma olanağı bulunmaması halinde, yapılacak bildirimler aşağıdaki şekilde gerçekleştirilir.

a) Bildirimi yapacak olan odanın bulunduğu ilin belediye sınırları içinde çıkan en az bir gazetede yayınlanır.

b) İlan yazısı, bildirim yapacak odanın ilan koymaya uygun görülebilecek bir yere asılır. Ayrıca, varsa inernet sayfasında ilan edilir.

c) Gazete ilanı üzerine ilgili, ilan tarihinden itibaren 15 gün içerisinde bildirimi almak için ilgili odaya bizzat başvurmamış ise bildirim yapılmış sayılır.

Bildirimle ilgili bu maddede belirtilmeyen hususlarda Tebligat Kanunu hükümleri uygulanır.

XXXI. GÖREVLE İLGİLİ SUÇLAR

Yeminli mali müşavirler; 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 6 ıncı maddesinde yer alan "Kamusal faaliyetin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir surette sürekli, süreli veya geçici olarak katılan kişi kamu görevlisi sayılır." hükmüne istinaden, görevleri ile sınırlı olarak "kamu görevlisi" sayılmaktadır.

Bu nedenledir ki, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 47 inci maddesinde yapılan düzenlemeyle; yeminli mali müşavirler görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerin niteliğine göre Türk Ceza Kanununun kamu görevlilerine ait hükümleri uyarınca cezalandırılacağı hükme bağlanmıştır.

Bu cümleden olarak, 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun uyarınca, memurların ve diğer kamu görevlilerinin görevleri nedeniyle işledikleri suçlardan dolayı yargılanabilmeleri için izin vermeye yetkili merciler belirtilerek izlenmesi gerek usuller düzenlenmiş olmasına karşın, diğer kamu görevlileri arasında yer bulan yeminli mali müşavirlerin hakkında özel hiçbir düzenleme bu güne kadar yapılmamıştır.

Bu eksikliğin bir an önce giderilmesi için gerekli yasal düzenlemenin yapılması ve en azından yeminli mali müşavirin işlediği suç nedeniyle yargılanması konusunda izin merciinin belirlenmesi gerekmektedir.

XXXII. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SÜREKLİ EĞİTİMİ

23 Haziran 2018 tarih ve 30457 sayılı Resmi Gazete'de TÜRMOB tarafından yayımlanan "Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Sürekli Mesleki Geliştirme Eğitimi Yönetmeliği" kapsamında yeminli mali müşavirlerin mesleki ruhsatlarını aldıktan günden başlayarak, meslekle ilişkilerinin kesildiği güne kadar mesleki geliştirme eğitimlerine katılma zorunluluğu öngörülmüştür.

Bu yönetmeliğin birnci maddesinde yönetmeliğin amacı;

"Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin, yaşam boyu öğrenme sürecini benimsemelerini, uzmanlık alanları, üst unvanlar ve yeni iş alanları için hazırlanmalarını, uygulama, mevzuat ve yöntem bilgilerinde yeterli ve yetkin olmalarını, müşterilerine ve diğer paydaşlara yüksek kaliteli hizmet sunmaları için mesleki yetkinliklerini artırmalarını ve geliştirmelerini sağlamak; sürekli mesleki gelişim fırsat ve kaynaklarına erişimlerini kolaylaştırmak; kamu çıkarının korunması ve kamu güveninin sağlanması için mesleki yeterliklerini geliştirmek ve korumak; mesleki standartlar ile etik kurallara uyumunu tesis ve teşvik etmek üzere gerçekleştirilecek katılımı zorunlu eğitim faaliyetlerini, bu faaliyetlerin gerçekleştirilme yöntemlerini, zorunlu eğitim faaliyetlerine katılmama halinde uygulanacak yaptırımları belirlemektir."

Şeklinde açıklanmış ve 5 inci maddesinde ise aşağıda belirtildiği üzere; sürekli mesleki eğitim proğramlarının amaçları sayılmıştır.

Sürekli Mesleki Geliştirme Eğitim Programlarının amaçları şunlardır:

a) Meslek mensuplarının, müşterilerine ve diğer paydaşlara yüksek kaliteli hizmet sunmalarını sağlamak üzere sahip oldukları teknik bilgilerini ve mesleki yetkinliklerini artırmak, geliştirmelerini sağlamak,

b) Meslek mensuplarının, uygulama, mevzuat ve yöntem bilgilerinde yetkin profesyoneller olmalarını sağlamak,

c) Yeni tekniklerin uygulanması ve iktisadi gelişmelerin kavranması; yeni tekniklerinin

uygulanmasının ve iktisadi gelişmelerin, müşteriler ile meslek mensuplarının çalışmaları üzerindeki etkilerinin değerlendirilerek, değişen sorumluluklar ve beklentilerin karşılanması için meslek mensuplarına yardımcı olmak,

ç) Meslek mensuplarının, vermeyi üstlendikleri hizmetleri yerine getirmeleri için gerekli teknik bilgi ve mesleki becerilere sahip oldukları konusunda kamu güveni oluşturmak,

d) Mesleki faaliyetin ifasında, kamu çıkarının her an gözetilmesi sağlanarak kamuya mal olmuş meslek statüsü oluşumunu sağlamak,

e) Meslek mensupları arasındaki iletişim, ilişki, dayanışma ve koordinasyonu güçlendirmek,

f) Mesleki çalışma standartları ile etik kurallara uyumu en üst düzeyde tesis ederek; disiplin olaylarını, anlaşmazlıkları ve şikâyetleri azaltmak,

g) Meslek mensuplarında "Mensubiyet ve Aidiyet" duygularının geliştirilmesi, güdülenmesi ve meslek mensuplarının kişisel gelişimlerini sağlamak,

ğ) Meslek mensuplarının; bilgi teknolojilerinin sağladığı olanaklardan yararlanmak suretiyle meslek etkinliklerinde yüksek verim ve kaliteye ulaşmalarını sağlamak,

h) Meslek mensuplarının; ulusal ve uluslararası standartları bilmelerini, uygulamalarını yapabilmelerini ve standartlardaki değişimleri takip edebilmelerini sağlamak,

ı) Meslek mensuplarının; bilgi teknolojileri ve yabancı dil konularında yetişmelerini sağlamak,

i) Meslek mensuplarının; mesleki uzmanlık alanları, üst unvanlar ve yeni iş alanları için hazırlanmalarını sağlamak.

Aynı yönetmeliğin 9 uncu maddesinde ise; tüm meslek mensuplarının, meslek ruhsatlarını edindikleri yılı takip eden yılın ilk gününden başlayarak, meslekle ilişiklerinin kesildiği güne kadar sürekli mesleki geliştirme eğitim programlarına düzenli olarak katılımı zorunlu olduğu, 10 uncu maddesinde yapılan düzenleme ile;

1. Sürekli mesleki geliştirme eğitim programlarına katılmayan meslek mensupları hakkında 31/10/2000 tarihli ve 24216 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği hükümleri uygulanacağı,

2. Katılım zorunluluğu yerine getirilinceye kadar, çalışanlar listesine kayıtlı meslek mensuplarının büro tescil belgeleri vize edilmez, çalışanlar listesi kayıt ve faaliyet belgesi alma talepleri yerine getirilmez. Sürekli mesleki geliştirme eğitim programını tamamlamayan meslek mensupları stajyer mentorluğu yapamayacağı,

hüküm altına alınmıştır.

XXXIII. KISA TEKRARLAR ve SON HATIRLATMALAR

- Yeminli mali müşavir olduktan sonra eski unvanlarımız ne olursa olsun hepsi birer anı olarak kalacak ve bu unvanlarımızın kullanılması söz konusu olmayacak ve bize şu veya bu

şekilde ayrıcalık sağlamayacaktır.

- Yeminli mali müşavirlerin hayat ve iş deneyimleri, dünya görüşü, kişisel karakterleri, ikili ilişkileri, sosyal olup olmama gibi bireysel özellikleri farklılığımızı oluşturacaktır.

- Her sabah işe geldiğinizde ilk işiniz bilgisayarımızdan resmi gazeteye bakıp mevzuat değişikliklerini mutlaka takip ediyor olmalısınız.

- Yapılan mevzuat değişikliklerini elinizdeki vergi kanunlara işleyerek güncel hale getirmelisiniz.

- Boş bir zaman içinde vergi kanunlarına göre tasnif edilmiş yargı kararları ile özelgelerin yer aldığı bir bilgi bankası oluşturmalısınız.

- Mesleki konularda yayın yapan en az iki dergiye abone olmanızı ve dergi geldiğinde en az başlıkları okunarak hangi konularda makale olduğu ve dergide yer verilen yargı kararı veya özelgeler hakkında ön bilgiler edinmelisiniz.

- Gerekli araştırmaları yaptığınız halde varılan sonuçtan tatmin olunmadığı durumlarda bir meslektaşınızla veya idare ile sorunu paylaşıp görüşünü almalısınız. Her zaman bildiklerinizi hiçbir karşılık düşünmeksizin meslektaşlarınızla veya üçüncü kişilerle paylaşırsanız hep siz kazanırsınız.

- Çeşitli kurum ve kuruluşlar tarafından mesleğimizle ilgili olarak düzenlenen seminer, kongre, konferans ve sempozyumlara mutlaka katılma fırsatı yaratmalısınız.

- Gerek vergi idaresi ile olan ilişkilerinizde ve gerekse diğer idare ve kurumlar arasındaki ilişkilerinizde daima mütevazı olunmalıdır. Aşırıya kaçan mevzuat tartışmalarından nazik bir şekilde çekilmelisiniz.

- Sözleşme ile tasdik veya danışmanlık hizmeti verdiğiniz müşterilerinizin sorunlarının çözümü için vergi dairesine gitmeden önce konuyu araştırıp mükellefin haklı olduğuna kanaat getirdikten sonra vergi dairesine gidilmesini öneririm. Yasalar karşısında haklı olunmayan hiçbir konu için vergi dairesine gitmeyiniz ve her hangi bir talepte bulunmayınız.

- Yeminli mali müşavirler noter gibi her türlü belgeyi onaylayamazlar. Tasdik veya onaylanması istenilen tablo, belge veya yazı ile ilgili olarak müşterinin talebi olması durumunda, bu onayı talep eden idare veya kurumun bu konudaki talebinin kanun, tüzük, yönetmelik veya tebliğ veya resmi bir yazıya dayandırıldığı kanıtlanması durumunda yapınız. Aksi halde hiçbir belgeyi asla tasdik etmeyiniz veya onaylamayınız.

- Birçok müşterimiz yıl sonunda çıkarmış oldukları bilanço ve gelir tablolarını (iki veya üç örnek olarak) bankalara verilmek üzere tasdiki talep ederler. Böyle bir durumda müşteri memnuniyeti kapsamında yapılacak tasdiklerde, bilanço ve gelir tablosu üzerine;

"---- yılı hesaplanın 3568 sayılı yasa kapsamında yapılan denetim sonucu bu tasdik yapılmıştır."

anlamını içeren bir kaşe basılması önerilir. Zira bu onaylanan bilanço ve gelir tabloları kredi alımlarında kullanıldığı bilinmektedir. Oysa bankalar kredi işlemlerinde Bankalar Kanununun 46 ıncı maddesi kapsamına düzenlenen tasdik raporu istemeleri yerine bu yöndeki

onayla yetindikleri görülmektedir.

- Her tasdik veya danışmanlık işi aldığınızda mutlaka ilgili dönemde uygulanan ücret tarifesi dikkate alınarak bir sözleşme yapmalısınız ve damga vergisinin ödenmesini sağlamalısınız.

- İlk defa tam tasdik kapsamında yapılan denetim çalışmaları ve çalışma dosyasının oluşturmasında aşağıda 25 madde halinde özetlenen bilgiler göz önünde bulundurulmalıdır.

1. Tam tasdik yapılacak kurum hakkında bilgi sahibi olunması: Kurumun kuruluş sözleşmesi, ticaret sicili, sanayi sicili ve varsa kapasite raporu ile vergi dairesi ile hesap numarası, adresi, işyerleri, telefonu, faksı ortakları ve ortaklarının adresleri ile kimlik bilgileri ve hisseleri ve iştigal konusu ile rakipleri hakkında bilgi edinilmesi ve bu bilgilerin çalışma dosyasına konulması.

2. Tasdik raporu olup olmadığı: Bir önceki yılda veya yıllarda tam tasdik yaptırılıp yaptırılmadığı yapılmış ise en az bir önceki yıla ilişkin tasdik raporu gözden geçirilmeli ve devreden zarar ve devreden yatırım indirimi olup olmadığı, iadesi gereken kurumlar vergisi bulunup bulunmadığı yanında birinci maddedeki bilgilerin bir kısmının teyit edilmesi sağlanmalıdır.

3. Ticari Defterler: Kurumun bir önceki yıla ilişkin ticari defterlerinin yazdırılıp yazdırılmadığı ve envanter defterinin mevzuata uygun olarak tutulup tutulmadığı, kapanış kaydının cari dönemde açılış kaydı olarak aktarılıp aktarılmadığı ve reeskont işlemleri ile sigorta şirketlerinde ayrılan sigorta munzam karşılıkları gelir kaydedilerek kapatılmalı ve tasdik dönemine ilişkin defterlerin açılış tasdiklerinin zamanında yaptırılıp yaptırılmadığı kontrol edilerek gerekli bilgilerin çalışma dosyasına aktarılması sağlanmalıdır.

4. Kurumlar vergisinden istisna kazançların olup olmadığı: İndirimli kurumlar vergisi uygulanması gerek yatırımları da dahil olmak üzere yatırım indirimi ve istisna kazançları olup olmadığının bilinmesi ve geçici vergi dönemlerinde de bu tür istisnaların dikkate alınması ve gerekli dokümanların ve indirimli kurumlar vergisi hesaplamaları çalışma dosyasına konulmalıdır.

5. Kredi kullanılıp kullanılmadığı: Bankalardan ve ortaklardan kredi kullanılıp kullanılmadığı, faiz hesaplaması vadeleri ve katma değer vergisi ve kurum stopajı yönünden irdelenmesi yanında örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtımı yönünden detaylı olarak incelenmesi ve gerekli dokümanların çalışma dosyasına konulması gerekir.

6. Kasa işlemleri: Kasa sayımı ile başlayan süreç içinde kasadan ödemelerin yasal sınırlar dahilinde olup olmadığı, kasa mevcudunun makul tutarlarda olup olmadığı ve banka kayıtları ile karşılıklı denetimin yapılması ve mutabakat çalışmalarını dönem sonlarında mutlak teyitleşerek, ara zamanlarda banka ekstraları ile yapılmalı ve gerekli dokümanlar çalışma dosyasına konulmalıdır.

7. Ücret ödemeleri: Personele yapılan tüm ödemeler (aynı ve nakdi) önce genelde ve sonrasında seçilen örnekler yardımıyla gelir vergisi ve damga vergisi başta olmak üzere kanuni kesintilerin doğru yapılmış olup olmadığı çek edilmeli ve örnek çalışmalar denetim dosyasında saklanmalıdır.

8. Harcırah ödemeleri: Varsa harcırah ödemeleri mevzuata uygun yapılıp yapılmadığı

hususu örnekleme yöntemi ile çek edilmelidir.

9. Demirbaşlar ve amortismanlar: Cari yılda yapılan alımlarda iktisadi ve teknik bütünlük kriterine göre işlem yapılıp yapılmadığı, demirbaş kayıtlarını belge ve tutar dökümü ve ayrılan amortismanların normal ve hızlandırılmış uygulamasında matematik hesaplamaları doğrulu önemli kalemler örnek seçilerek kontrol edilmeli ve binek otomobillerinde kıst uygulamasında hesaplama tekniği ve kısaca mevzuatımızın gerektirdiği (değer artırıcı giderler, kredi faizleri, kur farkları, ekonomik ömürleri ve amortisman oranları, yenileme fonu ayrımı ve koşulları gibi) biçimlerde işlemlerin yapılıp yapılmadığı gözden geçirilme ve çalışmalar denetim dosyasına konulmalıdır.

10. Kuruluş ve örgütlenme giderleri ile özel maliyetler: Varsa kuruluş ve örgütlenme giderler ile özel maliyet bedellerinin itfasında mevzuata uygun hareket edilip edilmediği denetlenip, dosyalanmalıdır.

11. Emtia hareketleri: Alışlardan, imalat, satışlar ve stoklara kadar olan evre örnekleme olarak belgelerinden (alış faturası, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, gider pusulası müstahsil makbuzu, ithalatta gümrük giriş beyannameleri, satış faturaları, satışa ilişkin sevk irsaliyeleri, ihracatta gümrük çıkış beyannameleri, iptal faturalar gibi) hareketle değer ve miktar denetimleri ve dönem sonu itibariyle stok emtia denetlenmeli ve stoklar fiili ve kaydi olarak çek edilmeli ve bu çalışmalar dokümante edilerek çalışma dosyasında saklanmalıdır.

12. Genel giderler: Örnekleme usulüyle belge ve tutar kontrolleri yapılmalı bir önceki yıl giderleri karşılaştırılarak artış veya azalış hakkında bilgi edinilmelidir. Ayrıca seçilecek alış faturalarının doğruluğu konusunda satıcının bağlı olduğu vergi dairesinden; faal mükellef olup olmadığı, hakkında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmaktan dolayı rapor yazılıp yazılmadı sorulmalı ve bu bilgiler çalışma dosyasında saklanmalıdır.

13. Kanunen kabul edilmeyen giderler: Ticari kazancın tespitinde gider yazılan ve mevzuatımız açısından gider olarak kabul edilmeyen harcamalar (her türlü para cezaları, tütün ve alkollü içecek reklam giderleri, kazancın %5'ini aşan bağışlar ile sair dernek ve vakıflara yapılan bağışlar, belgesiz harcamalar, özel iletişim vergisi, gelir ve kurumlar vergisi, şans oyunları vergisi ile buna ilişkin katma değer vergisi, indirim konusu yapılabilen katma değer vergisi, kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin katma değer vergisi, mal veya hizmet bedelinden alınmayan ve idarece ikmalen veya resen tarh edilen katma değer vergisi, özel binek otomobillerin motorlu taşıtlar vergisi, şahsi kusurdan oluşan tazminat ödemeleri, basın veya görsel yayından kaynaklanan tazminat ödemeleri, öz sermaye, örtülü sermaye için ödenen veya tahakkuk ettirilen faiz, kur farkı ve benzeri ödemeler ile örtülü yolla dağıtılan kazançlar, takdir komisyonu kararına bağlanmamış zayi olan veya imha edilen mallar ile bunların iktisabında ödenen ve indirim konusu yapılan katma değer vergisi, ticaret ve sanayi odalarınca veya meslek kuruluşlarınca belirlenen fire oranları üzerindeki fire tutarları, şüpheli alacaklar dışında gerek tek düzen hesap planına göre ve gerekse diğer düzenlemelere göre ayrılan karşılıklar ile her türlü yedek akçeler gibi) tasnif edilerek tespit edilmeli, dokümante edilerek dosyalanmalı ve dönem sonunda beyanname üzerinde kurum kazancına eklenilmelidir.

14. Alıcı ve satıcıların mutabakatı: Bir yandan alıcılar diğer yandan satıcılarla dönem sonu mutabakat için gerekli yazışmalar yapılmalı ve bu dökümanlar çalışma dosyasına konulmalıdır.

15. Karşılık giderleri: Şüpheli alacak karşılıkları ve varsa diğer karşılıkların mevzuatımıza uygun biçimde ayrılıp ayrılmadığı çek edilmelidir.

16. Yurt dışı hizmet alımları ve gayrimaddi hak alım veya kiralamaları: Her birisi tek tek belgesi ile birlikte 1 seri no.lu Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım tebliğinin ilgili bölümleri dikkate alınarak denetlenmeli ve sorumlu sıfatıyla kdv ve varsa gelir/kurumlar vergisi tevkifatı sırasında hizmet ve gayrimaddi hakkı aldığımız veya kiraladığımız firmanın mukimi olduğu ülke ile aramızda çifte vergilendirme önleme anlaşması varsa bu anlaşmadaki oranların dikkate alınıp alınmadığı ve her üç ayda bir yenilenmesini istediğimiz mukimlik belgesinin alınıp alınmadığı, alınmadıysa alınmasının sağlanması aksi halde uygulanacak tevkifat oranı olarak lokal mevzuatımızda belirtilen oranın uygulanması gerektiği unutulmamalıdır.

17. İmalat işlemleri: Üretim yapan firmalarda üretim, girdilerden ham madde, işçilik, enerji kullanımı gibi verilerden hareketle üretim maliyeti ile birim üretim ve ürün stokları ve fire durumları satışlarla birlikte çek edilmelidir. Yapılan çalışmalar dosyalanmalıdır.

18. Değerleme işlemleri: Geçici vergi ve özellikle dönem sonu itibariyle mevcutlar, alacaklar ve borçlar Vergi Usul Kanununda belirtilen değerleme ölçüleri ile değerlemesinin yapılıp yapılmadı denetlenmeli ve çalışma kağıtları dosyaya konulmalıdır.

19. Geçici vergi beyanları: Verilen geçici vergi beyanları ve hesaplanan geçici vergi ve stopaj yolu ile ödenen vergilerin doğruluğu çek edilmeli ve özellikle varsa yurt dışı gelirler nedeniyle yurt dışında ödenen vergilerin tevsiki konusunda gerekli belgelerin alınması sağlanmalıdır.

20. Yurt içi gelirlerinden kesilen vergiler: Yurt içinde elde edilen gelirler üzerinden kesilen gelir veya kurumlar vergisinin beyan edilen kazanç üzerinden hesaplanan vergiden mahsubu sırasında, kesintiyi yapanlardan gerekli yazılar alınmalı ve tasdik raporuna bir fotokopisi eklenmelidir.

21. Aylık beyannameler: Kurum tarafından aylık dönemlerde verilen, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, damga vergisi ile stopaj gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerin kanunu süresi içinde verilip verilmediği ile süresinde vergilerin ödenip ödenmediği beyanname bazında kontrol edilmeli ve özellikle devir katma değer vergisi tutarların doğru aktarılmış olup olmadığı çek edilmelidir.

22. Örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtımı: Kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yer alan "Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form" un kayıtlara uygunluğu denetlenmeli ve buna ilişkin varsa tespitler değerlendirilmelidir.

23. Şirket aktifleri: Şirket aktifinde kayıtlı emtia ve diğer stoklar ile alınan ve verilen çeklerin ile menkul kıymetlerin varlığı ve vadeli mevduatın dönem faizinin tahakkuk esasına gelir kaydı kontrol edilmelidir.

24. Kurumlar vergisi beyannamesi: Tasdik dönemine ilişkin beyanname ve eki bilanço ve gelir tablosunun karşılaştırmalı ve dipnotlu olarak düzenlendiğinden, kâr dağıtım tablosu ve diğer eklerin kanuni defter kayıtları ile uyumlu olduğunun çek edildikten sonra, süre içinde vergi dairesine verilmesi sağlanmalıdır.

25. Tasdik raporu: Yukarıda özet ve özellikli konular hakkında gerekli denetimler yapılması sırasında varsa yapılan eleştirilerin kayden ve beyanı gerekenlerde düzeltme beyannamesi verdirilmek suretiyle gerekli düzeltmeler yapıldığından emin olunduktan sonra tasdik raporu yazılmalı ve bir örneği kurumlar beyannamesinin verildiği ayı takip eden ikinci ayın sonuna kadar vergi dairesi ve bir örneği de mutlaka mükellef kuruma verilmeli ve bir örnek raporda çalışma dosyasına konulmalıdır.

- Düzenlediğiniz sözleşme bilgilerini internet ortamında Gelir İdaresi Başkanlığına iletilmesi yanı sıra, sözleşmenin bir örneğini bağlı bulunulan Yeminli Mali Müşavirler Odası Başkanlığına teslim edilmesi unutulmaması gerekir.

-Gelen ve giden evrak defterinin tutulması unutulmamalıdır.

- Tasdik raporları mevzuatında belirtilen formata ve en az bilgileri ihtiva edecek şekilde tarih ve sayı içerecek şekilde en az 3 örnek düzenlenmeli (İade raporları 4 örnek olmalıdır.) dir. Mesleki faaliyetini şirket şeklinde gösterenler, şirket arşivinden ayrıca bir örnek raporu kendilerince saklanması düşünülürse bir örnek fazla rapor düzenlenmesi gerekeceği unutulmamalıdır.

- Yeminli Mali Müşavir mesleğe başladığı günden itibaren hangi türden rapor yazmış olursa olsun her bir rapora tarih ve numara verilmek zorundadır. Bu rapor numarası aşağıdaki şekilde olabilir.

YMM (Meslek unvanı), Oda Sicil No./Mesleğe girdiğinden o güne kadar yazdığı rapor sayısı - Rapor yazdığı yılda yazılmış rapor sayısı ve Raporun yazıldığı yer ve tarihi.

"YMM 323/955 - 45 İstanbul, 25.08.2017" gibi.

- Tasdik raporlarının ilgili idareye veya kuruma verilme sürelerinin farklılığı gözönünde bulundurularak raporların süresi içinde teslim edilmesine özen gösterilmelidir.

- Tasdik raporunun bir örneğinin her halükarda müşteriye verilmesi zorunludur.

- Tasdik raporlarına sözleşmenin bir örneği eklenmeli ve ayrıca raporun resmi daire veya kuruma verilecek örneğini, bağlı bulununlan odadan alınacak faaliyet belgesi eklenmelidir.

- Tasdik raporlarının bulunulan ilin dışındaki bir vergi dairesine PTT aracılığıyla gönderilmesinde, raporun iadeli taahhütlü olarak gönderilmesi, gönderi belgesine "------tarih ve ----- sayılı tasdik raporu" olduğu ve birden fazla örnek olduğunda "iki örnek --- tarih ve --- sayılı tasdik raporu" olduğı belirtilmesi unutulmamalıdır.

- Aynı şekilde yazı ve ek bir belge gönderilmesi halinde de belirtilen şekilde bir notun PTT gönderi belgesine yazılması yerinde olacaktır.

- Tam tasdik sözleşmesini yasal süresinde yaptığımız müşterimiz olan kurumlardan/mükelleflerden mal ve hizmet alımı nedeniyle bilgi yazısı isteyen yeminli mali müşavir meslektaşlarımıza mümkün olan en kısa süre içinde geri dönmeye özen gösterelim. Bizde yeri geldiğinde aynı taleplerde bulunacağımızı düşünerek empatı yapmamızda yarar olacaktır.

- Yazılan yazılar, çıkış numarası ve kayıt alınarak gönderilmelidir.

- Sözleşme her zaman yapılabilir. Ancak tam tasdik sözleşmeleri ilgili tasdik yılının bi-

rinci ayında yapılmadığı takdirde tasdik edilen mükelleften mal ve hizmet alanlara KDV teyit/bilgi yazısı verilemez.

- Sözleşmenin her zaman feshi mümkündür. Mükellef veya yeminli mali müşavirin bu hakkı kullanır. Tasdik ücretlerin ödenmemesi, denetimin yapılamaması gibi nedenlerle yeminli mali müşavirler tarafından, hizmetten memnun olunmaması gibi sebeplerden dolayı da müşteri tarafında sözleşme fesih edilebilir.

- Sözleşme fesihleri de Gelir İdaresi Başkanlığına internet ortmında 15 gün içinde bildirilmelidir.

- Fesih sebebiyle çıkan ihtilaflarda İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Hakem Heyeti devreye girip olayın çözümü sağlanır.

- Katma Değer Vergisi iade uygulamalarında yeminli mali müşavirlik raporu istenilen veya istenmeyen durumlar ile iade uygulamalarında aranan belgeleri gösteren ve maddeler itibariyle tarafımdan hazırlanarak odamızın internet sitesinde yayımlanan ve güncellenmiş haliyle kitabın ekinde sunulan (Ek. 103) listeden yararlanılabilir.

- Meslek mensuplarımızın bilgisine sunulmak amacıyla son olarak gerek meslek mevzuatımız ile ve gerekse Yeminli Mali Müşavirlerin sorumluluğuna yönelik olarak Danıştay tarafından 1998 – 2016 yıllarında verilen bir kısım kararlar taranarak kitaba ek olarak (Ek. 104) konulmuştur.

K İ T A P E K L E R İ

EK. 1

İstanbul, --- / --- / -----

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI BAŞKANLIĞINA

İSTANBUL

Yeminli Mali Müşavir olmayı hak kazanmış bulunmaktayım.

Yeminli Mali Müşavirlik ruhsatının tarafıma verilmesi ve İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odasına kaydımın yapılması için gerekli belgeler ilişikte olup, gereğini tensiplerinize arz ederim.

Adı Soyadı ve İmza

EKLER:

1. TÜRMOB tarafından kişinin kendisine gönderilen olumlu yazı.

2. Ruhsat Formu.

3. Vukuatlı Nüfuz Aile Örneği ve Nüfus Cüzdanı Fotokopisi.

4. İkametgah İlmuhaberi.

5. Noter onaylı Diploma Fotokopisi.

6. Adli sicil kaydı.

7. 6 Adet biometrik fotoğraf (60 x 50)

8. TÜRMOB Hesabına Ruhsat ve Kimlik Bedelinin ödendiğine ilişkin banka dekontu.

9. Veraset ve İntikal Vergi Dairesine yatırılan harç bedeline ilişkin alındı belgesi

10. Oda kayıt ücreti ve maktu aidatın ödendiğine ilişkin belge.

11. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasından alınacak "Kaydı Silinmiştir" yazısı ve varsa SMMM Ruhsatını aslı ve SMMM kaşesi.

12. Oda Kart Ücretini ödendiğine ilişkin belge.

EK. 2

TÜRMOB
TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK RUHSAT FORMU

Oda Sicil No.	Ruhsat No.	Kayıt No.	Bağımlı ❑	Serbest ❑

Adı	Soyadı	Cinsiyet Erkek ❑ Kadın ❑	Fotoğraf
Doğum Yeri	Doğum Tarihi	Medeni Hali Evli ❑ Bekar ❑	
Baba Adı	Anne Adı	Kan Grubu	
Kayıtlı Olduğu			
İli	İlçesi	Mahalle / Köy	

Cilt	Aile Sıra No	Sıra No	N.Cüzdanı Seri No.
T.C. Kimlik No.	Vergi Kimlik No.	Vergi Dairesi.	

Öğrenim Durumu

1) Lisans : .....

2) Lisansüstü : .....

Görev ve Süreleri

Kuruluş	Unvan	Tarihleri
1-	.....	..... / ..... / .... / ..... / .....
2-	.....	..... / ..... / .... / ..... / .....
3-	.....	..... / ..... / .... / ..... / .....
4-	.....	..... / ..... / .... / ..... / .....

BAĞIMSIZ DENETİM LİSANSI

Var ❑ Yok ❑ Lisans No (Var ise) : .....

Adres Bilgileri

İş :..... P.Kodu :.....

Ev :..... P Kodu :.....

İş Tel : 0 ( ).....	İş Tel : 0 ( ).....	Faks : 0 ( ).....
Ev Tel : 0 ( ).....	Cep Tel :.....	e-mail : .....

İLGİLİ ODA TARAFINDAN DOLDURULACAKTIR

Başvuru Yapılan Oda				Muhasebe Servisi		Borcu Yoktur. Yetkili İmza
Başvuru Tarihi		Evrak	Gelen Evrak No:	Makbuz	No :	
Değerleme Tarihi			Giden Evrak No:		...../ ...../	

İş bu üyenin Oda'ya ödeyeceği aidatlara ilişkin borcu bulunmadığını onaylarız.

Başkan	Başkan Yardımcısı	Sekreter	Sayman	Üye

Ruhsata Hak Kazanma Sebebi	❑ Sınavla ❑ Esas Madde ❑ Geçici İzin Belgesi	❑ Nakil ❑ Unvan Değişikliği ❑ Yeniden Ruhsat Alma Hakkını Kullanma

İlişsenen Evraklar

1- Nüfus Cüzdanı Örneği 3- Dekont
2- Fotoğraf (5 adet) 4- Kazandı Belgesi

* Nakil durumunda ek olarak Ruhsat Aslı, Kimlik Aslı
** Unvan değişikliğinde; Ruhsat, Kimlik ve varsa Kaşe istenmektedir

- Belge eksiksiz ve okunaklı olarak doldurulmalıdır.
- Oda'ya kaydı yapılmadan ruhsat alınması mümkün değildir.
- Belge üzerindeki bilgilerden doğacak sorumluluklar, dolduranlara aittir.
- Bu Form sadece ruhsat başvurularına aittir. Başka amaçla kullanılamaz.
- Odalar, dosya bilgilerini incelemeden ve üyenin Oda'ya kaydını yapmadan başvuru ruhsata çevrilemez.

Beyan	İş bu ruhsat formundaki istenen bilgiler8 eksiksiz ve gerçeğe uygun olarak doldurduğumu beyan ederim.	..... / ..... /	İmza :

EK. 3

İstanbul, --- / --- / -----

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI BAŞKANLIĞINA

İSTANBUL

Odanızın …… sicil numarasında kayıtlı üyesiyim.

Yeminli Mali Müşavirlik TÜRMOB kimlik kartımı kaybettim. Yeni kimlik kartı verilmesi için gerekli belgeler ilişikte sunulmuş olup, gereğinin yapılmasını tensiplerinize arz ederim.

Adı Soyadı ve İmza

EKLER:

1. Kimlik Talep Formu.

2. TÜRMOB Hesabına yatırılan kimlik yenileme bedelinin ödendiğine ilişkin banka dekontu.

3. Nüfus cüzdanının fotokopisi.

4. 2 Adet biometrik fotoğraf (60 x 50)

5. Kayıp ilan yazısı (Gazete aslı)

EK. 3/A

İstanbul, --- / --- / -----

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI BAŞKANLIĞINA

İSTANBUL

Odanızın ……. sicil numarasında kayıtlı üyesiyim.

Yeminli Mali Müşavirlik TÜRMOB kimlik kartım yıpranmış bulunmaktadır. Yeni kimlik kartı verilmesi için gerekli belgeler ilişikte sunulmuş olup, gereğinin yapılmasını tensiplerinize arz ederim.

Adı Soyadı ve İmza

EKLER:

1. Kimlik Talep Formu.

2. TÜRMOB Hesabına yatırılan kimlik yenileme bedelinin ödendiğine ilişkin banka dekontu.

3. Nüfus cüzdanının fotokopisi.

4. 2 Adet biometrik fotoğraf (60 x 50)

5. Eski TÜRMOB Kimlik Kartı

EK. 4

TÜRMOB
TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

KİMLİK TALEP FORMU

Oda Sicil No.	Ruhsat No.	Unvan	
Adı	Soyadı	Cinsiyet Erkek ❑ Kadın ❑	Fotoğraf
Doğum Yeri	Doğum Tarihi	Medeni Hali Evli ❑ Bekar ❑	
Baba Adı	Anne Adı	Kan Grubu	
Kayıtlı Olduğu			
İli	İlçesi	Mahalle / Köy	
Cilt	Aile Sıra No	Sıra No	N.Cüzdanı Seri No.
T.C. Kimlik No.			

Adres Bilgileri	İş :..... P.Kodu :.....		
	Ev :..... P Kodu :.....		
İş Tel : 0 ( ).....	İş Tel : 0 ( ).....	Faks : 0 ( ).....	
Ev Tel : 0 ( ).....	Cep Tel :.....	e-mail :	

İLGİLİ ODA TARAFINDAN DOLDURULACAKTIR		
Başvuru Yapılan Oda		
Kimlik Talep Sebebi	❑ İlk Başvuru ❑ Kayıp - Çalıntı	❑ Yıpranma Yenileme
İstenen Evraklar	1-Nüfus Cüzdanı Örneği 2- Dekont 3-Fotoğraf (2 adet) 4- Kayıp İlanı	

- Belge eksiksiz ve okunaklı olarak doldurulmalıdır.
- Belge üzerindeki bilgilerden doğacak sorumluluklar, dolduranlara aittir.
- Bu Form sadece kimlik başvurularına aittir. Başka amaçla kullanılamaz.

Beyan	İş bu kimlik formundaki istenen bilgileri eksiksiz ve gerçeğe uygun olarak doldurduğumu beyan ederim.	..... / ..... /	İmza :

Kimlik Hesap Numarası: İş Bankası Ankara Küçükevler Şubesi 4211 0678021 numaralı TÜRMOB Hesab

EK. 5

İstanbul, --- / --- / -----

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI BAŞKANLIĞINA

İSTANBUL

Eskişehir YMM Odasından nakil gelen ve Odanızın …… sicil numarasında kayıtlı üyesiyim.

Nakil nedeniyle Yeminli Mali Müşavirlik Ruhsatı ile TÜRMOB Kimlik kartımın yenilenmesi için gerekli belgeler ilişikte sunulmuş olup, gereğinin yapılmasını tensiplerinize arz ederim.

Adı Soyadı ve İmza

EKLER:

1.TÜRMOB Hesabına yatırılan Ruhsat Yenileme Bedeline ilişkin dekontun aslı.

2. Ruhsat Formu

3. Kimlik Talep Formu

4. 3 Adet Biometrik Fotoğraf

5. Eski YMM Ruhsatı

6. TÜRMOB Kimlik Kartı

EK. 5 /A

İstanbul, --- / --- / -----

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI BAŞKANLIĞINA

İSTANBUL

Odanızın …….. sicil numarasında kayıtlı üyesiyim.

Yeminli Mali Müşavirlik ruhsatımı yıpratmış bulunmaktayım. Yeni ruhsatın verilmesi için gerekli belgeler ilişikte sunulmuş olup, gereğinin yapılmasını tensiplerinize arz ederim.

Adı Soyadı ve İmza

EKLER:

1. Ruhsat Formu.
2. Eski Ruhsat
3. 2 Adet biyometrik fotoğraf (60 x 50)
4. TÜRMOB Hesabına yatırılan Ruhsat Yenileme Bedeline ilişkin dekontun aslı.
5. Noter onaylı Nüfus Cüzdanı örneği.
6. YMM Odası'na varsa borcun tahsiline ilişkin belge.

EK. 6

İstanbul, --- / --- / -----

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI BAŞKANLIĞINA

İSTANBUL

Odanızın …… sicil numarasında kayıtlı üyesi iken istifa ederek meslekten ayrılmıştım.

Şimdi yeniden mesleğe dönüşüm nedeniyle Yeminli Mali Müşavirlik ruhsatımın verilmesi için gerekli belgeler ilişikte sunulmuş olup, gereğinin yapılmasını tensiplerinize arz ederim.

Adı Soyadı ve İmza

EKLER:

1. Ruhsat Formu.
2. 7 Adet biyometrik fotoğraf (60 x 50)
3. Adli Sicil Kaydı
4. TÜRMOB Hesabına yatırılan Ruhsat Yenileme Bedeline ilişkin dekontun aslı
5. Noter onaylı Nüfus Cüzdanı örneği.
6. Oda Giriş Ücreti ve Maktu Aidat Ödemesine ilişkin makbuz

EK. 7

İSTANBUL ASLİYE TİCARET MAHKEMESİ BAŞKANLIĞI'NA

3568 sayılı Yasa ve ilgili yönetmelik hükümlerine göre Yeminli Mali Müşavir unvanı ve ruhsatını almaya hak kazanmış bulunmaktayım.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 11 inci maddesi gereğince yemin icrası talebimi arz ederim.

---/ -- / 20

Adı Soyadı

Adres:…….....…….

…….....……

Nüfus Bilgileri Dökümü:

T.C. Kimlik No:…….....…….

Soyadı:…….....……

Adı:…….....……

Baba Adı:…….....…….

Ana Adı:…….....……..

Doğum Yeri:…….....……

Doğum Tarihi:…….....……..…....

Nüfusa Kayıtlı Olduğu Yer:

İl:……...……..

İlçe:……....……..

Mahalle/Köy:……...……....…….

Cilt No:……...…….

Sayfa No:……....…….

Kütük Sıra No:…….

EK. 8

İstanbul, -- / -- /----

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI BAŞKANLIĞI'NA

İSTANBUL

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Çalışanlar Listesine kaydımın yapılması için gereğini tensiplerinize arz ederim.

Ad Soyadı ve İmzah

Cep Telefonu: (0…)…..……...…….

e-mail:…….....…….

İkametgah Adresi:…….…….……..

……..……

Telefon: (0…)……..…….

İş Adresi:……..……

……..……

Telefon: (0….)……...……..

Faks:……...…..

EKLER:

1. TÜRMOB hesabına mühür bedeli olarak yatırıldığına ilişkin banka dekontu,
2. Yeminli Mali Müşavirlik Ruhsat Fotokopisi. (4 Adet)
3. Vergi Levhası Fotokopisi. (Faaliyet Kodu 692004: Yeminli Mali Müşavirlik olmalıdır.) (4 Adet)
4. İşyeri Kira Kontratının Fotokopisi. (Daire kendisini ise tapu fotokopisi) (4 Adet)
5. Diploma Fotokopisi. (4 Adet)
6. Adli Sicil Kaydı. (1 Asıl, 3 Fotokopi)
7. Yemin Tutanağı. (1 Asıl, 3 Fotokopi)
8. İmza Beyannamesi (1 Asıl, 3 Fotokopi)
9. Çalışanlar listesine kayıt bedelinin ödeme makbuzu.
10. İlişiksizlik Belgesi
11. Bildirim Formu.
12. Mal Beyan Formu (Kapalı zarf içinde)

EK. 9

BİLDİRİM FORMU

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI BAŞKANLIĞI'NA

İSTANBUL

Meslek mensubu olabilmenin genel ve özel şartlarını taşıdığımı, gerçek veya tüzel kişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışmadığımı, ticari faaliyette bulunmadığımı, meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşmadığımı, cezai ve inzibati bir kovuşturma altında bulunmadığımı ve mesleği yapmama engel başka bir halim olmadığını beyan ederim.

----/---/-----

Tarih Ad soyad ve İmza

Beyan Edenin:

Adı ve Soyadı:……...…….

İş Adresi:……...…….

……...……

İkametgah Adresi:…….....……

……..……..

İletişim Numarası:……...……

MAL BİLDİRİMİ	KURUMU	
GENEL BEYAN ☐	GÖREVİ	
EK BEYAN ☐	SİCİL NO	

3628 Sayılı Kanunun 2 nci ve Mal Bildiriminde Bulunulması Hakkında Yönetmeliğin 8 nci maddesine göre mal bildiriminde bulunacak olanlar kendileri ile eşleri ve velayetleri altındaki çocuklarının taşınır ve taşınmaz malları ile arsa ve yapı kooperatifi gibi kooperatiflerde bulunan hisselerini değerleri ne olursa olsun formun 2 nci ve 3 ncü bölümlerine kaydetmek zorundadırlar. Formun 4 - 8 nci bölümlerine kaydedilmesi gereken her türlü kara, deniz ve hava taşıt araçları, traktör, biçer döver, harman makinası ve diğer ziraat makinaları, inşaat ve iş makinaları, hayvanlar, kolleksiyon ve antika ev eşyaları ile hakları, alacaklar, borçlar ve gelirlerden, kendilerine ödeme yapılanlara aylık net ödemenin, ödeme yapılmayanlara ise GİH sınıfındaki 1. derece şube müdürüne yapılan aylık net ödemenin, beş katından fazla tutardaki kısmı beyan edilir.

BÖLÜM -1 KİMLİK BİLGİLERİ

SIRA NO	ADI VE SOYADI	DOĞUM TARİHİ	DOĞUM YERİ	YAKINLIĞI(1)	T.C. KİMLİK NO

BÖLÜM -2 TAŞINMAZ MAL BİLGİLERİ

SIRA NO	DEĞERİ	TAŞINMAZIN CİNSİ (2)	ADRESİ (mahal,ada,parsel nosu dahil)	HİSSE MİKTARI	EDİNME/SATIŞ TARİHİ	MALİKİN T.C. KİMLİK NO

BÖLÜM -3 KOOPERATİF BİLGİLERİ

SIRA NO	KOOPERATİFİN ADI VE YERİ	HİSSE DEĞERİ	HİSSE ORANI	ÜYELİK/AYRILMA TARİHİ	HİSSEDARIN T.C. KİMLİK NO

BÖLÜM -4 TAŞINIR MAL BİLGİLERİ

A-TAŞIT BİLGİLERİ

SIRA NO	PLAKA NO	TAŞITIN CİNSİ (3)	TAŞITIN MARKASI	EDİNME DEĞERİ	MODEL YILI	EDİNME/SATIŞ TARİHİ	SAHİBİNİN T.C. KİMLİK NO

B-DİĞER TAŞINIR MALLAR

SIRA NO	TAŞINIR MALIN CİNSİ(4)	EDİNME DEĞERİ	MODEL YILI	EDİNME/SATIŞ TARİHİ	SAHİBİNİN T.C. KİMLİK NO

BÖLÜM-5 BANKA VE MENKUL DEĞERLERE AİT BİLGİLER

SIRA NO	PARA VE MENKUL DEGERİN NİTELİĞİ (5)	MİKTARI	CİNSİ	SAHİBİNİN T.C. KİMLİK NO

BÖLÜM -6 ALTIN VE MÜCEVHERAT BİLGİLERİ

SIRA NO	CİNSİ	DEĞERİ	MİKTARI	SAHİBİNİN T.C. KİMLİK NO

BÖLÜM -7 BORÇ-ALACAK BİLGİLERİ

SIRA NO	BORÇLUNUN ADI VE SOYADI (6)	ALACAKLININ ADI VE SOYADI (6)	BORÇ/ALACAK TUTARI

BÖLÜM -8 HAKLAR VE BEYANI GEREKLİ GÖRÜLEN DİĞER SERVET UNSURLARI

SIRA NO	HAK VEYA BEYANI GEREKLİ GÖRÜLEN DİĞER SERVET UNSURLARI (7)	EDİNME ŞEKLİ	SAHİBİNİN T.C. KİMLİK NO

BÖLÜM -9 EDİNİLEN MALLARIN KAYNAĞINA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR (8)

AÇIKLAMALAR

1) Yakınlığı sütununa "kendi","eşi" veya "çocuğu" ibaresi yazılacaktır.
2) Bu bölüme "bina","arsa" veya "arazi" yazılacaktır.
3) Bu bölüme kara,deniz veya hava ulaşım araçları yazılacaktır,
4) Silah, pul, diğer kolleksiyonlar, antikalar, kıymetli tablolar, hayvanlar vs.
5) Yurtiçindeki veya yurt dışındaki bankalar ile özel finans kuruluşlarında bulunan para veya menkuldeğerler yazılacaktır.
6) Tüzel kişilerde unvan yazılacaktır.
7) Menkul mallara ait ihtira beratı,alameti farika ve telif hakkı gibi haklar yazılacaktır.
8) Edinilen malların kaynağına ilişkin açıklama yazılacaktır.

BİLDİRİM SAHİBİNİN
ADI :
SOYADI :
TARİH :

İMZA

EK. 11

İstanbul, --- / --- / ---

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI BAŞKANLIĞI'NA

İSTANBUL

Yeminli Mali Müşavirlik hizmetlerini ortaklık bürosu şeklinde vermek üzere kuruluşumuzu tamamlamış bulunduğumuzdan odanıza kaydımızın yapılması için gerekli belgeler ilişikte sunulmuş olup, gereğinin yapılmasını tensiplerinize arz ederim.

Ortaklık Bürosu Temsil Edenin

Adı Soyadı ve İmzası

EKLER:

1. Ortakların ruhsat fotokopisi
2. Vergi Levhası Fotokopisi
3. İmza Sirküleri
4. Ortaklık Sözleşmesi
5. Ortakların Noter onaylı Nüfus Cüzdanı örneği.
6. Ortaklık kayıt ücretinin ödendi makbuzu

EK. 11/A

İstanbul, --- / --- / -----

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI BAŞKANLIĞI'NA

İSTANBUL

Yeminli Mali Müşavirlik hizmetlerini ----------A.Ş./----------Ltd.Ş. şeklinde vermek üzere kuruluşumuzu tamamlamış bulunduğumuzdan odanızın çalışanlar listesine kaydımızın yapılması için gerekli belgeler ilişikte sunulmuş olup, gereğinin yapılmasını tensiplerinize arz ederim.

……A.Ş./…..Ltd.Ş.'ti

Temsil Edenin

Adı Soyadı ve İmzası

EKLER:

1. Kuruşa İlişkin Ticaret Sicil Gazetesinin Aslı
2. Vergi Levhası Fotokopisi
3. İmza Sirküleri
4. Şirketin Ana Sözleşmesi
5. Şirket Kayıt Çizelgesi
6. Ortakların Ruhsat Fotokopileri
7. Ortakların Noter onaylı Nüfus Cüzdanı örneği.
8. Şirket kayıt ücretinin ödendiğine ilişkin makbuzu

EK.12

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI YMM ŞİRKET KAYIT ÇİZELGESİ

Şirket Unvani	
Adresi	
Telefon	
Faks	
e-mall	
Web Adresi	
Vergi Dairesi	
Vergi No'su	
İstanbul YMM OdasIna KayIt Tarihi	
Tescil Tarihi	
Ticaret Sicil No'su	
KuruluŞ Sermayesi	
En Son Sermayesi	

ŞiRKET ORTAKLARININ BİLGİLERİ

Adi-Soyadi	Bağlı Bulunduğu Oda	TC Kimlik No	Oda Sicil No	Çalışanlar List. Kayıt (mühür alış) Tarihi	Mühür No	Hisse Oranı %

HiSSE TOPLAMI:

ŞİRKET YÖNETİM BİLGİLERİ

A.Ş. ise

Yönetim Kurulu Başkanı*						
Yönetim Kurulu Üyeleri*						

Ltd. ise,

Şirket Müdürü Adı-Soyadı*						

Not: (*) Yöneticilerin şirketi temsil sürelerinin başlangıç ve bitiş tarihleri belirtilecektir.

Daha sonra oluşan şirket bilgilerindeki değişikliklerin Odamıza bildirilmesi gerekmektedir.

EK. 13

İstanbul, --- / --- / -----

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI BAŞKANLIĞI'NA

İSTANBUL

Odanızın çalışanlar listesinde kayıtlı bulunan……A.Ş./Ltd:Ş.'mizin …… adresinde şube açılışına ilişkin işlemleri tamamlamış bulunduğumuzdan odanızın çalışanlar listesine kaydımızın yapılması için gerekli belgeler ilişikte sunulmuş olup, gereğinin yapılmasını tensiplerinize arz ederim.

…..A.Ş./Ltd.Ş. Temsil Edenin

Adı Soyadı ve İmzası

EKLER:

1. Şube açıldığına ilişkin Ticaret Sicil Gazetesi Aslı
2. Şubenin Kira Kontratı
3. İmza Sirküleri
4. Şirket Kayıt Çizelgesi
5. Şirket kayıt ücretinin ödendiğine ilişkin makbuz

EK. 14

İstanbul, --- / --- / -----

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI BAŞKANLIĞI'NA

İSTANBUL

Odanızın ……. Sicil numasında kayıtlı üyesiyim.

Yeminli Mali Müşavirlik hizmetlerini ……A.Ş./Ltd.Ş. bünyesinde ortak olarak sürdürmek istiyorum bu nedenle gerekli belgeler ilişikte sunulmuş olup, gereğinin yapılmasını tensiplerinize arz ederim.

Adı Soyadı ve İmzası

EKLER:

1. Ticaret Sicil Gazetesi Aslı/Karar Defteri Fotokopisi
2. Vergi Levhası Fotokopisi
3. Şirketin Ana Sözleşmesi
4. Güncellenmiş Şirket Kayıt Çizelgesi
5. Hisse Payı Devir Sözleşme örneği
6. Ortaklık kayıt ücretinin ödendi makbuzu (Çalışanlar listesine kaydı olmayanlar)

EK. 15

İstanbul, --- / --- / -----

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI BAŞKANLIĞINA

İSTANBUL

Odanızın …… sicil numarasında kayıtlı üyesiyim.

……numaralı Yeminli Mali Müşavirlik mührüm yıpranmış/kırılmış olup, yeni mühür verilmesi için gerekli belgeler ilişikte sunulmuştur. Gereğinin yapılmasını tensiplerinize arz ederim.

Adı Soyadı ve İmza

EKLER:

1. TÜRMOB Hesabına yatırılan Mühür Yenileme Bedelinin ödendiğine ilişkin dekontun aslı.

2. Adli Sicil Kaydı

3. Eski ……numaralı mühür

EK. 15/A

İstanbul, --- / --- / -----

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI BAŞKANLIĞINA

İSTANBUL

Odanızın …… sicil numarasında kayıtlı üyesiyim.

…….numaralı Yeminli Mali Müşavirlik mührüm çalındığı/kaybolduğu nedenle yeni mühür verilmesi için gerekli belgeler ilişikte sunulmuştur. Gereğinin yapılmasını tensiplerinize arz ederim.

Adı Soyadı ve İmza

EKLER:

1. TÜRMOB Hesabına yatırılan Mühür Yenileme Bedelinin ödendiğine ilişkin dekontun aslı.

2. Adli Sicil Kaydı

3. Mührün çalınması halinde Karakol Tutanağı Aslı/Kayıp halinde gazete kayıp ilanı

EK. 16

İstanbul, **---/---/-----**

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI BAŞKANLIĞI'NA

İSTANBUL

……. Sicil numarası ile Eskişehir Yeminli Mali Müşavirler Odasının çalışanlar listesine kayıtlı bulunmaktayım.

İşyeri adresimin değişikliği nedeniyle Odanıza nakil olmak istiyorum.

Konu ile ilgili belgeler ilişikte olup, gerekli nakil talebimin kabulü konusunda gereğini arz ederim.

Adı Soyadı YMM Unvanı ve İmzası

T.C. Kimlik No:…….

Ruhsat No:…….

Mühür Numarası:……..

İstanbul İşyeri Adresi:…….

İşyeri Telefon: (0……)……..

Cep Telefonu: (0……)……..

EKLER:

1.İstanbul YMM Odasına Nakil Bedelinin ödendi makbuzu

2.İstanbul YMM Odasına Çalışanlar Listesine kayıt ücreti ödendi makbuzu

3. İstanbul YMM Odasına bağlı illerde mükellefiyetinin olduğuna ilişkin belge

EK. 17

İstanbul, --- / --- / -----

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI BAŞKANLIĞINA

İSTANBUL

Eskişehir YMM Odasından nakil gelen ve Odanızın …… sicil numarasında kayıtlı üyesiyim.

Nakil nedeniyle Yeminli Mali Müşavirlik Ruhsatı ile TÜRMOB Kimlik kartımın yenilenmesi için gerekli belgeler ilişikte sunulmuş olup, gereğinin yapılmasını tensiplerinize arz ederim.

Adı Soyadı ve İmza

EKLER:

1.TÜRMOB Hesabına yatırılan Ruhsat ve Kimlik Yenileme Bedeline ilişkin dekontun aslı.

2. Ruhsat Formu

3. Kimlik Talep Formu

4. 3 Adet Biometrik Fotoğraf

5. Eski YMM Ruhsatı

6. TÜRMOB Kimlik Kartı

EK. 18

İstanbul, --- / --- / -----

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI BAŞKANLIĞI'NA

İSTANBUL

Çalışanlar Listesinde silinmemi gerektiren hallerin ortadan kalkmış olması nedeniyle tekrar Odanız çalışanlar listesine kaydımın yapılması ve yeni yeminli mali müşavirlik mührünün verilmesi için gerekli belgeler ilişikte sunulmuş olup, gereğinin yapılmasını tensiplerinize arz ederim.

Adı Soyadı ve İmza

EKLER:

1 TÜRMOB Hesabına mühür bedeli olarak yatırılan tutara ilişkin banka dekontu

2. Adli Sicil Kaydı

3. Vergi Levhası Fotokopisi (Faaliyet kodu 692004: Yeminli Mali Müşavirlik olmalıdır) (4 Adet)

4. Ortaklık varsa Ortaklık Sözleşmesi (1 Asıl, 3 Fotokopi)

5. İmza Sirküleri (Ortaklık-Tüzel Kişilik) (Şahıs ise imza beyannamesi) (1 Asıl, 3 Fotokopi)

6. Çalışanlar Listesine Kayıt Bedelinin ödendiğine ilişkin belge

7. Varsa odaya olan borcun ödendiğine ilişkin makbuz

EK. 19

İstanbul, --- / --- / -----

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI BAŞKANLIĞI'NA

İSTANBUL

Odanızın ……. Sicil numarası ile Çalışanlar Listesinde kayıtlı üyesiyim.

Çalınma/Kayıp/Yıpranma/Çalışanlar Listesinden silinme nedeniyle almış olduğum yeni yeminli mali müşavirlik mührünün numarasının ------- oduğu hususunu bilgilerinize arz ederim.

Adı Soyadı ve İmza

EK. 20

İstanbul, --- / --- / -----

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALAR BİRLİĞİ BAŞKANLIĞI'NA

ANKARA

İstanbul YMM Odasının ……. Sicil numarası ile Çalışanlar Listesinde kayıtlı üyesiyim.

Çalınma/Kayıp/Yıpranma/Çalışanlar Listesinden silinme nedeniyle almış olduğum yeni yeminli mali müşavirlik mührünün numarasının …… olduğu hususunu bilgilerinize arz ederim.

Adı Soyadı ve İmza

TÜRMOB
TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

SERİ NO:
SIRA NO:

EK. 21

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK TASDİK SÖZLEŞMESİ

I. BÖLÜM

SÖZLEŞMENİN

TARİHİ	SAYISI	DÖNEMİ	TASDİK KONUSU

II. BÖLÜM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRİN

ADI SOYADI (ÜNVANI):

VERGİ DAİRESİ	T.C. KİMLİK NO	MÜHÜR NO.	BAĞLI OLDUĞU ODA ADI	ODA SİCİL NO.

ADRESİ :

MAHALLE VEYA SEMT	CADDE VEYA SOKAK	KAPI NO	DAİRE NO	PTT NO

İLÇE ADI	İL ADI	TELEFON	FAKS
E-POSTA:			

III. BÖLÜM

MÜŞTERİNİN

ADI SOYADI (ÜNVANI):

V. DAİRESİ :	T.C. KİMLİK NO	VERGİ KİMLİK NO

ADRESİ :

MAHALLE VEYA SEMT	CADDE VEYA SOKAK	KAPI NO	DAİRE NO	PTT NO

İLÇE ADI	İL ADI	TELEFON	FAKS
E POSTA			

IV. BÖLÜM

1- AMAÇ : 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli mali Müşavirlik Kanunu ve ilgili yönetmelikler gereği meslek mensubu ile müşteri arasındaki ilişkileri düzenlemektir.

2- ÜCRETİN TUTARI VE ÖDEME ŞEKLİ

a) Meslek mensubu için sözleşmede belirtilen işlerden dolayı kararlaştırılan ücret .... (Yalnız .....) TL. olup, ... şeklinde ödenecektir.

b) Sözleşmeye ilişkin Damga Vergisi .....şeklinde ödenecektir.

c) Ücrete KDV dahil değildir.

d) İş için yapılacak bütün giderler iş sahibince karşılanacaktır.

e) Ücret, sözleşmede belirtilen şekilde ödendiği takdirde meslek mensubu işi bırakır, Alacakları için kanuni takibe geçer, ayrıca kayıtlı olduğu Odaya bildirerek başka meslek mensubunun iş almaması konusunda tavsiyede bulunulur.

f) Müşteri ödenmemiş ücretler için YMM tarafından ilamsız icra yoluna gidilmesini kabul etmiştir.

3- SÖZLEŞMENİN SÜRESİ, TARİHİ VE SÖZLEŞME YERİ

İş bu sözleşme anılan işlerle sınırlı olmak üzere ..... dönemini kapsar. İş bu sözleşme ..../..../.... günü ..... adresinde 2 nüsha olarak düzenlenmiş olup, birer nüsha taraflara verilmiştir. Doğabilecek anlaşmazlıklarda ..... Mahkemeleri ve İcra Daireleri yetkilidir.

4- TARAFLARIN KARŞILIKLI SORUMLULUK VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ

a) Meslek mensubu Sözleşmede anılan işleri mevzuat ve meslek ahlak kuralları ile genel kabul görmüş muhasebe prensipleri uyarınca yerine getirecektir. Bu işi kendisi yapabileceği gibi gözetimi altında başka meslektaşlarla işbirliği yaparakda yerine getirilebilir. Ancak bu durumda müşteriden ek ücret istemeyecektir. Müşteri meslek mensubunun yazılı olurunu almadan bu işi başkasına yaptıramaz. Aksine davranması halinde meslek mensubuna ücretin tamamını öder.

b) Müşteri yukarıda gösterilen adresi kanuni adres olarak kabul etmiştir. Meslek mensubunun müşteriye yapacağı her türlü bildirim bu adrese yapılır. Müşteri adres değişikliklerini 3 gün içinde meslek mensubuna bildirmekle yükümlü olup, adres değişikliği dolayısıyla müşteriye ulaşmayan bildirimlerde meslek mensubuna sorumluluk yüklenemez.

c) Müşteri; Meslek mensubu tarafından sözleşmede anılan işlerle ilgili olarak mevzuat uyarınca yapılması zorunlu işler nedeniyle yapılacak her uyarıyı ve öneriyi anında yerine getirmekle yükümlüdür. Müşterinin aksine davranışı nedeniyle yerine getirilemeyen yükümlülüklerden meslek mensubu sorumlu tutulamaz.

d) Sözleşme konusu işlerle ilgili olarak meslek mensubuna sunulan bilgi ve belgele-

rin doğruluğundan ve meslek mensubunun belirttiği tarihe kadar meslek mensubuna teslim edilmemesinden doğacak risklerden, müşteri sorumludur. Bilgi ve belgelerin teslim tarihi ve şekli taraflar arasında yapılacak ek protokolle belirlenebilir.

e) Taraflar haklı nedenlerle veya karşılıklı rızaları ile aralarındaki sözleşmeyi her zaman fesh edebilirler. Ancak, sürekli denetimlerde yıllık beyannamelerin ve buna ekli mali tabloların beyan edileceği Aydan önceki 3 ay içerisinde tasdik sözleşmesi fesh edilemez. Bu takdirde alınmış olan defter ve belgeler müşteriye geri verilir. Tarafların tazminat hakkı genel hukuk kurallarına tabidir. Üzerine aldığı işi haklı bir sebep olmaksızın bırakan meslek mensubu iş için almış olduğu ücreti, alınan avanslar dahil geri vermek zorundadır. Müşteri adına zorunlu olarak yapılan giderleri geri ödemez. Sözleşmenin müşteri tarafından feshi halinde meslek mensubunun ücretinin tamamı ödenir. Şu kadar ki ; meslek mensubunun bu duruma kendi kusur ve ihmali ile yol açmış olmasının yetkili adli mercilere tespit edilmiş olması kaydıyla ücret geri ödenir. Bu sözleşmeye göre peşin verilmesi gereken ücret ya da avans ödenmezse meslek mensubu işe başlamak zorunda değildir.

5- ÖZEL HÜKÜMLER

a) UYUŞMAZLIKLAR

Taraflar arasında bu sözleşmeden doğan uyuşmazlıklar (iş bu sözleşmenin 2.e maddesindeki "….. Alacaklar için kanuni takibe geçer …… " hükmü hariç) hakem kurulunca karara bağlanır.

Halkem kurulu, ……. Yeminli Mali Müşavir Odası'nın seçeceği biro da üyesinin başkanlığınd ataraflarca seçilecek birer üye olmak üzere 3 kişiden oluşur. Hakem Kurulu Kararının icra mercii ……. İcra Daireleridir.

Taraflardan birinin yazılı olarak başvurduğu tarihten itibaren yedi gün içinde üye seçilmemesi nedeniyle Hakem Kurulu oluşturulamaz ise eksik üye veya üyelerin seçimi yetkili Mahkeme tarafından yapılır. Bu konuda…… Mahkemeleri yetkilidir

b) ……
……
…….

NOT : 1- Tarafların Sözleşmede yazılı bulunan meslek yasasından ve yönetmeliklerden doğan karşılıklı sorumluluk ve yükümlülükleri ile ortaya koydukları özel hükümleri bu sözleşmenin kapsamı dahilindedir.

2- İş bu Sözleşme daktilo ile doldurulacaktır.

Müşteri		Meslek Mensubu
Kaşe - İmza	PUL	Mühür - Kaşe – İmza

EK. 22

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
İSTANBUL
İstiklal Caddesi No: 302 34430 Beyoğlu - İSTANBUL
Tel. : (0212) 251 60 90 (pbx) Fax : (0212) 251 60 50

SIRA No: ---------

DENETİM VE TASDİK SÖZLEŞMESİ

Bir taraftan ---------- (Aşağıda Yeminli Mali Müşavir olarak geçecektir ve YMM kısaltması kullanılacaktır), diğer taraftan ---------- (Aşağıda İşsahibi olarak geçecektir.) aralarında aşağıdaki şartlarla, bu Denetim ve Tasdik sözleşmesini yapmışlardır.

Bu sözleşme, ilgili Kanunların emredici kurallarına aykırı biçimde yorumlanamaz ve icra edilemez, taraflarca ancak yazılı olarak değiştirilebilir.

1. Sözleşmenin Tarafları

Bu sözleşmenin tarafları, tarafların adresleri, vergi daireleri ve sicil numaraları ile iletişim araçları şöyledir:

1.1 Yeminli Mali Müşavir

- Adı Soyadı/ünvanı :----------
- Adresi :----------

- Bağlı Bulunduğu Oda :----------
- Oda Sicil No :----------
- Mühür No :----------
- Vergi Dairesi ve Sicil No :----------
- İletişim Araçları : TEL: ---------- FAX: ----------

1.2. İş Sahibi

- Adı Soyadı/Unvan :----------
- Adresi :----------

- Vergi Dairesi ve Sicil No :----------
- İletişim Araçları :TEL:----------FAX:----------TELEX:----------

1.3. Sözleşmenin

- Tarihi :----------
- Sayısı :----------
- Dönemi :----------
- Tasdik Konusu :----------

Sözleşmenin tarafları bu maddede yeralan verilerdeki değişiklikleri, değişiklik tarihinden itibaren onbeş gün içinde birbirlerine bildireceklerdir. Bildirme yapılmaması halinde, bildirmeyi yapmayan taraf genel hükümlere göre sorumlu olacaktır.

İşsahibi yukarıda gösterilen adresi kanuni adres olarak kabul etmiştir. Meslek mensubunun müşteriye yapacağı her türlü bildirim bu adrese yapılır. İşsahibi adres değişikliklerini 15 gün içinde meslek mensubuna bildirmekle yükümlü olup, adres değişikliği dolayısıyla müşteriye ulaşmayan bildirimlerde meslek mensubuna sorumluluk yüklenemez.

2. Sözleşmenin Amacı ve Kapsamı:

2.1. Sözleşmenin Amacı

Sözleşmenin amacı, yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimlerin denetim ve tasdik işleri ile ve/veya diğer işlerin 3568 sayılı Kanun ve ilgili diğer kanunara ve mevzuata göre yapılmasıdır.

2.2. Sözleşmenin Kapsamı

YMM 3568 sayılı Kanunun belirlediği anlamda geli veya kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ile bildirimlerin doğruluğunun tasdik işlerini kapsar.

Denetimsiz tasdik işi yapılamaz. Tasdik, ilgili Bakanlığın veya ilgili mercilerin hukuki düzenlemelerine ve tebliğlerine göre yapılır.

3. Tarafların Yükümlülükleri ve Sorumlulukları:

3.1. YMM'in Yükümlülükleri ve Sorumlulukları

3.1.1. YMM, denetim ve tasdiki işsahibinin işyerinde yapma yükümlülüğü altındadır.

3.1.2. Meslek mensubu sözleşmede belirtilen işleri mevzuat ve meslek ahlak kuralları ile genel kabul görmüş muhasebe prensipleri uyarınca yerine getirecektir. Bu işi kendisi yapabileceği gibi gözetimi altında başka meslektaşlarla işbirliği yaparak da yerine getirebilir. Ancak bu durumda müşteriden ek ücret istenmez ve sorumluluk YMM'de kalır. Müşteri meslek mensubunun yazılı olurunu almadan bu işi başkasına yaptıramaz. Aksine davranması halinde meslek mensubuna ücretin tamamını öder.

3.1.3. YMM'in kusuru halinde işsahibine karşı olan mali sorumlulukları mevzuat hükümlerine göre belirlenir. Ancak YMM'lerin yaptıkları denetim ve tasdik işlemleri sırasında mesleğin gerektirdiği dikkat ve özeni göstermelerine rağmen ortaya çıkmamış, veya çıkartılamamış (Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması halleri gibi) YMM'in bilgisi dışında veya hata, hile ve kasıt ile gizlenmiş olan olaylardan dolayı YMM'in kamu kişileri, özel kişiler ve üçüncü kişilere karşı mali sorumlulukları (vergi para cezaları dahil) iş sahibince karşılanır.

3.1.4. YMM denetim ve tasdik işlemleri sırasında öğrendiği her türlü bilgi ve belgeleri kanuni zorunluluklar dışında gizli tutmakla sorumludur.

3.2. İşsahibinin Yükümlülük ve Sorumlulukları

3.2.1. İlgili mevzuata göre, hesap tutma ve hesap çıkarma işsahibinin yükümlülük ve so-

rumluluğundadır. Olaylar ve belgelerin yaşamın doğal akışına göre, işsahibinin bilgisi içinde olduğu kabul edilir.

3.2.2. Yapılacak tüm denetim ve tasdik işlemlerinde işsahibinin ve yetkili kıldığı muhasebecisi, hesapların olaylara uygun olarak tutulduğunu ve çıkarıldığını, hesapların dayanağı belgelerin gerçek olduğunu kabul etmiş sayılır ve bunların olaylara uygunluk ve belgelerde doğruluk beyanını, yazılı olarak YMM'e verme yükümlülüğü altındadır.

3.2.3. İşsahibi, meslek mensubu tarafından, sözleşmede anılan işlerle ilgili olarak mevzuat uyarınca yapılması zorunlu işler nedeniyle yapılacak her uyarıyı ve öneriyi yerine getirmekle yükümlüdür. Müşterinin aksine davranışı nedeniyle yerine getirilemeyen yükümlülüklerden meslek mensubu sorumlu tutulamaz.

3.2.4. Sözleşme konusu işlerle ilgili ilgili olarak meslek mensubuna sunulan bilgi ve belgelerin doğruluğundan ve meslek mensubunun belirttiği tarihe kadar meslek mensubuna teslim edilmemesinden doğacak risklerden, müşteri sorumludur. Bilgi ve belgelerin teslim tarihi ve şekli taraflar arasında yapılacak ek protokolle belirlenebilir.

3.2.5. Bu maddede (3.2) yazılı işsahibi, yükümlülüklerini yerine getirmemesi halinde YMM'e karşı umumi hükümlere göre sorumluluk taşır.

4. Ücret ve Giderler:

4.1. Ücretin Ödenmesi

4.1.1. Meslek mensubu için sözleşmede belirtilen işlerden dolayı kararlaştırılan ücret ---------- ----------olup, ---------- şeklinde ödenecektir.

4.1.2. Sözleşmeye ilişkin Damga Vergisi İş sahibince kaşe basmak şeklinde ödenecektir.

4.1.3. Ücrete KDV dahil değildir.

4.1.4. İş için yapılacak bütün giderler iş sahibince karşılanacaktır.

4.1.5. Ücret, sözleşmede belirtilen şekilde ödenmediği takdirde meslek mensubu işi bırakır. Alacaklar için kanuni takibe geçer, ayrıca kayıtlı olduğu Odaya bildirerek başka meslek mensubunun iş alıp almaması konusunda tavsiyede bulunur.

4.2. Giderler

YMM'in işle ilgili harcamaları (şehirlerarası yol giderleri, konaklama giderleri, şehirlerarası ve uluslararası iletişim giderleri) YMM'e ayrıca ödenir.

5. Sözleşmenin Sona Ermesi

5.1.Bu sözleşme süre maddesine göre (8.1.) sona erer.

5.2. Bu sözleşme 3568 sayılı Kanun'un ve bu kanuna ilişkin mevzuatın taraflara tanıdığı nedenler ile bir aylık bir yazılı ihbar müddeti verilmek ve yazılı olarak bildirilmek koşulu ile her zaman feshedilebilir.

6. Sözleşmede Yeralmayan Hükümler

Bu sözleşmede yeralmayan konularda, 3568 sayılı Kanunun ve bu Kanun ile ilgili mevzuatın, Türk Ticaret Kanununun, Türk Vergi Kanunlarının ve Borçlar Kanununun vekalet akdi hükümleri sistematik yorum ile birlikte uygulanır.

7. Uyuşmazlıklar

Taraflar arasında bu sözleşmeden doğan uyuşmazlıklar Hakem kurulunca karara bağlanır.

Hakem Kurulu İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Başkanlığında, Odanın seçeceği bir üye ile taraflarca seçilecek birer üye olmak üzere üç kişiden oluşur.

Hakem Kurulu kararlarının tasdik mercii İstanbul mahkemeleridir. İcra mercii İstanbul İcra Daireleridir.

8. Sözleşmenin Süresi, Yeri, Tarihi

8.1. Süre

Bu sözleşme ---------- tarihinden itibaren en az bir yıl süre ile geçerli olmak üzere düzenlenmiştir. Sözleşmenin sona erdiği tarihten en az bir ay önce yazılı ihbarda bulunulmaması halinde, sözleşme bir yıl daha kendiliğinden uzar.

8.2. Yer

Bu sözleşme İstanbul'da işsahibinin/YMM' in işyerinde düzenlenmiş ve imzalanmıştır.

8.3. Tarih

Bu sözleşme ---------- tarihinde düzenlenmiş ve imzalanmıştır.

9. Sözleşme Nüshaları

Bu sözleşme tek asıl olarak düzenlenmiş ve imzalanmıştır. Bu nüsha YMM'de bırakılmıştır.

Bu sözleşmenin YMM tarafından onaylanan bir sureti İşsahibine verilmiştir.

İŞSAHİBİ **YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR**

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
İSTANBUL
İstiklal Caddesi No: 302 34430 Beyoğlu - İSTANBUL
Tel. : (0212) 251 60 90 (pbx) Fax : (0212) 251 60 50

FAALİYET BELGESİ

TABLO I BELGE NO: -----/------

ADI SOYADI	**: ----------**	**KAYITLI OLDUĞU ODA:** İSTANBUL YMM ODASI	
ÜNVANI	**:**YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR	**ODA SİCİL NO**	**: -------**
RUHSAT SİCİL NO	**:----------**	**MÜHÜR NO**	**: --------**
BABA ADI	**: ----------**	**D.YERİ - TARİHİ**	**: ----------**
ADRESİ	**EV ADRESİ**	**----------** **Sarıyer / İSTANBUL**	
	EVTELEFON	**----------**	
	İŞ ADRESİ	**----------** Beşiktaş / İSTANBUL	
	İŞ TELEFON	**----------**	
ODA ADI	İSTANBUL YMM ODASI	**FORMU İMZALAYAN YETKİLİNİNADI SOYADI :**	
FAALİYET BELGESİNİN GEÇERLİLİK SÜRESİ		**3 AY**	

Yukarıda kimlik bilgileri yazılı ---------- odamız ---------- sicil numarasında kayıtlı üyemiz olduğunu beyan ederiz

İmza/Mühür

Tarih: ---/ --- / -------

Fotokopi ile çoğaltılamaz

EK.23-A

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
İSTANBUL
İstiklal Caddesi No: 302 34430 Beyoğlu - İSTANBUL
Tel. : (0212) 251 60 90 (pbx) Fax : (0212) 251 60 50

Tarih: ……..

Sayı : …….

İLGİLİ MAKAMA;

Yeminli Mali Müşavir ……. Odamız Çalışanlar Listesine ……. oda sicil no ile kayıtlı olup mesleki faaliyete bulunmaktadır.

Bilgileri rica olunur.

Vehbi KARABIYIK

Başkan

Not: Faaliyet Belgesinin geçerlilik süresi 3 aydır, fotokopi ile çoğaltılamaz.

EK. 24

Ref. No: YMM 323/---- - ---- İstanbul, -- / -- / -------

Konu: Tam Tasdik Raporu

---------- VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

İSTANBUL

Dairenizin ---------- vergi kimlik numarasında kayıtlı kurumlar vergisi mükellefi ---------- Eğitim ve Öğretim Hizmetleri A.Ş adına ---------- hesap dönemine ilişkin olarak düzenlenen -- / -- / 2018 tarih ve YMM 323/105 - 36 sayılı Yeminli Mali Müşavirlik Kurumlar Vergisi Beyannamesi Tasdik Raporu ilişikte sunulmuştur.

Bilgilerinize arz ederim.

Dr. Ahmet Kavak

Yeminli Mali Müşavir

Ek.1 -- / -- / 2018 tarih ve YMM 323/105 - 36 sayılı

Yeminli Mali Müşavirlik Kurumlar Vergisi Beyannamesi Tasdik Raporu

EK. 25

REF:YMM 323 /------ - ----- İstanbul, -- / -- / -------

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
RAPOR TESLİM TUTANAĞI

RAPOR YAZAN MÜŞAVİR BİLGİLERİ

ADI VE SOYADI : ----------
ŞİRKET ÜNVANI : -------Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
(----------V.D. ve Hesap No: ----------)
ADRESİ : ----------
TELEFON VE FAKS : ---------- / ----------

VERGİ DAİRESİ ve NO : ---------- / ----------
YMM ODA NO : ---------- / --------

İLGİLİ FİRMA BİLGİLERİ

ÜNVANI : ---------- Limited Şirketi

ADRESİ : _____
_____

VERGİ DAİRESİ ve NO : ----------Vergi Dairesi / ----------

TELEFON VE FAKS : ---------- / ----------

RAPOR BİLGİLERİ

DÖNEMİ : ----------
TARİH/SAYI : ----------

Yukarıda belirtilen rapora ait eklerin ---- örnek olarak teslim alındığına dair işbu tutanak düzenlenmiştir.

TESLİM EDEN	**TESLİM ALAN**
Yeminli Mali Müşavir	Vergi Dairesi Müdürü

EK. 26

TAM TASDİK RAPORLARININ İSTANBUL YMMO TESLİM LİSTESİ

Aşağıda belirtilen raporlardan birer örnek ilgili Vergi Dairelerine teslim edilmek üzere İstanbul Yeminli Mali Müşavirlik Odası tarafından teslim alınmıştır.

Teslim Eden Teslim Alan Teslim Tarihi
Yeminli Mali Müşavir

	YMM ADI VE SOYADI VARSA ŞİRKET ÜNVANI	MÜKELLEFİN VERGİ DAİRESİ	MÜKELLEFiN VERGİ NO	MÜKELLEFİN UNVANI	RAPOR TARİHİ	RAPOR SAYISI
1						
2						
3						
4						
5						
6						
7						
8						
9						
10						

1 SIRA NO.LU KAYNAK KULLANIMINI DESTEKLEME PRİMİ HAKKINDA UYGULAMA TEBLİĞİ'NİN 5 İNCİ MADDESİNİN "C. GENEL HUSUSLAR BÖLÜMÜ" İLE TEBLİĞ EKİNDE YER ALAN 4 - 11 NUMARALI EKLERE AŞAĞIDA YER VERİLMİŞTİR

(Bahsi geçen tebliğ 09.02.1990 Tarih ve 20428 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

"C. Genel Hususlar:

a) Valilikler tarafından yapılacak ekspertiz işlemine katılacak komisyon üyelerine (en az iki en çok üç kişi) yatırımcılar tarafından ödenmesi gereken 50'şer bin TL'lik ekspertiz (komisyon) ücretleri, bu maksatla Valilikler emrine her hangi bir banka şubesinde açılacak bir hesaba makbuz mukabili yatırılır. Açılan bu hesapta toplanan ekspertiz ücretleri Valiliklerce her ay başında komisyon üyelerine dağıtılır.

b) Yatırımın gerçekleşme durumunun saptanmasında Türkiye Kalkınma Bankası, Valilikler ve Yeminli Mali Müşavirler, yatırımcılar tarafından kendilerine verilecek belgeler dışında ihtiyaç duyacakları her türlü bilgi ve belgeyi yatırımcılardan talep edebilirler.

c) Kaynak Kullanımını Destekleme Primi ile ilgili olarak ortaya çıkabilecek tereddütler konusunda Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının görüşü doğrultusunda işlem yapılır.

d) Harcama belgeleri , Vergi Usul Kanunu'nda sayılmış olan belgeler olup , bunların kesinlikle yatırımla ilgili harcamalara ait olması ve bedellerinin de peşin ödenmiş olması esası aranır. Ancak vadeli alışlar ile bedeli peşin ödenmeyen ithalata ilişkin tutar , mal bedellerinin yatırım süresi içinde ödenmesi kaydıyla, takip eden dönemde destekleme priminden yararlandırılır.

e) Fınansal kiralama hariç, kiralama yolu ile gerçekleştirilmek üzere Teşvik Belgesi tanzim edilen projeler kapsamındaki (turizm yatırımları dahil) ve kira bedeli haricindeki harcamalar (kiralık binaya ait tadilat giderleride dahil) Kaynak Kullanımını Destekleme Primi ödemelerinde dikkate alınır. Ancak bunun için en a z 5 yıllık kira sözleşmesinin tevsik edilmesi şartı aranır.

f) Kaynak Kullanımını Destekleme Primi ile ilgili müracaat, inceleme ve ödemelere ilişkin yapılacak işlemlerin takibi, bizzat yatırımcı, Ticaret Sicili ile yetki verilen kişilerce veya mali incelemeyi gerçekleştiren Yeminli Mali Müşavirlerce yapılır."

EK. 4: YA T I R I M I N MALİ GERÇEKLEŞME DURUMUNU GÖSTERİR FORM No:1 (Sağlık, Eğitim ve Turizm Yatırımları Dışındakiler İçin)

A. GENEL BİLGİLER

1. Yatırımcı Firmanın Unvanı
2. Ticaret Siciline Kayıt No.
3. Şirket Merkezinin Adresi
4. Yatırımın Yeri
5. Yatırımın Türü
6. Teşvik Belgesi Tarih ve No.
7. Teşvik Belgesinde Kayıtlı Toplam Sabit Yatırım Tutarı
8. Teşvik Belgesinde Kayıtlı Özkaynak Tutarı ve Oranı

B. MALİ BİLGİLER

---- /--- /----- - ---- /---- / ------ harcamalarının durumu:

Yatırım Harcama Kalemleri dönemi itibariyle yatırım	Tutarı (Bin TL)
1. Arsa Temini	
2. Etud Proje ve Kuruluş Giderleri	
3. Haklar (Lisans, patent, know how)	
4. Arazinin Düzenlenmesi ve Hazırlık Yapıları	
5. İnşaat İşleri Giderleri	
6. Ulaştırma Yatırımları	
7. Ana Fabrika Makina ve Teçhizatı	
8. Yardımcı Tesisler Makina ve Teçhizatı	
9. Taşıma ve Sigorta Giderleri	
10. Montaj Giderleri	
11. Demirbaşlar	
12. İşletmeye Alma Giderleri	
13. Yatırım Dönemi Genel Giderleri	
14. Yatırım Dönemi Faizleri	
15. Beklenmeyen Giderler ve Diğerleri	
HARCAMALAR TOPLAMI:	**----------**

$$\text{Mali Gerçekleşme Oranı} = \frac{\text{Harcamalar Toplamı}}{\text{Toplam Sabit Yatırım Tutarı}} = \%...$$

(Yetkili imzalar) ve (Firma Kaşesi)

EK. 5: YATIRIMIN MALÎ GERÇEKLEŞME DURUMUNU GÖSTERİR FORM No: 2 (Eğitim ve Sağlık Yatırımlar için)

A. GENEL BİLGİLER

1. Yatırımcı Firmanın Ünvanı:
2. Ticaret Siciline Kayıt No:
3. Şirket Merkezinin Adresi:
4. Yatırımın Yeri:
5. Yatırımın Türü:
6. Teşvik Belgesi Tarih ve No.
7. Teşvik Belgesinde Kayıtlı Toplam Sabit Yatırım Tutarı:
8. Teşvik Belgesinde Kayıtlı Özkaynak Tutarı ve Oranı:

B. MALİ BİLGİLER

--/--- /------ - ---/--- /----- dönemi itibariyle yatırım harcamalarının durumu:

Yatırım Harcama Kalemleri	Tutarı (Bin TL)
1. Arsa Temini	
2. Etüd Proje ve Kuruluş Giderleri	
3. Arazının Düzenlenmesi ve Hazırlık Yapıları	
4. İnşaat İşleri Giderleri	
5. Döşeme, Demirbaş Maliyeti	
6. Ders Araç ve Gereçleri	
7. Tıbbi Cihaz ve Aletler	
8. Tesisat Maliyeti	
9. Taşıma ve Sigorta Giderleri	
10. Montaj Giderleri	
11. Yatırım Dönemi Genel Giderleri	
12. Yatırım Dönemi Faizleri	
13. Beklenmeyen Giderler ve Diğerleri	
HARCAMALAR TOPLAMI:	**----------**

$$\text{Malı Gerçekleşme Oranı} = \frac{\text{Harcamalar Toplamı}}{\text{Toplam Sabit Yatırım Tutarı}} = \%$$

(Yetkili imzalar) ve (Firma Kaşesi)

EK. 6: YATIRIMIN MALİ GERÇEKLEŞME DURUMUNU GÖSTERİR FORM No: 3 (Turizm Yatırımları için)

A. GENEL BİLGİLER

1. Yatırımcı Firmanın Unvanı:
2. Ticaret Siciline Kayıt No:
3. Şirket Merkezinin Adresi:
4. Yatırımın Yeri:
5. Yatırımın Türü:
6. Teşvik Belgesi Tarih ve No:
7. Teşvik Belgesinde Kayıtlı Toplam Sabit Yatırım Tutarı:
8. Teşvik Belgesinde Kayıtlı Özkaynak Tutarı ve Oranı:

B. MALİ BİLGİLER

--/ ---/---- - --/-- /---- dönemi itibariyle yatırım harcamalarının durumu:

Yatırım Harcama Kalemleri	Tutarı (Bin TL)
1. Arsa Temini	
2. Etüd Proje ve Kuruluş Giderleri	
3. Arazinin Düzenlenmesi ve Hazırlık Yapıları	
4. İnşaat İşleri Giderleri	
5. Tesisat Maliyeti (Isıtma, Soğutma, Sıhhi, Elektrik, Telefon ve Diğerleri)	
6. Mefruşat Maliyeti	
7. Teçhizat Maliyeti	
8. İşletmeye Alma Giderleri	
9. Yatırım Dönemi Genel Giderleri	
10. Yatırım Dönemi Faizleri	
11. Beklenmeyen Giderler ve Diğerleri	
HARCAMALAR TOPLAMI:	**----------**

$$\text{Mali Gerçekleşme Oranı} = \frac{\text{Harcamalar Toplamı}}{\text{Toplam Sabit Yatırım Tutarı}} = \%...$$

(Yetkili imzalar) ve (Firma Kaşesi)

EK.7: HARCAMA BELGELERİ LİSTESİ

Harcama Kalemi: İlgili Ay. .

Sıra No:	Yevmiye Tarihi	Yevmiye No.	Harcama Belgesi Tarihi	Harcama Belgesi Numarası	A ç ı k l a m a Alınan Malın Cinsi	Ödene Tutarı (Kdv.siz)	Ödeme Tutarı (Kdv.li)	Ödeme Tutarının Yevmiye Tarih No.	Geçersiz Sayılan Kalemlere Ait Açıklama.

SAYFA TOPLAMI .

NAKLİ YEKÜN .

EK. 8: KAYNAK KULLANIMINI DESTEKLEME PRİMİ MÜRACAATLARINDA TÜRKİYE KALKINMA BANKASINA, VALİLİKLERE VEYA YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERE VERİLECEK BELGELER

A. GENEL

1. Teşvik Belgesinin aslı ve sureti

2. Firmayı temsile yetkili kişi/kişilere ait Ticaret Sicil Kayıt Sureti ve imza sirküleri (Noter Tasdikli)

3. Şirketin ana sözleşmesinin yayınlandığı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi (Yalnız ilk müracaat sırasında ve olabilecek değişikliklerde verilecektir)

4. Son yıla ait bilanço (Vergi Dairesinden onaylı ve pullu)

5. Başvuru dönemi sonu itibariyle düzenlenecek tip mizan (Firma tasdikli ve yetkililerce imzalı) (EK.8/a) (Yatırım Kalemleri yatırımın niteliğine göre düzenlenecektir)

6. Prim talebinde bulunulan döneme ilişkin harcama belgelerinin aslı ile bir sureti (Suretlerin üzerine "Defter kayıtlarına işlenen aslı gibidir.

Yevmiye Tarih/No:" kaydı düşülecek ve firma yekililerince imzalanıp kaşelenecektir) Harcama belgeleri tarih sırasına göre ve ait olduğu gerçekleşme formlarındaki yatırım kalemlerine göre tasnif edilip dosyalanacaktır.

7. Harcama Belgeleri Listesi (gerçekleşme formlarında yatırımı içeren kalemlere göre ayrı ayrı iki nüsha halinde düzenlenecek ve her nüsha firma yetkililerince imzalanıp kaşelenecektir) (EK.7)

8. Yatırımın Mali Gerçekleşme Durumunu Gösterir Form (Üç nüsha halinde düzenlenecek, her bir nüsha firma yetkililerince imzalanıp kaşelenecektir) (Yatırımın niteliğine göre EK.4, EK.5 veya EK.6)

9. Teşvik Belgeli yatırımlar için EK.2'de belirtilen taahhütname, Teşvik Belgesiz yatırımlarda EK.8/b'de belirtilen taahhütname. (Taahhütnameler Türk Ticaret Siciline göre en az biri birinci derecede, öteki ikinci derecede imza yetkisine sahip ortaklarca imzalanarak kaşelenecektir)

10. Müracaat dönemine ilişkin Defteri Kebir ve Yevmiye Defteri

11. İthalatla ilgili Gümrük Giriş Beyannameleri ve Çeki Listeleri

B. TURİZM YATIRIMLARINDA

a) Türkiye Kalkınma Bankası'ndan kredili olan yatırımlar (Yatlar hariç) (A-GENEL bölümünde belirtilen tüm belgelere ilaveten)

1. Turizm Yatırım Belgesi'nin aslı ve fotokopisi,

2. İthal ve yerli global listeler ve çeki listeleri fotokopisi,

3. İnşaat ruhsatının aslı ve fotokopisi,

4. Etüd, proje, müteahhitlik, taşaronluk, müşavirlik hizmetleri sözleşmeleri,

5. Hakediş esas alınarak ödeme yapılıyor ise hakediş raporu ve eki belgeler,

b) Türkiye Kalkınma Bankası'ndan kredili olmayan yatırımlar Yatlar hariç) (A-GENEL bölümünde belirtilen tüm belgelere ilaveten)

1. Turizm Yatırım B elgesi aslı ve fotokopisi,

2. İthal ve yerli global listeler ve çeki listeleri fotokopileri,

3. Mülkiyet ile ilgili belgeler:

- Tapu veya Tahsis Belgesi,

- Çaplı Tasarruf Vesikası veya Plan Örneği,

- Tapu Kayıt Sureti (Takyidat belgesi),

- Gayrimenkul kiralanmış ise en az beş yıllık, noterden tasdikli, tapuya şerh edilmiş kira mukavelesi,

- Tahsisli olmayan gayri menkullerde Emlak Vergi Beyannamesinin tasdikli sureti.

4. İnşaat Ruhsatı,

5. Proje ve sözleşmeler:

- Turizm Bakanlığı'nca tasdik

- Statik projeleri,

- İlgili tesisat projeleri,

- Etüd, proje, müteahhitlik hizmetleri sözleşmeleri.

- Deniz yapılarında Ulaştırma proje edilmiş mimari proje, taşaronluk, müşavirlik Bakanlığı'ndan tasdikli

6. Metraj ve keşifler:

- İnşaat metraj ve keşifleri: Harcama belgeleri içeriğindeki kalemlere tekabül edecek şekilde düzenlenecektir.

- Tesisat metraj ve keşifleri: Tesisat türlerinin sıralaması Türkiye Kalkınma Bankası'ndan temin edilecek listeye göre yapılacaktır.

- Tefriş ve teçhizat keşifleri: Keşifler Türkiye Kalkınma Bankası'ndan temin edilecek tefriş ve teçhizat türleri sıralamasına ve formatlarına göre yapılacaktır. Sözkonusu keşifler yatırım dönemi başında verilebileceği gibi, ilgili harcamaların oluşacağı müracaat döneminde de verilebilecektir.

7. Hakediş esas alınarak ödeme yapılıyor ise hakediş raporu ve eki belgeler.

c) Yat Yatırımları:

A- (GENEL bölümünde belirtilen tüm belgelere ilaveten)

1. Yat Yatırım Belgesi aslı ve fotokopisi,

2. İthal ve yerli global listeler,

3. İlgili dönemde harcama belgesi getirilen her yata ait hüviyet ve gümrük belgeleri (gayri kabili rücu akreditif açılarak ithal edilme durumunda sadece son dönemde getirilebilecektir):

- Denize Elverişlilik Belgesi sureti,

- Tonilato Belgesi sureti,

- İthal yatlarda ise ayrıca Gümrük Beyannamesi sureti ve ilgili Gümrük Müdürlüğü'nce tasdikli kesin fatura.

4. a) Yatlar ithal ediliyor ise:

- Tekne broşürleri,

b) Yatlar yerli ise:

- Turizm Bakanlığı'nca tasdik edilmiş proje

- Tekne inşası ve donanımına ait keşifler

MADENCİLİK, YATIRIMLARINDA

(A-GENEL bölümünde belirtilen tüm belgelere ilaveten Maden işletme ve ön işletme ruhsatının noter tasdikli fotokopisi, görünür rezerv hesabı, Maden Kanunu ve Yönetmeliğinde belirtildiği şekilde hazırlanmış yatırım projesi .

D. TEKNİK DEĞERLENDİRME İÇİN GEREKLİ DİĞER BELGELER

Aşağıda belirtilen belgeler, Türkiye Kalkınma Bankası'nca yapılacak teknik değerlendirme çalışmaları için gerekli olup, prim müracaatları Valiliklere veya Yeminli Mali Müşavirlere yapılmış olsa dahi Türkiye Kalkınma Bankası' na verilecektir. (Turizm yatırımları hariç)

1. Teşvik Belgeli yatırımlarda, Teşvik Belgesi başvurusuna esas olmak üzere Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı' na verilen Fizibilite Etüdünün bir nüshası,

2. Yatırımla ilgili olarak yaptırılan her türlü fizibilite etüdü, zemin etüdü, sondaj v b.), her türlü makina ve teçhizat temini, montaj işleri için yapılmış olan Sözleşmelerin fotokopileri (Patent, Know-How anlaşmaları dahil),

3. Arsa - Arazi temini ile iİgili olarak;

a) Tapu Senedi fotokopisi (Organize sanayi bölgelerindeki yatırımlar için arsa tahsisine ilişkin sözleşmenin fotokopisi),

b) Bedeli peşin ödenerek satın alınanlar için Vergi Beyannamesinin fotokopisi,

c) Ayni sermaye olarak konulanlar için Mahkeme Kararı ve Vergi Beyannamesinin fotokopileri ve buna ilişkin TicaretSicili Gazetesi

4. İnşaat ve Tesisat İşleri ile ilgili olarak;

a) Proje ve Sözleşmeler ile mimariik projelerroj Müteahhitlik, taşaronluk sözleşmeleri

b) Metraj ve Keşifler;

- İnşaat ve tesisata ait metraj ve keşifler (Harcama belgeleri içeriğindeki kalemlere tekabül edecek şekilde düzenlenecektir)

c) Hakedış esas alınarak ödeme yapılıyor ise hakediş raporu ve ekli belgele.

5. Binalarla ilgili olarak;

a) Bedeli peşin ödenerek satın alınan binalara ait Vergi Beyannamelerinin fotokopileri

b) Ayni sermaye olarak konulan hazır binalara ilişkin Mahkeme Kararı ile Vergi Beyannameleri fotokopileri

c) Kiralama yoluyla temin edilen binalarla ilgili harcamaların bulunması halinde en az **5** yıllık Kira sözleşmesinin fotokopisi.

d) İşa edilecek binalarla ilgili inşaat ruhsatı fotokopisi

E. DİĞER HUSUSLAR

1. Yukarıda belirtilenlerin dışında, inceleme sırasında Türkiye Kalkınma Bankası A.Ş' nce gerekli görülecek diğer bilgi ve belgeler de ayrıca talep edilebilir.

2. Fotokopileri veya kopyaları istenmiş olan belgelerin gerektiğinde incelenip yatırımcıya iade edilmek üzere asılları da talep edilebilir.

3. Bedeli dönem içinde tamamen ödenmemiş harcamalar değerlendirilmeyecektir.

a) Sözleşmeler;

- Tasdikli imar proje

- Statik projeler

- Tesisat projeleri

- Müteahhitlik, taşaronluk sözleşmeleri

b) Metraj ve Keşifler;

- İnşaat ve tesisata ait metraj ve keşifler

(Harcama belgeleri içeriğindeki kalemlere tekabül edecek şekide düzenlenecektir)

4. Mahiyeti açıkça belli olmayan ve harcama dönemi dışında yapılan harcamalar incelemeye alınmayacaktır.

5. Harcama belgelerinde; yapılan iş, alınan malzeme ve hizmet, cins ve miktar olarak açıkça belirtilmelidir,

6. Turizm yatırımlarında EK**.8**.B maddesinde istenen belgelerin birer sureti ile dönem harcama belgelerinin asılları veya fotokopileri ayrıca şantiyede de bulundurulacaktır.

EK.8/a:

ÖDENMİŞ SERMAYE HESABI	**SERMAYE HESABI**
KASA HESABI	**İHTİYATLARI**
TAHVİLLER HESABI	**- Kanuni**
BANKALAR HESABI	**- Fevkalade**
ALACAKLAR HESABI	**YENİDEN DEĞERLEME FONU**
- Ortaklardan	**KISA VADELİ BANKA KREDİLERİ**
- Diğer	**KISA VADELİ BORÇ SENETLERİ**
EMTEA HESABI	**AMORTİSMANLAR**
AKREDİTİFLER HESABI	**UZUN VADELİ BANKA KREDİLERİ**
İŞTİRAKLER HESABI	**- Türkiye Kalkınma Bankası A.Ş.**
DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	**- Diğer Bankalar**
YATIRIM HARCAMALARI HESABI	**ORTAKLARA OLAN BORÇLAR**
- Etüd Proje Giderleri	**AVANS BORÇLARI**
- Araz Tenim ve Düzenlenmesi	**UZUN VADELİ DİĞER BORÇLAR**
- İnşaat işleri Giderleri	
- Tesisat Maliyeti	
- Döşeme, Demirbaş Maliyeti	
- Ders Araç ve Gereçleri	
- Tıbbı Cihaz ve Aletler	
- Yatırım Dönemindeki Genel Giderler	
- Yatırım Döneminde Ödenen Faizler, Teminat Mektubu ve Garanti Komisyonları	
- İlk Tesis Masrafları	
- Beklenmeyen Giderler ve Diğerleri	
- Kanuni	
- Fevkalade	
KDV HESABI	
GAYRİMENKULLER HESABI	
DEMİRBAŞLAR HESABI (Yatırımla ilgili olmayan)	
ZARAR	
- Geçmiş Yıllar	
TOPLAM:	**TOPLAM:**

EK 8/b: (Teşvik Belgesiz Yatırımlar için)

T A A H H Ü T N A M E

24.10.1989 tarih ve 89/14685 sayılı Kararname ve eki ile yürürlüğe konulan Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkındaki Karar ve bu Karara ilişkin Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve Türkiye Kalkınma Bankası'nın konuya ilişkin tebliğlerine göre Türkiye Kalkınma Bankası A.Ş.'nce tarafımıza yapılan Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Prim ödemeleri ve diğer teşviklerle ilgili ödemelerin her hangi bir sebeple veya yanlışlıktan dolayı veya anılan Karar, Tebliğ, Yönetmelik, Genelge ve diğer talimatlara aykırı hareket ettiğimiz, yatırımımızı beyan ettiğimiz asgari özkaynak, yatırım tutarı ve yatırım süresi içerisinde gerçekleştirmediğimiz takdirde, bunlardan dolayı tarafımıza yapılan tüm Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu prim ödemelerini, Vergi Resim Harç istisna tutarı ile diğer teşviklere ait ödemeleri, ödendiği tarihten itibaren %108 oranında (T.C. Merkez Bankası'nca cezai faiz oranı ileride arttırıldığı takdirde bu oran üzerinden) cezai faiz uygulanmak kaydıyla derhal ve defaten Türkiye Kalkınma Bankası A.Ş.'ne ödeyeceğimizi gayri kabili rücu beyan ve taahhüt ederiz.

Firma Ünvanı ve Kaşesi

Yetkili İmzalar

EK. 9: TEŞVİK BELGELİ YATIRIMLARDA KAYNAK KULLANIMINI DESTEKLEME PRIMİ DÖNEMSEL ÖDEMELERİNDE VALİLİKLERCE VEYA YEMINLİ MALİ MÜŞAVİRLERCE TÜRKİYE KALKINMA BANKASINA GÖNDERİLECEK BELGELER

Aşağıda belirtilen belgeler Valiliklerce veya Yeminli Mali Müşavirlerce yapılacak inceleme sonucu hazırlanacak bir rapor ekinde Türkiye Kalkınma Bankası A.Ş. 'ne gönderilecektir:

1. Teşvik Belgesinin Aslı ve sureti,

2. Taahhütnameler (EK.8-A.GENEL bölümü - 9 uncu madde),

3. Yatırımın Mali Gerçekleşme Durumunu Gösterir Form (Firma yetkilileri ve Valiliklerce veya Yeminli Mali Müşavirlerce imzalanıp kaşelenecektir),

4. Harcama Belgeleri Listesi (Firma yetkililerince imzalanıp kaşelenen bu listelerde, prim ödemesine esas alınmayan belgeler Valiliklerce veya Yeminli Mali Müşavirlerce işaretlendikten sonra nihai liste inceleme mercii tarafından onaylanacaktır),

5. Son yıla ait bilanço (vergi dairesinden onaylı ve pullu) ,

6. Başvuru dönemi sonu itibariyle düzenlenecek mizan,

7. Firmayı temsile yetkili kişi/kişilerin imza sirküleri (Noter tasdikli),

8. Şirketin ana sözleşmesinin ve değişikliklerin yayınlandığı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi.

Not: Valilikler veya Yeminli Malı Müşavirler incelemelerini müteakip harcama belgelerinin asıllarını yatırımcılara iade edecek, suretlerini ise muhafaza edeceklerdir.

EK.10: YATIRIMIN MALİ GERÇEKLEŞME DURUMUNU GÖSTERİR FORM

1. Yatırımcı Firmanın Unvanı:
2. Ticaret Siciline Kayıt No:
3. Şirket Merkezinin Adresi:
4. Yatırımın Yeri
5. Teşvik Belgesi Tarih ve No:
6. Teşvik Belgesinde Kayıtlı Gümrüksüz Sabit Yatırım Tutarı:
7. Yatırımın Gerçekleşme Durumu Hakkında Bilgiler:

Harcama Türü (tarihi itibariyle)	Tutarı (Bin TL)
1. Etüd Proje Giderleri	
2. Arazi Temini ve Düzenlenmesi	
3. İnşaat İşleri Giderleri	
4. Yardımcı Tesisler	
5. Ana Fabrika Makina ve Tesisleri	
6. Montaj Giderleri	
7. Haklar (Patent Know-How vb.)	
8. Yatırım Dönemindeki Genel Giderler	
9. Yatırım Döneminde Ödenen Faizler	
10. İşletmeye Alma Giderleri	
11. İlk Tesis Masrafları	
12. Beklenmeyen Giderler ve Diğerleri	
HARCAMA TUTARI TOPLAMI:	**----------**

8. Gerçekleşme Oranı = $\frac{\text{Harcama Tutarı Toplamı}}{\text{Gümrüksüz Sabit Yatırım Tutarı}}$ = % …

(Yetkili İmzalar) (Firma Kaşesi)

EK. 11: 1. 2 VE 3 NO.LU FORMLARIN DOLDURULMASINDA DİKKAT. EDİLECEK HUSUSLAR

I- Harcama Belgelerinin Üzerine muhasebe kayıt, tarih ve numarası işlenir. Mahiyeti belli olmayan sarf belgeleri ile yatırım dönemi dışındaki harcamalar bu form'a dahil edilmez. Ayrıca, harcama belgeleri vergi usul kanununda sayılmış olan belgeler olup, bunların kesinlikle bedellerinin de peşin ödenmiş olması şartı aranır (Örneğin açık faturalar, üzerinde yatırımcı firmanın ünvanı yazılmayan harcama belgeleri vb. destekleme primi ödemesinde dikkate alınmaz).

II- Formların Mali Bilgiler bölümündeki Yatırım Harcama Kalemlerinin doldurulması sırasında dikkat edilecek hususlar aşağıda açıklanmıştır.

1.Arsa Temini:

Bu bölüme proje konusu tesisin kurulacağı arazi parçasının alınışı ile ilgili harcama tutarı yazılır. Bedeli peşin ödenerek satın alınan arsaa razinin tutarının Teşvik Belgesinde kayıtlı bedelini aşmamak üzere vergi beyannamesinde beyan edilen değeri esas alınır,

Bedeli peşin ödenerek satın alınan veya ayni sermaye olarak konulan arsa ve arazinin toplam değeri, yatırımın toplam sabit yatırım tutarının %10'unu aşamaz. Aşan kısım prim ödemesinde dikkate alınmayacağından, diğer yatırım harcamaları arasında da gösterilemez.

2. Etüd Proje ve Kuruluş Giderleri: Yatırıma ilişkin olarak yapılan her türlü etüd, proje, müşavirlik, fizibilite etüdü, zemin etüdü, sondaj, laboratuar testleri vb. için yapılan harcamala ile kurulacak şirket adına alınan teşvik belgelerin de şirket kuruluşuna ilişkin harcamalar bu bölüme yazılır. Ancak, bu harcamaların Anonim Şirketlerde Türk Ticaret Kanununun 301. maddesinde belirtilen esaslar dahilinde tescil tarihinden itibaren 3 ay içinde genel kurulca kabul edilmiş olması gerekmektedir.

3. Haklar:

Lisans, Patent, Know-How gibi fikri mülkiyet hakları için yapılan ödemeler bu bölüme yazılır. Ayni sermaye olarak konulan hizmet b edeli ve fikri haklar, teşvik belgesinin kapatılması safhasında Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca yatırım dönemi içinde yatırımcı tarafından sermaye taahhüdünün yerine getirilmesi suretiyle ödenmiş olduğunun tespitini takiben teşvik belgesinde bu hususta yapılacak revize işlemine istinaden prim ödenmesinde esas matraha dahil edilir.

4. Arazinin Düzenlenmesi ve Hazırlık Yapıları:

Arazinin düzenlenmesi için gerekli kazı ve dolgu işlemi, gereken yerlerde istinat duvarlarının yapılması, yağmur suyu drenaj sistemi, sedler ve bendler inşası, asıl inşaat öncesi gerekli şantiye tesisleri, servis yolları, arazinin çevrilmesi için beton direk ve tel çit temini gibi işlemler için gereken harcamalar yazılır. (2 ve 3 no.lu Formlarda 3. Kalem olara yer almaktadır).

5. İnşaat işleri Giderleri:

Bu bölüme;

a) Ana Fabrika Bina ve Tesisleri,

b) Yardımcı işletme Bina ve Tesisleri (Laboratuvarlar, atölyeler, garajlar, depo ve bakım yerleri, kazan daireleri, su depoları, kantar binası, itfaiye binaları, vb.),

c) Hammadde, mamul veya yarı mamul madde ambarları,

d) İdare Binaları

e) Sosyal bina ve tesisler (Lojman, local, işçi yatak haneleri ve yemek haneleri, kantin, ilk yardım, spor tesisleri v b.)

f) Diğer inşaat işleri (Boru dağıtım sistemi, artıkların atılması, yangın suyu sistemi, su temim vb.)

işlere ait harcamalar yazılır.

Bedeli peşin ödenerek satın alınan binanın teşvik belgesinde kayıtlı değen aşılmamak kaydıyla vergi beyannamesinde beyan edilen değen prim ödemesinde dikkate alınır.

Ancak, bedeli peşin ödenerek satın alınan veya ayni sermaye olarak konulan hazır binanın toplam değeri, yatırımın toplam sabit yatırım tutarının %10' unu aşamaz. Arsa ve binanın birlikte satın alınması veya aynı sermaye olarak konulması halinde bu oran %20'yi aşamaz. Aşan kısım prim ödemesinde dikkate alınmayacağından, diğer yatırım harcamaları arasında da gösterilemez (2 ve 3 no.lu Formlarda 4. kalem olarak yer almaktadır)

6. Ulaştırma Yatırımları:

Fabrika sahası içinde ulaşımı sağlayacak iç yollar, tesisi ana ulaşım yollarına veya iskele, istasyon gibi ulaştırma tes islerine bağlayacak bağlat yollan, iskele, istasyon gibi ulaştırma tesisleri için yapılacak harcamalar yazılır.

7. Ana Fabrika Makına ve Teçhizatı: (Form No:1)

Bu bölüme üretimle direkt olarak ilgili ana fabrikanın iç piyasadan sağlanan ve ithal edilen makına ve teçhizat giderleri ile ithal edilenlere ait ithalat ve gümrükleme giderleri yazılır (Prim ödenmeyen yatırım konuları arasında yer alan makina ve teçhizata ilişkin harcamalar ile bunlarla ilgili veya bağlı diğer harcamalar hariç). Ayni sermaye olarak konulan makina veya teçhizatın bedel tesbitinde ise sözkonusu makina ve teçhizatın ithal olması halinde fiili ithal tarihindeki değeri, yerli olması halinde ise yerli liste değeri dikkate alınır.

8. Yardımcı Tesisler Makina ve Teçhizatı:(Form No:1)

Ana fabrika makina ve teçhizatının çalışmasına yardımcı olan ve bunlar için gerekli su, elektrik, yakıt, buharı sağlayan, atıkların atılması, basınçlı hava tesisleri, merkezi ısıtma ve havalandırma tesisleri, yükleme, boşaltma ve taşıma tesisleri, genel bakım ve onarım atölyeleri, takım imal atölyeleri, soğutma suyu ünitesi, proses ve kazan besleme suyu ünitesi, ambarlar ve laboratuvar gibi ünite ve sistemler için gerekli makina ve teçhizat giderleri yazılır.

9. Taşıma ve Sigorta Giderleri:

İthal yolu ile sağlanan makina ve teçhizatın yurtdışından gümrük sahalarına, oradan da

tesis mahalline nakli için yapılacak dış ve iç taşıma giderleri ile sigorta giderleri bu kalemde gösterilir (2 no.lu Formda 9. kalem olarak yer almaktadır).

10. Montaj Giderleri:

Hertürlü montaj giderleri bu kaleme yazılır

(Prim ödenmeyen makina ve teçhizata ilişkin bu kabil harcamalar hariç).

(2 no.lu Formda 10. kalem olarak yer almaktadır)

11. Demirbaşlar:

(Form No.1)- Bu bölüme tesisin tefrişi için gerekli ofis malzemeleri, teleks, telefaks, bilgisayar, yazı makınası, masa, koltuk, dolap vb. ile yemekhane ve sosyal tesisler için gerekli diğer demirbaşlara ait harcamalar yazılır.

(Form No.2-5. kalem)- Bu bölüme okul, hastanenin tefrişi için gerekli harcamalar yazılır.

(Form No.3-6. kalem)- Bu bölüme turizm tesisinin tefrişi için gerekli harcamalar yazılır.

12. işletmeye Alma Giderleri:

Proje konusu tesisin işletmeye alınabilmesi için yapılan sadece deneme üretimine ilişkin harcamalar bu bölümde gösterilir. (3 No.lu Formda 8. kalem olarak yer almaktadır).

13. Yatırım Dönemi Genel Giderleri:

Bu bölüme, yatırım suresince yapılan genel gider mahiyetindeki harcamalar yazılır (Yatırımla ilgili çalışanların ücretleri, kıdem tazminatları, konut

(2 No.lu Formda 10. kalem olarak yer almaktadır)

14. Yatırım Dönemi Faizleri:

Yatırımın finansmanında kullanılan orta ve uzun vadeli kredilere döviz kredilerine yatırım döneminde ödenen Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi dışındaki faiz ve komisyon tutarları yazılır. Sözkonusu kredilerin, kullandıran bankalar tarafından teşvik belgesine işlenmesi gerekmektedir (Kısa vadeli kredi faiz ve masrafları ile yatırımla ilgili olmayan teminat mektupları ve garantilere ilişkin komisyonlar ve teminat faizleri, cezai faizler, gecikme zammı ile senet protesto masraflarına ilişkin tutarlar hariç).

(2 N o.lu Formda 12. Kalem, 3 No.lu Formda 10. Kalem olarak yer almaktadır)

15. Beklenmeyen Giderler ve Diğerleri:

Projede önceden öngörülmemekle birlikte sonradan zorunluluklar nedeniyle ortaya çıkacak harcamalar ile tahmin edilemeyen harcamalar bu bölüme yazılır (Yatırım döneminde çeşitli nedenlerle hasara ve kayba uğrayan yatırım mallarına ilişkin harcamalar hariç).

(2 No.lu Formda 13. Kalem, No.lu Formda 11. Kalem olarak yer almaktadır)

16. Ders Araç ve Gereçleri: (Form No.2-6. kalem)

Eğitim çalışmalarında kullanılan her türlü araç ve gereçler için yapılan harcama tutarı yazılır.

17. Tıbbı Cihaz ve Aletler: (Form No. 2-7. kalem)

Sağlık hizmetlerinde kullanılan her türlü araç ve gereçler için yapılan harcamalar yazılır. Aynı sermaye olarak konulan tıbbi cihaz ve aetlerin yerli ise yerli lstedeki, ithal ise fiili ithal tarihindeki değeri yazılır.

18. Tesisat Maliyeti: (Form No:2-8. kalem ve Form No.3-5. kalem)

Bu bolüme ısıtma, soğutma, elektrik, telefon, sıhhi tesisat ve diğer tesisat harcamaları yazılır.

19. Teçhizat Maliyeti: (Form No:3-7. kalem)

Tesisat ve mefruşat dışında kalan diğer teçhizat harcamaları bu bolüme yazılır. Aynı sermaye olarak konulan teçhizatın, yerli ise yerli listedeki, ithal olması halinde fiili ithal tarihindeki değeri yazılır.

EK. 28

Rapor Sayısı: YMM …. / …. - …. **İstanbul ,** -- / -- / -------

Rapor Ekleri:

YEMÎNLÎ MALİ MÜŞAVİRLİK

KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ

TASDİK RAPORU

İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin	**Adı Soyadı:**
	Bağlı Olduğu Oda:
	Büro Adresi:
	Telefon Numarası:
Dayanak Sözleşmesinin	**Günü:**
	Sayısı:
Mükellefin	**Adı:**
	İşi:
	Adresi:
	Vergi Dairesi:
	Hesap No.su:
	Telefon Numarası:
	İncelemenin Dönemi:

SONUÇ:

RAPOR PİZPOZİSYONU

I- GENEL BİLGİ:

(Bu bölüm aşağıdaki bilgileri içerecektir.)

- Firmanın ticari ünvanı, ticaret sicili kaydı ve numarası.

- Firma sahibi veya ortaklarının ad ve soyadları ile işyeri ve ikametgah adresleri, bağlı oldukları vergi dairesi ve hesap numaraları

(Firmanın bulunduğu adreste birden fazla firma var ise bu firma ve ortakları için de aynı bilgilerin tespiti şarttır).

- İletişim araçlarının (telefon, telex, fax v.b.) sayısı ve numaraları ile kanuni defterlere kayıtlı olup olmadığı.

- Firmanın iştigal konusu.

- Son bir yıl içinde kredi kullanıp kullarmadığı, kullanmışsa hangi banka şubelerinden ne miktar kredi aldığı.

- İşyerinin durumu, ihracattan önceki altı ay içinde ve altı ay sorunda işyerinde çalıştırdığı işçi sayısı.

- Varsa Sanayi Sicil Belgesi ve Kapasite Raporu özeti.

- Bir önceki yıl Üretim ve ihracat miktarları.

- Mevcut en son tarihli bilanço örneği.

- Muhasebeden sorumlu olanların adları, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Unvanını alıp almadıkları.

- Gerekli görülen diğer hususlar.

II- USUL İNCELEMELERİ:

(Bu bölümde en az aşağıdaki hususlar tespit edilecektir.)

- Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler.

- Defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin usulüne uygun olup olmadığı, gerçeği yansıtıp yansıtmadığı.

- Defter kayıtlarının kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı.

- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği.

III- HESAP İNCELEMELERİ:

(Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.)

- İadeye konu mal alış ve satış faturalarının gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı; bunların i lgili sevk irsaiyeleri, nakliyat giderleri ile ilgili faturaları ve benzeri belgelerle karşılaştırılarak mal hareketlerinin izlenmesi, bu belgelerde yer alan bilgilerin karşılaştırılarak tutarları n doğruluğunun ve gerçekliğinin belirtilmesi.

- İadeye konu mal alış ve satış bedellerinin nakit akımı izletmek suretiyle doğrulanması, nakit ödemelerinin ve borç-alacak ilişkilerinin usulüne uygun belgelerle irdelenerek doğruluğunun ve gerçekliğinin tespit edilmesi.

- İmalatçılarda, üretimin analitik inceleme yöntemleri kullanılmak suretiyle, imalatta yapılan her türlü sarfiyattan yararlanılarak büretim kapasitesi ile karşılaştırılması bu yönden mamul mal miktarının test edilmesi.

- İhracat fatura bilgilerinin, gümrük çıkış beyannameleri ve döviz alım belgelerinde yer alan bilgilerle mukayese edilmesi ve miktar ve fiyat yönünden uygunluk sağlanması.

- Belgelerin hukuki geçerliliği ve ilgili mevzuat hükümleri ne uygunluğu sağlanan ihracat sonucunda iade veya mahsup edilmesi gereken verginin miktarının hesaplanması ile ilgili tüm veriler ve hesaplamaların yapılması, ilgili dönem katma değer vergisi beyannamelerinde yer alan bilgilere uygunluğunun ortaya konması.

- Gerekli görülen diğer hususlar.

II- USUL İNCELEMELERİ:

(Bu bölümde en az aşağıdaki hususlar tespit edilecektir.)

- Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler.

- Defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin usulüne uygun olup olmadığı, gerçeği yansıtıp yansıtmadığı.

- Defter kayıtlarının kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı.

- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği.

III- HESAP İNCELEMELERİ:

(Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.)

- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği.

- İncelemenin sağlıklı ve amacına uygun sonuçlandırılabilmesi için gerekli olabilecek diğer konuların da irdelenmesi.

IV- SONUÇ:

Yeminli Mali Müşavir, firmanın ilgili dönem hesaplarının katma değer vergisi iadesi yönünden incelemesinde, fiili durumun, muhasebe kayıt ve belgelerinin ve buna ilişkin beyannamelerin ilgili mevzuata uygunluğunu araştırdığını belirterek, iadesi gereken katma değer vergisi miktarının ne kadar olduğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir

Adı ve Soyadı

İmza - Mühür

EK 29

Rapor Sayısı : YMM …. / …. - …. **İstanbul, -- / -- / -----**

Rapor Ekleri : ../../ ....

YEMİNLİ MALÎ MÜŞAVİRLİK

YENİDEN DEĞERLEME

TASDİK RAPORU

	Adı Soyadı:
İncelemeyi Yapan	**Bağlı Olduğu Oda:**
Yeminli Mali Müşavirin	**Büro Adresi**
	Telefon Numarası:
	Günü:
Dayanak Sözleşmesinin	
	Sayısı:
	Adı:
	İşi:
	Adresi:
Mükellefin	**Vergi Dairesi:**
	Hesap No.su:
	Telefon Numarası:
	İncelemenin Dönemi:

SONUÇ:

I- GENEL BİLGİ:

(Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.)

- Kurumun ticari ünvanı, ticaret sicili kaydı ve numarası.

- Kurumun ve % 10'undan fazla payı bulunan ortaklarının işyeri ve ikametgah adresleri, bağlı bulundukları vergi dairesi ve hesap numaraları.

- Kurumun iştigal konusu.

- Kurumun ödenmiş sermaye tutarı, ödenmiş sermayenin değer artış fonundan karşılanan kısmı.

- Kurumun son üç yılda yeniden değerleme uygulamasından doğan değer artış fonu tutarı ve bunların akıbeti.

- Tasdik kapsamında bulunan yeniden değerleme sonucunu da içeren en son tarihli bilanço örneği.

- Muhasebeden sorumlu olanların adları, serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir unvanını alıp almadıkları.

- Gerekli görülen diğer bilgiler.

II- USUL İNCELEMELERİ:

(Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.)

- Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler

- Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin herbirine isabet eden değer artışlarının ve hesap şekillerinin kayıtlarda müfredatlı, olarak gösterilip gösterilmediği.

- Amortismanların ayrılmasına ilişkin kayıtların usulüne uygun olup olmadığı.

- Değer artış fonlarının sermayeye eklenmesinin usulüne uygun yapılıp yapılmadığı.

- Gerekli olan diğer bilgiler.

III- HESAP İNCELEMELERİ:

(Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.)

- Yeniden değerlemeye tabi iktisadi kıymetlerin kurum mülkiyetinde olup olmadığı, bilançosunun aktifinde yer alıp almadığı, fiilen kullanılıp kullanılmadığı.

- Yeniden değerleme ve amortismanların hesaplaması işlemleri ve bu işlemlerin mevzuata uygun yapılıp yapılmadığı.

- Değer artış fonlarının sermayeye eklenmesinde, fonun hesaplanmasının doğruluğunun ve sermayeye eklenmesi işlemlerinin ilgili mevzuata uygun yapılıp yapılmadığı.

- İncelemenin sağlıklı ve amacına uygun sonuçlandırılabilmesi için gerekli olabilecek diğer konular.

IV- SONUÇ:

Yeminli mali müşavir, kurumun ilgili dönem hesaplarının yeniden değerleme ve/veya "değer artış fonlarının sermaye eklemesi" yönünden incelenmesinde; fiili durumun, muhasebe kayıt ve belgelerinin ilgili mevzuata uygunluğunu araştırdığını belirterek, yeniden değerlenmiş iktisadı kıymetlerin üzerinden ayrılması gereken amortismanların tutarının ve/veya değer artış fonlarının sermaye eklemesi gereken tutarlarının ne kadar olduğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir

Ad ve Soyadı

İmza - Mühür

EK. 30

Rapor Sayısı: YMM …. / …. - …. **İstanbul, -- / -- / ------**

Rapor Ekleri:

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK

VERGİ MUAFİYETİ

TASDİK RAPORU

	Adı Soyadı:
İncelemeyi Yapan	**Bağlı Olduğu Oda:**
Yeminli Mali Müşavirin	**Büro Adresi:**
	Telefon Numarası:
Dayanak Sözleşmesinin	**Günü:**
	Sayısı:
	Adı:
	İşi:
Mükellef veya Vergiden	**Adresi:**
Muaf Vakıf, Kurun veya	**Vergi Dairesi:**
Kuruluşun	**Hesap Numarası:**
	Telefon Numarası:
	İncelemenin Dönemi:

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I - GENEL BİLGİ:

(Bu bölüm en az aşağıdaki bilgileri içerecektir.)

Vakıf ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunmak üzere kurulan kurum ve kuruluşların;

- Adı, merkezi vakıf veya tesisi kuranlar ve adresleri.

- Amacı, kuruluşu ve tesciline ilişkin bilgiler.

- Mal varlığına ilişkin bilgiler.

- Organları ve kanuni temsilcileri,

- Gelirlerinin amaca tahsis şekli.

- Muhasebe birimlerinden sorumlu olanların adları ve Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir ünvanım alıp alınadıkları.

- İnceleme dönemine ilişkin bilanço ve kâr-zarar cetvelleri,

- Gerekli görülen diğer bilgiler.

II- USUL İNCELEMELERİ

(Bu bölüm, en az aşağıdaki konuları içerecektir.)

- Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler.

- Defte kayıtlarına dayanak teşkil eden bgelgelerin usulüne uygun olup olmadığı, gerçeği yansıtıp yansıtmadığı.

- Dfter kayıtlarının kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı.

- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği.

III - HESAP İNCELEMELERİ:

(Bu bölümde, en az aşağıdaki konuların belirtilmesi zorunludur.)

Vakıf1arda;

- Mal varlığının ve gelirlerinin ilgili mevzuatta belirtilen miktarlarda olup olmadığı, bunların amacına uygun olarak tahsis edilip edilmediği,

- Faaliyet konusunun ilgili mevzuatta sayılan konulardan olup olmadığı, fiilen amacına uygun olarak faaliyet gösterip göstennpdiği.

- Vergi muafiyeti talebinden önce kurulduğu tarihi takip eden yıl başından itibaren iki tan yıl (münhasıran eğitim ve sağlık kontlarında faaliyette bulunanlarda 1 tam yıl faaliyette bulunup bulunmadığı.

- Eğitim tesislerinin en az %10 kapasitesinin yetenekli, ancak maddi imkanlardan yoksun öğrencilere, sağlık tesislerinle ise hizmetlerin ve yatak kapasitesini en az %10›unun madii imkanı olmayan hastalara tahsis edilip edilmediği.

- İncelemenin sağlıklı ve amacına uygun sonuçlandırılabilmesi için ilgili mevzuat uyarınca gerekli olabilecek diğer konular.

Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlarda;

- Anonim şirket veya vakıf şeklinde kurulup kurulmadığı.

- Amaçlarının mevcut teknolojiyi geliştirme veya yeni teknoloji arayışına yönelik olup olmadığı.

- Yatırımlarının "Yatırım Teşvik ve Yatırım İndirimi Belgesi"ne bağlanıp bağlanmadığı.

- İncelemenin sağlıklı ve amacına uygun sonuçlandırılabilmesi için ilgili mevzuat uyarınca gerekli olabilecek diğer konular.

IV - SONUÇ:

Yeminli Malı Müşavir, vakıf ve/veya bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşların hesaplarının, fiili durumun, muhasebe kayıt ve belgelerinin ilgili mevzuata uygunuğunu araştırdığım belirterek, vergi muafiyeti tanınıp, tanınmaması veya muafiyet şartlarının ihlal edilip, edilmediği konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Malı Müşavi

Ad ı ve Soyadı

İmza -Mühür

08.09.1999 tarih ve 23810 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan "4447 Sayılı İŞSİZLİK SİGORTASI KANUNU" nun 53 üncü Maddesine Aşağıda Yer Verilmiştir.

"Fonun kuruluşu, yönetimi, denetimi, gelirleri, giderleri ile mal ve alacaklarının tabi olacağı hükümler

MADDE 53. - Bu Kanunun gerektirdiği görev ve hizmetler için mali kaynak sağlamak, piyasa şartlarında kaynaklan değerlendirmek, Kanunun öngördüğü ödemelerde bulunmak üzere "İşsizlik Sigortası Fonu" kurulmuştur.

Fon, Bakanın ve Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın önerisi üzerine müşterek kararname ile atanan birer temsilci ile en fazla işçi ve işvereni temsil eden işçi ve işveren konfederasyonları tarafından seçilen birer üyeden oluşan dört kişilik Fon Yönetim Kurulunun kararlan çerçevesinde Kurum tarafından işletilir ve yönetilir. Üyelerin görev süresi 4 yıldır. İlk defa atanan ve seçilen üyelerden, ikinci yılın sonunda biri kamu, diğeri sosyal taraflardan kura sonucu belirlenen iki üyenin yerine yeni üye ataması ve seçimi yapılır. Süreleri biten üyeler yeniden seçilebilir. Üyeliklerde süre dolmadan herhangi bir sebeple boşalma olduğu takdirde, boşalan üyelikler için bunların görev sürelerini tamamlamak üzere 1 ay içinde atama veya seçim yapılır. Yönetim Kurulu Başkan ve üyelerinin görev süreleri dolmadan görevlerine son verilemez. Ancak atanmaları veya seçilmeleri için gerekli şartları kaybettikleri tespit edilenler ve görevleri ile ilgili olarak işledikleri suçlardan dolayı haklarında verilen mahkumiyet kararı kesinleşenler, süreleri dolmadan atanmalarındaki veya seçilmelerindeki usule göre görevden alınırlar. Fon Yönetim Kuruluna Bakanlık temsilcisi Başkanlık eder, Yönetim Kurulu üye tam sayısının salt çoğunluğu ile toplanır, kararların alınmasında oyların eşit olması durumunda Başkanın tarafı çoğunlukta sayılır.

Fon Yönetim Kurulu üyelerinin; Devlet memurluğuna atanabilme şartlarını taşımaları ve siyasi parti organlarında görevli bulunmamaları, ayrıca alama ile gelecek üyelerin hukuk, iktisat, maliye, finans, işletme, kamu yönetimi, sosyal politika veya iş hukuku dallarında en az lisans düzeyinde öğrenim yapmış olmaları zorunludur.

Toplantılara iştirak eden Yönetim Kurulu başkan ve üyeleri, her ay 8/6/1984 tarihli ve 233 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamındaki Kamu İktisadi Teşebbüsleri Yönetim Kurulu üyelerine tanınan mali haklardan yararlandırılırlar. Toplantıya katılmayan üyelerin ücretlerinden, Yönetim Kurulu Yönetmeliğine göre kesinti yapılır.

Fon Yönetim Kurulunun çalışmasına ve fon kaynaklarının değerlendirilmesine ilişkin usul ve esaslar; Bakanlık, Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, T.C. Merkez Bankası ve Sermaye Piyasası Kurulu Başkanlığının müştereken hazırlayacakları ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir. Fon, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu tarafından denetlenir.

Fonun;

A) Gelirleri;

a) İşsizlik sigortası primlerinden,

b) Bu primlerin değerlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratlardan,

c) Fonun açık vermesi durumunda Devletçe sağlanacak katkılardan,

d) Bu Kanun gereğince sigortalı ve işverenlerden alınacak ceza, gecikme zammı ve faizlerden,

e) Diğer gelir ve kazançlar ile bağışlardan,

B) Giderleri;

a) Sigortalı işsizlere verilen ödeneklerden,

b) Hastalık ve analık sigortası primlerinden,

c) Meslek geliştirme, edindirme ve yetiştirme eğitimi giderlerinden,

d) İşsizlik sigortası hizmetlerinin yerine getirilebilmesi için Fon Yönetim Kurulunun onayı üzerine Kurum tarafından yapılan giderler ile hizmet binası kiralanması, hizmet satın alınması, bilgisayar, bilgisayar yazılım ve donanımı alınması, Yönetim Kurulu üyelerinin ücret ve yolluk ödemelerinden,

Oluşur.

Bu fon bütçe kapsamı dışında olup, gelirlerinden hiç bir şekilde kesinti yapılamaz ve Genel Bütçeye gelir kaydedilemez. Fon'un gelir ve giderleri üçer aylık dönemler halinde 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Kanuna göre ruhsat almış, denetim yetkisine sahip meslek mensubu Yeminli Mali Müşavirlere denetlettirilerek denetim raporlarının sonuçları ilan edilir.

Fon; 26/5/1927 tarihli ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, 8/9/1983 tarihli ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ve 21/2/1967 tarihli ve 832 sayılı Sayıştay Kanununa tabi değildir. Fon gelirleri ile bu gelirlerle alınan mallar Kuruma aittir. Kurumun malları 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile I/3/I926 tarihli ve 765 sayılı Türk Ceza Kanunu bakımından Devlet malı hükmünde olup, alacakları da Devlet alacağı derecesinde ayrıcalıklıdır. Fon, damga vergisi, hariç her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır."

EK. 32

Rapor Sayısı: YMM …. / …. - …. **İstanbul, -- / -- / -----**

Rapor Ekleri:

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK

KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNA VE İNDİRİM

TASDİK RAPORU

	Adı Soyadı:
İncelemeyi Yapan	**Bağlı Olduğu Oda:**
Yenini Mali Müşavirin	
	Büro Adresi:
	Telefon Numarası:
Dayanak Sözleşmesinin	**Günü:**
	Sayısı:
	Adı Soyadı (Ünvanı):
	Adresi:
Mükellefin	**Vergi Dairesi:**
	Hesap No.su:
	Telefon Numarası:
	İnceleme Dönemi:

Yararlanılması Uygun Görülen
Toplam İstisna ve/veya İndirim Tutar

SONUÇ:

RAPOR DİZPOZİSYOHU

I- GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Firmanın ticaret unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,

- Firmanın iştigal konusu,

- Varsa Sanayi Sicil Belgesi ve Kapasite Raporu özeti,

- Mevcut en son tarihli bilanço ve gelir tablosu,

- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli malı müşavir unvanı alıp almadıkları,

- Gerekli görülen diğer hususlar.

II - USUL İNCELEMELERİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgilere yer verilecekt**ir.**

- Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler,

- Defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin usulüne uygun olup olmadığı, gerçeği yansıtıp yansıtmadığı,

- Defter kayıtlarının kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı .

- Beyannamelerin zamanında verilip, verilmediği,

- Gerekli olan diğer bilgiler.

III - HESAP İNCELEMELERİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

A- SANAYİ ÜRÜNÜ İHRACAT İSTİSNASI:

1- İhracatçının İmalatçı Olması Halinde:

a) İmalatçının aldığı sanayi sicil belgesinin kayıt numarası, tarihi ve hangi üretim dalında imalat yapmak üzere alındığı.

b) İmalatçının sanayi sicil belgesinde yer alan üretim konusunda gerekli araç parkına sahip olup olmadığı,

c) İmalatçının imalat işinde çalıştırdığı işçi sayısı, kullanılan hammadde, yardımcı madde ve ambalaj malzenesı miktarları ve tutarları,

d) İhraç edilen ürünün nev'ı, miktarı va diğer özellikleri,

e) İhraç edilen malların ilgili mevzuattında belirtildiği şekilde sanayi ürünü kapsanma

girip girmediği.

f) Sanayi ürünü kapsamına giren malların yıllık ihracat tutarının ilgili mevzuatta öngörülen haddi aşıp aşmadığı, bunun belirlenmesinde gümrük çıkış beyannamesinde yer alan FOB değerin ve fiili ihraç tarihindeki döviz kurunun (veya paritesinin) esas alınıp alınmadığı,

g) Gümrük çıkış beyannamelerinin tarihi, sayısı ve hangi gümrük idaresince tasdik edildiği (dökümlü listesi),

h) İhracatın ClF bedelle yapılması halinde nakliyenin kimin tarafından gerçekleştirildiği, tam veya dar mükellef olup olmadığı, nakliye bedeli,

i) İmalatçıların kendi üretimine ilave olarak fason imalat da yaptırmış olmaları halinde, bu imalatçının;

- Fason imalatın sanayi sicil beglesinde yazılı üretim dalında yapılıp yapılmadığı,

- Fason imalatta iş riski ve organizasyonu üstlenip üstlenmediği,

- Fason olarak imal ettirilen mallarla ilgili ham ve yardımcı maddeleri temin edilip etmediği,

j) Sanayi ürünü ihracaatı istisnasının hesaplanmasında ilgili mevzuatta öngörülen oranın doğru olarak uygulanıp uygulanmadığı, istisna tutarı ve hesaplanma şekli,

k) Gerekli olan diğer hususlar.

2- İhracatçının İhraç Ettiği Sanayi ürününün İmalatçısı Olmaması Halinde:

İhraç ettiği sanayi ürünün imalatçısı olmayanlardan, yukarıda yer alan birinci bölümün (d), (e), (f) , (g), (h) ve (j) bentlerinde yer alan hususlara ilave olarak,

- İhraç ettiği ürünün kimlerden satın alındığı, nev'i, miktarı, tutarları, ödeme şekli ve belgesi

- İhraç ettiği sanayi ürününün satın alınmasından sonra nitelik ve terkip değişikliğine uğrayıp uğramadığı,

- Gerekli olan diğer hususlar.

3- İhraç Kaydıyla ihracatçılara Sanayi Ürünü Teslim Eden imalatçılarda:

Yukarıda yer alan birinci bölümün (a), (b), (c), (d), (e), (i) ve (j) bentlerinde belirtilen hususlara ilave olarak,

- İhraç edilmek kaydıyla satılan sanayi ürünlerinin nev'i, miktarı ve tutarları,

- İmalatçı kurumun, sanayi ürünlerini doğrudan ihracatçı firmaya satıp satmadığı, bu tür ihracatın tevsikinde, ihracatçı firma gümrük çıkış beyannamelerinin ilgili vergi dairesince "bir örneği dairemize verilmiştir" şehrini taşıyıp taşımadığı, bu beyannamelere ilişkin bilgiler,

- Gerekli olan diğer hususlar.

B- TARIM ÜRÜNLERİ İHRACAT İSTİSNASI:

- İhraç edilen ürünün yaş, meyve, sebze, kesıre çiçek, süs bitkileri ile bunların tohum ve fideleri ve su ürünleri olup olmadığı,

- İhraç edilen ürünün nev'i, miktarı, döviz olarak bedeli, ihracatın ClF bedelle yapılması halinde nakliyenin kimin tarafından gerçekleştirildiği, nakliyeci firmanın tam veya dar mükellef olup olmadığı, nakliye bedeli,

- İhraç edilen ürünün gümrük çıkış beyannamesinde yer alan F0B değerinin ve fiili ihraç tarihindeki döviz kurunun esas alınıp alınmadığı,

- Gümrük çıkış beyannamelerinin tarihi, sayısı ve hangi gümrük idaresince tasdik edildiği (dökümlü listesi),

- İhraç kaydıyla satış yapılmış olması halinde üreticinin bu tür ihracatı tevsikinde, ihracatçı firma gümrük çıkış beyannamelerinin ilgili vergi dairesince " bir örneği dairenize verilmiştir" şerhini taşıyıp taşımadığı, bu beyannamelere ilişkin bilgiler,

- Bu istisnadan yararlanacak üreticilerin kurum olup olmadığı,

- Tarım ürünleri ihracat istisnasının hesaplanmasında ilgili mevzuatta öngörülen oranın doğru olarak uygulanıp uygılanmadığı, yararlanılacak istisna miktarı ve hesaplanma şekli,

- Gerekli olan diğer hususlar.

C- DIŞ NAVLUN İSTİSNASI:

- Taşımanın yapıldığı araçların mülkiyetinde olup olmadığı, araçların kiralanması halinde kiralamanın döviz karşılığı yapılıp yapılmadığı, ödenen kira bedeli ,

- Taşıma işinde kullanılan araçların nev'i, sayısı, taşıma kapasiteleri,

- Taşıtların gümrüklerden geçtiğini tevsik eden belgelerin, nevi tarih ve numarasını gösteren listeler,

- Navlun bedellerinin Türkiye'ye döviz olarak getirilip getirmediği, döviz alım belgeleri ile tevsik edilip edilmediği, dövizlerin yetkili bankalara bozdurulup bozdurulınadığı, döviz alım bordroları tarih ve sayıları ile tutarları (liste halinde),

- Dış navlun hasılatı istisnasının hesaplanmasında ilgili mevzuatta öngörülen oranın doğru olarak uygulanıp uygulanmadığı, yararlanılacak istisna tutarı ve hesaplanma şekli,

- Gerekli olan diğer hususlar.

D- TURİZM HASILATI İSTİSNASI:

- Kurumun "Turizm Müessesesi Belgesi "veya "Seyahat Acentası İşletme Belgesi"ne sahip olup olmadığı, sahip olması halinde belgenin tarih ve numarası,

- Dövizlerin yetkili bankalara bozdurulup bozdurulınadığı, döviz alım bordroları tarih ve sayıları ile tutarları (liste halinde),

- Kurumun, Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karara İlişkin 91/32-5 sayılı Tebliğde belirtilen " yetkili müessese"de olması halinde, bu faaliyetlerinden elde edilen dövizlerin turizm faaliyati sonucu elde edilenlerden ayıklanıp ayıklanmadığı,

- Dövizi bizzat bozdurmayan ve dövizi sağlayan müesseseden veya acentadan doğrudan doğruya pay alan turizm müesseselerine verilen pay tutarları,

- Turizm müeseselerine ilişkin istisnanın hesaplanmasında ilgili mevzuatta öngörülen oranın doğru olarak uygulanıp uygulanmadığı, yararlanılacak istisnanın miktarı ve hesaplanma şekli,

- Gerekli olan diğer hususlar.

E- EĞİTİM, SAĞLIK VE SPOR TESİSLERİNE İLİŞKİN İSTİSNA:

- Kurumların istisnadan yararlanmalarına izin veren Maliye ve Gümrük Bakanlığından gerekli belgeyi alıp almadıkları, bu belgedeki şartlara uyup uymadıkları,

- Kurumların okul, kreş, spor tesisleri ile 50 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 35 yatak) kapasitesinden az olmamak üzere yurt ve sağlık hizmetleri (huzurevleri d a h il) işletilmesinden doğan kazançlarının tespiti,

- Kurumun bu kuruluşlarında ilgili mevzuatta öngörülen oranda kimsesiz veya yoksul ve yetenekli öğrencilere; muhtaç oldukları ilgili kuruluşlarca belirlenen kimselere hizmetlerini fiilen sunup sunmadıkları, gerekli kontenjanları ayırıp ayırmadıkları, bundan yararlananların ad ve soyadları ile adresleri,

- İstisnanın uygulanmaya başlandığı tarih,

- Yararlanılan istisna tutarı,

- Gerekli olan diğer hususlar.

F- DEVLET TAHVİLİ, HAZİNE BONOSU VE GELİR ORTAKLIĞI SENETLERİNİN ELDEN ÇIKARILMASINDAN SAĞLANAN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA:

- Sözkonusu menkul kıymetlerin nev'i, miktarı, alış bedeli ve tarihi,

- Sözkonusu menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan kazancın saptanması, zararla sonuçlanan işlemlerin kazançtan indirilip indirilmediği, sonuç hesaplarına hasılat kaydının yapılıp yapılmadığı,

- Sözkonusu menkul kıymetlerin vade sonuna kadar işletmenin portföyünde kalıp kalmadığı,

- Yararlanılan istisna tutarı,

- Gerekli olan diğer hususlar.

G- KURUMLARIN İŞTİRAK HİSSELERİNİN VE GAYRİMENKULLERİNİN SATIŞINDAN DOĞAN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA:

- İştirak hisselerinin veya gayrimenkullerin kimlere satıldığı, satış tarihi ve şekli fatura bilgileri, satılan miktar ve tutarları,

- İştirak hisselerinin veya gayrimenkullerin iktisap tarihi ve şekli, fatura bilgileri alış veya maliyet bedelleri, önceki yıllar bilançolarında yer alıp almadığı,

- İştirak hisselerinin veya gayrimenkullerin satışından doğan kazancın espiti, bu kazancın doğduğu yılda tamamının nakit olarak sermayeye eklenip eklenmediği,

- Sermaye arttırımı nedeniyle çıkarılacak hisse senetlerinin nama yazılı olup olmadığı, en geç altı ay içinde borsaya kote ettirilip ettirilmediği

- İştirak hisselerinin veya gayrimenkullerin vadeli satılması halinde, nakdi sermayeye sadece ödenen tutarın eklenip eklenmediği,

- Sermaye arttırımı için ilgili Bakanlığa başvuru tarihi,

- Yararlanılan istisna tutarı,

- Gerekli olan diğer hususlar.

H- GELİR VERGİSİ KANUNUNUN MÜKERRER 39 UNCU MADDESİNE GÖRE SAFİ KURUM KAZANCINDAN İNDİRİLEN KAZANÇ VE İRATLAR:

- İndirim konusu yapılan, kazanç ve iradı doğuran menkul kıymetlerin, nev'i. miktarı, alış bedeli ve tarihi,

- Söz konusu kazanç ve iratların, ilgili yılda hasılat yazılıp yazılmadığı ve defter kayıtlarında hasılattan indirim konusu yapılıp yapılmadığı,

- Kazanç ve iradı doğuran menkul kıymetlerin vade tarihi, elden çıkarılmış ise elden çıkarma tarihi, nev'i, miktarı, satış bedeli,

- İndirim konusu yapılan kazanç ve iratlar tutarı,

- Gerekli olan diğer hususlar.

IV- SONUÇ

Yeminli mali müşavir, kurumun ilgili dönem hesaplarının vergi istisnaları ve/veya indirim yönünden incelenmesinde, fiili durumun, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin, ilgili mevzuata uygunluğunun araştırıldığını belirterek, safi kurum kazancından istisna ve/veya indirim uygulaması ile vergi dışı bırakılan tutarların ne kadar olduğu konusundaki görüşünü' kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavirin

Adı Soyadı

İmza - Mühür

EK. 33

Rapor Sayısı: YMMM …. / .... - …. **İstanbul, -- / -- / -----**

Rapor Ekleri:

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ
TASDİK RAPORU

İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin	**Adı Soyadı:**
	Bağlı Olduğu Oda:
	Büro Adresi:
	Vergi Dairesi:
	Hesap No.su:
	Telefon Numarası:
Dayanak Sözleşmesinin	**Günü:**
	Sayısı:
Mükellefin	**Adı:**
	Adresi:
	Vergi Dairesi:
	Hesap No.su
	Telefon Numarası
	İncelemenin Dönemi

SONUÇ:

RAPOR DİZPOZİSYONU

I — GENEL BİLGİ:

(Bu bölüm aşağıdaki bilgileri içerecektir.)

— Firmanın ticari ünvanı, ticaret sicili kaydı ve numarası.

— Firma sahibi veya ortaklarının ad ve soyadları ile işyeri ve ikametgah adresleri, bağlı oldukları vergi dairesi ve hesap numaraları.

— İletişim araçlarının (telefon, telex, fax v.b.) sayısı ve numaraları ile kanuni defterlere kayıtlı olup olmadığı.

— Son bir yıl içinde kredi kullanıp kullanmadığı, kullanmışsa hangi banka şubelerinden ne miktar kredi aldığı.

— İşyerinin durumu, önceki altı ay içinde ve altı ay sonunda işyerinde çalıştırdığı işçi sayısı.

— Mevcut en son tarihli bilanço örneği.

— Muhasebeden sorumlu olanların adları, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir ünvanını alıp almadıkları.

— Gerekli görülen diğer hususlar.

II — USUL İNCELEMELERİ:

(Bu bölümde en az aşağıdaki hususlar tespit edilecektir.)

— Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler.

— Defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin usulüne uygun olup olmadığı, gerçeği yansıtıp yansıtmadığı.

— Defter kayıtlarının kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı.

— Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği.

III — HESAP İNCELEMELERİ:

(Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.)

— İstisna kapsamındaki işlemin, gerçekleştiğini gösteren ve kanıtlayan belgelerin irdelenerek, doğruluğunun belirlenmesi.

— İstisna kapsamında yer alan işlemler dolayısıyla yapılan mal ve hizmet alımlarının doğruluğunun ve gerçekliğinin belirtilmesi.

— Belgelerin hukuki geçerliliği ve ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğu sağlanan işlem sonucunda iade veya mahsup edilmesi gereken verginin miktarının hesaplanması ile ilgili tüm verilerin ve hesaplamaların yapılması, ilgili dönem katma değer vergisi beyanna-

melerinde yer alan bilgilere uygunluğunun ortaya konması.

— İncelemenin sağlıklı ve amacına uygun sonuçlandırılabilmesi için ilgili mevzuat uyarınca gerekli olabilecek diğer konular.

IV — SONUÇ:

Yeminli Mali Müşavir, firmanın ilgili dönem hesaplarının katma değer vergisi iadesi yönünden incelenmesinde, fiili durumun, muhasebe kayıt ve belgelerinin ve buna ilişkin beyânnamelerin ilgili mevzuata uygunluğunu araştırdığını belirterek, iadesi ve/veya mahsubu gereken katma değer vergisi miktarının ne kadar olduğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir

Adı ve Soyadı

İmza - Mühür

EK. 34

Rapor Sayısı: YMM …. / …. - …. **İstanbul, -- / -- / -------**

Rapor Ekleri:

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
YATIRIM İNDİRİMİ
TASDİK RAPORU

	Adı Soyadı:
İncelemeyi Yapan	**Bağlı Olduğu Oda:**
Yeminli Mali Müşavirin	**Büro Adresi:**
	Telefon Numarası:
	Günü:
Dayanak Sözleşmesinin	**Sayısı:**
	Adı Soyadı:
	(Unvanı)
	Adresi:
	Vergi Dairesi:
	Hesap No.su:
Mükellefi	
	Telefon Numarası:
	İnceleme Dönemi:
	Teşvik Belgesi Tarihi ve No.su:
	Yatırım Konusu:
	Toplam Yatırım Tutarı:
	Yararlanılması Uygun Görülen Toplam İndirim Tutarı:

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYO

I - GENEL BİLGİ

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır

- Mükellefin adı, soyadı, Unvanı, sermayesinin %10 ve daha fazla paylı ortaklarının adları **ve** adresleri.

- Mükellefin iştigal konusu.

- Mükellefin veya ortaklarının bağlı bulunduğu vergi dairesi, hesap numarası

- Mükellefn ticaret sicil kaydı, sicil numarası.

- Teşvik Belgesi bilgileri.

- Yatırım İndirimi Belgesi bilgileri.

- Yatırım dönemine ilişkin bilançolar ve gelir tabloları.

- Yatırıma ilişkin genel bilgiler.

-Yatırım indirimi istisnalarının safi kurum kazancına uygulanıp uygulanmadığı,

- Yatırım indirimi istisnalarının ilgili bulunduğu yıl kazancıyla sınırlı olarak mahsup edilip edilmediği.

- İstisnaların gelir vergisi tevkifatına tabi tutulup tutulmadığı.

- Muhasebeden veya muhasebe denetiminden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli malı müşavir unvanı alıp almadıkları,

- Gerekli görülen diğer hususlar.

II - USÜL İNCELEMELERİ

- Bilanço esasına göre defter tutulup tutulmadığı,

- Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler,

- Defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin usulüne uygun olup olmadığı, gerçeği yansıtıp yansıtmadığı,

- Defter kayıtlarının kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı ,

- Beyannamelerin zamanında verilip, verilmediği,

- Gerekli olan diğer bilgiler.

III - HESAP İNCELEMELERİ

Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

- Yatırım başlamadan önce Devlet Planlama Teşkilatı'n a başvuruda bulunarak "Yatırım Teşvik ve Yatırım İndirimi Belgesi›› alınıp alınmadığının,

- Yatırım indirimi uygulaması yapılmadan önce Maliye ve Gümrük Bakanlığından yatırım istisnası uygulaması için; izin yazısı alınıp alınadığının,

- Yatırım indirimi uygulamasının alınmış olan "Yatırım Teşvik ve yatırım indirim Belgesi"ne göre yapılan harcamalara ilişkin olup, olmadığının,

Ayrıca, sözkonusu harcamaların belgede belirtilen yatırıma başlama tarihinden itibaren yapılan harcamalar olması gerekir. Yatırımın başlama tarihinin "Yatırım Teşvik ve Yatırım İndirimi Belgesi" nin alınması için yapılan başvuru tarihinden önce olması halinde, belge alınması için yapılan başvur tarihinden sonra yapılan harcamaların dikkate alınıp alınmadığının,

- Yatırm indirimi oranının doğru uygulanıp uygulanmadığı ile Yatırım Teşvik ve Yatırım indirimi Belgesi' nde belirtilen oranın değişmesi halinde yeni oran değişikliğin yapıldığı tarihi izleyen yıldan itibaren uygulanıp uygulanmadığının,

- Yatırımın yapılmasında belgede belirtilen özkaynak kredi ilişkisine uyulup uyulmadığının,

- Yatırım Teşvik ve Yatırım indirimi Belgesi' nde belirtilen özel şartların yerine getirilip getirilmediğinin,

- Yatırım Teşvik ve Yatırım İndirimi Belgesi' nde yapılan vize işlemlerinde imza, mühür ve tarihlerin yer alıp almadığının,

- Yatırım indirimine konu aktif değerlerin yeni olup olmadığı,

- Personel lojmanları inşaası ve tefrişi arazi veya arsa tedariki, yedek parça temini, esas proje dışında münferit tesisat, makina, araç mübeyaası için yapılan harcamaların yatırım indirimi kapsamına alınıp alınmadığı,

- Komple tesislerde yatırım tamamlanmadan, diğerlerinde ise istimal ve istihsale başlanmadan yatırım konusu aktif değerlerin satış veya deviredilip edilmediği,

- Yatırımcıların bilanço esasına göre defter tutup, tutmadıkları ile bilanço esasına göre defterlerin tasdiklerinin "Yatırım Teşvik ve Yatırım İndirimi Belgeleri" nin alınışından sonra y apılmış olması halinde; yatırım harcamalarının bilanço esasında defter tuttuklarına ilişkin tasdik tarihinden sonar yapılan harcamalar için dikkate alınıp, alınmadığının

- Yatırımın belgede belirtilen şartlara göre yapılıp yapılmadığı ile belgede belirtilen yatırım tutarının % 40 ının (Bu oranın Devlet Planlama Teşkilatı'nca değiştirilmesi halinde yeni oranın dikkate alınması gerekir) altında veya üzerinde gerçekleşen kısımları için Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı 'na vize ettirilip ettirilmediginin,

- Finansman Fonu ayrılmış olması halinde; sözkonusu fonun 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun mükerrer 8 inci maddesine uygun şekilde ayrılıp, ayrılmadığının,

- Kurumların, birleşme, devir veya nev'i değişikliklerinde, yatırım indirimi uygulamasının yeni şirketçe yapılabilmesi için; birleşme, devir ve nev'i değişikliğinin Kurumlar Vergisi

Kanununun 36, 37 ve 38 inci maddelerinde öngörülen şekilde yapılıp yapılmadığının ve yatırım indiriminden yararlanma şartlarının mevcut olup, olmadığının,

- Gelir Vergisi Kanununun 81 inci addesine göre yeni yatırımcının yatırım indirimini uygulamasında ise;

a) Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde kanuni mirasçılar tarafından İşletmenin faaliyetinin sürdürülmesi,

b) Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devredilmesi,

c) Kollektif ve adi komandit şirketlerin nev'i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesinin yapılıp yapılmadığının,

- Yatırım Teşvik ve Yatırım indirimi Belgesi' nin iptal edilip edilmediğinin,

- Açılan akreditif için yatırım indirimi uygulanıp, uygulanmadığının, (Akreditif gayri kabilirucu akreditif olsa dahi harcama sayılarak yatırım indirimi uygulaması mümkün değildir.)

- İncelenenin sağlıklı ve amacına uygun sonuçlandırılabilmesi için gerekli olabilecek diğer konuların irdelenmesi

- Yararlanılacak yatırım indirimi istisnası tutarı ve hesaplama şekli.

- Gerekli görülecek diğer hususlar.

IV- SONUÇ:

Yeminli mali müşavir, mükelleflerinin ilgili dönem hesaplarının yatırım indirimi istisnası yönünden incelenmesinden, fiili durumun, muhasebe kayıt ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırıldığını belirterek, Kazançtan indirilecek yatırım indirimi istisnasının ne kadar olduğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir

Adı Soyadı

İmza - Mühür

EK. 35

Rapor Sayısı: YMM …. /…. - …. **İstanbul, -- / -- / ------**

Rapor Ekleri:

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ
TASDİK RAPORU

İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin	**Adı Soyadı:**
	Bağlı Olduğu Oda:
	Büro Adresi:
	Telefon Numarası:
Dayanak Sözleşmesinin	**Tarihi:**
	Sayı:
Mükellefin	**Adı:**
	İşi:
	Hesap No.su:
	Telefon Numarası:
	İnceleme dönemi:

SONUÇ:

RAPOR DİZPOZİSYONU

1. GENEL BİLGİ:

(Bu bölüm aşağıdaki bilgileri içerecektir.)

- Firmanın ticari unvanı, ticaret sicili kaydı ve numarası.

- Firma sahibi veya ortaklarının ad ve soyadları- ile işyeri ve ikametgah adresleri, bagıı oldukları vergi dairesi ve hesap numaralan.

- 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 aldıŞı.

- İşyerinin durumu, önceki altı ay içinde ve altı ay sonunda işyerinde çalıştırdığı işçi sayısı

- Mevcut en son tarihli bilanço

- Muhasebeden sorumlu olanların adları, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir unvanını alıp almadıkları.

- Gerekli görülen diğer hususlar.

II- USUL İNCELEMELERİ:

(Bu bölümde en az aşağıdaki hususlar tespit edilecektir.)

- Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler.

- Defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin usulüne uygun olup olmadığı, gerçeği yansıtıp yansıtmadığı.

- Defter kayıtlarının kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı.

- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği.

III - HESAP İNCELEMELERİ:

(Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.)

- İstisna kapsamındaki işlemin, gerçekleştiğini gösteren ve kanıtlayan belgelerin irdelenerek, doğrulumunun belirlenmesi.

- İstisna kapsamında yer alan işlemler dolayısıyla yapılan mal ve hizmet alımlarının doğruluğunun ve gerçekliğinin belirtilmesi.

- Belgelerin hukuki geçerliliği ve ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğu saklanan işlem sonucunda iade veya mahsup edilmesi gereken verginin miktarının hesaplanması ile ilgili tüm verilerin ve hesaplamaların yapılması, ilgili dönem katma değer vergisi beyannamele-

rinde yer alan bilgilere uygunluğunun ortaya konması.

- İncelemenin sağlıklı ve amacına uygun sonuçlandırılabilmesi için gerekli olabilecek diğer konuların da irdelenmesi.

1V-S0NUÇ:

Yeminli Mali Müşavir, firmanın ilgili dönem hesaplarının katma değer vergisi iadesi yönünden incelenmesinde, fiili durumun, muhasebe kayıt ve belgelerinin ve buna ilişkin beyannamelerin ilgili mevzuata uygunluğunu araştırdığını belirterek, iadesi ve/veya mahsubu gereken katma değer vergisi miktarının ne kadar olduğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir

Adı ve Soyadı

İmza - Mühür

EK. 36

Rapor Sayısı: YMM …. /…. - …. **İstanbul, -- / -- / ------**

Rapor Ekleri:

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ
TASDİK RAPORU

İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin	**Adı Soyadı:**
	Bağlı Olduğu Oda:
	Büro Adresi:
	Telefon Numarası:
Dayanak Sözleşmesi	**Günü:**
	Sayısı:
Mükellefin	**Adı:**
	İşi:
	Adresi:
	Vergi Dairesi:
	Hesap No.su:
	İnceleme Dönemi:

SONUÇ:

RAPOR DİZPOZİSYONU

I — GENEL BİLGİ:

(Bu bölüm aşağıdaki bilgileri içerecektir.)

— Firmanın ticari ünvanı, ticaret sicili kaydı ve numarası.

— Firma sahibi veya ortaklarının ad ve soyadları ile işyeri ve ikametgah adresleri, bağlı oldukları vergi dairesi ve hesap numaraları.

— 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.

— İşyerinin durumu, önceki altı ay içinde ve altı ay sonunda işyerinde çalıştırdığı işçi sayısı.

— Mevcut en son tarihli bilanço örneği. (Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için)

— Muhasebeden sorumlu olanların adlan, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir ünvanını alıp almadıkları.

— Gerekli görülen diğer hususlar.

II — USUL İNCELEMELERİ:

(Bu bölümde en az aşağıdaki hususlar tespit edilecektir.)

— Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler.

— Defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin usulüne uygun olup olmadığı, gerçeği yansıtıp yansıtmadığı.

— Defter kayıtlarının kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı.

— Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği.

III — HESAP İNCELEMELERİ:

(Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.)

— İade ve/veya mahsup kapsamındaki işlemin, gerçekleştiğini gösteren ve kanıtlayan belgelerin irdelenerek, doğruluğunun belirlenmesi.

— İade ve/veya mahsup kapsamında yer alan işlemler dolayısıyla yapılan mal ve hizmet alımlarının doğruluğunun ve gerçekliğinin belirtilmesi.

— Belgelerin hukuki geçerliliği ve ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğu sağlanan işlem sonucunda, iade veya mahsup edilmesi gereken verginin miktarının hesaplanması ile

ilgili tüm verilerin ve hesaplamaların yapılması, ilgili dönem katma değer vergisi beyannamelerinde yeralan bilgilere uygunluğunun ortaya konması.

— İncelemenin sağlıklı ve amacına uygun sonuçlandırılabilmesi için gerekli olabilecek diğer konuların da irdelenmesi.

IV — SONUÇ:

Yeminli Mali Müşavir, firmanın ilgili dönem hesaplarının katma değer vergisi iadesi yönünden incelenmesinde, fiili durumun, muhasebe kayıt ve belgelerinin ve buna ilişkin beyannamelerin ilgili mevzuata uygunluğunu araştırdığını belirterek, iadesi ve/veya mahsubu gereken katma değer vergisi miktarının ne kadar olduğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir

Adı ve Soyadı

Imza Mühür

EK. 37

SERMAYENİN ÖDENDİĞİNİN TESPİTİNE AİT YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK RAPORU

Raporun Sayısı: YMM …. /…. - …… **İstanbul, --- / -- / -------**

1. İNCELEMEYİ YAPAN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRİN

Bağlı Olduğu Mesleki Şirketi:

Adı ve Soyadı:

Bağlı Olduğu Oda:

İş Adresi ve Telefonu:

Ruhsat No:

2. TESPİTİ YAPILAN ŞİRKETİN

Unvanı:

Adresi:

Sermayesi:

Bir Öceki Sermayesi:

3. ŞİRKETİN YASAL DEFTERLERİNİN TASDİKİNE İLİŞKİN BİLGİLER

a) Tasdikin Yapıldığı Yıla Ait Defterler

Yılı	Yasal Defter Nev'i	Noter	Tarih ve No.	.
-------	----------	----------	-- / -- / ----	--------
-------	----------	----------	-- / -- / ----	--------

b) Sermayenin Ödendiği Yıla Ait Defterler

Yılı	Yasal Defter Nev'i	Noter	Tarih ve No.	.
-------	----------	----------	-- / -- / ----	--------
-------	----------	----------	-- / -- / ----	--------

4. ŞİRKET SERMAYESİNİN TAMAMINI ÖDENDİĞİNE İLİŞKİN BİLGİLER

(Mevcut sermaye ile bir önceki sermaye arasındaki sermaye bölümü için)

A.	Nakdi Sermaye Ödemelerinin Tarihi		Yevmiye Maddeleri
	--------- TL	--- / --- / -------	------
	--------- TL	--- / --- / -------	------
	--------- TL	--- / --- / -------	------

B.	Ayni Sermayenin Ödendiği Tarihler	Yevmiye Maddesi
	--- / --- /-----	-------

C. Ayni Sermyenin şirket adına ilgili sicile tescilinin yapıldığı tarih

--- / --- / -----

5. İNCELEMELER

A. Son mizana göre özvarlığın hesaplanması ve sermayenin varlığını koruyup korumadığı hakkında bilgiler.

B. Ortakların sermaye taahhütlerini ödemelerine ilişkin kayıtlardan sonra kendilerinin yeniden borçlandırılması yönünde başka bir hesaba alacak kaydı yapılmak suretiyle sermaye taahhütlerinden doğan borçlarının devam edip etmediği hakkında bilgiler.

6. SONUÇ

Yeminli Mali Müşavir

Adı ve Soyadı

İmza - Mühür

EK. 38

Rapor Sayısı: YMM …. /…. - …. **İstanbul, -- / -- / -------**

Rapor Ekleri 1) … Yılı Bilançosu

2) … Yılı Gelir Tablosu

3) İşlet.Ayrıntılı Bilanço Tipi

4) İşlet.Ayrıntılı Gelir Tablosu Tipi

YEMİNLİ MALi MÜŞAVİRLİK
ÖZEL AMAÇLI RAPORU

Adı Soyadı:

Raporu Düzenleyen **Bağlı Olduğu Oda:**

Yeminli Mali Müşavirin **Büro Adresi:**

Telefon Numarası:

Günü:

Dayanak Sözleşmesinin **Sayısı:**

Adı:

İşi:

Adresi:

Mükellefin **Vergi Dairesi:**

Sicil No.su:

Telefon Numarası:

Net Aktif Toplamı:

Gayrisafi Hasılat Tutarı:

Net Aktif Vergisi:

RAPOR DİZP0ZİSY0NU

I- GENEL BİLGİ:

(Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer verilecektir.)

Mükellefin

- Adı, soyadı (unvanı), varsa ticaret unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası;

- Adresi;

- İştigal konusu;

- Muhasebeden sorumlu olanların ad ve soyadları ile meslek ruhsatları olup olmadığı;

- 1993 hesap dönemi g elir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin veriliş tarihi;

- 1993 hesap dönemine ilişkin olarak iktisadi kıymetleri yeniden değerlemeye tabi tutulup tutulmadığı.

II - USUL İNCELEMELERİ:

Bu bölümde, yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgilere yer verilecektir.

III - HESAP İNCELEMELERİ:

Bu bölümde, bilanço ve gelir tablosunun, mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esaslara uygun olarak düzenlendiğine; net aktifin ve gayrısafı hasılatın hesaplanma şekline ve konuya ilişkin diğer açıklamalara yer verilecektir.

IV- SONUÇ:

Yeminli Mali Müşavir veya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin düzenleyecekleri raporun sonuç bölümünde net aktif toplamı ve gayrisafi hasılat tutarı ile bu miktarlar üzerinden hesaplanan net aktif vergisi miktarı belirtilecektir.

Yeminli Mali Müşavir

Adı ve Soyadı

Imza - Mühür

EK. 39

Rapor Sayısı: YMM…./….-…. **İstanbul, -- / -- / -------**

Rapor Ekleri:

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
İLİŞİKSİZLİK BELGESİ RAPORU

	Adı Soyadı:
İncelemeyi Yapan	**Bağlı Olduğu Oda:**
Yeminli Mali Müşavirin	**Büro Adresi:**
	Telefon No:

	Adı Soyadı/Unvanı:
	İşi:
İşverenin	**Adresi:**
	Bağlı Olduğu Sigorta Müdürlüğü:
	İşyeri Sicil No:
	Telefon No:
	Fax No:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I - GENEL BİLGİ:

(Bu bölümde en az aşağıdaki bilgilere yer verilecektir)

İşverenin; adı, soyadı (unvanı), ticaret unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası, adresi, uğraşı konusu, muhasebeden sorumlu olanların ad ve soyadları ile meslek ruhsatları olup olmadığı, ortaklıklarda ayrıca herbir ortağın ortaklık payı ile ikametgah adresleri ve telefon numaraları.

II - USUL İNCELEMELERİ:

Bu bölümde yasal defterlerin poter onayına ilişkin bilgilere yer verilecektir.

III - HESAP İNCELEMELERİ:

Bu bölümde, yapılan işin niteliği, bünyesinde kullanılan teknoloji, işyerinin büyüklüğü, benzeri işletlemelerde çalıştırılan işçi sayısı, ilgili meslek veya kamu kuruluşlarının görüşü gibi unsurlar dikkate alınarak, beyan edilen işçilik miktarının yapılan işle uyumuna yer verilecektir.

IV- SONUÇ:

Bu bölümde, raporun önceki bölümlerinde yapılan açıklamalar ışığında ilgili sigorta müdürlüğünce «ilişiksizlik belgesi" verilip verilmeyeceği veya hangi koşullarda verilmesi gerektiğine yer verilecektir.

Yeminli Mali Müşavir

Adı- Soyadı

İmza - Mühür

YEMİNLİ MALI MÜŞAVİRLİK HİZMETLERİNE İLİŞKİN BİLDİRİM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRİN

ADI - SOYADI:

KAYITLI OLDUĞU ODA:

UNVANI:

ODA SİCİL NO

İŞYERİ SİCİL NO:

TELEFON-FAX NO:

VERGİ DAİRESİ VE V.D.SİCİL NO:

İŞYERİ ADRESİ:

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR ORTAKLIK OLARAK FALİYETTE BULUNUYOR İSE ORTAKLIĞIN

UNVANI:

İŞVERENİN VEYA ARACININ (TAŞERONUN)

ADI-SOYADI (UNVANI):

FAALİYET TÜRÜ:

IŞYERI SİCİL NO:

TELEFON-FAX NO:

V.DAİRESİ VE V.D.SİCİL NO:

İŞYERİ ADRESİ:

SÖZLEŞMENİN TARİHİ SAYISI VARSA SERİ NO:

İŞVERENE VEYA ARACIYA (TAŞERONA) BAĞIMLI OLARAK MUHASEBEDEN SORUMLU ÇALIŞANLARIN

ADI-SOYADI ÖĞRENİM DURUMU SİGORTA SİCİL NO. İŞE GİRİŞ TARİHİ

3568 S.K.GÖRE ÜNV. ALIP-ALMADIĞI ALMIŞSA UNVANI

Yukarıda kayıtlı bİlgİlerin doğruluğunu onaylarım.

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI ADINA YETKİLİ İMZA SAHİBİNİN

ADI VE SOYADI – UNVANI - İMZA - MÜHÜR

EK. 40

Rapor Sayısı: YMM …. / .... - …. **İstanbul, -- /-- / ------**

Rapor Ekleri: Kuruluşun mali tabloları

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
REKLAM GELİRLERİ
TASDİK RAPORU

İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin

Adı Soyadı:
Bağlı Olduğu Oda:
Büro Adresi:
Telefon No:

Dayanak Sözleşmenin

Günü:
Sayısı:

Ünvanı:
İşi:
Adresi:
Telefon No:
Vergi Dairesi:
Sicil No:
Ruhsat No:
Yayın Alanı:
(ulusal; bölgesel, yerel;)

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

(Bu bölümde, kuruluş hakkında 3384 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat da esas alınarak genel bilgilere yer verilecektir.)

- Kuruluşun ticari unvanı, ticaret sicili kaydı ve numarası,

- Kuruluşun sermayesi ve bunun ödenmiş olan kısmı, %10' undan fazla ortaklık payı bulunanların kimlikleri ve ortaklık payları,

- Kuruluşun yayın faaliyetinin konusu (radyo, televizyon, teleteks ve diğerleri), yayın faaliyeti dışında iştigal konusu bulunup bulunmadığı,

- Kuruluşun faaliyet gösterdiği konulardaki yayın faaliyet alanı düzeyi (ulusal; bölgesel;-yerel;), günlük yayın süresi, yayın güçleri,

- Kuruluşun verici istasyonları ve diğer yayına yardımcı merkezlerin sayısı ve bunların bulunduğu yerler,

- Kuruluşun yönetim kurulu üyeleri ve yönetimden 1.derecede sorumlu olanların kimlik ve üstlendikleri görevleri,

- Kuruluşun dönem bilançosu ve gelir tablosu,

- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile 3568 sayılı Kanun uyarınca meslek unvanı alıp, almadıkları,

- Gerekli görülen diğer bilgiler.

II. USUL İNCELEMELERİ:

(Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.)

- Tutuları yasal defterler ve bunların tasdikine ilişkin bilgiler,

- Defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin usulüne uygun olup olmadığı, gerçeği yansıtıp yansıtmadığı,

- Defter kayıtlarının kayıt nizamı, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde yer alan ilkelere uygun olup olmadığı, tek düzen hesap planını uygulayıp uygulamadığı,

- Üst Kurul Payı beyannamelerinin zamanında verilip verilmediği.

III. HESAP İNCELEMELERİ:

(Bu bölümde, incelemenin amacına uygun olarak reklâm gelirleri ile bunların üzerinden hesaplanan Üst Kurul paylarının doğruluğu araştırılarak irdelenecektir)

- Kuruluşların aylık dönemler ve bu dönemlerde gerçekleştirilen yayın saatleri itibariyle radyo, televizyon ve teleteks yayınları ayrı ayrı esas alınarak yayın programlarında reklâm-lara ayrılan süreler,

- Kuruluşların aylık dönemler ve bu dönemlerde doğrudan müşteriden veya dolaylı olarak aracı işletmelerden sağlananlar itibariyle tahakkuk ettirilen reklâm gelirleri tutarları,

- Kuruluşların varsa, aylık dönemler ve bu dönemlerde müşterilerine ve aracı işletmelere yaptıkları iskontolar ve verdikleri komisyonların tutarı ve bunların ilgili mevzuat karşısındaki durumları,

- Beyan edilip hesaplanan reklâm gelirleri. Üst Kurul paylarının tutarı ve bunların aylık dönemler itibariyle 3984 sayılı Kanu- n ve ilgili mevzuat karşısındaki durumları,

- Ödenmesi gereken Üst Kurul paylarının zamanında ve eksiksiz olarak ödenip ödenmediği,

- Zamanında ödenmemiş paylar varsa, bunlar için tasdik tarihine kadar ödenmesi gereken gecikme zammının tutarları, ne miktarının ödenip, ödenmediği.

IV. SONUÇ:

Yeminli mali müşavir, kuruluşun ilgili dönem hesaplarının reklâm gelirleri Üst Kurul payları yönünden incelenmesinde, fiili durumun, muhasebe kayıt ve belgelerinin ve buna ilişkin beyan ve ödemelerinin ilgili mevzuata uygunluğunu araştırdığını belirterek, ödenmesi gereken Üst Kurul pay tutarının ne kadar olduğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir

Adı Soyadı

(Varsa yeminli mali müşavirlik şirketi)

İmza - Mühür

EK. 41

Rapor Sayısı : YMM …. / …. - …. **İstanbul, -- / -- /-------**

Rapor Ekleri:

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
GELİR/KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ
TASDİK RAPORU

İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin

Adı Soyadı:

Bağlı Olduğu Oda:

Büro Adresi:

Telefon Numarası:

Dayanak Sözleşmesinin

Günü:

Sayısı:

Mükellefin

Adı veya Unvanı:

Adresi:

Vergi Dairesi:

Hesap No.su:

Telefon Numarası:

Tasdik Dönemi:

Beyannamede

Yer Alan Gelir/Kurumlar Vergisi Matrahı:

Olması Gereken Gelir/Kurumlar Vergisi Matrahı:

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK TASDİK RAPORUNUN DİSPOZİSYONU VE RAPORDA BULUNMASI GEREKEN ASGARİ BİLGİLER

I- GENEL BİLGİ

Bu bölümde asgari aşağıdaki bilgiler yer alacaktır:

-Mükellefin adı soyadı veya ünvanı, hesap numarası, bağlı bulunduğu vergi dairesi, ticaret sicil kaydı ve numarası.

- İştigal konusu.

- Varsa sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu özeti.

- İletişim araçları (telefon, teleks, faks vb.) sayısı ve numaraları ile kanuni defterlere kayıtlı'olup olmadığı.

- Ortaklık olması halinde ortakların ad ve soyadları ile adresleri (ortak sayısının 10'dan fazla olması halinde sadece hisse nisbetleri % 5 ve daha fazla olan ortaklar yazılacaktır).

- Mükellefin iş hacmi, tasdik döneminde çalıştırdığı işçi sayısı.

- Mükellefin iş merkezi, şubeleri, depoları vb. yerleri.

- Varsa yatırım teşvik belgesine ait bilgiler.

- Tasdik döneminde kullandığı krediler ve kredi kullandıran banka **şubeleri.**

- Tasdik dönemine ilişkin bilançolar ve gelir tabloları.

- Muhasebe işlemlerinden sorumlu olanların kimlik bilgileri ile 3568 sayılı Kanuna göre ruhsat alıp almadıkları.

- Gerekli görülen diğer hususlar.

II- USUL İNCELEMELERİ

Bu bölümde asgari aşağıdaki hususlar tesbit edilecektir:

- Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler.

- Defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin usulüne uygun olup olmadığı, gerçeği yansıtıp yansıtmadığı.

- Defter kayıtlarının kayıt nizamına, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri ve genel muhasebe kurallarına uygun olup olmadığı.

- Yıl içinde verilmesi gereken katma değer, muhtasar ve benzeri beyannamelerin süresinde verilip verilmediği ve vergi mevzuatına uygun olup olmadığı.

III- HESAP İNCELEMELERİ

Bu bölümde asgari aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur:

- Mal ve hizmet alış ve satış faturalarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığı.

- Nakit ödemelerin ve borç-alacak ilişkilerinin mal ve hizmet akımıyla uyumlu olup olmadığı, bankalar ve diğer finans kuruluşları ile ilişkilerin mahiyeti.

- Amortisman, yeniden değerleme, yatırım indirimi, her türlü istisna ve muafiyet, finansman fonu ve benzeri tutarların doğru hesaplanıp hesaplanmadığı.

- Bilançoda yer alan kalemlerin defter kayıtlarını tam ve doğru olarak yansıtıp yansıtmadığı, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde belirtilen ilkelere uygun olup olmadığı.

Bu kısımda gerekli görülen işlemler için açıklamalara yer verilecek ve bilanço üzerinde tasdik incelemesi sırasında tesbit edilen, ancak mükellef tarafından düzeltilmeyen varsa vergi mevzuatına aykırı hususlar olması gereken şekliyle belirtilecektir.

- Gelir tablosunda yer alan gelir ve giderlerin defter kayıtlarına, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine uygun olup olmadığı.

Bu kısımda ayrıca gelir tablosunda yer alan kalemlerden yeniden değerleme, şüpheli alacak karşılıkları, amortismanlar ve reeskontlar gibi hesaplama özellikleri olan kalemlerin mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığı belirlenecektir.

- Ek mali tabloları düzenlemek zorunda olan mükelleflerin ek mali tablolarında yer alan bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı.

İmalatçılarda, üretimin analitik inceleme yöntemleri kullanmak suretiyle, imalatta yapılan her türlü sarfiyattan yararlanılarak üretim kapasitesi ile karşılaştırılması ve bu yönden mamül mal miktarı ile uyumlu olup olmadığı.

- Yeniden değerlemeye tabi iktisadi kıymetlerin kurum mülkiyetinde bilançonun aktifinde yer alıp almadığı.

- Yeniden değerleme ve amortismanların hesaplanması işlemleri ve bu işlemlerin mevzuata uygun yapılıp yapılmadığı.

- Değer artış fonlarının sermayeye eklenmesinde, fonun hesaplanmasının, doğruluğunun ve sermayeye eklenmesi işlemlerinin ilgili mevzuata uygun yapılıp yapılmadığı.

- Gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilen işlemlere ilişkin tutarlar ile muafiyet tutarlarının mevzuat hükümlerine uygun olarak hesaplanıp hesaplanmadığı.

Yatırım indiriminin mevcudiyeti halinde, yatırım indiriminden faydalanabilmek için gerekli olan şekil şartlarının yerine getirilip getirilmediği.

- Yatırım teşvik ve yatırım indirimi belgesinde belirtilen şartlara ve ilgili mevzuatta belirtilen diğer şartlara uyulup uyulmadığı.

Bu çerçevede yatırım indirimine konu yatırım nedeniyle alınan belgelerin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olup olmadığı tespit edilecek, şüphelenilen durumlarda ilgililerin mükellefiyet durumlarına ilişkin olarak vergi dairelerinden ve diğer kamu idarelerinden bilgi alınarak gerekli araştırma yapılacak, yatırım harcamalarının; yatırımın yapıldığı yerde fizi-

ki olarak gözlem suretiyle kontrol edilerek kayıtlara yansıtılan harcamalarla fiili yatırımlar arasındaki uygunluğu sağlanacaktır.

- Değerlemeye tabi tutulan İktisadi kıymetlerin değerlemelerinin nasıl yapıldığına ve hesaplama yöntemine ilişkin ayrıntılı bilgiler.

- Yeminli mali müşavirce gerekli görülecek diğer hususlar.

Yeminli mali müşavirler beyannamelerini tasdik edecekleri mükelleflerle ilgili olarak, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine göre oluşacak ticari kârdan vergiye matrah olacak mali kâra geçişin doğruluğundan da sorumludurlar.

Bu itibarla tasdik raporunda ticari kâra hangi kalemlerin ilave edilerek ve hangi kalemlerin çıkartılarak mali kâra ulaşıldığı belirtilecektir.

IV- SONUÇ

Bu bölümde yeminli mali müşavirler, beyannamesini tasdik edeceği mükellefin, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine göre olması gereken ticari kâr ile vergiye matrah olacak mali kârı ve bu iki tutar arasındaki kalemleri net bir şekilde belirteceklerdir. Ayrıca ödenmesi gereken vergi ve fonlar da hesaplanarak bu bölüme dahil edilecektir. Kurumlar vergisi mükellefleri için hesaplanan asgari kurumlar vergisinin matrahı ve miktarı ile dağıtılacak kâr payı üzerinden tevkif edilmesi gereken vergiler de raporun bu bölümünde yer alacaktır.

Yukarıda belirtilen hususlarla ilgili olarak tasdik raporunda yapılacak açıklamaların ayrıntılı olması gerekmektedir. Yeminli mali müşavirler tasdik ettikleri beyannamelerde yer alan bilgilerin doğruluğunun ve gerçeğe uygunluğunun isbatında kullanılabilecek ve delil olabilecek her türlü bilgi ve belgeyi tasdik raporuna ekleyeceklerdir.

Yeminli Mali Müşavir

Adı ve Soyadı

Imza - Mühür

EK. 42

BANKALARKANUNU' NUN 46 NCİ MADDESİNE GÖRE BANKALARCA KREDİ MÜŞTERİLERİNDEN ALINACAK HESAP DURUMU BELGESİ VE EKİ BİLANÇO VE KÂR VE ZARAR CETVELİ İLE MALİ AÇIKLAYICI NOTLARIN TASDİKİNE İLİŞKİN RAPORUN DÜZENLENME ESASLARI

1. İSTENİLECEK B E L G E L ER

Tasdik raporunun düzenlenmesinde son üç yıllık döneme ilişkin aşağıdaki belgelerden yararlanılır;

a) Bilanço ve gelir tabloları (vergi dairesince tasdikli),

b) Bankalara verilen Hesap Durum Belgeleri,

c) Dönem sonu kesin mizanları,

d) Kanuni defterler,

e) Genel Kurul Belgeleri (haziran cetveli, faaliyet raporu, murakıp raporu ve saire),

f) Mali tabloların dipnotları ile ilgili bilgileri içeren yazı,

g) Kredi sözleşmeleri,

h) Kuruluşun, değişiklik ve sermaye artırımına ait Ticaret Sicil Gazeteleri,

i) Son yıla ait Gelir, Kurumlar, Katma Değer Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Damga Vergisi Beyannameleri ve tahakkuk fişleri,

j) Varsa onay dönemleri ile ilgili denetim ve tasdik raporları ve ekleri,

k) İmza sirküleri aslı ve faaliyet belgesi.

2. Y A P I L A C A K ÇALIŞMALAR

Raporun Genel Bilgiler bölümünde yeralması gereken bilgiler, yukarıda sıralanan belgelerden alınabilecektir. Bu çalışmalar sırasında mümkün olduğunca belgelere sadık kalınması zorunludur. Örneğin iştigal konusuna ilişkin bilgiler ana sözleşmeden, % 10 paya sahip ortakların isimleri ve adresleri genel kurul haziran cetvelinden yararlanılarak hazırlanacaktır.

Hesap Durumu Belgesi mali açıklayıcı notları formu, belgelere ve kuruluşun yazılı ve imzalı beyanlarına dayanılarak hazırlanmalıdır.

Aynı şekilde mali tablo dipnotları da kuruluşun yazılı ve imzalı beyanına dayanılarak hazırlanmalıdır.

Usul incelemeleri bölümünde yeralacak hususlar yukarıdaki belgeler incelenmek suretiyle tesbit edilecektir.

Hesap incelemelerinde kuruluşun mali tablolarının büyük defter kayıtlarıyla mutabık olup olmadıkları kontrol edilmelidir. Mali tabloların tasdiki esas itibariyle bir muhasebe denetimini içerecek ve yapılacak çalışmalar denetim standartlarına uygun olacaktır.

3. RAPORUN SONUÇ KISMINDA YER ALACAK BİLGİLER

Raporun sonuç bölümünde, Bankalar Kanunu'nun 46 nci maddesi uyarınca, şirketçe düzenlenen ve Yeminli Mali Müşavirlerce onaylanan bilanço, kâr-zarar tablosu (gelir tablosu) ve hesap durumu belgesinin muhasebe ilke ve kurallarına uygun olduğu belirtilecektir.

Rapor Sayısı: YMM/.... **İstanbul, .../..../…..**

Rapor Ekleri:

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
BANKALAR KANUNUNUN 46 NCI MADDESİNE GÖRE
HESAP DURUMU BELGESİ VE EKİ BİLANÇO VE K Â R VE ZARAR
CETVELİ TASDİK RAPORU

	ADI SOYADI:
İncelemeyi Yapan Yeminli	**BAĞLI OLDUĞU ODA:**
Mali Müşavirin	**BÜRO ADRESİ:**
	TEL. NUMARASI:
Dayanak Sözleşmenin	**TARİHİ:**
	SAYISI:
	ADI SOYADI (UNVANI):
	ADRESİ:
Kredi Müşterisinin	**VERGİ DAİRESİ:**
	VERGİ HESAP NO:
	TEL. NUMARASI:
	MUHASEBECİSİ:
	İNCELEME DÖNEMİ:
	İNCELEME KONUSU:

S O N U Ç:

RAPOR DÜZENİ

I. GENEL BİLGİ

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

— Kredi müşterisinin adı, soyadı, ünvanı, sermayenin % 10 ve daha fazla payına sahip ortaklarının adları ve adresleri,

— Kredi müşterisinin iştigal konusu,

— Kredi müşterisinin yönetim kurulu başkanı, yönetim kurulu üyeleri, genel müdürü ve genel müdür yardımcılarının ad ve soyadları,

— Kredi müşterisinin ticaret sicil kaydı, sicil numarası,

— Kredi müşterisinin muhasebesinden ve muhasebe denetiminden sorumlu olanların adları ile Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir ünvanı alıp almadıkları.

II. USUL İNCELEMELERİ

Bu bölümde en az aşağıdaki hususlar tespit edilecektir.

— Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler,

— Defter kayıtlarının kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,

— Kayıtların belgelere göre yapılıp yapılmadığı.

III. HESAP İNCELEMELERİ

Bu bölümde bilanço ve kâr ve zarar cetvelinin, mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esaslara uygun olarak düzenlendiğine ilişkin açıklamalara yer verilecektir.

IV. O N A Y L A N A N MALİ T A B L O L AR

Bankalar Kanunu'nun 46 ncı maddesine istinaden Türkiye Bankalar Birliği tarafından belirlenen Hesap Durumu Belgesi ile eki bilanço, kâr ve zarar cetveli ile mali açıklayıcı notlar.

V. SONUÇ

E K L E R :

1. Yeminli Mali Müşavir tarafından Onaylanmış Bilanço,

2. Yeminli Mali Müşavir tarafından Onaylanmış Gelir Tablosu,

3. Yeminli Mali Müşavir tarafından Onaylanmış Hesap Durumu Belgesi,

4. Mali Açıklayıcı Notlar.

EK. 43

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK YATIRIM TAMAMLAMA EKSPERTİZ RAPORU ÖRNEĞİ

I) YATIRIMCI İLE İLGİLİ BİLGİLER			
1.	ADI / UNVANI	:	
2.	HABERLEŞME ADRESİ	:	
3.	TELEFON	:	
	FAKS	:	
	E-POSTA ADRESİ	:	
	WEB ADRESİ	:	
4.	VERGİ DAİRESİ	:	
5.	VERGİ KİMLİK NO	:	
6.	SGK SİCİL NO	:	
II) YATIRIM TEŞVİK BELGESİYLE İLGİLİ BİLGİLER			
1.	TEŞVİK BELGESİ TARİH VE SAYISI	:	
2.	YATIRIM CİNSİ	:	
3.	YATIRIM YERİ	:	
4.	SEKTÖRÜ VE KONUSU	:	
5.	BAŞLAMA TARİHİ	:	
6.	BİTİŞ TARİHİ	:	

III) YATIRIM İLE İLGİLİ BİLGİLER			
1.	İSTİHDAM (KİŞİ)		
YATIRIM ÖNCESİ		GERÇEKLEŞEN	TOPLAM
2.	KAPASİTE		
YATIRIM ÖNCESİ		GERÇEKLEŞEN	TOPLAM

IV) GERÇEKLEŞEN TOPLAM SABİT YATIRIM TUTARI TABLOSU (TL)					
A) ARAZİ-ARSA				:	
Satın Alınma Tarihi	Arazi - Arsa Büyüklüğü	Bedeli			
B) BİNA-İNŞAAT				:	
		m^2	Birim Fiyat	Toplam	
a.	Ana bina ve tesisleri				
b.	İdare Binaları				
c.	Diğer Binalar				
Toplam					
C) MAKİNA – TEÇHİZAT				:	
a.	İthal Makine ve Teçhizat			:	
b.	Yerli Makine ve Teçhizat			:	
D) DİĞER HARCAMALAR				:	
a.	Etüd veproje			:	
b.	Yardımcı makineve teçhizat			:	
c.	İthalat ve gümrükleme			:	
ç.	Taşıma ve sigorta			:	
d.	Montaj			:	
e.	Diğer			:	
TOPLAM SABİT YATIRIM TUTARI				:	
V) YATIRIMIN FİNANSMANI (TL)					
ÖZKAYNAKLAR (%.....)				:	
YABANCI KAYNAKLAR (%.....)				:	
a.	İç Kredi				
b.	Dış Kredi				
c.	Döviz / Dövize Endeksli Kredi				
TOPLAM FİNANSMAN				:	

VI) İTHAL MAKİNE VE TEÇHİZAT BİLGİLERİ		
	FOB ($)	TL
Yeni		
Kullanılmış		
Toplam		

VII) KREDİ BİLGİLERİ				
Banka Adı	Şubesi	Kredi Türü	Kullanıldığı Tarih	Tutarı (TL)
TOPLAM				

VIII) EKSPERLERİN İLAVESİNDE YARAR GÖRDÜKLERİ DİĞER HUSUSLAR	
1.	
2.	
3.	

RAPOR TARİHİ	

EKSPERLER		
	EKSPERİN İSMİ	İMZA
1.		
2.		
3.		

15.11.1998 Tarih ve 23524 sayılı Resmi Gazete' de Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan Seri: 1 ve 26 Numaralı "HİSSE SENETLERİNİN KURUL KAYDINA ALINMASINA VE SATIŞINA İLİŞKİN ESASALAR" Tebliğin 3 üncü Eki Aşağıya Alınmıştır.

(EK-3) SERMAYE ARTIRIMI YOLUYLA HALKA ARZ İÇİN GEREKLİ BELGELER

1. Esas sözleşme.

2. Sermaye artırımına ilişkin yetkili organların kararı,

3. Sermaye artırım gerekçesi,

4. İç kaynaklardan yapılacak sermaye artırımının mevzuata uygun olduğuna ilişkin yeminli mali müşavir raporu,

5. İzahname, yeni pay alma sirküleri ve tasarruf sahipleri sirküleri ile bunların ilan edileceği gazetelerin isimleri,

6. Halka arz edilecek hisse senedi örneği,

7. Aracı kurumla yapılan sözleşme örneği,

8- Ortaklığın son 3 yıllık kesin bilanço, gelir tablosu ve faaliyet raporları ile başvuru tarihine en yakın ara mali tablolar,

9- Son 3 yıla ait kâr dağıtım tabloları,

10- Bağımsız denetleme raporu,

11- Satış fiyatının Borsa veya nominal değerinden farklı olması halinde fiyat tespit raporu,

12- Pay bedellerinin yatırılması için nezdinde özel hesap açılan Banka tarafından bu durum Kurul'a bildiren yazı,

13- Kurul'un ilgili tebliğleri uyarınca ilan zorunluluğu bulunuyorsa, yönetim kurulu kararlarının ilanlarının yapıldığı gazeteler,

14- Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'ndan alınan izin belgesi ile genel kurul toplantı tutanağı ve katılanlar cetveli,

15- Artırılacak sermayeyi temsil eden hisse senetlerinden satılmayanların satış süresinin bitiş tarihinden itibaren 3 işgünü içerisinde bedellerinin tam olarak ve nakden ödenerek satın alınacağını ortaklığa karşı taahhütte bulunmuş olan pay sahiplerinin veya aracı kuruluşların ortaklığa verdiği satınalma taahhütnamesi ve bir sureti, taahhütname bir tüzel kişi tarafından

veriliyorsa, tüzel kişinin yetkili organının taahhüde ilişkin kararı,

16. Ek satış hakkının kullanılmak istenmesi halinde;

a- Halka arzedilecek hisse senetleri üzerinde Tebliğ'in 5 inci Maddesinin (c) bendinde belirtilen, senetlerin devir ve tedavülünü kısıtlayıcı ve senet sahiplerinin haklarını kullanmasına engel olacak kayıtlar olmadığını ve ayrıca hisse senetleri üzerinde intifa hakkı olup olmadığını belgeleyen ilgili ortaklıktan alınmış bir yazı ile hisse senetlerini halka arz edeceklerin bu konudaki yazılı beyanları,

b- Halka arzedilecek hisse senetleri üzerinde zilyedliğin herhangi bir rehin veya teminat işlemine dayanmadığ konusunda hisse senetlerini halka arzedecek olanların yazılı beyanları,

c- Halka arzedilecek hisse senetlerinin tertip, grup, tür ve belge numaraları itibariyle ayrıntılı dökümü,

d- Satış anında senet üzerinde bulunacak kar payı ve yeni pay alma kuponlarının yılları ile numaraları ve adetleri,

e- Ek satış hakkı konusunda, ek satışı yapacak ortaklar ile aracı kuruluşlar arasında yapılan sözleşme örneği,

17. Yönetim kurulu üyeleri ile yönetimde yetkili olan personelden alınan, ilgili kişiler hakkında yüz kızartıcı suçlardan dolayı alınmış cezai kovuşturma ve/veya hükümlülüğünün ve Şirket işleri ile ilgili olarak taraf olunan dava konusu hukuki uyuşmazlık ve/veya kesinleşmiş hüküm bulunup bulunmadığına dair beyanlar

18. Kurul'ca istenecek diğer bilgi ve belgeler.

27.06.2000 tarih ve 24092 sayılı Resmi Gazete' de Sanayi ve Ticaret Bakanlığın tarafından yayımlanan "YURT İÇİNDE FUAR DÜZENLENMESİNE DAİR YÖNETMELİK" in 11 ve 15 inci Madde Hükümlerine Aşağıda Yer Verilmiştir.

"Bir Fuarın, Uluslararası Fuar Niteliği Taşıması

Madde 11 — Yönetmeliğin 6-9 uncu maddelerinde tanımı yapılan fuar türlerinden ayrı olarak, bir fuarın «uluslararası fuar» niteliği taşıması aşağıdaki şartların birlikte oluşması ile mümkündür.

a) Mal ve hizmetlerin perakende satışlarının yapılmadığı,

b) Bir fuarın aynı ad altında ve sektör bazında en az 3 yıl veya üst üste 3 defa yapılmış olması,

c) Genel olarak, doğrudan ve dolaylı (temsilcileri kanalıyla) yabancı katılımcı sayısı, tüm katılımcılara göre en az % 15 olması,

d) Yine doğrudan ve dolaylı yabancı katılımcıya satılan net m2 stand alanı büyüklüğünün toplam stand alanının % 10'undan az olmaması,

e) Yabancı ziyaretçi sayısının, toplam ziyaretçi sayısı içerisinde en az % 2,5'a ulaşması.

Fuarların bu nitelikleri; Dernek görüşü de alınarak, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca, yetkili Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler veya Yeminli Mali Müşavirler veya bağımsız denetleme kuruluşu tarafından düzenlenecek raporlar ile belgelenmelidir. Ancak, UFİ (Union Des Foires Internatıonales) etiketini taşıyan fuarlarda yukarıdaki işlemler yapılmaz.

Yetki Belgesi

Madde 15 — Anonim veya limited şirket olarak faaliyet gösteren düzenleyiciler yetki belgesi almak üzere, aşağıda belirtilen belgelerle birlikte Bakanlıkta Genel Müdürlüğe doğrudan başvururlar.

a) Dilekçe,

b) Şirket ana sözleşmesinin yer aldığı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nin aslı veya noterden tasdikli örneği,

c) Şirketin sermayesinin tamamının ödendiğine ve bu sermayenin özvarlık içinde korunduğuna ilişkin 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca, yetkili Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler veya Yeminli Mali Müşavirler tarafından düzenlenen raporu,

d) Ortaklık sıfatına sahip yöneticiler ile diğer imza yetkisine sahip görevlilerin müflis,

konkordato ilan etmiş veya taksirli suçlar hariç olmak üzere zimmet, ihtilas, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı suçlardan dolayı hüküm giymemiş olduğuna dair Cumhuriyet Savcılığından alınan belge,

e) Şirketi bağlayıcı işlemler yapma konusunda hukuken temsile yetkili kılınan kişilere ilişkin 6 ayı geçmemek şartıyla düzenlenen imza sirküleri,

f) Bu Yönetmeliğin ekindeki 1 no.lu form.

Genel Müdürlükçe yapılan inceleme sonucunda, başvuruları uygun görülen şirketlere beş yıl süreli "Yurt İçi Fuar Düzenleme Yetki Belgesi" verilir.

Yurt içi fuar düzenleme yetki belgesi, her beş (5) yılda bir, bu sürenin bitiminden dört ay önce bu maddenin (d) , (e) ve (f) bentlerinde belirtilen belgelerle Genel Müdürlüğe başvurulması halinde, uygun görülenlerin yetki belgeleri yenilenir.

Ancak; yenileme işlemi için süresi içerisinde ilgili belgelerle birlikte Genel Müdürlüğe başvurmayan şirketlerin yetki belgeleri iptal edilir."

EK. 46

Rapor Sayısı: YMM…./…… **İstanbul,-- / -- / ------**

Rapor Ekleri:

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
TESBİT VE TASDİK RAPOR
(HAM PETROL VE PETROL ÜRÜNLERİ
İTHALATI TALEBİNE İLİŞKİN YILLIK RAPOR)

TASDİKİ YAPAN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRİN	**Adı ve Soyadı:**
	Bağlı Olduğu Oda:
	Büro Adresi:
	Telefon Numarası:
DAYANAK SÖZLEŞMESİNİN	**Günü:**
	Sayısı:
İTHALATCININ	**Adı:**
	İşi:
	Adresi:
	Vergi Dairesi:
	Sicil Numarası:
	Telefon Numarası:
SANAYİCİNİN	**Adı:**
	İşi:
	Adresi:
	Vergi Dairesi:
	Sicil Numarası:
	Telefon Numarası:

İNCELEME DÖNEMİ:

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

(Hampetrol ve Petrol Ürünleri İthalatı için)

I. GENEL BİLGİ:

- İthalat talebinde bulunan şirketin;

a) Ticaret unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,

b) Merkez ve şubelerinin adresi, telefon ve faks numaraları,

c) Bağlı olduğu vergi dairesi ve sicil numarası,

d) İştigal konusu, iştigal konusu içinde petrol ürünleri ithalinin yer alıp almadığı,

e) Müracaat tarihi itibariyle, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş bir sermaye şirketi olup olmadığı, sermaye tutarı, ortakların ad ve soyadları ile işyeri, ikametgah adresleri, hisse oranları,

f) Çalıştırdığı işçi sayısı,

g) Varsa sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu özeti,

h) Son iki yıl ithalat ve ihracat miktar ve tutarları (ABD Doları cinsinden),

i) Gerekli görülen diğer hususlar.

II. USUL İNCELEMELERİ:

a) Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler,

b) Tüm vergi beyannamelerinin zamanında verilip verilmediği,

c) Her hangi bir AFİF borcunun bulunup bulunmadığı,

d) Vergi borcu olup olmadığı,

e) S.S.K. prim borcu olup olmadığı

f) Son iki yıla ait ödenen vergi tutarları.

III. İTHALAT TALEBİYLE İLGİLİ İNCELEMELER:

a) İthal edilmek istenen hampetrol ve petrol ürünlerinin cinsi, miktarı ve birim fiyatı,

b) İthalatın gerçekleştirilmesi düşünülen gümrük ile ürünün konulacağı depo veya antrepo,

c) İthal edilecek her bir ürün için tasdikli spesifikasyon sertifikası bulunup bulunmadığı, (ithal edilecek petrol ürünlerinin spesifikasyonları, Türk Standartları Enstitüsünce (TSE) belirlenen zorunlu standartlara, zorunlu standardı bulunmayan ürünler için ise, TÜPRAŞ tarafından hazırlanan ve Enerji ve Tabi Kaynaklar Bakanlığınca kabul edilen spesifikasyonlara uygun olacaktır.),

d) İthal edilmek istenen petrol ürünlerinin konulacağı akaryakıtlar için en az 30.000 ton ve LPG için en az 3.000 ton stoklama tesislerinin mülkiyetine sahip olunup olunmadığı,

e) Stoklama tesislerinin ürün cinslerine göre yerleri ve kapasiteleri hakkında bilgi,

f) İthalatçı şirketlerin dağıtım şirketleri ile satış sözleşmelerinin olup olmadığı, (Bu satış sözleşmesinde "ithalata konu olan petrol ürününün dağıtım şirketine teslim edildiği gümrük giriş deposu veya antreposundan itibaren, Türkiye' deki akaryakıt dağıtım sistemi içerisinde her türlü sorumluluğun kendisine ait olduğunu" belirten bir madde de yer alacaktır.

Ayrıca dağıtım şirketlerinin ithalatçı firmalarla yaptıkları sözleşmelerde yer alan miktarlar toplanarak, kendileri tarafından ithal edecekleri miktarı belirleyen 21 Aralık 1996 tarih ve 22854 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan Bakanlığımız Tebliği'nin 1 inci maddesi hükmüne uyulacaktır.)

g) İthalatçı şirketlerin sanayi tesisi veya diğer kuruluşlar ile yapılmış satış sözleşmeleri varsa;

- Alıcıların her bir üründe bir yerleşim bölgesinde yılda 5.000 tondan fazla ürün tüketimi var mıdır?

- Sanayicilerin bağlı olduğu sanayi odası tarafından hazırlanmış ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği tarafından onaylanmış, geçerlik süresi dolmiamış "kapasite raporları" var mıdır?

- Sanayicilerin bağlı oldukları sanayi odasınca hazırlanarak tasdik edilmiş son iki yıllık fiili üretimde kullanılan petrol ürünlerinin cins ve miktarlarını gösteren "ekspertiz raporu" var mıdır?

h) Karayolu ve demiryolu ile yapılacak hampetrol ve petrol ürünleri ithalatında en az iki yıldır üretim faaliyetini sürdüren rafineri şirketleri ile yapılmış satış sözleşmesi var mıdır? (Bu satış sözleşmesinde "ithalata konu olan hampetrol ve petrol ürünlerinin rafineri şirketine teslim edildiği gümrük giriş deposu veya antreposundan itibaren, Türkiye' deki akaryakıt dağıtım sistemi içerisinde her türlü sorumluluğun rafineri şirketine ait olduğunu" belirten bir maddeye yer verilecektir. Ayrıca rafineri tarafından gerektirdiği AFİF payının tahsilinde kullanılmak üzere teminat mektubu alınacaktır.)

IV. SONUÇ:

Yapılan hampetrol ve petrol ürünleri ithalatı talebine ilişkin sunulan bilgi, belge ve değerlendirmelerin mevzuata ve gerçeğe uygun olduğu açık ve kesin bir dille tasdik olunacaktır.

Yeminli Mali Müşavir

Adı ve Soyadı

İmza ve Mühür

Hampetrol ve Petrol Ürünleri İthalatı Hakkında YMM Raporu Ekinde Verilecek Belgeler

1. YMM denetim ve tasdik sözleşmesi ile faaliyet belgesi aslı,
2. Şirketin oda sicil kayıt sureti,
3. Şirket ana sözleşmesinin yayımlandığı ticaret sicili gazetesi,
4. En son kurumlar vergisi beyannamesi,
5. En son bilanço ve gelir tablosu,
6. İthal edilmek istenen petrol ürünlerinin cins, birim fiyatı ve miktarını gösteren proforma fatura
7. Spesifikasyon sertifikası,
8. Stoklama tesislerinin mülkiyetini tevsik eden belge,
9. İthalatçı şirketlerle dağıtım şirketleri ve sanayiciler arasında yapılan satış sözleşmeleri,
10. Bağlı bulunduğu vergi dairesinden alınmış, vergi borcu olup olmadığına dair yazı,
11. Sosyal Sigortalar Kurumundan alınmış, prim borcu olup olmadığına dair yazı,
12. Önceki yıl ithalatlarına ait ürün cins ve miktarlarını gösterir bilgi dökümü,
13. Çevresel Etki Değerlendirme Yönetmeliğine göre alınacak uygunluk belgesi
14. İş yeri açma ruhsatı,
15. Önceki yıl yapılan ithalatlara ait ürün cins ve miktarlarını gösterir bilgi dökümü

EK. 47

Rapor Sayısı: YMM…./…… **İstanbul,-- / -- / ------**

Rapor Ekleri:

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
TESBİT VE TASDİK RAPOR
(İTHAL EDİLEN HAM PETROL VE PETROL ÜRÜNLERİNE İLİŞKİN ÜÇER AYLIK DEVRE RAPORU)

TASDİKİ YAPAN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRİN	**Adı ve Soyadı:** **Bağlı Olduğu Oda:** **Büro Adresi:** **Telefon Numarası:**
DAYANAK SÖZLEŞMESİNİN	**Günü:** **Sayısı:**
İTHALATCININ	**Adı:** **İşi:** **Adresi:** **Vergi Dairesi:** **Sicil Numarası:** **Telefon Numarası:**
SANAYİCİNİN	**Adı:** **İşi:** **Adresi:** **Vergi Dairesi:** **Sicil Numarası:** **Telefon Numarası:**

İNCELEME DÖNEMİ:

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

(Hampetrol ve petrol ürünleri ithalatı için)

I. GENEL BİLGİ:

a) Firmanı ticaret unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,

b) Şirketin merkez ve şubelerinin adresi, telefon ve faks numaraları,

c) Şirketin bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası,

d) Şirketin iştigal konusu,

e) Gerekli görülen diğer hususlar.

II. USUL İNCELEMELERİ:

a) Tüm vergi beyannamelerinin zamanında verilip verilmediği,

b) Her hangi bir AFİF borcunun bulunup bulunmadığı,

c) Vergi borcu olup olmadığı,

d) S.S.K. prim borcu olup olmadığı

III. İLGİLİ DÖNEM İTHALATINA İLİŞKİN İNCELEMELER:

a) İthal edilen malların cins, birim fiyatı ve miktarını gösteren bilgiler,

b) İthalatın gerçekleştirildiği gümrüğün adı, malın konulduğu depo veya antreponun adı,

c) İthal edilen ürünlere ilişkin bilgi (ithalat, satış, dönem başı ve dönem sonu stok bilgileri dahil),

d) İnceleme tarihinde fiilen tespit edilen stoklara ilişkin bilgi,

IV. SONUÇ:

Yapılan ürün ithalata ilişkin sunulan bilgi, belge ve değerlendirmelerin mevzuata ve gerçeğe uygun olduğu açık ve kesin bir dille tasdik olunacaktır.

Yeminli Mali Müşavir

Adı ve Soyadı

İmza ve Mühür

EKLER LİSTESİ

1. YMM denetim ve tasdik sözleşmesi ile faaliyet belgesi aslı,
2. En son bilanço ve gelir tablosu,
3. İthal ürünlere ait fatura,
4. İthal ürünlerin spesifikasyon sertifikası,
5. İthal edilen ürünlerin menşe-i şahadetnamesi,
6. İthal edilen ürünlere ait gümrük giriş beyannamesi,
7. İthalat işlemi tamamlanan veya geçerlilik süresi dolan PİGM müsaade yazısı
8. İthal ürünlerin satış tarihi, yer ve miktarlarını gösterir liste,
9. Yerli rafinerilerden aylık ürün çekişleri (cins ve miktar itibariyle).

EK. 48

Rapor Sayısı: YMM…./…… **İstanbul,-- / -- / ------**

Rapor Ekleri:

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
TESBİT VE TASDİK RAPOR
(SOLVENT, BAZYAĞI VE MADENİ YAĞ
İTHALATI TALEBİNE İLİŞKİN YILLIK RAPOR)

TASDİKİ YAPAN	**Adı ve Soyadı:**
YEMİNLİ MALİ	**Bağlı Olduğu Oda:**
MÜŞAVİRİN	**Büro Adresi:**
	Telefon Numarası:
DAYANAK	**Günü:**
SÖZLEŞMESİNİN	**Sayısı:**
İTHALATÇININ	**Adı:**
	İşi:
	Adresi:
	Vergi Dairesi:
	Sicil Numarası:
	Telefon Numarası:
SANAYİCİNİN	**Adı:**
	İşi:
	Adresi:
	Vergi Dairesi:
	Sicil Numarası:
	Telefon Numarası:

İNCELEME DÖNEMİ:

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

(Solvent, Bazyağı ve Madeni Yağ İthalatı için)

I. GENEL BİLGİ:

- İthalat talebinde bulunan şirketin;

a) Ticaret unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,

b) Merkez ve şubelerinin adresi, telefon ve faks numaraları,

c) Bağlı olduğu vergi dairesi ve sicil numarası,

d) İştigal konusu, iştigal konusu içinde petrol ürünleri ithalinin yer alıp almadığı,

e) Müracaat tarihi itibariyle, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş bir sermaye şirketi olup olmadığı, sermaye tutarı, sermaye tutarı, ortakların ad ve soyadları ile işyeri, ikametgah adresleri, hisse oranları,

f) Çalıştırdığı işçi sayısı,

g) Varsa sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu özeti,

h) Son iki yıl ithalat ve ihracat miktar ve tutarları (ABD Doları cinsinden),

i) Gerekli görülen diğer hususlar.

II. USUL İNCELEMELERİ:

a) Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler,

b) Tüm vergi beyannamelerinin zamanında verilip verilmediği,

c) Her hangi bir AFİF borcunun bulunup bulunmadığı,

d) Vergi borcu olup olmadığı,

e) S.S.K. prim borcu olup olmadığı

f) Son iki yıla ait ödenen vergi tutarları.

III. İTHALAT TALEBİYLE İLGİLİ İNCELEMELER:

A- Solvent ve Bazyağı İthalatı;

1. Kendi ihtiyaçları için ithalat yapan sanayicilerin,

a) İthal edilmek istedikleri malın cinsi, miktar ve birim fiyatı,

b) İthalatın gerçekleştirilmesi gümrük ile malın konulacağı depo veya antrepo,

c) Sanayicilerin bağlı olduğu sanayi odası tarafından hazırlanmış ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği tarafından onaylanmış, geçerlik süresi dolmamış olan kapasite raporuna sa-

hip olunup olunmadığı,

d) Önceki yıl içerisinde ithal edilen veya yurtiçi firmalardan alınan malların cinslerine göre miktarlarını gösterir bilgi dökümü,

e) Tüketimleri ile ilgili sanayicinin bağlı olduğu sanayi odasınca onaylanmış son iki yıla ait ekspertiz raporunun olup olmadığı,

f) Söz konusu sanayi tesisine ait iş yeri açma ruhsatı ve Çevresel Etki Değerlendirme Yönetmeliğine göre alınmış uygunluk belgesinin mevcut olup olmadığı,

2. Sanayicinin ihtiyacına binaen ithalat yapacak ithalatçı şirketlerin;

a) İthalatçı şirketin ödenmiş sermayesinin asgari 10 Milyar TL. olup olmadığı,

b) İhtiyaç sahibi sanayici firmadan yetki belgesi alınıp alınmadığı,

c) Yetki belgesi veren sanayici firmanın bağlı olduğu sanayi odası tarafından hazırlanmış ve TOBB tarafından onaylanmış, geçerlilik süresi dolmamış olan kapasite raporuna sahip olup olmadığı,

d) Sanayicinin bağı olduğu sanayi odasınca onaylanmış son iki yıla ait ekspertiz raporunun olup olmadığı,

e) İhtiyaç sahibi sanayi tesisine ait iş yeri açma ruhsatı ve Çevresel Etki Değerlendirme Yönetmeliğine göre alınmış uygunluk belgesi ile benzeri belgelerin mevcut olup olmadığı,

f) Sanayici firmanın bir önceki yıl yetki belgesi verdiği ithalatçı şirketler ile bu şirketlerden aldığı malın cinsi ve miktarlarını gösterir bilgi dökümü,

3. AFİF kapsamında bulunan malların ithalatında, fon mükellefi olan ithalatçılar ve kendi ihtiyacı için ithalat yapan sanayicilerden alınacak olan süresiz teminat mektubu ve ilgili bankanın teyit yazısını olup olmadığı,

4. Bazyağı ithal edecek sanayici ve ithalatçıların yukarıda belirtilen belgelere ilaveten ayrıca ibraz etmek zorunda oldukları,

- İthal edeceği malla ilgili üretim programını,
- Katık ithalatı hakkında bilgileri,
- Ambalaj şekline ait bilgileri,
- Ambalajın tedariki ile ilgili bilgileri,
- Satış ile ilgili bilgileri,
- Nihai ürüne ait laboratuvar bilgilerini,

Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne ibraz edip etmedikleri.

B. Madeni Yağ İthalatı (ambalajlı ithalatlar hariç);

a) Bu ürünleri dökme olarak ithal edecek ve kendi üretimlerinde ham madde girdisi olarak kullanacak olan sanayicilerin, bağlı bulundukları sanayi odasınca hazırlanmış ve TOBB tarafından onaylanmış kapasite raporuna sahip olup olmadıkları,

b) İthal edilmek istenen ürünün cins, miktar, birim fiyatı ve spekleri ile ilgili bilgiler,

c) Sanayicinin bağlı bulunduğu sanayi odasınca onaylanmış son iki yıla ait ekspertiz raporunun olup olmadığı,

d) Önceki yıl içerisinde ithal edilen ürünün GTİP' na göre cins ve miktarlarına ilişkin bilgi dökümü,

e) Söz konusu sanayi tesisine ait iş yeri açma ruhsatı ve Çevresel Etki Değerlendirme Yönetmeliğine göre alınmış uygunluk belgesinin mevcut olup olmadığı,

f) Bu ürünlerden AFİF kapsamında bulunanlar için, fon mükellefi olan ithalatçılar ile kendi ihtiyacı için ithalat yapan sanayicilerden alınacak olan süresiz banka teminat mektubu ve ilgili banka'ın teyit yazısının olup olmadığı.

IV. SONUÇ:

Yapılan ithalat talebine ilişkin sunulan bilgi, belge ve değerlendirmelerin mevzuata ve gerçeğe uygun olduğu açık ve kesin bir dille tasdik olunacaktır.

Yeminli Mali Müşavir

Adı ve Soyadı

İmza ve Mühür

Solvent, Bazyağ ve Madeni Yağ İthalatı Hakkında YMM Raporu Ekinde Verilecek Belgeler

1. YMM denetim ve tasdik sözleşmesi ile faaliyet belgesi aslı,
2. Şirketin oda sicil kayıt sureti,
3. Şirket ana sözleşmesinin yayımlandığı ticaret sicili gazetesi,
4. En son kurumlar vergisi beyannamesi,
5. En son bilanço ve gelir tablosu,
6. İthal edilmek istenen petrol ürünlerinin cins, birim fiyatı ve miktarını gösteren proforma fatura
7. Spesifikasyon sertifikası,
8. Stoklama tesislerinin mülkiyetini tevsik eden belge,
9. Sanayicilerle ithalatçı şirketler arasında yapılan satış sözleşmeleri,
10. Sanayici firmalar tarafından ihracatçı şirketlere verilen yetki belgesi,
11. Kapasite raporları,
12. Ekspertiz raporları,
13. Bağlı bulunduğu vergi dairesinden alınmış, vergi borcu olup olmadığına dair yazı,
14. Sosyal Sigortalar Kurumundan alınmış, prim borcu olup olmadığına dair yazı,
15. Çevresel Etki Değerlendirme Yönetmeliğine göre alınacak uygunluk belgesi
16. İş yeri açma ruhsatı,
17. Önceki yıl yapılan ithalatlara ait ürün cins ve miktarlarını gösterir bilgi dökümü.
18. Rapor Dispozizyonun'nun III-A/4 maddesinde belirtilen bilgilere ilişkin döküm.

EK. 49

Rapor Sayısı: YMM…./…… **İstanbul,-- / -- / ------**

Rapor Ekleri:

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
TESBİT VE TASDİK RAPOR
(İTHAL EDİLEN SOLVENT, BAZYAĞI VE MADENİ YAĞLARA İLİŞKİN ÜÇER AYLIK DEVRE RAPORU)

TASDİKİ YAPAN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRİN	**Adı ve Soyadı:** **Bağlı Olduğu Oda:** **Büro Adresi:** **Telefon Numarası:**
DAYANAK SÖZLEŞMESİNİN	**Günü:** **Sayısı:**
İTHALATCININ	**Adı:** **İşi:** **Adresi:** **Vergi Dairesi:** **Sicil Numarası:** **Telefon Numarası:**
SANAYİCİNİN	**Adı:** **İşi:** **Adresi:** **Vergi Dairesi:** **Sicil Numarası:** **Telefon Numarası:**

İNCELEME DÖNEMİ:

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

(Solvent. Bazyağ ve Madeni Yağlar için)

I. GENEL BİLGİ:

a) Firmanı ticaret unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,

b) Şirketin merkez ve şubelerinin adresi, telefon ve faks numaraları,

c) Şirketin bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası,

d) Şirketin iştigal konusu,

e) Kapasite raporu özeti,

f) Gerekli görülen diğer hususlar.

II. USUL İNCELEMELERİ:

a) Tüm vergi beyannamelerinin zamanında verilip verilmediği,

b) Her hangi bir AFİF borcunun bulunup bulunmadığı,

c) Vergi borcu olup olmadığı,

d) S.S.K. prim borcu olup olmadığı

III. İLGİLİ DÖNEM İTHALATINA İLİŞKİN İNCELEMELER:

a) İthal edilen malların cins, birim fiyatı ve miktarını gösteren bilgiler,

b) İthalatın gerçekleştirildiği gümrüğün adı, malın konulduğu depo veya antreponun adı,

c) İthal edilen ve üretilen mallara ilişkin maliyet analizi ve teknik gereklilikle ilgili bilgi (ithalat, üretim, satış ve dönem başı ve dönem sonu stok bilgileri dahil),

d) İthal edilmek istenen petrol ürünlerinin konulacağı akaryakıtlar için en az 30.000 ton ve LPG için en az 3.000 ton stoklama tesislerinin mülkiyetine sahip olunup olunmadığı,

e) İnceleme tarihinde fiilen tespit edilen stoklara ilişkin bilgi,

f) İthal edilen malların amacına uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı.

IV. SONUÇ:

Yapılan ithalata ilişkin sunulan bilgi, belge ve değerlendirmelerin mevzuata ve gerçeğe uygun olduğu açık ve kesin bir dille tasdik olunacaktır.

Yeminli Mali Müşavir
Adı ve Soyadı
İmza ve Mühür

EKLER LİSTESİ

1. YMM denetim ve tasdik sözleşmesi ile faaliyet belgesi aslı,
2. En son bilanço ve gelir tablosu,
3. İthal mallara ait fatura,
4. İthal malların spesifikasyon sertifikası,
5. İthal edilen malların menşe-i şahadetnamesi,
6. İthal edilen malların gümrük giriş beyannamesi,
7. İthalat işlemi tamamlanan veya geçerlilik süresi dolan PİGM müsaade yazısı
8. Üretilen malların satış tarihi, yer ve miktarlarını gösterir liste,
9. İthal malların satış tarihi, yer ve miktarlarını gösterir liste.

EK. 50

Rapor Sayısı: YMM---/ ----/---- **İstanbul, -- / -- / ------**

Rapor Ekleri:

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
GELİR VERGİSİ İSTİSNASI
TASDİK RAPORU

İncelemeyi Yapan	**Adı Soyadı:**
Yeminli Mali Müşavirin	**Bağlı Olduğu Oda:**
	Büro Adresi:
	Telefon Numarası:
Dayanak Sözleşmesinin	**Günü:**
	Sayısı:
Mükellefin	**Adı Soyadı:**
	Adresi:
	Vergi Dairesi:
	Hesap No.su:
	Telefon Numarası:

İnceleme Dönemi:

Yararlanılması Uygun Görülen Kazanç İstisnası:

SONUÇ:

RAPOR DİZPOZİSYONU

I.GENEL BİLGİ

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

1. Mükellefin adı, soyadı, iştigal konusu, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, adresi,

2. Pay oranı %10 ve daha fazla olan ortakların adı-soyadı (unvanı), varsa bağlı oldukları vergi dairesi ve hesap numaraları ile adresleri,

3. Mükellefin merkez ve şube işyerlerinin sayısı ve adresleri

4. Mükellefin merkez ve şube işyerlerinin ticaret sicil kaydı ve sicil numaraları,

5. Mükellefin kapsama dahil illerdeki işyerlerinin sayısı ve adreslerinin belirtilmesi,

6. Mükellefin kapsamsa dahil illerdeki işyerinin ticaret sicil kaydı sicil numarası ile Ticaret ve/veya Sanayi Odası kaydı ve numarası,

7. Kapsama dahil illerdeki işyerlerinde çalışanların sayısı (SSK dört aylık bordrolarındaki işçi sayısı bilgileri ve muhtasar beyannamesinde belirtilen işçi sayısı),

8. İstisna dönemine ilişkin bilanço ve gelir tablosu,

9. Kapsama dahil işyerlerine ilişkin genel bilgiler,

10. Kapsama dahil illerde yeni işyerlerinin faaliyete geçtiği tarihler,

11. Kazanç istisnasının münhasıran kapsama dahil illerde mevzuat hükümlerine göre elde edilen kazanca uygulanıp uygulanmadığı,

12. Muhasebeden veya muhasebe denetiminden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir unvanını alıp almadıkları,

13. Gerekli görülen diğer hususlar.

II. USUL İNCELEMESİ

Bu bölünde en az aşağıdaki bilgilere yer verilecektir.

1.Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler,

2. Defter kayıtlarının dayanak teşkil eden belgelerin ilgili mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı,

3. Defter kayıtlarının 213 sayılı Vergi Usul Kanunun ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri ile gene muhasebe kurallarına uygun olup olmadığı,

4. Kapsama dahil illerdeki işyerlerinde elde edilen hasılat ve giderlerin defterlerde ayrıca gösterilip gösterilmediği,

5. Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,

6. Mükellefin 4325 sayılı Kanunun 3/a maddesindeki istisna için öngörülen şartları taşıyıp taşımadığının ve yararlanılacak istisnanın gerçek tutarının belirlenmesinde takip edilen inceleme ve kanıt toplama yöntem ve teknikleri,

7. Gerekli olan diğer belgeler.

III. HESAP İNCELEMESİ

Bu bölünde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

1.Vergi teşvikleri açısından 4325 sayılı Kanunu kapsamında sayılan illerde1.1.1998-31.12.2000 tarihleri arasında işe yeni başlayıp başlamadıkları,

2. Kapsama dahil illerdeki işyerlerinde fiilen ve sürekli olarak en az 10 ve daha fazla işçi çalıştırıp, çalıştırılmadığı,

3. Asgari 10 işçi çalıştırma şartının vergilendirme döneminin tamamında yerine getirilip getirilmediği (vergilendirme dönemi içinde yeni işe başlayan veya bırakanlardan faaliyet döneminde asgari 10 işçi çalıştırılması şartını yerine getirenlerde istisnadan yararlanmaktadır.)

4. Kapsama dahil illerde aynı mükellefin birden fazla işyeri açması halinde bu işyerlerinde çalışan işçi sayısının toplu olarak asgari şartı sağlayıp sağlamadığı,

5. Gelir ve kurumlar vergisinden istisna kazancın mevzuat hükümlerine uygun olarak muvazaadan ari olarak münhasıran kapsanma dahil illerden elde edilip edilmediği,

6. Mevzuat hükümlerine vergi dışı işlemlere konu maliyetleri ile hasılata ilişkin belgelerin sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olup olmadığı tespit edilecek, şüphelenilen durumlarda ilgililerin mükellefiyet durumlarına ilişkin olarak vergi dairelerinden ve diğer kamu idarelerinden bilgi alınarak gerekli araştırmanın yapılıp yapılmadığı,

7. Kapsama dahil illerde yeni açılan işyeri veya işyerlerinin fiziki durumu araştırılarak, işyerinin kapasitesi ve hasılat durumunun fiilen uyumlu olup olmadığı,

8. Kapsama dahil illerde işyerinin kuruluş işlemlerinin ticaret sicili, ticaret ve /veya sanayi odasına kayıtları ve imalatçılarda kapasite raporları ile SSK kayıtları üzerinden araştırılması ve denetlenmesi,

9. Kapsama dahil iller dışında mükellefin diğer illerde de faaliyetlerinin bulunup bulunmadığının araştırılması ve istisna kazançlar ile istisna dışı kazançlara merkez genel yönetim giderlerinden (amortismanlar dahil) pay verilip verilmediğinin tespiti ve genel yönetim giderlerinin dağıtım şekli,

10. Kayıt ve belgeler ile fiili durumun birbirini doğrulayıp doğrulamadığı,

11. Gerekli görülecek diğer hususlar.

IV. SONUÇ

Bu bölümde yeminli mali müşavirler, mükelleflerin işlemlerinin 4325 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin (a) bendi çerçevesinde incelendiğini, istisnadan yararlanmak için aranan şartların mevcut olduğunu, belirtilen istisna tutarının gerçek olduğunu ve fiili durum ile belge ve kayıtların birbiriyle uyumlu ve ilgili mevzuata uygun olduğunu kesin olarak ifade edecektir.

EK. 51

Rapor Sayısı: YMM---/ ----/---- **İstanbul, -- / -- / ------**

Rapor Ekleri:

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASI
TASDİK RAPORU

İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin

Adı Soyadı:
Bağlı Olduğu Oda:
Büro Adresi:
Telefon Numarası:

Dayanak Sözleşmesinin

Günü:
Sayısı:

Mükellefin

Unvanı:
Adresi:
Vergi Dairesi:
Hesap No.su:
Telefon Numarası:

İnceleme Dönemi:

Yararlanılması Uygun Görülen Kazanç İstisnası:

SONUÇ:

RAPOR DİZPOZİSYONU

I.GENEL BİLGİ

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

1. Mükellefin unvanı, iştigal konusu, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, adresi,

2. Pay oranı %10 ve daha fazla olan ortakların adı-soyadı (unvanı), varsa bağlı oldukları vergi dairesi ve hesap numaraları ile adresleri,

3. Mükellefin merkez ve şube işyerlerinin sayısı ve adresleri

4. Mükellefin merkez ve şube işyerlerinin ticaret sicil kaydı ve sicil numaraları,

5. Mükellefin kapsama dahil illerdeki işyerlerinin sayısı ve adreslerinin belirtilmesi,

6. Mükellefin kapsamsa dahil illerdeki işyerinin ticaret sicil kaydı sicil numarası ile Ticaret ve/veya Sanayi Odası kaydı ve numarası,

7. Kapsama dahil illerdeki işyerlerinde çalışanların sayısı (SSK dört aylık bordrolarındaki işçi sayısı bilgileri ve muhtasar beyannamesinde belirtilen işçi sayısı),

8. İstisna dönemine ilişkin bilanço ve gelir tablosu,

9. Kapsama dahil işyerlerine ilişkin genel bilgiler,

10. Kapsama dahil illerde yeni işyerlerinin faaliyete geçtiği tarihler,

11. Kazanç istisnasının münhasıran kapsama dahil illerde mevzuat hükümlerine göre elde edilen kazanca uygulanıp uygulanmadığı,

12. Muhasebeden veya muhasebe denetiminden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir unvanını alıp almadıkları,

13. Gerekli görülen diğer hususlar.

II. USUL İNCELEMESİ

Bu bölünde en az aşağıdaki bilgilere yer verilecektir.

1.Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler,

2. Defter kayıtlarının dayanak teşkil eden belgelerin ilgili mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı,

3. Defter kayıtlarının 213 sayılı Vergi Usul Kanunun ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri ile gene muhasebe kurallarına uygun olup olmadığı,

4. Kapsama dahil illerdeki işyerlerinde elde edilen hasılat ve giderlerin defterlerde ayrıca gösterilip gösterilmediği,

5. Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,

6. Mükellefin 4325 sayılı Kanunun 3/a maddesindeki istisna için öngörülen şartları taşı-

yıp taşımadığının ve yararlanılacak istisnanın gerçek tutarının belirlenmesinde takip edilen inceleme ve kanıt toplama yöntem ve teknikleri,

7. Gerekli olan diğer belgeler.

III. HESAP İNCELEMESİ

Bu bölünde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

1.Vergi teşvikleri açısından 4325 sayılı Kanunu kapsamında sayılan illerde1.1.1998-31.12.2000 tarihleri arasında işe yeni başlayıp başlamadıkları,

2. Kapsama dahil illerdeki işyerlerinde fiilen ve sürekli olarak en az 10 ve daha fazla işçi çalıştırıp, çalıştırılmadığı,

3. Asgari 10 işçi çalıştırma şartının vergilendirme döneminin tamamında yerine getirilip getirilmediği (vergilendirme dönemi içinde yeni işe başlayan veya bırakanlardan faaliyet döneminde asgari 10 işçi çalıştırılması şartını yerine getirenlerde istisnadan yararlanmaktadır.)

4. Kapsama dahil illerde aynı mükellefin birden fazla işyeri açması halinde bu işyerlerinde çalışan işçi sayısının toplu olarak asgari şartı sağlayıp sağlamadığı,

5. Gelir ve kurumlar vergisinden istisna kazancın mevzuat hükümlerine uygun olarak muvazaadan ari olarak münhasıran kapsanma dahil illerden elde edilip edilmediği,

6. Mevzuat hükümlerine vergi dışı işlemlere konu maliyetleri ile hasılata ilişkin belgelerin sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olup olmadığı tespit edilecek, şüphelenilen durumlarda ilgililerin mükellefiyet durumlarına ilişkin olarak vergi dairelerinden ve diğer kamu idarelerinden bilgi alınarak gerekli araştırmanın yapılıp yapılmadığı,

7. Kapsama dahil illerde yeni açılan işyeri veya işyerlerinin fiziki durumu araştırılarak, işyerinin kapasitesi ve hasılat durumunun fiilen uyumlu olup olmadığı,

8. Kapsama dahil illerde işyerinin kuruluş işlemlerinin ticaret sicili, ticaret ve /veya sanayi odasına kayıtları ve imalatçılarda kapasite raporları ile SSK kayıtları üzerinden araştırılması ve denetlenmesi,

9. Kapsama dahil iller dışında mükellefin diğer illerde de faaliyetlerinin bulunup bulunmadığının araştırılması ve istisna kazançlar ile istisna dışı kazançlara merkez genel yönetim giderlerinden (amortismanlar dahil) pay verilip verilmediğinin tespiti ve genel yönetim giderlerinin dağıtım şekli,

10. Kayıt ve belgeler ile fiili durumun birbirini doğrulayıp doğrulamadığı,

11. Gerekli görülecek diğer hususlar.

IV. SONUÇ

Bu bölümde yeminli mali müşavirler, mükelleflerin işlemlerinin 4325 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin (a) bendi çerçevesinde incelendiğini, istisnadan yararlanmak için aranan şartların mevcut olduğunu, belirtilen istisna tutarının gerçek olduğunu ve fiili durum ile belge ve kayıtların birbiriyle uyumlu ve ilgili mevzuata uygun olduğunu kesin olarak ifade edecektir.

EK. 52

Rapor Sayısı: YMM…./…… **İstanbul,-- / -- / ------**

Rapor Ekleri: 4-A, 4-B, 4-C

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
TESBİT VE TASDİK RAPOR
(DÖKME OLARAK İTHAL EDİLEN
SOLVENT, BAZYAĞ VE MADANİ YAĞLARA
İLİŞKİN RAPORU)

Tasdiki Yapan	**Adı ve Soyadı:**
Yeminli Mali	**Bağlı Olduğu Oda:**
Müşavirin	**Büro Adresi:**
	Telefon Numarası:
İthalatçı	**Unvanı:**
Firmanın	**Adresi:**
	Vergi Dairesi:
	Vergi Sicil Numarası:
	Ticaret Sicil Numarası:
	Telefon Numarası:
Sanayici	**Adı:**
Firmanın	**İşi:**
	Adresi:
	Vergi Dairesi:
	Sicil Numarası:
	Telefon Numarası:

İNCELEME DÖNEMİ:

SONUÇ:

Yeminli Mali Müşavir
Adı ve Soyadı
İmza ve Mühür

(EK: 4-A)

SANAYİCİNİN İHTİYACINA BİNAEN İTHALATI YAPACAK FİRMALARIN TANZİM EDECEĞİ ÜRÜN TESLİM TABLOSU

Düzenleme Tarihi: …../…../…..

İthalatçı Firma Unvanı:

Ürün adı: **İzin Miktarı: ……. Ton**

Sanayici Adı	Uygunluk Belgesi Tarihi	Sanayici Adına Alınan İzin Miktarı	Sanayiciye Teslim Edilen Miktar	Sanayiciye Teslim Tarihi
		Toplam:		

Gümrük Beyannamesi				İthal Ürünlere Ait Fatura			
Tarih / Numarası	Cinsi	Miktarı	Fiyatı	Tarih / Numarası	Cinsi	Miktarı	Fiyatı

(EK: 4-B)

İTHALATAÇIYA YETKİ VEREN SANAYİCİ FİRMALARIN DÜZENLEYECEĞİ HAREKET TABLOSU

Sanayici Firma Unvanı: **Düzenleme Tarihi: …../…../…..**

İthalatçı Firma İsmi:

Ürünün Cinsi	Bir Önceki Başvuruda Beyan Edilen Stok Miktarı	Yetki Belgesi Kapsamında İthalat			Alımlar			Toplam Ürün Miktarı	İthalatta Kullanılan Miktar	Düzenleme Tarihindeki Stok Miktarı
		Talep Edilen	Uygun Görülen	Alınan Miktar	Kendi Adına Yaptığı İthalat Miktarı	Yetki Verilen Diğer İthalatçıdan Alınan	Yerli Üreticiden Alınan			

(EK: 4-C)

KENDİ İHTİYACI İÇİN İTHALAT YAPAN SANAYİCİLERİN DÜZENLEYECEĞİ ÜRÜN HAREKET TABLOSU

Sanayici Firma Unvanı: **Düzenleme Tarihi: …../…../…..**

Ürünün Cinsi	Bir Önceki Başvuruda Beyan Edilen Stok Miktarı	Ürün			Alımlar		Toplam Ürün Miktarı	İmalatta Kullanılan Miktar	Düzenleme Tarihindeki Stok Miktarı
		Talep Edilen Miktar	Uygun Görülen Miktar	Alınan Miktar	Yetki Verilen Diğer İthalatçılardan Alınan Miktar	Yerli Üreticiden Alınan Miktar			

Gümrük Beyannamesi				İthal Ürünlere Ait Fatura			
Tarih ve Nosu	Cinsi	Miktarı	Fiyatı	Fatura Tarihi ve Numarası	Cinsi	Miktarı	Fiyatı

EK. 53

Rapor Sayısı: YMM…./…… **İstanbul,-- / -- / ------**

Rapor Ekleri:

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
TESBİT VE TASDİK RAPOR
(DÖKME OLARAK İTHAL EDİLEN
SOLVENT, BAZYAĞ VE MADANİYAĞLARA
İLİŞKİN YILSONU NİHAYİ RAPORU)

	Firma Unvanı:
Tasdiki Yapan	**Adı ve Soyadı:**
Yeminli Mali	**Bağlı Olduğu Oda:**
Müşavirin	**Büro Adresi:**
	Telefon ve Faks Numarası:
İthalatçı	**Unvanı:**
Firmanın	**Adresi:**
	Vergi Dairesi:
	Vergi Sicil Numarası:
	Ticaret Sicil Numarası:
	Telefon ve Faks Numarası:
	Unvanı:
Sanayici	**Adresi:**
Firmanın	**Vergi Dairesi:**
	Vergi Sicil Numarası:
	Ticaret Sicil Numarası:
	Telefon ve Faks Numarası:

İnceleme Dönemi:

Sonuç:

Yeminli Mali Müşavir
Adı ve Soyadı
İmza ve Mühür

DÖKME OLARAK İTHAL EDİLEN SOLVENT, BAZYAĞ VE MADENİ YAĞLARA İLİŞKİN OLARAK YMM TARAFINDAN VERİLECEK YILSONU NİHAİ RAPORU

YMM Tarafından Hazırlanacak Raporda Esas Alınacak Bilgiler ve Rapora Eklenecek Belgeler:

a) İthal edilen ürünlerin cins. Birim fiyatı ve miktarı gösteren bilgi,

b) İthalatın gerçekleştiği gümrüğün adı, ürünün konulduğu depo veya antreponun adı,

c) İnceleme tarihinde fiilen tespit edilen stoklara ilişkin bilgi; (ilk müracaatta beyan edilen stok miktarı, yıl içinde ithal edilen ürün miktarı, üretimde kullanılan ürün miktarı, son stok durumu)

d) İthal edilen ürünlerin amcına uygun kullanılıp kullanılmadığı,

Sonuç:

Yapılan ithalata ilişkin sunulan bilgi, belge ve değerlendirmelerin mevzuata ve gerçeğe uygun olduğu açık ve kesin bir dille tasdik olunacaktır.

Rapor Ekleri:

1. YMM tespit ve tasdik sözleşmesi aslı (YMM'de değişiklik varsa),

2. YMM faaliyet belgesi aslı (YMM'de veya süresinde değişiklik varsa),

3. YMM onaylı ithalat ürünlerine ait fatura,

4. İthal edilen ürünlere ait ATR veya EUR-1 veya Menşei Şahadetnamesi (YMM onaylı),

5. İthal edilen ürünlere ait gümrük beyannamesi/beyannameleri (YMM onaylı),

6. Petrol İşleri Genel Müdürlüğü tarafından verilen uygunluk belgesinin aslı,

7. İthalatçıların sanayicilerle düzenleyecekleri teslim tesellüm belgesinin sureti (YMM onaylı).

EK. 54

Üretimlerini Likit Petrol Gazı ile Yapan Üreticilerin Zararlarının Karşılanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ

(Sıra No:1)

(07.08.2001 tarih ve 24486 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.)

Amaç

Madde 1 – Bu Tebliğ ile doğal gazın ulaşamadığı bölgelerde üretimlerini likit petrol gazı ile yapan karo seramik, vitrifiye sağlık gereçleri ve porselen sofra eşyası üreticilerinin zararlarının karşılanması amaçlanmaktadır.

Kapsam

Madde 2 – Bu Tebliğ doğal gazın ulaşamadığı bölgelerde üretimlerini likit petrol gazı ile yapan karo seramik, vitrifiye sağlık gereçleri ve porselen sofra eşyası üreticileri ile bu üreticilere LPG kullanarak elektrik sağlamak amacıyla kurulan kojeneratör sistemli otoprodüktör şirketlerini kapsamaktadır.

Dayanak

Madde 3 – Bu Tebliğ 13/06/2001 tarihli ve 4680 sayılı Kanunun 1inci maddesine dayanılarak hazırlanmıştır.

Zararın Karşılanma Usul ve Esasları

Madde 4 – 1/5/2001 ile 31/12/2001 tarihleri arasında üretimlerini likit petrol gazı ile yapan karo seramik, vitrifiye sağlık gereçleri ve porselen sofra eşyası üreticileri ile bu üretim tesislerine likit petrol gazı kullanılarak elektrik sağlamak amacıyla kurulan kojeneratör sistemli otoprodüktör tesislerin söz konusu sanayi tesislerine verdikleri elektrik miktarı için kullandıkları likit petrol gazının maliyeti ile üretimin doğal gaz ile yapılmış olması halinde hesaplanacak maliyet arasındaki farkın %70'i aşağıdaki usul ve esaslar dahilinde Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı bütçesine konulan ödenekten karşılanacaktır.

a) Maliyet farkı, doğal gazın ulaşmadığı bölgelerde 1/5/2001 ile 31/12/2001 tarihleri arasında fiilen yapılan üretim karşılığında ödenecektir.

b) Kapsam dahilindeki şirketler tarafından ekli beyanname düzenlenecek ve ilgili şirketin yetkili mali müşavirince kontrol edilerek onaylanacaktır.

c) Likit petrol gazı kullanılarak elektrik üreten kojeneratör sistemli otoprodüktör tesislerine, sadece karo seramik, vitrifiye sağlık gereçleri ve porselen sofra eşyası üreticilerine fiili üretim için verdikleri elektrik karşılığı ödeme yapılacak ve bu şirketlerin ürettiği elektriği kullanan üreticilerin teyitleri alınacaktır. Ayrıca söz konusu şirketlerin ilgili ay içinde TEDAŞ'tan satın alarak üreticilere sattıkları elektrik için herhangi bir ödeme yapılmayacaktır.

d) Beyanname ve diğer belgeler Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığına izleyen ayın 15'ine kadar verilecektir.

e) Hesaplamalarda, doğal gaz fiyatı olarak, BOTAŞ'ın internet aracılığı ile yayımlamış bulunduğu, hesaba konu olan üretimin yapıldığı dönemdeki doğal gaz kesintili satış fiyatlarının ağırlıklı ortalaması alınacaktır.

f) Maliyet farkının hesaplanmasında aşağıdaki formül esas alınacaktır.

MALİYETİ NHESAPLAMA ŞEKLİNDE AŞAĞIDAKİ FORMÜL ESAS ALINACAKTIR

$$NG(Q) = \frac{LPG(Q) \times 11.800}{9155}$$

11.800 = KCAL/KG LPG KALORİFİK DEĞERİ

9155 = KCAL/SM3 NG KALORİFİK DEĞERİ

NG(Q) = SM3 CİNSİNDEN LPG EŞDEĞERİ DOĞAL GAZ MİKTARI

LPG(Q) = LPG STOK HAREKET TABLOSUNDA YER ALAN DÖNEM İÇİN KULLANILAN KİLOGRAM LİKİT PETROL GAZI MİKTARI

LPG(Q)1 = HER AY ÜRETİM DİKKATE ALINARAK HESAPLANAN KİLOGRAM CİNSİNDEN KULLANILAN LİKİT PETROL GAZI MİKTARI

$$LPG(Q)11 = \frac{\text{Birim üretim için tüketilen yakıt (kcal/m2) x O ay için gerçekleştirilen üretim (m2)}}{11800 \text{ kcal/kg}}$$

$$LPG(Q)12 = \frac{\text{Birim üretim için tüketilen yakıt (kcal/kg) x O ay için gerçekleştirilen üretim (kg)}}{11800 \text{ kcal/kg}}$$

$$LPG(Q)13 = \frac{\text{Birim üretim için tüketilen yakıt (kcal/kWh) x O ay için gerçekleştirilen üretim (kWh)}}{11800 \text{ kcal/kg}}$$

LPG(Q)1 = LPG(Q)11 + LPG(Q)12 LPG(Q)13

LPG(Q) = LPG(Q)1 OLMASI BEKLENMEKTEDİR.

BEYANNAMEDE SONUCU DÜŞÜK OLAN LPG MİKTARI ESAS ALINIR

LPG(UP) = ÜRETİM DÖNEMİNDEKİ SARFEDİLEN AĞRLIKLI ORTALAM BİRİM FİYATI (LPG TL/kg) (BU FİYAT, TUPRAŞ RAFİNERİ ÇIKIŞ FİYATINA NAKLİYE VE KAR HADDİ KARŞILIĞI TOPLAM 30 ABD$ /TON EKLENEREK BULUNACAK MİKTARI GEÇEMEZ

NG(UP) = ÜRETİM DÖNEMİNDEKİ KESİNTİLİ DOĞALGAZ AĞIRLIKLI ORTALAMA FİYATI (TL/SM3)

LPG(P) = SARFEDİLEN LPG TL TUTARI

NG(P) = SARFEDİLEN DOĞALGAZ TL TUTARI

LPG(P) = LPG(Q) x LPG(UP)

NG(P) = NG(Q) x NG(UP)

MALİYET FARKI C(d) = LPG (P) – NG(P)

İADESİ GEREKEN MALİYET FARKI = C(d) x %70

g) Maliyet farkı ödemeleri için, aşağıdaki belirtilen belgelerle, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı (Enerji İşleri Genel Müdürlüğüne)'na başvurulacaktır.

1) İlk başvuruda bir sefer verilecek belgeler

- Sanayi Sicil Belgesi

- Kapasite Raporu

- Vergi levhasının fotokopisi

- Şirketin Oda Sicil Kayıt sureti

- Yasal Defter Onay Listesi

- En son Kurumlar Vergisi Beyannamesi

- Yeminli Mali Müşavir Denetim ve Tasdik Sözleşmesi ve Faaliyet Belgesi Aslı

2) Aylık olarak istenilecek belgeler:

- Aylık Beyanname (Ek:1)

- LPG Alış Faturalarının fotokopisi

- Otoprodüktör Sayaç Okuma Tutanağı

- En son dönemsel Bilanço ve Gelir Tablosu (Halka açık şirketler için İMKB ve SPK'ya verilmiş olan)

- Dönem içi üretim listesi

- Birim üretimde kullanılan LPG miktarını belirtilen LPG Ekspertiz Raporu ve yeminli mali müşavir raporu

- LPG Stok Hareket Tablosu

- Doğal Gaz Sarf Dönüşüm Tablosu

- Aylık Taahhütname (Ek:2)

- Ortalama Maliyetli, Stok Hareket Tablosu (Ek:3)

Ödeme Usul ve Esasları:

Madde 5 –Kapsam dahilindeki kuruluşların başvuruları, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığınca incelenir ve gerektiğinde yerinde denetlenir. Ödenmesi uygun bulunanlar tahakkuk ettirilerek ilgili saymanlık müdürlüğüne intikal ettirilir.

1/12/2001 ile 31/12/2001 tarihleri arasındaki bir aylık süre için kuruluşlara önceki aylar gerçekleşmeleri göz önünde bulundurularak, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığınca belirlenecek miktarda avans verilir. Verilen avanslar en geç Mahsup Dönemi içinde mahsup edilir.

Bu Tebliğde belirtilen sürelerde başvuruda bulunmayan kuruluşların hakları düşer.

Bu Tebliğ kapsamında yapılacak toplam ödeme 80 trilyon TL'yi geçemez. Bu miktarın üzerinde talep olması halinde Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığınca firmaların başvuruları sıraya konur ve 80 trilyon TL'yi aşan kısım tahakkuk ettirilemez.

Yürürlük

Madde 6 – Bu Tebliğ 1/5/2001 tarihiden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

Madde 7 – Bu Tebliği Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanı yürütür.

Ek.1

LPG-DOĞAL GAZ FİYAT FARKI BEYANNAMESİ

(SANAYİ KURULUŞLARI İÇİN)

1. ENERJİ VE TABİ KAYNAKLAR BAKANLIĞINA

2.
İL İLÇE

KARŞILAŞTIRMA DÖNEMİ					YILI					

FİRMANIN
3. Üretim Kapasitesi
4. Faaliyet Konusu
5. Soyadı
6.Adı (Ünvanı)
7.Kanuni Merkezi Veya İşyeri Adresi

Posta kodu **İl/İlçe**
Tel No: **Fax No:**

TABLO I	STOK MİKTARI VE TUTARI BİLDİRİMİ

	Fiyatı (TL/kg)	Miktar (kg LPG)	TL Tutarı
8. Dönem Başı LPG Stoğu			
9. Dönem İçi LPG Ağırlıklı Ortalam Birim Fiyatı ve Miktarı			
10. TOPLAM STOK (8 + 9)			
11. DÖNEM SONU STOK			
12. KULLANILAN LPG MİKTARI (10 - 11)		a	B

TABLO II	LPG NİN DOĞALGAZ KARŞILIĞI HESAPLAMA TABLOSU

	FİYATI
13. Dönem İçi Doğal Gaz Ağırlıklı Ortalama Fiyatı	TL/Sm3
14. Kullanılan LPG nin Üst Isıl Değeri	……. ……..
15. Doğal Gazın Üst Isıl Değeri	9155 kCal/Sm3
16. Kullanılan LPG nin Doğal Gaz Karşılığı (12a x 14/15)	Sm3

	TL TUTARI
17. Kullanılan LPG Karşılığı Doğal Gaz Tutarı (13 x 16)	
18. Dönem Farkı (12b -17)	
19. Dönem Farkının %70'i (18 x %70)	

TAHSİLAT

20. **Kaşe** **İmza** **Tarih** …../…../……..	**21. BEYANNAMEYİ ONAYLAYAN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRİN** **Vergi Kimlik No.** **Adı Soyadı:** **İmza-Mühür** **Tarih** ……/…../…….

Ek.2

AYLIK TAAHHÜTNAME

13.6.2001 TARİHLİ VE 4380 SAYILI KANUN KAPSAMINDA, ENERJİ VE TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞINCA YAYIMLANAN TEBLİĞ HÜKÜMLERİNE GÖRE LPG'Yİ KENDİ İHTİYACIMIZ İÇİN KULLANACAĞIMIZI FİRMAMIZIN DIŞINDA BAŞKA BİR KURULUŞA DEVRETMEYECEĞİMİZİ VE SATMAYACAĞIMIZI AKSİ HAREKET ETTİĞİMİZ TAKDİRDE SÖZ KONUSU MALIN O GÜNKÜ TÜRK LİRASI DEĞERİNİ BÜTÇEYE GELİR KAYDEDLMEK ÜZERE İLGİLİ SAYMANLIĞA ÖDEYECEĞİMİZİ ÖDEMEYİ 6183 SAYILI AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN HÜKÜMLERİNE GÖRE YERİNE GETİRECEĞİMİZİ KABUL VE TAAHHÜT EDERİZ.

FİRMANIN UNVANI
YETKİLİ İMZA - TARİH
(Damga Vergisi Ödendi Bilgisi)

FİRMA ADRESİ:

FİRMANI BAĞLI OLDUĞU VERGİ DAİRESİ:

FİRMANIN VERGİ SİCİL NO.SU:

Ek.3

LPG STOK HAREKET TABLOSU

DÖNEM BAŞI STOK VE DÖNEM İÇİ ALIŞLAR				
DÖNEM BAŞI STOK	TARİH	MİKTAR (KG)	FİYAT (TL)	TUTARI (TL)
DÖNEM İÇİ ALIŞLAR				
TOPLAM				

AĞIRLIKLI ORTALAMA FİYAT TUTARLAR TOPLAMI, MİKTARLAR TOPLAMI

DÖNEM İÇİ KULLANILAN				DÖNEM SONU STOK			
Tarih	Miktar Kg	A.Ortalama Fiyat TL	Tutarı	Tarih	Miktar Kg	A.Ortalama Fiyatı TL	Tutarı

NOT: Gerekli görüldüğü takdirde stok hareketleri Bakanlık tarafında yerinde denetlenecektir.

Ek.4

ÖRNEK

LPG – DOGALGAZ FİYAT FARKI BEYANNAMESİ DOLDURMA KLAVUZU

Firma Kodu **:** İlgili Bakanlığın Firmalara vereceği kod numarası yazılacak

1)……..… **:** İlgili Bakanlık

2) İLİ - İLÇE **:** Firmanın İkametgah İli ve İlçesi yazılacak.

3) 4 – 5 – 6 – 7 **:** LPG tüketen firmaların bilgisi

TABLO - I:

8) Dönem Başı LPG Stoğu **:**Beyanname döneminden önceki dönemlerden devreden stoğun miktarı ve tutarı buraya yazılacaktır.

9) Dönem İçi Alım **:**Beyanname döneminde alınan LPG'nin dönem içi alış fiyatı,miktarı ve tutarları yazılacaktır.

10) TOPLAM STOK **:**Dönem başı devreden stok ile dönem içi alışların toplamı yazılacak.

10) A **:**Kanunun uygulanmaya başlayacağı 1 Mayıs 2001 tarihindeki stoğun toplam tutarı Nisan 2001 ayı içerisinde satın alınan LPG'nin birim ortalama TL/Kg fiyatıdır.

11) DÖNEM SONU STOKU **:**Dönem sonunda firmanın elinde kalan kullanılmayan LPG miktarı yazılacak ve bu miktar dönem içinde alınan LPG'nin en son alış fiyatı ile ( ) değerlendirilip tutarı hesaplanacaktır.

12) KULLANILAN LPG MİKTARI **:**10 uncu satırda bulunan toplam stok miktar ve tutarından 11 inci satırda bulunan dönem sonu stok miktar ve tutarı düşülüp 12 inci satır miktar ve tutar (Kullanılan LPG) hesaplanmış olacaktır.

TABLO – II:

13) Dönem İçi Doğalgaz Fiyatı **:**BOTAŞ'ın beyanname dönemine ilişkin açıkladığı doğal gaz Kesintili Satış Fiyatı yazılacaktır. Doğal gaz fiyatları ay içinde birden fazla değişiklik gösterdi ise bu değişiklik dikkate alınacaktır.

14) Kullanılan LPG'nin Üst Isıl Değeri: Bu sayı değişmez çarpan olup matbu formda basılı olacaktır.

15) Doğal Gazın Üst Isıl Değeri **:** Bu sayı değişmez çarpan olup matbu formda basılı olacaktır.

16) Kullanılan LPG'nin Doğal Gaz Karşılığı: Bu hesaplama için beyannamenin 12a satırında bulunan Kullanılan LPG miktarı ile 14 üncü satırda bulunan değişmez Çarpan ile çarpılarak 15 inci satırda bulunan değişmez çarpana bölünerek hesaplanacaktır.

17) Kullanılan LPG'nin Doğal Gaz Tutarı: 13 üncü satırda bulunan ve BOTAŞ tarafından ilgili beyanname döneminde açıklanmış olan doğal gaz satış fiyatı ile 16 ıncı satırda hesaplanan tutar çarpımı ile hesaplanacaktır.

18) Dönem Farkı **:** 12b satırında bulunan kullanılan LPG tutarından 17 inci satırdahesaplanan LPG'nin doğal gaz karşılığı tutarı düşülerek aradaki fark yazılacaktır.

19) Tahsisat (1 Dönem Farkının %70'i):18 inci satırda bulunan dönem farkı'nın %70'inin hesaplanarak ödenecek miktarının tespitidir.

20) Firma Kaşe ve İmzası **:** Firma yetkilileri tarafından imzalanıp kaşelenecektir.

21) Beyannameyi Onaylayan Y.M.M. **:**Beyanname ek tasdik raporunu düzenleyen yeminli mali müşavirin imza ve bilgileri.

31 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği.

(20.07.2001 tarih ve 24468 sayılı Remi Gazete'de yayımlanmıştır.)

3568 sayılı Kanunun 12 nci maddesi ve bu maddeye dayanılarak hazırlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"in 7 nci maddesi hükmü uyarınca 3568 sayılı Kanunun uygulanması ile ilgili olarak aşağıdaki düzenleme ve açıklamaların yapılması uygun görülmüştür.

1 - Süresinde Düzenlenmiş Tam Tasdik Sözleşmesi Bulunmayan Mükelleflere Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu ile KDV İadesinde Sınır

Yeminli mali müşavirlerle süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunmayan mükelleflerin yeminli mali müşavir tasdik raporuna istinaden aldıkları katma değer vergisi iadelerinde 15 milyar lira olarak uygulanmakta olan had 60 milyar liraya yükseltilmiştir.

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan katma değer vergisinin yeminli mali müşavir tasdik raporu ile iadesinde yukarıdaki tutar iki kat olarak uygulanır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara 43 veya 61 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğleri kapsamında yapılan satışlarla ilgili katma değer vergisi iadelerinde 5 milyar lira olarak uygulanmakta olan had ise 15 milyar liraya yükseltilmiştir.

Süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan sektörel dış ticaret Şirketlerinin 61 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği kapsamındaki iade taleplerinde iade edilecek tutar, ortak bazında 15 milyar liralık had aşılmamak kaydıyla iade talep edilen dönemde ortaklardan alınarak ihraç edilen mal bedellerine ilişkin KDV toplamı dikkate alınarak hesaplanacaktır.

Örnek: 80 ortaklı (X) sektörel dış ticaret şirketi Mayıs 2001 döneminde 61 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği kapsamında 20 ortağından mal alarak ihraç etmiştir. Şirketin süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunmaktadır. Ortaklardan alınarak ihraç edilen mal bedellerine ilişkin KDV tutarları 5 ortağın her biri için 8 milyar, 5 ortağın her biri için 10 milyar, geriye kalan 10 ortağın her biri için de 15 milyar liradır.

Yukarıdaki örneğe göre (X) sektörel dış ticaret şirketinin Mayıs 2001 döneminde 61 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği kapsamında yeminli mali müşavir tasdik raporu ile alabileceği KDV iadesinin toplam tutarı (5*8+5*10+10*15=) 240 milyar lira olarak hesaplanacaktır.

Öte yandan, sektörel dış ticaret şirketlerinin 61 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği kapsamındaki iade taleplerinde indirimli teminat uygulamasından yararlanmaları da mümkün bulunmaktadır.

2-Yeminli Mali Müşavir ile Süresinde Düzenlenmiş Tam Tasdik Sözleşmesi Bulunan Mükelleflerin Gelir ve Kurumlar Vergisi Tevkifatının İadesi

Bilindiği üzere, gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerine göre hesaplanan gelir veya

kurumlar vergisinden, beyannameye dahil kazançlar üzerinden daha önce tevkif yoluyla kesilen vergiler mahsup edilmekte, arta kalan kısım ise 169 ve 241 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde yer alan açıklamalar çerçevesinde mükellefin talebi üzerine nakden ve/veya mahsuben iade edilmektedir. Muhtelif tarihlerde yayımlanan gelir vergisi genel tebliğleri ile inceleme ve teminat aranılmaksızın yapılacak iade tutarları belirlenmiş olup son olarak 233 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile mahsuplar sonunda kalan ve tutarı 2 milyar lira ve daha az olan vergilerin teminat aranmaksızın ve inceleme yapılmaksızın iade edileceği, 2 milyar lirayı aşan vergilerin ise 2 milyar lirasının (birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerine ait istihkaklardan tevkif yoluyla kesilen vergilerde 2 milyar liranın tamamı ile fazlasının %30'unun) teminat aranmaksızın ve inceleme yapılmaksızın red ve iade edileceği açıklanmış bulunmaktadır.

Yeminli mali müşavirler ile süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan mükellefler için yukarıda belirtilen 2 milyar liralık tutarın 40 milyar lira olarak uygulanması uygun görülmüştür. Buna göre, süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenleyen mükelleflerin sözleşme düzenledikleri yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerine göre hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden, beyannameye dahil kazançlar üzerinden daha önce tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsup edilmesinden sonra artan kısmın 40 milyar lirayı aşmaması halinde bu tutarlar yeminli mali müşavir tasdik raporu ile mükellefe iade edilecektir. Mahsuptan sonra artan kısmın 40 milyar lirayı aşması halinde ise yeminli mali müşavir tasdik raporu ile iade yapılmayacaktır.

Gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerine göre hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden, beyannameye dahil kazançlar üzerinden daha önce tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsup edilmesinden sonra artan kısmın diğer vergi borçlarına mahsubunun talep edilmesi halinde de yukarıdaki esaslar geçerli olacaktır.

Süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflerin gelir vergisi veya kurumlar vergisi iadesini inceleme sonucunu beklemeksizin teminat göstererek talep etmeleri halinde alınması gereken teminat %50 oranında alınacaktır.

Süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflerin yukarıda belirtilen uygulamadan yararlanabilmeleri için düzenlenen tam tasdik raporunun ayrı bir bölümünde mükellefin iadeye hak kazandığı tutarın Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği ve ilgili gelir vergisi genel tebliğleri ile yapılan düzenlemeler çerçevesinde kanıtlayıcı belgeleri ve yasal dayanakları belirtilmek suretiyle açıklanması gerekir. Raporda tevkif suretiyle alınan vergilere ilişkin bilgilere yer verilmesi ve ayrıca konuya ilişkin gelir vergisi genel tebliğlerinde belirtilen kanıtlayıcı belgelerin rapora eklenmesi zorunludur. Bu şekilde düzenlenmiş tam tasdik raporları teslim edilmeden yukarıdaki uygulamadan yararlanılması mümkün değildir.

İlgili mevzuata göre mükellefe iadesi gereken tutarın yeminli mali müşavir tam tasdik raporuna göre iade edilen tutardan daha az olduğunun belirlenmesi halinde ortaya çıkan vergi ziyaı, gecikme faizi ve buna bağlı cezalardan yeminli mali müşavirin müteselsilen sorumlu olacağı tabiidir.

3 - Bilgi Formları

28 sıra nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ ile getirilen sürekli bilgi verme yükümlülüğü ile ilgili

olarak aşağıdaki değişikliklerin yapılması uygun görülmüştür.

Tebliğde, anılan Tebliğe ekli (2) numaralı formun 6 aylık dönemler halinde yılda iki kez doldurulacağı, ilk dönem formlarının içinde bulunulan yılın Temmuz ayı sonuna kadar, ikinci dönem formlarının ise izleyen yılın Ocak ayı sonuna kadar gönderileceği belirtilmiştir. Bundan böyle, sözkonusu (2) numaralı formun yılda bir kez olmak üzere Temmuz ayı sonuna kadar doldurulup gönderilmesi uygun görülmüştür.

Öte yandan (2) numaralı formun "2 - Yeminli Mali Müşavirin Beyanına İlişkin Bilgiler" başlıklı bölümü kaldırılmıştır.

4 _ Parasal Hadler

Bu Tebliğde yer alan parasal hadler Bakanlığımızca özel bir belirleme yapılmadığı taktirde her yıl bir önceki yıl için belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak uygulanacaktır. Bu şekilde yapılacak hesaplamada 500 milyon lira ve daha düşük olan tutarlar dikkate alınmayacak, 500 milyon liradan fazla olan tutarlar ise 1 milyar liraya yükseltilecektir.

Tebliğ olunur.

EK. 56

01.04.2002 tarih ve 24713 sayılı Resmi Gazete' de Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanan "ORGANİZE SANAYİ BÖLGELERİ UYGULAMA YÖNETMELİĞ" in 211 inci maddesi hükmüne aşağıda yer verilmiştir.

"OSB'lerinin Hesap ve İşlemlerinin Denetimi

Madde 211 – OSB'nin her türlü hesap ve işlemleri OSB yönetmeliğince yıllık olarak, müteakip yılın Ocak ayında ve gerekli görülen hallerde her zaman yeminli mali müşavire incelettirilir. Bağımsız denetim yapan yeminli mali müşavir düzenlediği denetim raporunu, yıllık olarak yapılan incelemelerde Şubat ayı sonuna kadar, gerekli görülen hallerde yapılan incelemelerde en geç bir ay içinde müteşebbis heyet başkanlığına ve Bakanlığa eş zamanlı olarak verir."

EK.57

Rapor Sayısı: YMM ---/---- **İstanbul, -- / -- / ------**

Rapor Ekleri:

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
ÜRETİM TASDİK RAPORU

	Adı ve Soyadı:
İncelemeyi Yapan	**Bağlı Olduğu Oda:**
Yeminli Mali Müşavirin	**Büro Adresi:**
	Telefon Numarası:
Tasdik Sözleşmesinin	**Günü:**
	Sayısı:
	Adı ve Soyadı:
	(Ünvanı)
	Adresi:
İmalatçının	**Vergi Dairesi:**
	Hesap No.su:
	Telefon Numarası:
	Adı ve Soyadı:
	(Unvanı)
	Adresi:
Satıcının	**Vergi Dairesi:**
	Hesap No.su:
	Telefon Numarası:

İnceleme Dönemi:

SONUÇ:

RAPORUN İÇERİĞİ

I- GENEL BİLGİ

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

-Özel tüketim vergisi mükellefi olan satıcı ile ondan solvent türevi alan imalatçının (imalatçının solvent türevinin ithalatçısı olması halinde sadece imalatçının) ticaret sicil kaydı ve numarası, iştigal konusu (Mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı yönünde haklarında rapor veya tespit bunması halinde bu hususlarla ilgili bilgilere de yer verilecektir.)

-İmalatçı tüzel kişilik ise kanuni temsilcileri ve ortaklarının adı – soyadı (ünvanı), işyeri ve ikametgah adresleri ile bağlı bulundukları vergi dairesi ve hesap numarası (Ortak sayısının 10'dan fazla olması halinde sadece hisse nispetleri %5 ve daha fazla olan ortaklar yazılacaktır.),

-Kayıtlı oldukları mesleki kuruluşlar,

-Raporun ilgili olduğu dönemde imalatçı işletmede fiili olarak çalıştırılan işçi sayısı ve bunların çalıştıkları süreler,

-İmalatçının sanayi sicil belgesi, kapasite raporu ve makine parkı hakkında bilgiler,

-İmalatçının son hesap dönemine ilişkin bilanço örneği,

-Gerekli görülen diğer hususlar.

II- USUL İNCELEMESİ

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer verilecektir.

-Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler,

-Defter kayıtlarının kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,

-Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,

-Son iki yıla ilişkin katma değer vergisi ve varsa özel tüketim vergisi beyanları, nakden veya mahsuben gerçekleşen ödemelere ilişkin bilgiler,

-Gerekli olan diğer bilgiler.

III- HESAP İNCELEMESİ

Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

-Özel tüketim vergisi mükelleflerinden alınan veya ithal edilen solvent türevlerinin, 4760 sayılı Kanun'a Ekli (I) sayılı listedeki malların üretimi dışında kullanıp kullanmadığı, satın alınan veya ithal edilen solvent türevlerinin Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listede yer almayan malların üretimi dışında kullanılması halinde ne kadarının hangi malın imalinde kullanıldığı, imal edilen malların satışına ait bilgiler ile ne kadarının stoklarda olduğu,

-Solvent türevlerinin özel tüketim vergisi mükelleflerinden veya yurt dışından alımına ilişkin faturaların (söz konusu malların ithal edilmiş olması durumunda ayrıca gümrük beyannamelerinin) tarih, sayı ve muhteviyatına ilişkin liste ile faturalar, gümrük beyannameleri ve döviz alım belgelerinin birbirleri ile uyumlu olup olmadıkları,

-Solvent türevlerinin temin edildiği özel tüketim vergisi mükelleflerinin ilgili dönem özel tüketim vergisi beyannamesine göre tecil edilen özel tüketim vergisi tutarı ile verilen teminata ait bilgiler,

-İmalatçının, üretim tasdik raporuna konu döneme ait "Talep ve Taahhütname" bilgileri veya örneği,

-Üretimde kullanılmak üzere temin edilen solvent türevlerin dönem başı stoku, dönem içi alışları, üretimde kullanılan miktarları ile dönem sonu stok miktarlarına ilişkin bilgiler.

-Üretilen mallarda ne kadar solvent türevi kullanılacağına ve zayi miktarlarına ilişkin ilgili kişi veya kuruluşlardan alınan ekspertiz raporları, bu rapora göre üretimde kullanılan miktarın uygunluğuna dair hesaplamalar,

-İmalatçının iki yıl öncesinden itibaren satın aldığı veya ithal ettiği solvent türevlerinin cinsleri, miktarları, ve tutarlarına ait bilgiler (Sadece indirimli teminattan yararlanmak için düzenlenecek üretim tasdik raporlarında yer verilecektir.)

-Gerekli görülen diğer hususlar.

IV- SONUÇ

Üretim tasdik raporunun "Sonuç" bölümünde, bu tebliğ ve ilgili mevzuatta belirtilen hususların denetimi ilke ve standartlara göre incelendiği, solvent türevlerinin üretim tekniğine uygun olarak söz konusu uygulama kapsamında kullanılıp kullanılmadığı ve fiili durum ile muhasebe kayıtlarının uygun olduğu belirtilecektir.

Yeminli Mali Müşavir

Adı – Soyadı

İmza ve Mühür

KAMPANYALI SATIŞLARA İLİŞKİN UYGULAMA USUL VE ESASLARI HAKKINDA YÖNETMELİK

(13.06.2003 tarih ve 25137 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

BİRİNCİ BÖLÜM

Amaç, Kapsam, Dayanak, Tanımlar

Amaç

Madde 1 — Bu Yönetmelik, kampanyalı satışlara ilişkin usul ve esasları düzenlemek amacıyla hazırlanmıştır.

Kapsam

Madde 2 — Bu Yönetmelik hükümleri, kampanyalı satışlar ile kampanyalı satış olarak nitelendirilmeyen ancak, malın veya hizmetin daha sonra teslim veya ifa edilmesi suretiyle yapılan her türlü satışı ve bu satışları yapan gerçek veya tüzel kişilere ilişkin uygulama esaslarını kapsar.

Dayanak

Madde 3 — Bu Yönetmelik, 23/2/1995 tarihli ve 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunun 31 inci maddesi ve bu Kanunun 4822 sayılı Kanun ile değişik 6/A ve 7 nci maddelerine dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

Madde 4 — Bu Yönetmelikte geçen;

a) Bakanlık: Sanayi ve Ticaret Bakanlığını,

b) Kanun: 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunu,

c) Genel Müdürlük: Tüketicinin ve Rekabetin Korunması Genel Müdürlüğünü,

d) Müdürlük: Sanayi ve Ticaret İl Müdürlüğünü,

e) Kampanyalı satış: Gazete, radyo, televizyon ilanı ve benzeri yollarla tüketiciye duyurularak düzenlenen kampanyalara iştirakçi kabul edilmesi ve malın veya hizmetin daha sonra teslim veya ifa edilmesi suretiyle yapılan satış türünü,

f) Mal: Alış-verişe konu olan taşınır eşyayı, konut ve tatil amaçlı taşınmaz malları ve elektronik ortamda kullanılmak üzere hazırlanan yazılım, ses, görüntü ve benzeri gayri maddi malları,

g) Hizmet: Bir ücret veya menfaat karşılığında yapılan mal sağlama dışındaki her türlü faaliyeti,

h) Tüketici: Bir mal veya hizmeti ticari veya mesleki olmayan amaçlarla edinen, kullanan veya yararlanan gerçek ya da tüzel kişiyi,

i) Satıcı: Kamu tüzel kişileri de dahil olmak üzere ticari veya mesleki faaliyetleri kapsamında tüketiciye mal sunan gerçek veya tüzel kişileri,

j) Sağlayıcı: Kamu tüzel kişileri de dahil olmak üzere ticari veya mesleki faaliyetleri kapsamında tüketiciye hizmet sunan gerçek veya tüzel kişileri,

k) İmalatçı/Üretici: Kamu tüzel kişileri de dahil olmak üzere tüketiciye sunulmuş olan mal veya hizmetleri ya da bu mal veya hizmetlerin hammaddelerini yahut ara mallarını üretenler ile mal üzerine kendi ayırt edici işaretini, ticari markasını veya unvanını koyarak satışa sunanları,

l) İthalatçı: Kamu tüzel kişileri de dahil olmak üzere tüketiciye sunulmuş olan mal veya hizmetleri ya da bu mal veya hizmetlerin hammaddelerini yahut ara mallarını yurt dışından getirerek satışa sunan gerçek veya tüzel kişiyi,

m) Kredi veren: Tüketici kredisini, belirli marka bir mal veya hizmet satın alınması ya da belirli bir satıcı veya sağlayıcı ile yapılacak satış sözleşmesi şartı ile veren, mevzuatları gereği tüketicilere nakit kredi vermeye yetkili olan banka, özel finans kuruluşu ve finansman şirketlerini,

n) Ön ödeme: Sözleşmeye aksine hüküm konmadıkça mal veya hizmetin teslimi veya ifasından önce tüketici tarafından ödenmesi gereken mal veya hizmet bedelinin en çok %40' lık kısmını,

ifade eder.

İKİNCİ BÖLÜM

Kampanyalı Satış Usul ve Esasları

Sorumluluk

Madde 5 — Kampanyalı satışlarda, ilan ve taahhüt edilen mal veya hizmetin teslimatının veya ifasının hiç ya da gereği gibi yapılmaması durumunda satıcı, sağlayıcı, bayi, acente, imalatçı-üretici, ithalatçı ve kredi veren müteselsilen sorumludur.

Sözleşme Zorunluluğu

Madde 6 — Kampanyalı satışlarda satıcı veya sağlayıcı aşağıdaki bilgileri yazılı olarak bildirmek ve taraflar arasında aktedilen sözleşmenin bir nüshasını tüketiciye vermek zorundadır.

a) Tüketicinin ve kampanyayı düzenleyenin isim, unvan, açık adres, telefon ve varsa diğer erişim bilgileri,

b) Sözleşmenin düzenlendiği tarih,

c) Mal veya hizmetin Türk Lirası olarak peşin satış fiyatı,

d) Mal veya hizmetin Türk Lirası olarak toplam satış fiyatı,

e) Faiz miktarı, faizin hesaplandığı yıllık oran ve sözleşmede belirlenen faiz oranının yüzde otuzunu geçmemek üzere gecikme faizi oranı,

f) Borçlunun temerrüde düşmesinin hukuki sonuçları,

g) Ön ödeme tutarı,

h) Ödeme planı,

i) Kampanya bitiş tarihi,

j) Mal veya hizmetin teslim veya ifa tarihi ve şekli,

k) Mal veya hizmetin marka, model, renk ve benzeri ayırıcı özellikleri,

l) Tüketicinin ödemelerinin, malın teslim ve hizmetin ifa edileceği tarihe kadar sigorta ettirilmesi veya banka teminatı altına alınmasına ilişkin şartlar.

Kampanyalı Satışlara İlişkin İlan ve Reklamlar

Madde 7 — Kampanyalı satışlara ilişkin ilan ve reklamlar; Kanunun 16 ve 17 nci maddeleri uyarınca Reklam Kurulunca belirlenerek yayımlanan ilke ve esaslara aykırı olamaz.

Genel Müdürlük veya Müdürlük tarafından verilen kampanyalı satış izin belgesi, kampanya ilan ve reklamlarında kullanılamaz.

Taksitli kampanyalı satış ilanlarında, kampanyanın başlangıç ve bitiş tarihleri ile kampanya konusu mal veya hizmetin peşin satış fiyatı ile varsa taksitle satış fiyatının ayrı ayrı belirtilmesi zorunludur.

Satıcı ve Sağlayıcının Yükümlülükleri

Madde 8 — Malın teslim ya da hizmetin ifa süresi sözleşmenin düzenlendiği tarihten itibaren hiçbir şekilde oniki ayı, konut ve tatil amaçlı taşınmaz mallar için ise otuz ayı geçemez.

Satıcı veya sağlayıcı mal veya hizmeti teslim veya ifa edeceği tarihe kadar olan tüketicinin toplam ödemelerinin karşılığını sigorta ettirmek veya banka teminat mektubu vermek zorundadır.

Tüketicinin ödemeye ilişkin tüm edimlerini yerine getirmesi durumunda, malın teslimi ya da hizmetin ifası, ödemenin bitimini takiben en geç bir ay içerisinde yapılmak zorundadır.

Taksitli Kampanyalı Satışlar

Madde 9 — Taksitli kampanyalı satışlarda, tüketici borçlandığı toplam miktarı önceden ödeme hakkına sahiptir. Tüketici aynı zamanda bir taksit miktarından az olmamak şartıyla bir veya birden fazla taksit ödemesinde bulunabilir. Her iki durumda da satıcı veya sağlayıcı ödenen miktara göre gerekli faiz indirimini yapmakla yükümlüdür. Satıcı veya sağlayıcı taksitlerden birinin veya birkaçının ödenmemesi halinde kalan borcun tümünün ifasını talep etme hakkını sözleşmeye koyacağı bir şartla saklı tutmuşsa, bu hak ancak,

a) Satıcı veya sağlayıcının sözleşmeden doğan edimlerini yerine getirmiş olması,

b) Tüketicinin birbirini takip eden en az iki taksidi ödemede temerrüde düşmesi ve ödenmeyen taksit toplamının satış bedelinin en az onda biri olması,

c) Tüketiciye kalan borçlarını ödemesi için bir hafta süre vererek muacceliyet uyarısında bulunulması,

halinde kullanılabilir.

Bakanlık İznine Tabi Mallar

Madde 10 — Düzenlenecek kampanyalı satışlarda, aşağıda yer alan malların kampanyaya konu olması durumunda, 11 inci maddede belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde «Kampanyalı Satış İzin Belgesi» alınması zorunludur.

a) Konut ve tatil amaçlı taşınmaz,

b) Motorsiklet,

c) Otomobil,

d) Minibüs.

Yukarıda belirtilen malların dışında kalan mallar ile hizmetlerin, kampanyalı satış yöntemi ile satılması durumunda Bakanlıktan veya Müdürlükten izin alınmasına gerek yoktur.

Kampanyalı Satış İzin Belgesi

Madde 11 — Yukarıda belirtilen mal gruplarına ait ülke genelini kapsayan kampanyalı satış düzenleyenler Genel Müdürlüğe, yerel düzeyde kampanya düzenleyenler ise merkezlerinin bulunduğu Müdürlüğe müracaat ederek "Kampanyalı Satış İzin Belgesi" almak zorundadırlar.

Başvuru sırasında aşağıdaki belgeler istenir:

a) Bu Yönetmeliğe uygun şekilde Bakanlıkça bastırılmış 3 adet kampanyalı satış izin belgesi örneği,

b) Satıcı veya sağlayıcının ticari faaliyet alanını ve kuruluşunu gösteren Ticaret Sicil Gazetesi,

c) Satıcı veya sağlayıcıyı temsil etmeye yetkili olanların noter onaylı imza sirküleri,

d) Serbest Muhasebeci, Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir tarafından onaylı en son tarihli bilanço,

e) İthal mallar için yurtdışındaki üretici veya yetkili dağıtıcı ile yapılan anlaşmanın, yeminli tercüme bürosunca çevirisi yapılan Türkçe örneği,

f) Bir önceki yıl içerisinde düzenlediği kampanyaların sonuçları hakkında, bağımsız denetim kuruluşu tarafından düzenlenen raporun noter onaylı bir nüshası.

Belgenin Geçerlilik Süresi ve Vize İşlemleri

Madde 12 — Genel Müdürlük veya Müdürlük tarafından onaylanan kampanya düzenleme yetki belgelerinin geçerlilik süresi bir yıldır.

Yetki belgeleri onay tarihi esas alınarak belgenin onay işleminin yapıldığı yerde, her yıl vize edilir.

Geçerlilik süresinin dolmasını takip eden üç ay içerisinde vizesi yaptırılmayan belgeler geçersiz sayılır.

İznin İptali

Madde 13 — Bu Yönetmeliğe aykırı uygulamaların tespiti ve bununla ilgili olarak Genel Müdürlüğün veya Müdürlüğün uyarısına rağmen, bu durumun düzeltilmemesi halinde, verilen izin iptal edilir. İzni iptal edilen kişilerin mensubu olduğu ilgili meslek kuruluşlarına da durum bildirilir. Ayrıca, iznin iptal edildiği, düzenleyicinin kayıtlı olduğu meslek kuruluşunca giderleri düzenleyiciden alınmak kaydıyla, Türkiye genelinde yayımlanan ve tirajı yüzbinin üzerinde olan en az bir gazetede ilan edilir.

Cayma Hakkı

Madde 14 — Düzenlenen kampanyalarda, tüketicilere malın veya hizmetin teslim veya ifa edilmemesi koşulu ile tüketicinin bu talebini satıcı veya sağlayıcıya noter aracılığı ile ya da iadeli-taahhütlü mektup ile bildirmesinden sonra, satıcı veya sağlayıcı, mal veya hizmetin teslim veya ifa tarihini geçmemek şartıyla ödemiş olduğu tüm bedeli ve kıymetli evrakı tüketiciye iade etmekle yükümlüdür.

Garanti Belgesi, Türkçe Kullanma Kılavuzu, Satış Sonrası Hizmetler

Madde 15 — Kampanyalı satış konusu mal, Kanunun 13, 14 ve 15 inci maddeleri gereği Bakanlıkça belirlenen garanti belgesi ve/veya tanıtma ve kullanma kılavuzu ile birlikte satılması ve satış sonrası hizmetlerin verilmesi zorunlu mallar kapsamında ise, malın teslimi sırasında tüketiciye bu belgelerin de teslim edilmesi ve satış sonrası hizmetlerinin sunulması zorunludur.

Kampanya Niteliğindeki Diğer Satışlar

Madde 16 — Gazete, radyo, televizyon ilanı ve diğer yollarla halka duyurularak düzenlenen ve muhtelif sayılarda gruplar oluşturularak kura çekmek suretiyle veya başka bir şekilde teslim tarihlerinin belirlendiği satış türüne de bu Yönetmelik hükümleri uygulanır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
Son Hükümler

Kaldırılan Hükümler

Madde 17 — 25/5/1994 tarih ve 21940 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Taksitli, Kampanyalı ve Kapıdan Satışlar Hakkındaki Uygulama Esaslarına Dair Tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır.

Geçici Madde 1 — Halen kampanya düzenleyen satıcı ve sağlayıcılar bu Yönetmeliğin 11 inci maddesinde belirtilen kampanyalı satış izin belgesini, Yönetmeliğin yayımı tarihinden itibaren altı ay içinde almak zorundadırlar.

Yürürlük

Madde 18 — Bu Yönetmelik 14/6/2003 tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

Madde 19 — Bu Yönetmelik hükümlerini Sanayi ve Ticaret Bakanı yürütür.

EK. 59

Rapor Sayısı: YMM----/---- - --- **İstanbul, --- / -- / --------**

Rapor Ekleri:

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK

UYGUNLUK BELGESİ KAPSAMI ÜRÜNLER FAALİYET TASDİK RAPORU

	Adı Soyadı:
İncelemeyi Yapan	**Bağlı Olduğu Oda:**
Yeminli Mali Müşavirin	**Büro Adresi:**
	Telefon Numarası:
Dayanak Sözleşmesinin	**Tarihi:**
	Sayısı:
	Adı Soyadı (Unvanı):
	Adresi:
İthalatçının	**Vergi Dairesi:**
	Vergi Kimlik Numarası:
	Telefon Numarası:

İnceleme Dönemi:

İthalat Uygunluk	**Tarihi:**
Belgelerinin	**Numarası:**

SONUÇ:

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK UYGUNLUK BELGESİ KAPSAMI ÜRÜNLER FAALİYET TASDİK RAPORU DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- İthalatçının unvanı, adresi, kuruluş tarihi, ortakların ad ve soyadı veya unvanları, adresleri hisse oran ve tutarları,

- İthalatçının iştigal konusu, ticaret sicil kaydı ve numarası,

- İthalatçının ve varsa ortaklarının bağlı bulunduğu vergi dairesi, vergi kimlik numarası,

- İthalatçının (varsa) sanayi sicil belgeleri,

- İthalatçının kayıtlı olduğu mesleki kuruluşlar ve sicil numaraları,

- İthalatçının son bir yıl içinde çalıştırdığı işçi sayısı ve bunların çalıştırıldıkları süreler,

- İthalatçı hakkında, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünden tespit veya rapor varsa bununla ilgili bilgiler,

- Gerekli görülen diğer hususlar.

II. USUL İNCELEMESİ

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgilere yer verilecektir.

- Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler,

- Son iki yıllık Bilanço ve Gelir tablosuna ilişkin bilgiler,

- Uygunluk belgelerine ilişkin bilgiler

- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMESİ

(Bu bölüm Kuruma yapılan ilk başvuruya ilişkin hazırlanan raporda yer almayacaktır.)

Bu bölümde, ithalatçının Vergi Usul Kanunu hükümleri gereğince tuttuğu yasal defter ve kayıtları ile bu defter kayıtlarının dayanağı olan fatura ve benzeri belgeler esas alınarak en az aşağıdaki tablodaki bilgilerin bulunması zorunludur. Tabloların dönemleri üzerinde gösterilecektir. Dönemlerin başlangıç ve bitişleri sırasıyla içinde bulunan takvim yılının ilk günü ve raporun tanzim tarihi arasıdır. Her takvim yılının sonunda verilecek olan rapor takvim yılının tamamını kapsayacaktır ve Ocak ayında verilecektir.

A. Uygunluk belgesi kapsamı YYT (Yüksek yoğunluklu tatlandırıcı)'nin gerçekleşen ithalatını gösterir tablo.

Dönemi:

Uygunluk Belge No	YYT' nin Adı	İthal Edilen Miktar (Kg.)	İthalat Beyannamesi Numarası ve Tarihi
TOPLAM			

B. Uygunluk belgesi kapsamında ithalatı gerçekleşen YYT' nin satış durumunu gösterir tablo.

Dönemi:

Uygunluk Belge No	YYT' nin Adı	Satılan Miktar (Kg.)	Alıcı Ünvanı
TOPLAM			

**Satış faturalarının alıcı (unvan, vergi no, telefon no.), tarih, sayı, miktar ve tutar bilgilerini gösterir YMM'ce onaylanmış ayrı bir liste rapora eklenecektir. Yurtiçi alımlarla ilgili aynı formattaki liste de YMM'ce onaylı olarak rapora eklenecektir.*

C. Uygunluk belgesi kapsamında ithalatı gerçekleşen YYT' nin stok durumunu gösterir tablo.

Dönemi:

Uygunluk Belge No	YYT' nin Adı	Stokta Bulunan Miktar (Kg.)
TOPLAM		

D-1 Uygunluk belgesi kapsamında ithalatı gerçekleşen YYT' nin üretimde kullanım durumunu gösterir tablo.

Dönemi:

Uygunluk Belge No	YYT' nin Adı	Mamul Adı*	Üretimde Kullanılan YYT Miktarı (Kg.)
TOPLAM			

**Sakız, bisküvi, meşrubat vb.*

D - 2 Uygunluk belgesi kapsamında ithalatı gerçekleştirilerek üretilen mamullerin satış ve stok durumunu gösterir icmal tablosu.

Dönemi:

YYT' nin Adı	Mamul Adı	Satılan Mamul (Kg.)	Mamul Stoku (Kg.)
TOPLAM			

E- Uygunluk belgesi kapsamında ithalatı gerçekleşen YYT' nin ithal, kullanım, satış ve stok durumunu gösterir icmal tablosu.

Dönemi:

Uygunluk Belge No	YYT' nin Adı	İthal Edilen/ Yurtiçi Alım Miktarı* (Kg.)	Satılan Miktar (Kg.)	Mamul Üretiminde Kullanılan Miktar (Kg.)	Stoktaki Miktarı (Kg.)
TOPLAM					

** İthal edilen ve yurtiçinden alınan YYT' ler ayrı ayrı belirtilecektir.*

F- Uygunluk belgesi kapsamında ithalatı gerçekleştirilerek üretilen mamullerde kullanılan şeker ve tatlandırıcıları gösterir icmal tablosu.

KULLANICILARIN YYT KULLANARAK ÜRETTİKLERİ MAMULLERE İLİŞKİN BİLGİ TABLOSU

(Tablo: her bir nihai kullanıcının ürettiği tüm mamul çeşitleri için doldurulacaktır.)

DÖNENM……	Üretici Firma Ünvanı 1: ……			Üretici Firma Ünvanı 2: ……		
	Mamul Adı 1: ……	Mamul Adı 2: ……..	Mamul Adı 3: …….	Mamul Adı 1: ……	Mamul Adı 2: ……..	Mamul Adı 3: ……..
Ürün Markası						
Tarım ve Köyişleri Bakanlığı tarafından üzenlenen Gıda Üretimi İzin Belgesi'nin sayısı ve tarihi						
Türk Gıda Kodeksine göre 100 gram net mamulün içerebileceği azami YYT Miktarı (g)						
Üretim Tesislerinin Adresi						
Mamul stoklarının bulunduğu depoların adresleri						

ÜRETİLEN MAMU MİKTARLARI, KULLANILAN TATLANDIRICI VE ŞEKER

Toplam Üretilen Mamul Miktarı (Kg./Lt.)						
Mamulde Kullanılan Toplam Pancar Şekeri* (Kg.)						
Mamulde Kullanılan Toplam Glukoz (Kg.)						
Mamulde Kullanılan Toplam İzoglukoz (Kg.)						
Mamulde Kullanılan Diğer Şekerler **(Kg.)						
Mamulde Kullanılan Toplam YYT Miktarı (Kg.)						
Kullanılan YYT (1) (Kg.)						
Kullanılan YYT (2) (Kg.)						
Kullanılan YYT (3) (Kg.)						

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK UYGUNLUK BELGESİ KAPSAMI ÜRÜNLER FAALİYET TASDİK RAPORUNA EKLENECEK BELGELER

1.Kullanıcılara ait Kapasite Raporu'nun noter tasdikli sureti (Geçerli olmak kaydıyla Kapasite Raporu bir defa verilecektir.)

2. Kullanıcılara ait Tarım ve Köyişleri Bakanlığı tarafından düzenlenen Gıda Üretimi İzin Belgesi'nin noter tasdikli sureti. (Geçerli olmak kaydıyla Gıda Üretimi İzin Belgesi bir defa verilecektir.)

3.Uygunluk belgesi kapsamı YYT' nin bir önceki ithalatında Tarım ve Köyişleri Bakanlığı'nca düzenlenen uygunluk yazısı.

4. YMM raporunda bilgileri verilen mamullerin perakende ambalajlarının marka ve içerik bilgilerini gösteren fotoğrafları başvuru dosyasına eklenecektir.

IV. SONUÇ

Yeminli mali müşavir, yukarıda yer alan hususların ilgili mevzuata ve yasal defter kayıtları ile belgelere uygunluğunun ve doğruluğunun araştırıldığını belirterek, konu hakkında görüşünü kesin olarak ifade edecektir. Rapora Yeminli Mali Müşavirin Faaliyet Belgesi eklenecektir

**Kristal ve sıvı şeker toplamı yazılacaktır.*

*** Mamul üretiminde kullanılması halinde 4634 sayılı Şeker Kanunu kapsamındaki (kristal şeker, glukoz, izoglukoz hariç) diğer şekerler (invert şeker vb.) adı belirtilerek yazılacaktır.*

EK: 60

Rapor Sayısı: YMM ..../.... - …. **İstanbul, -- / -- / --------**

Rapor Ekleri:

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
YATIRIM İNDİRİMİ
TASDİK RAPORU

	Adı Soyadı	**:**
İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin	**Bağlı Olduğu Oda**	**:**
	Büro Adresi	**:**
	Telefon Numarası	**:**
Dayanak	**Günü**	**:**
Sözleşmesinin	**Sayısı**	**:**
	Adı Soyadı (Unvanı)	**:**
	Adresi	**:**
Mükellefin	**Vergi Dairesi**	**:**
	Hesap No.su	**:**
	Telefon Numarası	**:**

İnceleme Dönemi :

Yatırım Konusu :

Toplam Yatırım Harcaması Tutarı:

Yararlanması Uygun Görülen

Toplam İndirim Tutarı :

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I — GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır:

- Mükellefin adı, soyadı, ünvanı, sermayesinin % 10 ve daha fazla paylı ortaklarının adları ve adresleri,

- Mükellefin iştigal konusu,

- Mükellefin ve varsa ortaklarının bağlı bulunduğu vergi dairesi, hesap numarası.

- Mükellefin ticaret sicil kaydı, sicil numarası,

- Yatırım dönemine ilişkin bilanço ve gelir tablosu,

- Yatırıma ilişkin genel bilgiler,

- Yatırım indirimi istisnalarının safi kurum kazancına uygulanıp uygulanmadığı,

- Tasdik işlemine konu istisnanın Gelir Vergisi Kanununun Ek l- 6 ncı maddelerinde yapılan düzenlemelere göre uygulanacak olması halinde, istisnaların gelir vergisi tevkifatına tabi tutulup tutulmadığı,

- Muhasebeden veya muhasebe denetiminden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir ünvanına sahip olup olmadıkları,

- Gerekli görülen diğer hususlar.

II — USUL İNCELEMELERİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgilere yer verilecektir:

- Bilanço esasına göre defter tutulup tutulmadığı,

- Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler,

- Defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin usulüne uygun olup olmadığı, gerçeği yansıtıp yansıtmadığı,

- Defter kayıtlarının kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,

- Mükelleflerin kayıtlarının hesaplanan ve yararlanılan yatırım indirimi istisnası tutarlarının yıllar itibariyle takibini yapacak şekilde tutulup tutulmadığı,

- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği.

- Gerekli görülen diğer hususlar.

III — HESAP İNCELEMELERİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur:

- Yeminli mali müşavirler bu bölümde ayrıca topladıkları kanıtların yeterli miktarda ve güvenilir olduğunu, izledikleri denetleme yöntem ve tekniklerinin tasdik ettikleri yatırım indirimi istisnası açısından uygun ve yeterli olduğunu açıklayacaklardır,

- Yatırım indirimine konu aktif değerin mükellef faaliyetinde kullanılıp kullanılamayacağı,

- Amortismana tabi iktisadi kıymetin yatırım indirimine konu olup olmadığı ve buna ilişkin belgelerin ayrıntılı listesi ile tutarları,

- Yatırım indirimine konu aktif değerlerin yeni ve kullanıma hazır vaziyette olup olmadığı,

- Yatırım indiriminin hesaplanmasında yatırım indirimine konu amortismana tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedelinin %40' nın esas alınıp alınmadığı,

- Kurumların, birleşme, devir veya nev'i değişikliklerinde, yatırım indirimi uygulamasının yeni şirketçe yapılabilmesi için; birleşme, devir ve nev'i değişikliğinin Kurumlar Vergisi Kanununun ilgili maddelerinde öngörülen şekilde yapılıp yapılmadığının ve yatırım indiriminden yararlanma şartlarının mevcut olup olmadığının,

- Açılan akreditif için yatırım indirimi uygulanıp, uygulanmadığının, (Akreditif gayri kabil rücû akreditif olsa dahi kati ithalleri yapılıp gümrükten çekilerek aktif bir hesaba alınması halinde harcama sayılarak yatırım indirimi uygulanması mümkündür.)

- İncelemenin sağlıklı ve amacına uygun sonuçlandırılabilmesi için gerekli olabilecek diğer konuların irdelenmesi,

- Yararlanılacak yatırım indirimi istisnası tutarı ve hesaplama şekli, (Endeksleme uygulaması ile enflasyon düzeltmesi yapılıp yapılmadığı da belirtilecektir.)

- Yatırım indirimi istisnasının Gelir Vergisi Kanununun 19 uncu maddesine mi yoksa bundan önceki düzenlemeye göre mi yapıldığı hususunda gerekli ayrımın yapılıp yapılmadığı,

- Yatırım İndirimi İstisnası Uygulamasının doğruluğu,

- Tasdik işlemi için gerekli görülen diğer hususlar.

IV — SONUÇ

Yeminli mali müşavir, mükelleflerinin ilgili dönem hesaplarının yatırım indirimi yönünden incelenmesinden, fiili durumun, muhasebe kayıt ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun ve doğruluğunun araştırıldığını belirterek, kazançtan indirilecek yatırım indirimi istisnasının ne kadar olduğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir
Adı ve Soyadı
İmza-Mühür

ANONİM VE LİMİTED ŞİRKETLERİN SERMAYELERİNİ YENİ ASGARİ TUTARLARA YÜKSELTMELERİNE VE KURULUŞU VE ESAS SÖZLEŞME DEĞİŞİKLİĞİ İZNE TABİ ANONİM ŞİRKETLERİN BELİRLENMESİNE İLİŞKİN TEBLİĞ

(15/11/2012 tarih ve 28468 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

Amaç

MADDE 1 – (1) Bu Tebliğin amacı;

a) Kuruluşu ve esas sözleşme değişikliği işlemleri Gümrük ve Ticaret Bakanlığının iznine tabi olan anonim şirketleri belirlemek ve bu şirketlerde izin alınmasına,

b) Anonim ve limited şirketlerin sermayelerinin yeni asgari tutarlara yükseltilmesine,

ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

Kapsam

MADDE 2 – (1) Bu Tebliğ, kuruluşu ve esas sözleşme değişikliği işlemleri Bakanlık iznine tabi olan anonim şirketler ile sermayeleri ellibin liranın altında olan anonim şirketleri ve sermayeleri onbin liranın altında olan limited şirketleri kapsar.

Dayanak

MADDE 3 – (1) Bu Tebliğ, 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 210 uncu, 333 ve 453 üncü maddeleri ile 14/1/2011 tarihli ve 6103 sayılı Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunun 20 nci maddesine dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

MADDE 4 – (1) Bu Tebliğde geçen:

a) Bakanlık: Gümrük ve Ticaret Bakanlığını,

b) Genel Müdürlük: İç Ticaret Genel Müdürlüğünü,

c) Şirket: Bakanlık iznine tabi anonim şirketleri,

ifade eder.

Kuruluşu ve esas sözleşme değişikliği işlemleri Bakanlık iznine tabi olan şirketler

MADDE 5 – (1) Bankalar, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, tüketici finansmanı ve kart hizmetleri şirketleri, varlık yönetim şirketleri, sigorta şirketleri, anonim şirket şeklinde kurulan holdingler, döviz büfesi işleten şirketler, umumi mağazacılıkla uğraşan şirketler, tarım ürünleri lisanslı depoculuk şirketleri, ürün ihtisas borsası şirketleri, bağımsız denetim şirketleri, gözetim şirketleri, teknoloji geliştirme bölgesi yönetici şirketleri, 28/7/1981tarihli ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa tabi şirketler ile serbest bölge

kurucusu ve işleticisi şirketlerin kuruluşları ve esas sözleşme değişiklikleri Bakanlığın iznine tabidir. Ancak, kayıtlı sermaye sistemine kabul edilen Sermaye Piyasası Kanununa tabi halka açık anonim şirketlerin kayıtlı sermaye tavanı içinde yapacakları sermaye artışlarında Bakanlık izni aranmaz.

Bakanlık izni alınması

MADDE 6 – (1) 5 inci maddenin birinci fıkrasında sayılan şirketlerin kurulabilmesi için aşağıda belirtilen belgelerle başvurularak Genel Müdürlükten izin alınması zorunludur:

a) Kurucuların imzaları noter tarafından onaylanmış esas sözleşme,

b) Kuruluşu, diğer resmi kurumların uygun görüşünü veya iznini gerektiren şirketler için uygun görüş veya izin yazısı.

(2) 5 inci maddenin birinci fıkrasında sayılan şirketlerin, esas sözleşme değişikliklerinin genel kurulda görüşülebilmesi için aşağıda belirtilen belgelerle başvurularak Genel Müdürlükten izin alınması zorunludur:

a) Esas sözleşme değişikliğine ilişkin yönetim kurulu kararının noter onaylı örneği,

b) Esas sözleşmenin değişen maddesinin/maddelerinin yeni metni,

c) Esas sözleşme değişikliği diğer resmi kurumların uygun görüşünü veya iznini gerektiren şirketler için uygun görüş veya izin yazısı,

ç) Sermaye artırımına ilişkin esas sözleşme değişikliğinde;

1) Sermayenin tamamının ödendiğine, karşılıksız kalıp kalmadığına ve şirket özvarlığının tespitine ilişkin yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir raporu,

2) Sermaye artırımının iç kaynaklardan yapılması halinde, iç kaynaklardan karşılanan tutarın şirket bünyesinde gerçekten var olduğuna ilişkin yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir raporu, denetime tabi şirketlerde ise denetçinin bu tespitlere ilişkin raporu,

3) Konulan ayni sermaye ile sermaye artırımı sırasında devralınacak işletmeler ve ayınların değerinin tespitine ilişkin mahkemece atanan bilirkişi tarafından hazırlanmış değerleme raporları,

4) Konulan ayni sermaye üzerinde herhangi bir sınırlamanın olmadığına dair ilgili sicilden alınacak yazı,

5) Ayni sermaye olarak konulan taşınmazın, fikri mülkiyet haklarının ve diğer değerlerin kayıtlı bulundukları sicillere

şerh verildiğini gösteren belge.

d) Sermayenin azaltılmasına ilişkin esas sözleşme değişikliğinde; sermayenin azaltılmasına rağmen şirket alacaklılarının haklarını tamamen karşılayacak miktarda aktifin şirkette mevcut olduğunun belirlenmesine ilişkin yeminli mali müşavir raporu, denetime tabi şirketlerde ise denetçinin bu tespitlere ilişkin raporu.

(3) Bakanlık izninin, şirketin kuruluşunda ticaret sicili müdürlüğüne tescil başvurusundan önce, esas sözleşme değişikliklerinde ise genel kurul tarihinden önce alınması gerekir. Bakanlık izni alınmadan kuruluş ve esas sözleşme değişikliği işlemleri ticaret sicili müdürlüğüne tescil edilemez.

Sermayenin asgari tutarlara yükseltilmesi

MADDE 7 – (1) Sermayeleri ellibin Türk Lirasının altında olan anonim şirketler ile onbin Türk Lirasından az olan limited şirketlerin sermayelerini, 14/2/2014 tarihine kadar bu miktarlara yükseltmeleri gerekmektedir.

(2) Sermayelerini, 1/7/2012 tarihine kadar, mülga 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 272 ve 507 nci maddeleri uyarınca Bakanlar Kurulunun 2001/3500 sayılı Kararı ile anonim ve limited şirketler için öngörülen asgari sermaye tutarına yükseltmeyen anonim ve limited şirketlerin de, birinci fıkra hükmü çerçevesinde sermayelerini yükseltmeleri gerekmektedir.

(3) Birinci ve ikinci fıkra kapsamında olan ve belirlenen süre içerisinde sermayelerini öngörülen tutarlara yükseltmeyen şirketler, bu sürenin sonunda infisah etmiş sayılırlar.

Yürürlükten kaldırılan hükümler

MADDE 8 – (1) 25/7/2003 tarihli ve 25179 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Anonim ve Limited Şirketlerin Kuruluş ve Ana Sözleşme Değişikliği İşlemlerine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ (Tebliğ No: İç Ticaret 2003/3) yürürlükten kaldırılmıştır.

(2) 24/8/2002 tarihli ve 24856 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Anonim ve Limited Şirketlerin Sermayelerini Yeni Asgari Miktarlara Yükseltme Sürelerinin Uzatılmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: İç Ticaret 2002/4) yürürlükten kaldırılmıştır.

Yürürlük

MADDE 9 – (1) Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 10 – (1) Bu Tebliğ hükümlerini Gümrük ve Ticaret Bakanı yürütür.

EK. 62

Rapor Sayısı: YMM ..../.... - …. **İstanbul, -- / -- / --------**

Rapor Ekleri:

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ SIFIRLANMIŞ
DENİZ YAKITI TASDİK RAPORU

İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin	**Adı Soyadı:** **Bağlı Olduğu Oda:** **Büro Adresi:** **Telefon Numarası:**
Dayanak Sözleşmesinin	**Günü:** **Sayısı:**
Mükellefin	**Adı Soyadı (Unvanı):** **Adresi:** **Vergi Dairesi:** **Hesap No.su:** **Telefon Numarası:**

İnceleme Dönemi:

Konusu:

Toplam Kullanılan Yakıt Tutarı:

DEB'in (Su ürünleri ruhsat tezkeresi) Geçerlilik Süresi:

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I — GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır:

A- Dağıtım İzin Belgesine Sahip Akaryakıt Dağıtım Şirketlerine İlişkin Bilgiler

- Dağıtım izin belgesinde yer alan bilgiler.

- Adı, soyadı, ünvanı, sermayesinin % 10 ve daha fazla paylı ortaklarının adları ve adresleri.

- İştigal konusu, ticaret sicil kaydı ve numarası.

- Bağlı bulunduğu vergi dairesi, hesap numarası.

- Söz konusu şirketlere ilişkin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde haklarında rapor veya tespit varsa bununla ilgili bilgiler.

- Gerekli görülen diğer hususlar.

B - Özel Tüketim Vergisi Sıfıra İndirilmiş Deniz Yakıtı Alan Kullanıcılarına İlişkin Bilgiler

- Mükellefin adı, soyadı, ünvanı, ve/veya ortaklarının adları ve adresleri.

- Mükellefin iştigal konusu, ticaret sicil kaydı ve numarası.

- Mükellefin ve varsa ortaklarının bağlı bulunduğu vergi dairesi, hesap numarası.

- Mükellefin ticaret sicil kaydı, sicil numarası.

- Kayıtlı oldukları mesleki kuruluşlar.

- ÖTV'si indirilmiş yakıt alacak deniz aracının adı, tonilatosu, DEB bilgileri. (Balıkçı gemileri için su ürünleri ruhsat tezkeresi)

- Gemilerin mevcut yakıt tankları kapasitesi ve deniz aracına verilen yakıtların cinsi (fuel-oil veya motorin) ile Yakıt Alım Defterinde belirtilen bir defada ve bir yılda alabilecekleri azami yakıt miktarları hakkında bilgiler.

- Gerekli görülen diğer hususlar.

II — USUL İNCELEMELERİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgilere yer verilecektir:

- Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler,

- Defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin usulüne uygun olup olmadığı, gerçeği yansıtıp yansıtmadığı,

- Defter kayıtlarının kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,

- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği.

- Gerekli görülen diğer hususlar.

III — HESAP İNCELEMELERİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur:

- Özel Tüketim Vergisi sıfıra (0) indirilmiş yakıt kullanarak yapılan ticari ve zirai faaliyet sonucu elde edilen hasılat tutarlarına ilişkin bilgiler.

- Mükellefin son hesap dönemine ilişkin bilanço ve gelir tablosu.

- Özel Tüketim Vergisi sıfıra (0) indirilmiş olarak satın alınan yakıtın hangi amaçla, hangi işlerde kullanıldığı, kullanılan yakıtın miktarı.

- Yakıt alım defterine ilişkin bilgiler.(geçerlilik süresi, onaylanıp onaylanmadığı, DEB'in (balıkçı gemileri için su ürünleri ruhsat tezkeresi) geçerlilik tarihine ilişkin bilgiler vs.)

- Son iki yıllık katma değer vergisi ve varsa özel tüketim vergisi beyanları, nakden veya mahsuben yapılan ödemeleri.

- Gerekli görülen diğer hususlar.

IV — SONUÇ

Yeminli mali müşavir, Özel Tüketim Vergisi sıfıra indirilmiş olarak satın alınan yakıtın hangi amaçla ve hangi işlerde kullanıldığı ve kullanılan yakıtın miktarına ilişkin kayıt ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun ve doğruluğunun araştırıldığını belirterek, konu hakkında görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavişir

Adı ve Soyadı

İmza-Mühür

86 SIRA NOLU KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİN AR - GE RAPORU İLE İLGİLİ BÖLÜMÜ

"2. Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannamesi İle Birlikte İstenecek Belgeler

a) Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu

02.01.1990 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" hükümleri uyarınca "Ar-Ge indirimi" ile ilgili işlemler yeminli mali müşavirlerin tasdik edeceği konular kapsamına alınmıştır.

Ar-Ge indiriminden yararlanan mükelleflerin, yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanılan Ar-Ge indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunu ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı bulundukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir. Ar-Ge indirimine ilişkin hususlara tam tasdik raporunda yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

b) Tasdik Raporunda Yer Alması Gereken Hususlar

YMM tasdik raporunda en azından aşağıdaki bilgilerin bulunması gerekmektedir.

- Tasdik raporuna eklenecek olan ve teknik kuruluşlarca düzenlenmiş olan "Ar-Ge Değerlendirme Raporunda" belirtilen projenin veya projelerin hangi aşamada bulunduğu, bu projelerin sonuçları ile uygulanma durumuna ilişkin mükellef kurumdan alınan bilgiler.

- Ar-Ge departmanına ilişkin mükellef kurumdan alınan bilgiler (yeri, hacmi, teknik donanımı ve varsa kullanılan diğer laboratuarlar vb. diğer hususlar).

- Ar-Ge indirimine konu olan harcamaların ana gruplar itibariyle dökümü (harcamaların ayrıntılı dökümüne rapor ekinde yer verilecektir).

- Dönem içinde Ar-Ge departmanında kullanılan ve Ar-Ge indirimine konu edilen sabit kıymetlere ilişkin liste ve bunlar için ayrılan amortismanlar tutarları.

- Dönem içinde alınan ilk madde, yarı mamül ve diğer sarf malzemeleri listesi, kullanım, iade, satış ve çıkan firelere ilişkin tutar ve miktar itibariyle bilgiler.

- Ar-Ge ünitesinde çalışanlar ve ücretleri (Ar-Ge indiriminden yararlanabilecek personelin listesi ve ilgili dönemde bunlara ödenen ve gider kaydı yapılan ödemelere ilişkin döküm).

- Dışarıdan alınan danışmanlık, ekspertiz ve benzeri hizmetlere ilişkin bilgiler (alınan kişi / kurum adı, vergi kimlik numarası, fatura tarih ve numarası, tutarı ve KDV'si).

- Geçici vergi dönemleri itibariyle uygulanan Ar-Ge indirimi tutarları.

- Uygulanması gereken Ar-Ge indiriminin hesaplanması.

TACİR İTHALATÇI EKONOMİK GÖSTERGELER TABLOSU

Göstergeler*		**YIL ****		
	Birim	**20..**	**20..**	**20..**
I-Tek Ürüne İlişkin Bilgiler				
Yurt İçi Satışlar	Miktar (b)			
	Değer (TL) (c)			
Yurt Dış Satışlar	Miktar (d)			
	Değer (TL) (e)			
Net Ciro (Toplam Satışlar)	Değer (TL) (f) = (c + e)			
Satılan Mamul Maliyeti	Değer (TL) (g)			
Faaliyet Giderleri	Değer (TL) (h)			
Finansman Net Gideri	Değer (TL) (i)			
Ticari Maliyet	Değer (TL) (j) = (g + h + i)			
Faaliyet Kârı (Olağan Kâr)	Değer (TL) (k) = (f - j)			
Stoklar	Miktar (I)			
	Değer (TL)			
II-Firma Geneline İlişkin Bilgiler				
Toplam Özsermaye	Değer (TL)			
Toplam Net Ciro	Değer (TL) (n)			
Toplam Amortisman Gideri	Değer (TL) (o)			
Faaliyet Dışı Gelir/Gider (Net)	Değer (TL)			
Toplam Olağan Faaliyet Kârı	Değer (TL)			
Ödenecek Kurumlar Vergisi	Değer (TL)			
İstihdam	Direkt İşçi Sayısı (m)			
Aylık Brüt İşçi Ücreti	Ücret (TL/Kişi-Ay)			
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR ONAYI* **				

**Tablonun ilk kısmı firmanın satışını yaptığı her bir ürün için ayrı ayrı doldurulacaktır.*

***Son 3 yıl için doldurulacaktır.*

****Tablo Yeminli Mali Müşavir tarafından onaylanacaktır.*

EK.64 /A

ÜRETİCİ İTHALATÇI EKONOMİK GÖSTERGELER TABLOSU

Göstergeler*	**Birim**	**YILLAR****		
		20..	**20..**	**20..**
I-Tek Ürüne İlişkin Bilgiler				
Üretim	Miktar (a)			
	Değer (TL)			
Şirket İçi Transfer ve Dikey Kullanım	Miktar			
	Değer (TL)			
Yurt İçi Satışlar	Miktar (b)			
	Değer (TL) (c)			
Yurt Dışı Satışlar	Miktar (d)			
	Değer (TL) (e)			
Net Ciro (Toplam Satışlar)	Değer (TL) (f) = (c + e)			
Satılan Mamul Maliyeti	Değer (TL) (g)			
Faaliyet Giderleri	Değer (TL) (h)			
Finansman Net Gideri	Değer (TL) (i)			
Ticari Maliyet	Değer (TL) (j) = (g + h + i)			
Olağan Faaliyet Kârı	Değer (TL) (k) = (f – j)			
Stoklar	Miktar (l)			
	Değer (TL)			
Kapasite ve KKO	Kapasite (Miktar/Yıl)			
	KKO%			
Amortisman Giderleri	Değer (TL)			
	p = (o) x (f) / (n)			
II- Firma Geneline İlişkin Bilgiler				
Toplam Özsermaye	Değer (TL)			
Net Ciro (Toplam Satışlar)	Değer (TL) (n)			
Toplam Amortisman Gideri	Değer (TL) (o)			
Faaliyet Dışı Gelir/Gider (Net)	Değer (TL)			
Olağan Faaliyet Kârı	Değer (TL)			
Ödenen Kurumlar Vergisi	Değer (TL)			
İstihdam	Direk İşçi Sayısı (m)			
Verimlilik	Üretim/Kişi (a/m)			
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR ONAYI***				

Tablonun ilk kısmı firmanın satışını yaptığı her bir ürün için ayrı ayrı doldurulacaktır.

***Son 3 yıl için doldurulacaktır.*

****Tablo Yeminli Mali Müşavir tarafından onaylanacaktır.*

EK. 65

Rapor Sayısı:YMM…./… **İstanbul--- / --- / -------**

Rapor Ekleri:

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
BİYOETANOL ÜRETİM TASDİK RAPORU

İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin	**Adı Soyadı:**
	Bağlı Olduğu Oda:
	Büro Adresi:
	Telefon Numarası:
Dayanak Sözleşmesinin	**Tarihi:**
	Sayısı:
Mükellefin	**Adı Soyadı (Unvanı):**
	Adresi:
	Vergi Dairesi:
	Vergi Kimlik Numarası:
	Telefon Numarası:
	E-Posta Adresi:

İnceleme Dönemi:

Konusu:

Toplam Üretilen Biyoetanol Miktarı:

Toplam Teslim Edilen Biyoetanol Miktarı:

SONUÇ:

DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı, soyadı, ünvanı, ve/veya ortaklarının adları ve adresleri.

- Mükellefin iştigal konusu, ticaret sicil kaydı ve numarası.

- Mükellefin ve varsa ortaklarının bağlı bulunduğu vergi dairesi, vergi kimlik numarası.

- Mükellefin (varsa) sanayi sicil belgeleri.

- Mükellefin kapasite raporu bilgileri (yoksa üretim kapasiteleri ve makine parkı hakkında bilgi).

- Mükellefin kayıtlı olduğu mesleki kuruluşlar.

- Mükellefin son iki yıllık katma değer vergisi beyanları.

- Mükellefin son iki yıllık (varsa) özel tüketim vergisi beyanları.

- Mükellefe nakden veya mahsuben yapılan ödemeler.

- Biyoetanol Üretim Taahhütnamesi.

- Mükellefin çalıştırdığı işçi sayısı ve bunların çalıştıkları süreler.

- Söz konusu şirketlere ilişkin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde haklarında rapor veya tespit varsa bununla ilgili bilgiler.

- Gerekli görülen diğer hususlar.

II. USUL İNCELEMELERİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgilere yer verilecektir.

- 04.04.2005 tarihli ve 2005/8704 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararı kapsamında üretilen biyoetanolün teslimine ilişkin faturalara ait bilgiler

- Tütün ve Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu (TAPDK) tarafından verilen tesis kurma izin belgesine ait bilgiler.

- Harmanlayıcılara verilen biyoetanol üretim taahhütnameleri bilgileri.

- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMELERİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur:

- Aylar itibariyle üretime giren yerli tarım ürünü miktarı ve bu üretimden elde edilen biyoetanol miktarlarının aylık dökümü bilgileri ile üretimde yerli olmayan tarım ürünü kul-

lanıp kullanılmadığına ilişkin bilgiler.

- Yerli tarım ürünlerine ve üretilen biyoetanole ait dönem başı stok, iade ve dönem sonu stok bilgileri.

- Gerekli görülen diğer hususlar.

IV. SONUÇ:

Yeminli mali müşavir, biyoetanolün üretimine, üretim miktarına ve teslimine ilişkin kayıt ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun ve doğruluğunun araştırıldığını belirterek, konu hakkında görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir
Adı ve Soyadı
İmza-Mühü

EK. 66

Rapor Sayısı: YMM …. /…. - …. **İstanbul, -- / -- /------**

Rapor Ekleri:

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
HARMANLAYICI KARIŞIMLARIN
TESLİMİNE İLİŞKİN TASDİK RAPORU

İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin	**Adı Soyadı:**
	Bağlı Olduğu Oda:
	Büro Adresi:
	Telefon Numarası:
Dayanak Sözleşmesinin	**Tarihi:**
	Sayısı:
Mükellefin	**Adı Soyadı (Unvanı):**
	Adresi:
	Vergi Dairesi:
	Vergi Kimlik Numarası:
	Telefon Numarası:
	E-Posta Adresi:

İnceleme Dönemi:

Konusu:

Toplam Üretilen Biyoetanol Miktarı:

Toplam Teslim Edilen Biyoetanol Miktarı

SONUÇ:

DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı, soyadı, ünvanı ve/veya ortaklarının adları ve adresleri.

- Mükellefin iştigal konusu, ticaret sicil kaydı ve numarası.

- Mükellefin ve varsa ortaklarının bağlı bulunduğu vergi dairesi, vergi kimlik numarası.

- Mükellefin (varsa) sanayi sicil belgeleri.

- Mükellefin kapasite raporu bilgileri (yoksa üretim kapasiteleri ve makine park hakkında bilgi).

- Mükellefin kayıtlı olduğu mesleki kuruluşlar.

- Mükellefin son iki yıllık katma değer vergisi beyanları.

- Mükellefin son iki yıllık (varsa) özel tüketim vergisi beyanları.

- Mükellefe nakden veya mahsuben yapılan ödemeler.

- Biyoetanol Üretim Taahhütnamesi.

- Mükellefin çalıştırdığı işçi sayısı ve bunların çalıştıkları süreler.

- Söz konusu şirketlere ilişkin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde haklarında rapor veya tespit varsa bununla ilgili bilgiler.

- Gerekli görülen diğer hususlar.

II. USUL İNCELEMELERİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgilere yer verilecektir.

- 04.04.2005 tarihli ve 2005/8704 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararı kapsamında üretilen biyoetanolün teslimine ilişkin faturalara ait bilgiler

- Tütün ve Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu (TAPDK) tarafından verilen tesis kurma izin belgesine ait bilgiler.

- Harmanlayıcılara verilen biyoetanol üretim taahhütnameleri bilgileri.

- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMELERİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur:

- Aylar itibariyle üretime giren yerli tarım ürünü miktarı ve bu üretimden elde edilen biyoetanol miktarlarının aylık dökümü bilgileri ile üretimde yerli olmayan tarım ürünü kul-

lanıp kullanılmadığına ilişkin bilgiler.

- Yerli tarım ürünlerine ve üretilen biyoetanole ait dönem başı stok, iade ve dönem sonu stok bilgileri.

- Gerekli görülen diğer hususlar.

IV. SONUÇ:

Yeminli mali müşavir, biyoetanolün üretimine, üretim miktarına ve teslimine ilişkin kayıt ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun ve doğruluğunun araştırıldığını belirterek, konu hakkında görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir

Adı ve Soyadı

İmza-Mühür

EK. 67

Rapor Sayısı: YMM …/.... - .... **İstanbul, -- / -- / ------**
Rapor Ekleri :

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
GÖZETİM KAPSAMI ÜRÜNLER FAALİYET TASDİK RAPORU

İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin	**Adı Soyadı**	**:**
	Bağlı Olduğu Oda	**:**
	Büro Adresi	**:**
	Telefon Numarası	**:**
Dayanak Sözleşmesinin	**Tarihi**	**:**
	Sayısı	**:**
İthalatçının	**Adı Soyadı (Ünvanı)**	**:**
	Adresi	**:**
	Vergi Dairesi	**:**
	Vergi Kimlik Numarası	**:**
	Telefon Numarası	**:**
İnceleme Dönemi		**:**
		:
Gözetim Belgelerinin	**Tarihi**	**:**
	Numarası	**:**

SONUÇ :

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK GÖZETİM KAPSAMI ÜRÜNLER FAALİYET TASDİK RAPORU DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- İthalatçının, ünvanı, adresi, kuruluş tarihi, ortaklarının ad soyadı veya ünvanları, adresleri hisse oran ve tutarları

- İthalatçının iştigal konusu, ticaret sicil kaydı ve numarası.

- İthalatçının ve varsa ortaklarının bağlı bulunduğu vergi dairesi, vergi kimlik numarası.

- İthalatçının (varsa) sanayi sicil belgeleri.

- İthalatçının kayıtlı olduğu mesleki kuruluşlar ve sicil numaraları.

- İthalatçının son bir yıl içinde, çalıştırdığı işçi sayısı ve bunların çalıştıkları süreler.

- İthalatçı hakkında, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde tespit veya rapor varsa bununla ilgili bilgiler.

- Gerekli görülen diğer hususlar.

II. USUL İNCELEMELERİ

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgilere yer verilecektir.

- Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler.

- Son iki yıllık Bilanço ve Gelir tablosuna ilişkin bilgiler.

- Gözetim belgelerine ilişkin bilgiler.

- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMELERİ

Bu bölümde, ithalatçının Vergi Usul Kanunu hükümleri gereğince tuttuğu yasal defter kayıtları ile bu defter kayıtlarının dayanağı olan fatura ve benzeri belgeler esas alınarak en az aşağıdaki bilgilerin bulunması zorunludur.

- Gözetim belgesi kapsamında olan ürünlerin ithalatını, satışlarını ve stoklarını içeren aşağıdaki şekle uygun olarak düzenlenmiş icmal tablosu.

Gözetim Kodu	Gözetim Belgesinde kayıtlı ürün		İthalatı gerçekleştirilen ürün		Yurt içi satışı yapılan ürün		Stoklardaki ürün	
	Brüt Ağırlık (Kg)	USD (CIF)	Brüt Ağırlık (Kg)	USD-YTL (CIF)	Brüt Ağırlık (Kg)	YTL	Brüt Ağırlık (Kg)	YTL
TOPLAM								

- Gözetim belgesi kapsamı ithal edilen ürünlerin satışlarını içeren aşağıdaki şekle uygun tablonun Müsteşarlıkça belirlenmiş gözetim kodu bazında düzenlenmesi ve satış fatura suretlerinin rapora eklenmesi.

Gözetim Kodu	Satış faturası tarih ve numarası	Alıcı unvanı, vergi dairesi ve numarası	Ürünün			
			Markası / modeli	Miktarı (Kg)	Birim fiyatı	Tutarı
TOPLAM						

- Gözetim belgesi başlangıç tarihinden itibaren yurt içinden tedarik edilerek satılan belge kapsamı ürünlerin stok, alış ve tedarikini içerir aşağıdaki örneğe uygun tablonun düzenlenmesi.

Satıcı unvanı, vergi dairesi ve numarası	Alış faturası tarih ve numarası	Stok miktarı	Ürünün			
			Markası / Modeli	Miktarı (Kg)	Birim fiyatı	Tutarı
TOPLAM						

- Gözetim belgesi başlangıç tarihinden itibaren yurt içinden tedarik edilerek satılan belge kapsamı ürünlerin rapor tarihi itibariyle stok ve satışını içerir aşağıdaki örneğe uygun tablonun düzenlenmesi.

Alıcının unvanı, vergi dairesi ve numarası	Satış faturası tarih ve numarası	Stok miktarı	Ürünün			
			Markası / Modeli	Miktarı (Kg)	Birim fiyatı	Tutarı
TOPLAM						

Gerekli görülen diğer hususlar.

IV. SONUÇ

Yeminli mali müşavir, gözetim belgesi kapsamı ürünlerin ithalatına, satışlarına, stoklarına ilişkin bilgilerin ilgili mevzuata ve yasal defter kayıtları ile belgelere uygunluğunu ve doğruluğunun araştırıldığını belirterek, konu hakkında görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir

Adı ve Soyadı

İmza - Mühür

EK. 68

Rapor Sayısı: YMM …. / …. - …. **İstanbul, -- /-- / -------**

Rapor Ekler

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ İNDİRİMİ
TASDİK RAPORU

İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin	**Adı Soyadı**	**:**
	Bağlı Olduğu Oda	**:**
	Büro Adresi	**:**
	Telefon Numarası	**:**
Dayanak Sözleşmenin	**Günü**	**:**
	Sayısı	**:**
Mükellefin	**Adı Soyası (Unvanı)**	**:**
	Adresi	**:**
	Vergi Dairesi	**:**
	Vergi Kimlik No.su	**:**
	Telefon Numarası	**:**
	E-Posta Adresi	**:**

İnceleme Dönemi	**:**
Konusu	**:**
Yıllık Beyannamede İndirilecek Gelir / Kurumlar Vergisi Tutarı	**:**
Yapılması / İadesi Uygun Görülen Tevkifat Tutarı	**:**
SONUÇ	**:**

RAPOR DİZPOZİSYONU

I- GENEL BİLGİ

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

1- Mükellefin adı, soyadı (unvanı), iştigal konusu, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, adresi,

2- Pay oranı % 10 ve daha fazla olan ortakların adı-soyadı (unvanı), varsa bağlı oldukları vergi dairesi ve hesap numarası ve adresleri,

3- Mükellefin merkez ve şube işyerlerinin sayısı ve adresleri,

4- Mükellefin merkez ve şube işyerlerinin ticaret sicil kaydı ve sicil numarası,

5- Mükellefin kapsama dahil illerdeki işyerlerinin sayısı ve adreslerinin belirtilmesi,

6- Mükellefin kapsama dahil illerdeki işyerlerinin ticaret sicil kaydı sicil numarası ile Ticaret ve/veya Sanayi Odası kaydı ve numarası,

7- Kapsama dahil illerdeki işyerlerinde çalışanların sayısı (SSK dört aylık bordrolarındaki işçi sayısı bilgileri ve muhtasar beyannamesinde belirtilen işçi sayısı),

8- Vergi indiriminin geçerli olduğu döneme ilişkin bilanço ve gelir tablosu,

9- Kapsama dahil işyerlerine ilişkin genel bilgiler,

10- Kapsama dahil illerde yeni işyerlerinin faaliyete geçtiği tarihler,

11- Vergi indiriminin münhasıran kapsama dahil illerde mevzuat hükümlerine göre elde edilen kazanca uygulanıp uygulanmadığı,

12- Muhasebeden veya muhasebe denetiminden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir ünvanı alıp almadıkları,

13- Gerekli görülen diğer hususlar.

II- USUL İNCELEMELERİ

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgilere yer verilecektir.

1- Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler,

2- Defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin ilgili mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı,

3- Defter kayıtlarının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri ile genel muhasebe kurallarına uygun olup olmadığı,

4- Kapsama dahil illerdeki işyerlerinde elde edilen hasılat ve giderlerin defterlerde ayrıca gösterilip gösterilmediği,

5- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,

6- Mükellefin 4325 sayılı Kanunun 3/b maddesindeki vergi indirimi için öngörülen şartları taşıyıp taşımadığının ve yararlanılacak vergi indiriminin gerçek tutarının belirlenmesinde takip edilen inceleme ve kanıt toplama yöntem ve teknikleri,

7- Gerekli olan diğer bilgiler.

III- HESAP İNCELEMELERİ

Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

1- Vergi teşvikleri açısından 4325 sayılı Kanun kapsamında sayılan illerde 1/1/1998-31/12/2000 tarihleri arasında işe yeni başlayıp başlamadıkları,

2- Kapsama dahil illerdeki işyerlerinde vergilendirme döneminin tamamında fiilen ve sürekli olarak en az 10 ve daha fazla işçi çalıştırıp çalıştırılmadığı,

3- Kapsama dahil illerde aynı mükellefin birden fazla işyeri açması halinde bu işyerlerinde çalışan işçi sayısının toplu olarak asgari şartı sağlayıp sağlamadığı,

4– İndirim konusu gelir ve kurumlar vergisine esas kazancın mevzuat hükümlerine uygun olarak muvazaadan ari olarak münhasıran kapsama dahil illerden elde edilip edilmediği,

5- Mevzuat hükümlerine göre vergi dışı işlemlere konu maliyetler ile hasılata ilişkin belgelerin sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olup olmadığı tespit edilerek, şüphelenilen durumlarda ilgililerin mükellefiyet durumlarına ilişkin olarak vergi dairelerinden ve diğer kamu idarelerinden bilgi alınarak gerekli araştırmanın yapılıp yapılmadığı,

6- Kapsama dahil illerde yeni açılan işyeri veya işyerlerinin fiziki durumu araştırılarak, işyerinin kapasitesi ve hasılat durumunun fiilen uyumlu olup olmadığı,

7- Kapsama dahil işyerinin kuruluş işlemlerinin ticaret sicili, ticaret ve/veya sanayi odası kayıtları ve imalatçılarda kapasite raporları ile SSK kayıtları üzerinde araştırılması ve denetlenmesi,

8- Kapsama dahil iller dışında mükellefin diğer illerde de faaliyetlerinin bulunup bulunmadığının araştırılması ve vergi indirimine konu kazançlar ile bunlar dışındaki kazançlara merkez genel yönetim giderlerinden (amortismanlar dahil) pay verilip verilmediğinin tespiti ve genel yönetim giderlerinin dağıtım şekli,

9- Kayıt ve belgeler ile fiili durumun birbirini doğrulayıp doğrulamadığı,

10- İndirim oranının ve tutarının tespiti,

11- Fazladan tevkif edilen vergilerin bu tebliğ hükümlerine göre iadesinin söz konusu olduğu durumlarda, önceden yapılan vergi kesintilerine ilişkin bilgiler, yapılması uygun görülen iade tutarı,

12- Gerekli görülecek diğer hususlar.

IV- SONUÇ

Bu bölümde yeminli mali müşavirler, mükelleflerin işlemlerinin 4325 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin (b) fıkrası çerçevesinde incelendiğini, vergi indiriminden yararlanmak için aranılan şartların mevcut olduğunu, belirtilen vergi indirim tutarının gerçek olduğunu ve fiili durum ile belge ve kayıtların birbiriyle uyumlu ve ilgili mevzuata uygun olduğunu kesin olarak ifade edeceklerdir.

Yeminli Mali Müşavirin

Adı - Soyadı

İmza – Mühür

EK. 69

Rapor Sayısı: YMM …. /….- …. **İstanbul, -- / -- / ------**

Rapor Ekleri:

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
İHRAÇ MALI TAŞIYAN ARAÇLARA MOTORİN TESLİMLERİNDE
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ İSTİSNASINA İLİŞKİN FAALİYET
TASDİK RAPORU

İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin	**Adı Soyadı:**
	Bağlı Olduğu Oda:
	Büro Adresi:
	Telefon Numarası:
Dayanak Sözleşmesinin	**Tarihi:**
	Sayısı:
Mükellefin	**Adı - Soyadı (Ünvanı):**
	Adresi:
	Vergi Dairesi:
	Vergi / T.C. Kimlik Numarası:
	Telefon Numarası:

İnceleme Dönemi:

Konusu:

Teslim Edilen Mal Miktarı:

SONUÇ:

RAPORU DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır:

- Mükellefin adı, soyadı, ünvanı ve/veya ortaklarının adları ve adresleri.

- Mükellefin ticaret sicil kaydı ve numarası.

- Mükellefin ve varsa ortaklarının bağlı bulunduğu vergi dairesi, vergi kimlik numarası, (gerçek kişilerde ayrıca T.C. Kimlik numaraları).

- Mükellefin kayıtlı olduğu mesleki kuruluşlar.

- Mükellefin çalıştırdığı işçi sayısı ve bunların çalıştıkları süreler.

- Mükellefin son iki yıla ilişkin katma değer vergisi beyanları ile kendisine nakden veya mahsuben yapılan ödemeler.

- Mükellef hakkında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde rapor veya tespit bulunması durumunda bununla ilgili bilgiler.

- Gerekli görülen diğer hususlar.

II. USUL İNCELEMELERİ:

-Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) tarafından akaryakıt alt başlığı ve istasyonlu bayilik kategorisi altında verilen bayilik lisansı belgesine ait bilgiler.

-Akaryakıt pompalarının bağlı olduğu ödeme kaydedici cihaz belgelerine ilişkin bilgiler.

-Bayilerin, ihraç malı taşıyan araçlara istisna kapsamında motorin tesliminde bulunabilmeleri için, KDV yönünden bağlı bulunduğu vergi dairesine ve dağıtıcının kendisine verdikleri "İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Teslimine İlişkin Talep ve Taahhütname" bilgileri.

-Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMELERİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur:

- İstisna kapsamında teslim edilen motorinlerin alışlarına ilişkin fatura ve benzeri vesikalara ait liste ve buna ilişkin bilgiler.

- Bayilerin verdiği İhraç Malı Taşıyan Araçlara Vergiden İstisna Motorin Teslimine İlişkin Bildirim Formlarına dayanılarak takvim yılı bazında çıkarılacak, istisna kapsamında teslim yapılan toplam araç sayısı ile istisna kapsamında teslim edilen toplam motorin miktarına ilişkin bilgiler.

- İstisna kapsamında teslim edilen motorinlere ait "Stok Bildirim Formu"nda bildirilen stok bilgileri.

- İstisna kapsamında teslim edilen motorinlerin satış fiyatının, ilgili motorin türünün

edinme bedelinin yüzde sekiz (% 8) fazlasını aşıp aşmadığına ilişkin bilgiler.

- İstisnanın 11 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde uygulanıp uygulanmadığına dair bilgiler.

-Gerekli görülen diğer hususlar.

IV. SONUÇ:

Yeminli mali müşavir, teslim edilen miktara ve teslime ilişkin kayıt ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun ve doğruluğunun araştırıldığını belirterek, konu hakkında görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir

Adı ve Soyadı / İmza-Mühür

EK.70

İTHALATÇI BİLGİ FORMU

Firma Ünvanı:

Vergi Numarası:

Adresi:

Telefon /Faks/E-posta:

Aşağıdaki tabloda gösterilen bilgilerin, yukarıda ünvan ve vergi numarası gösterilen firmaya ait olduğunu ve doğruluğunu onaylarım.

Yeminli Mali Müşavir

Adı ve Soyadı

İmza - Mühür

(YMM faaliyet belgesi tabloya eklenecektir)

TEK DÜZEN HESAP NO	HESAP ADI	2004	2005	2006	2007	2008
620	Satılan Mamul Maliyeti					
621	Satılan Ticari Mallar Maliyeti					
600	Yurtiçi Satışlar					
601	Yurtdışı Satışlar					
61-	Satış İndirimleri					
152	Mamuller					
153	Ticari Mallar					
690	Dönem Kârı/Zararı					
691	Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları					
720	Direkt İşçilik Giderleri					
-	İthalatçı tarafından çalıştırılan işçilerin ilgili takvim yılı içinde ödenen sigorta prim-gün sayısı toplamı					
-	İthalatçının ilgili takvim yılı içinde yaptığı toplam ithalat miktarı (ABD Doları)					
-	İthalatçının ilgili takvim yılı içinde yaptığı toplam ihracat miktarı (ABD Doları)					

EK. 71

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR RAPORU

Raporun Sayısı : YMM---/---- **İstanbul, -- / -- / -----**
Rapor Ekleri :
Tespit Dönemi

1. İNCELEMEYİ YAPAN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRİN

Bağlı Olduğu Mesleki Şirketi :
Adı Soyadı :
Bağlı Olduğu Oda :
Oda Sicil No :
Ruhsat No :
İş Adresi ve Telefonu :

2. DAYANAK SÖZLEŞMESİNİN

Tarihi :
Sayısı :

3. TESPİTİ YAPILAN ŞİRKETİN

Ticaret Unvanı :
Kanuni Merkez Adresi :
Ticaret Siciline Kayıtlı Bulunduğu Yer :
Ticaret Sicil Numarası :
Kayıtlı Bulunduğu Vergi Dairesi :
Vergi Numarası :

1. GENEL BİLGİLER

1.1. Firmanın İletişim Bilgileri:

Bu kısımda, firmanın tebligat adresi, kanuni ikametgahı ve ayrıca irtibat için telefon numarası ve varsa faks numarası ile elektronik posta adresi yazılacaktır.

1.2. İş Merkezi ve Şubeleri Hakkında Bilgi:

Bu kısımda, şirketin merkezi ile varsa tüm şubeleri hakkındaki iletişim bilgileri yazılacaktır.

1.3. Sermayesinin %10 undan Fazlasına Sahip Ortaklar:

Bu kısımda, şirketin toplam sermayesinin %10'undan fazlasına sahip ortakların ad ve soyadları, T.C Kimlik Numaraları (tüzel kişiler için ticaret unvanı ve vergi kimlik numarası), sermaye pay oranları ve ikametgah adresleri belirtilecektir.

1.4. Muhasebeden Sorumlu Kişilere İlişkin Bilgiler:

Bu kısımda, şirketin muhasebe ve mali işlerinden sorumlu olan kişilerin ad ve soyadları, görevli oldukları birimler, görevleri ve unvanları (3568 sayılı Kanun hükümlerine göre serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanlarından birine sahip olup olmadıkları) yazılacaktır.

1.5. Şirketin Yasal Defterlerinin Tasdikine İlişkin Bilgiler:

Bu kısımda, şirketin bir önceki takvim yılında tutulan kanuni defterlerinin türleri, tasdik tarih ve numaraları ile tasdik eden merciiler yazılacaktır.

1.6. Şirketin Muhasebe ve Defter Kayıtlarına İlişkin Bilgiler:

Bu kısımda, aşağıdaki sorular konuyla ilgili yapılan incelemeler de belirtilerek yanıtlanacaktır.

1.6.1. Şirket muhasebe kayıtları ve mali bilgi ve belgeleri şirket merkezinde mi tutulmaktadır? Tutulmuyor ise nerede tutulmaktadır ve istenildiğinde merkezden bu bilgi ve belgelere kolayca erişim sağlanabilmekte midir?

1.6.2. Şirketin muhasebe kayıtları bilgisayar aracılığıyla mı tutulmaktadır? Şirketin muhasebe kayıtları bilgisayar aracılığıyla tutuluyor ise bunun için hangi bilgisayar programı veya programları kullanılmaktadır?

1.6.3. Şirketin muhasebe kayıtları tek düzen muhasebe sistemine uygun olarak tutuluyor mu?

1.6.4. Defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgeler usulüne uygun olarak düzenlenmiş midir, düzgün bir şekilde şirket kayıtlarına geçirilmiş midir ve gerçeği yansıtmakta mıdır?

1.6.5. Defter kayıtları nizamına ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak tutulmakta mıdır?

1.6.6. Şirketin ticari ve mali bilgi ve belgeleri, Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen yasal saklama süresi içerisinde istenildiği takdirde ibraz edilebilecek şekilde düzenli olarak saklanmakta mıdır, bu belgelerin saklanması için arşiv oluşturulmuş mudur?

1.6.7. Şirketin muhasebe kayıtları ile mali bilgi ve belgelerinin tutulduğu yerde yangın ve hırsızlık gibi vakalara karşı güvenliğinin sağlanması için gerekli tedbirler alınmış mıdır? Bilgisayar ortamında tutulan verilerin güvenliğine yönelik anti-virüs, spyware, firewall türü veri güvenliği programları kullanılmakta mıdır ve elektronik ortamda tutulan verilerin yedeklemesi düzenli bir şekilde yapılmakta mıdır?

1.6.8. İnceleme yapıldığı tarih itibariyle, muhtasar, damga, katma değer, geçici vergi beyannameleri ve kurumlar vergisi beyannamesi süresinde verilmiş midir? Verilen beyannameler şirketin kanuni defter ve kayıtlarına ve mevzuata uygun mudur?

1.6.9. Şirketin Son Takvim Yılı İçerisinde Çalıştırdığı Ortalama İşçi Sayısı:

Bu kısımda şirketin son takvim yılı içerisinde ortalama olarak istihdam ettiği sigortalı çalışan sayısı belirtilecektir.

1.6.10. Şirketin Rapora Konu Yıl İçerisinde Ödediği Kurumlar Vergisi Tutarı (Rapora konu yıldan bir önceki yıl?)

1.6.11. Şirketin Hukuki Statüsü:

Bu kısımda, şirketin inceleme yapıldığı tarih itibariyle, iflas etmediği/iflası ilan edilmediği, tasfiye halinde olmadığı/zorunlu tasfiye kararı verilmediği, işleri mahkeme tarafından yürütülmediği, konkordato ilân etmediği, işlerini askıya almadığına ilişkin tespitler yer alacaktır.

2. HESAP İNCELEMELERİ

Tam Tasdik raporu düzenlenmiş olması halinde bu 2.1-2.4 bilgilerine yer verilmesine gerek bulunmamaktadır.

2.1. Mal ve Hizmet Alış ve Satış Faturaları Üzerinden Yapılan İncelemeler:

2.2. Nakit Hareketleri ve Borç-Alacak İlişkileri:

2.3. Bilanço Hesaplarına İlişkin İncelemeleri:

2.4. Gelir Tablosu Hesapları Hakkında Açıklamalar:

2.5. Finansal Analiz ile İlgili Açıklamalar:

2.5.1. Likidite Oranları

Bu kısımda Cari Oran ve Asit Test Oranı belirtilecektir.

2.5.2. Aktif Yapıyla İlgili oranlar

Bu kısımda Stoklar/Aktif Toplamı, Kısa Vadeli Alacaklar/Aktif Toplamı ve Maddi Duran Varlıklar/Özkaynaklar oranları belirtilecektir.

2.5.3. Verimlilik Oranları

Bu kısımda Stok Devir Hızı, Özvarlık Devir Hızı ve Aktif Devir Hızı oranları belirtilecektir.

2.5.4. Mali Yapı ile İlgili Oranlar

Bu kısımda, Özvarlıklar/Pasif Toplamı, Kısa Vadeli borçlar/Pasif Toplamı ve Toplam Borçlar/Pasif Toplamı oranları belirtilecektir.

2.5.5. Karlılık Oranları

Bu kısımda, Özvarlık Karlılığı, Faaliyet Karlılığı ve Net Kar Marjı oranları belirtilecektir.

3. SONUÇ

3.1. Bu kısımda;

3.1.1. Şirket ile ilgili fiili durumun, şirketin muhasebe kayıt ve belgelerinin mevzuata uygun olup olmadığı;

3.1.2. Şirketin incelenen mali tablolar itibarıyla borç, ücret, vergi ve sair yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği,

3.1.3. Şirketin incelenen mali tablolar itibariyle inceleme döneminde kar edip etmediği,

3.1.4. Muhasebe kayıtlarının, ilgili mali bilgi, belge ve verilerin düzenli tutulup tutulmadığı, söz konusu kayıtlara, bilgi, belge ve verilere istenildiğinde kolayca erişim sağlanıp sağlanamayacağı,

hususlaru tespit edilecektir.

3.2. Bu bölümde "Yapılan tespit ve incelemeler sonucunda 3.1 de belirtilen hususlar olumlu/olumsuz olarak sonucuna bağlanmıştır.(*)" şeklinde duruma uygun ifadeye yer verilecektir.

(*) 3.1 de belirtilen tüm hususların uygun olarak tespitinin yapıldığı durumda "olumlu", belirtilen bu hususlardan herhangi birine ilişkin olarak uygun olmadığı tespiti yapıldığı durumda ise "olumsuz" görüş belirtilecektir.

Ek.2 DAHİLDE İŞLEME İZİN TALEP FORMU					TALEP NO:
1.İHRACATÇI İLE İLGİLİ BİLGİLER					**2.TALEP**
İHRACATÇI FİRMANIM					1-Şartlı Muafiyet Sistemi ( ) 2-Geri Ödeme Sistemi ( )
-Adı Unvanı: -Adresi: -Vergi Dairesi Adı ve Hesap No: -Yan Sanayici Firmanın Adı ve Unvanı					İthalatçı ( ) İmalatçı-İhracatçı ( ) Dış Ticaret Ser. Şti. ( ) Sektörel Dış Tic. Şti ( )
3.DAHİLDE İŞLEME İZNİNE KONU İTHAL EDİLECEK EŞYANIN					
G.T.İ.P*	Ticari ve/veya Teknik tanımı	Miktar (Adet/Kg/M)	Menşe Ülke	Çıkış Ülkesi	Gümrük Kıymeti CIF ($)
				TOPLAM	
4.TABİ TUTULACAĞI İŞLETME FAALİYETİNİN TANIMI**					
5.VERİMLİLİK ORANI					
6.İŞLEME FAALİYETİNİN YAPILACAĞI YER					
7.İŞLETME FAALİYETİ İÇİN GEREKEN SÜRE					
8.İHRAÇ EDİLECEK EŞYANIN					
G.T.İ.P*	Ticari ve/veya Teknik tanımı	Miktar (Adet/Kg/M)	Menşe Ülke	Gideceği Ülke	Gümrük Kıymeti CIF ($)
				TOPLAM	
9.GÜMRÜK İDARELERİ a)Giriş Gümrük İdaresi			b)Rejimin Sona Ereceği Gümrük İdaresi		
10.DİĞER HUSUSLAR* **			**11.** TARİH YETKİLİ İMZA VE KAŞE		
12.BU BÖLÜM GÜMRÜK İDARESİNCE DOLDURULACAKTIR Talebi değerlendiren gümrük idaresinin görüşü: Uygundur ( ) Uygun değildir ( ) MÜHÜR İMZA KAŞE					

(*) Eşyanın 8'li veya 12'li GTİP'i yazılacaktır.

(**) Tebliğin 14 üncü maddesinde belirtilen işleme faaliyetlerinden hangisine tabi tutulacağı bent numarası da belirtilmek suretiyle yazılacaktır.

(***) Eğer varsa, gümrük idaresi için önemli olabilecek her türlü bilgi yazılacaktır.

DAHİLDE İŞLEME İZİN BELGELERİNİN KAPATILMASI İÇİN GEREKLİ BİLGİ VE BELGELER
(Ek.3)

1- Dahilde İşleme İzin Belgesinin kağıt ortamındaki basılı nüshası (Belge sahibi firmanın talebine istinaden ilgili firmaya gönderilmişse)

2- Gümrük Beyannameleri asılları*

3- Döviz Alım Belgesi aslı (ihracatın özel fatura ile yapılması halinde)

4- İhracat Listesi (Ek-5)

5- İthalat Listesi (Ek-6)

6- Ekspertiz Raporu (Belge süresi içerisinde alınmış, ilgili en az iki mühendis tarafından imzalanmış ve ilgili birimin yetkilileri tarafından tasdik edilmiş) **

7- Telafi Edici Vergi Makbuzu (Gerekli olması halinde)

8- A.TR Dolaşım Belgesi (Gerekli olması halinde)

9- Menşe İspat Belgesi (Gerekli olması halinde)

10- Tedarikçi Beyanı (Gerekli olması halinde)

11- Ön Statü Belgesi (İhracatın serbest bölgeye yapılması halinde)

12- Serbest Bölge Bilgi İşlem Formu aslı (Serbest bölgelerden, Türkiye Gümrük Bölgesi veya başka bir serbest bölge harici olmak üzere serbest bölge dışına satış yapılması halinde)*

13- Serbest bölgeden yapılan ithalata ilişkin gümrük beyannamesi aslı* ve bu ithalatın yapıldığı dahili işleme izin belgesinin, dahili işleme izninin veya yatım teşvik belgesinin noter tasdikli örneği (Serbest bölgelerden yatırım teşvik belgesi veya bir başka belge/izin kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine ithalat yapılması halinde)

14- Serbest bölge gümrük müdürlüğü ve serbest bölge müdürlüğü tarafından müştereken düzenlenecek tutanak (Belge kapsamında serbest bölgeye ihracı gerçekleştirilen işlem görmüş ürünün, bu Tebliğin 28 inci maddesinde belirtildiği şekilde serbest bölgede kullanılması halinde)

15- Yeminli Mali Müşavirlerce onaylı İhraçata İlişkin Gümrük Beyannamesi Listesi ve konuyla ilgili Yeminli Mali Müşavir Raporu (Tecil – terkin sistemi çerçevesindeki belge kapsamındaki yurt içi alımlarda)

16- Telafi Edici Vergi Tablosu (Gerekli olması halinde) (Ek-8)

(*) Taahhüt hesabına sayıldığına dair üzerine meşruhat düşülmüş ilgili belgenin fotokopisi alındıktan sonra Dahili İşleme İzin Belgesi sahibi firmaya iade edilmek üzere.

(**) Dahili İşleme İzin Belgesi özel şartlar bölümünde yer alması veya gerek görülmesi halinde.

NOT: Gerekli görülmesi halinde Müsteşarlıkça (İhracat Genel Müdürlüğü) ve/veya ihracatçı birlikler genel sekreterliğince yukarıdaki bilgi ve belgeler dışında bilgi ve belge isten

EK. 73

Rapor Sayısı: YMM …. /…. - …. **İstanbul, -- / -- / ---------**

Rapor Ekleri:

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK

SERBEST BÖLGE FAALİYET TASDİK RAPORU

İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin	**Adı Soyadı:**
	Bağlı Olduğu Oda:
	Büro Adresi:
	Telefon Numarası:
Dayanak Sözleşmesinin	**Tarihi:**
	Sayısı:
Mükellefin	**Adı Soyadı (Unvanı):**
	Serbest Bölgenin Adı:
	Adresi:
	Vergi Dairesi:
	T.C. Kimlik Numarası:
	Vergi Kimlik Numarası:
	(Tüzel Kişiler için)
	Telefon Numarası:
	E-Posta Adresi:

İnceleme Dönemi:

Konusu:

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı, soyadı, ünvanı, ve/veya ortaklarının adları ve adresleri.

- Mükellefin iştigal konusu, ticaret sicil kaydı ve numarası.

- Mükellefin ve varsa ortaklarının bağlı bulunduğu vergi dairesi, vergi kimlik numarası.

- Mükellefin (varsa) sanayi sicil belgeleri.

- Mükellefin kayıtlı olduğu mesleki kuruluşlar.

- Mükellefin son iki yıllık muhtasar beyannamesi örneği.

- Mükellefin kapasite raporu bilgileri

-Faaliyet ruhsatı

-Gümrük çıkış beyannameleri.

- Mükellefe nakden veya mahsuben yapılan ödemeler.

- Mükellefin çalıştırdığı işçi sayısı ve bunların çalıştıkları süreler.

- Gerekli görülen diğer hususlar.

II. USUL İNCELEMELERİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgilere yer verilecektir.

- Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler.

- Söz konusu şirketlere ilişkin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde haklarında rapor veya tespit varsa bununla ilgili bilgiler.

- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMELERİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur:

-Üretilen ürünlerin toplam FOB bedeli (üretilen ürünlerin birim FOB bedeli ile toplam üretilen ürün miktarının çarpılmasıyla elde edilen tutardır.)

-Üretilen ürünlerin birim FOB bedeli (üretilen mallardan satışı yapılanların satış tutarı toplamının satılan ürün miktarına bölünmesiyle elde edilen tutardır.)

-Üretilen ürünlerin aynı yıl içinde satılmaması durumunda, ortalama FOB bedeli bulunacak ve buna göre toplam FOB bedeli tespit edilecektir. Ortalama FOB bedeli, birden fazla yıla ait birim FOB bedellerinin ortalamasıdır.

-Stoklarında kalan ürünlerin toplam FOB bedeli,

- Gerçekleştirilen toplam ihracat tutarı,

- Serbest bölgede üretilen ürünlerle bölge içinden, Türkiye'den veya dışarıdan alınan ürün tutarları,

- Bölge içine, Türkiye'ye veya yurt dışına satış tutarları,

- Bölgede üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin en az % 85'inin yurt dışına ihraç edildiği,

- İstihdam edilen personele ödenen toplam ücret ve bu ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisi,

- Serbest bölgede üretim faaliyeti dışında hizmet veya mal satışı faaliyetlerinde bulunan mükellefler nezdinde çalışanlara ödenen toplam ücretler,

- Serbest bölgede çalışan personelin çeşitli nedenlerle serbest bölge dışında çalıştığı sürelere ilişkin ödenen toplam ücretler,

- İstisna kapsamında değerlendirilen ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisi,

- Gerekli görülen diğer hususlar.

IV. SONUÇ:

Bu bölümde yeminli mali müşavirler, mükelleflerin 1 Seri No.lu 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği ile gerekli görüldüğü takdirde bu konuda yayımlanacak müteakip 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunun Genel Tebliğleri çerçevesinde incelendiğini, istisnadan yararlanmak için aranılan şartların mevcut olduğunu, belirtilen üretim ve satış tutarlarının gerçek olduğunu ve fiili durum ile belge ve kayıtların birbiriyle uyumlu ve ilgili mevzuata uygun olduğunu kesin olarak ifade edeceklerdir.

Yeminli Mali Müşavir

Adı Soyadı

İmza-Mühür

EK. 74

Rapor Sayısı: YMM..../....-.... **İstanbul, -- / -- / -------**

Rapor Ekleri:

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK AEROSOL ÜRETİM TASDİK RAPORU

İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin	**Adı Soyadı**	**:**
	Bağlı Olduğu Oda	**:**
	Mühür No	**:**
	Büro Adresi	**:**
	Telefon Numarası	**:**
Dayanak Sözleşmesinin	**Tarihi**	**:**
	Sayısı	**:**
Mükellefin	**Adı Soyadı (Unvanı)**	**:**
	Adresi	**:**
	Vergi Dairesi	**:**
	T.C. Kimlik Numarası	**:**
	Vergi Kimlik Numarası	**:**
	(Tüzel Kişiler için)	
	Telefon Numarası	**:**
	E-Posta Adresi	**:**
	İnceleme Dönemi	**:**
	Konusu	**:**
	SONUÇ	**:**

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

-Dağıtıcı ile ondan aerosol üretimde kullanmak üzere L.P.G. satın alan imalatçının veya dahilde işleme rejimi kapsamında aerosol üretiminde kullanmak üzere L.P.G. ithal eden imalatçının ticaret sicil kaydı ve numarası, iştigal konusu (Mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı yönünde haklarında rapor veya tespit bulunması halinde bu hususlarla ilgili bilgilere de yer verilecektir.),

-İmalatçı tüzel kişilik ise kanuni temsilcileri ve ortaklarının adı-soyadı (unvanı), işyeri ve ikametgah adresleri ile bağlı bulundukları vergi dairesi ve vergi kimlik numarası (Ortak sayısının 10' dan fazla olması halinde sadece hisse nispetleri %5 ve daha fazla olan ortaklar yazılacaktır.),

-Kayıtlı oldukları mesleki kuruluşlar,

-Raporun ilgili olduğu dönemde aerosol üretimi yapan işletmede fiili olarak çalıştırılan işçi sayısı ve bunların çalıştıkları süreler,

-Aerosol üreticisinin sanayi sicil belgesi, aerosol üretiminde hammadde olarak L.P.G. kullandığını belirtir kapasite raporu ve makine parkı hakkında bilgiler,

- Gümrük Beyannamesi, L.P.G. Satın Alma İzin Belgesi, dağıtıcılardan satın alınan mallar söz konusu ise dağıtıcının Dağıtım İzin Belgesi, aerosol üreticisinin Faaliyet Ruhsatı, işletmenin aerosol üretimini gerçekleştirebileceğini gösterir resmi makamlar tarafından verilmiş belge (1 inci veya 2 nci Sınıf Gayrisıhhi Müessese Ruhsatı, İşletme Belgesi ya da Gelir İdaresi Başkanlığınca kabul edilebilecek diğer belgeler), Kapasite Raporu örnekleri, raporu düzenleyen yeminli mali müşavirin gerekli gördüğü incelemeyle ilgili diğer belgeler ve aerosol üreticisinin son hesap dönemine ilişkin bilanço örneği,

-Gerekli görülen diğer hususlar.

II. USUL İNCELEMELERİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgilere yer verilecektir.

-Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler,

-Defter kayıtlarının kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,

-Vergi beyannamelerinin zamanında verilip verilmediği,

-Son iki yıla ilişkin katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyanları,

-L.P.G. satın alımları veya ithalatları nedeniyle gerçekleşen ödemelere ilişkin bilgiler,

-Vergi borcunun olmadığına dair ilişiksizlik belgesi,

-Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMELERİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

-Aerosol üretiminde kullanılmak üzere temin edilen L.P.G.'nin dönem başı stoku, dönem içi alışları, aerosol üretiminde kullanılan miktarları ile dönem sonu stok ve iade miktarlarına ilişkin bilgiler,

- Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen dağıtım izin belgesi sahibi dağıtıcılardan satın alınan veya dahilde işleme rejimi kapsamında doğrudan ithal edilen L.P.G.'nin aerosol üretimi dışında kullanılıp kullanılmadığı, satın alınan veya ithal edilen L.P.G.'nin aerosol üretimi dışında kullanılması halinde ne kadarının hangi malın imalinde kullanıldığı,

- L.P.G.'nin Türkiye'deki dağıtıcılarından satın alımına veya doğrudan ithaline ilişkin faturaların (ithal edilmiş olması durumunda ayrıca gümrük beyannamelerinin) tarih, sayı ve muhteviyatına ilişkin liste ile söz konusu faturalar, gümrük beyannameleri ve döviz alım belgelerinin birbirleri ile uyumlu olup olmadıkları,

- L.P.G.'nin temin edildiği dağıtıcıların ilgili dönem özel tüketim vergisi beyannamesine yansıtmadığı, bir başka ifadeyle aerosol üreticilerine yapmış oldukları teslimlere ilişkin faturalarda teslim bedeline dahil etmedikleri özel tüketim vergisi tutarı ile ithal ettikleri L.P.G. için verilen teminata ait bilgiler,

-Aerosol üreticisinin Aerosol Üretim Tasdik Raporuna konu dönem ile ilgili 18 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinin 4 No.lu Eki aerosol üretiminde L.P.G. kullanımıyla ilgili "Talep ve Taahhütname" bilgileri veya örneği,

-Üretilen aerosol için ne kadar L.P.G. kullanılacağına ve zayi miktarlarına ilişkin ilgili kişi veya kuruluşlardan alınan ekspertiz raporları, bu rapora göre üretimde kullanılan miktarın uygunluğuna dair hesaplamalar,

-Üretilen aerosol ürünlerinin G.T.İ.P. numaraları itibariyle ne kadarının ÖTV'ye tabi olan ne kadarının ise ÖTV'ye tabi olmayan mal olduğuna ait bilgiler,

-Üretilen aerosole ait dönem başı stok, iade ve dönem sonu stok bilgileri,

-Üretilen aerosolün yurt içi satış, ihracat veya ihraç kayıtlı teslim miktarlarına ait bilgiler,

-Kararname kapsamında üretilen aerosolün teslimine ilişkin faturalara ait bilgiler,

-Aşağıda örneği verilmiş tablolardaki hesaplamaların da bu bölümde bulunması gerekmektedir.

TEBLİĞ KAPSAMINDA ALINAN L.P.G.'YE İLİŞKİN KAYDİ ENVANTER DENGESİNİ GÖSTERİR TABLO:

TABLO-1

	Dönem…/…	
	Miktar (kg)	**Tutar (TL)**
Dönem Başı L.P.G. Stoğu		
Dönem İçi L.P.G. Alışları		
Dönem İçi Üretime Sevk Edilen L.P.G.		
Alınan L.P.G.'den İadeler		
LPG Firesi		
Dönem Sonu L.P.G. Stoğu		

KARARNAME KAPSAMINDA ÜRETİLEN AEROSOLLERİN İMALİNDE KULLANILAN L.P.G.'YE İLİŞKİN SARFİYAT LİSTESİ:

TABLO-2

ÜRETİLEN MAMULUN G.T.İ.P. NUMARASI	**ÜRETİLEN MAMULUN ADI**	**ÜRETİLEN MAMULUN MİKTARI (ADET)**	**BİRİMDE KULLANILMASI GEREKEN L.P.G. MİKTARI (KG)**	**ÜRETİLEN MAMULDE KULLANILAN TOPLAM L.P.G. MİKTARI (KG)**
ÜRETİME SEVK EDİLEN TOPLAM L.P.G. MİKTARI				

(TABLO-2' de yer alan "Üretime Sevk Edilen Toplam L.P.G. Miktarı", TABLO-1'de yer alan "Dönem İçi Üretime Sevk Edilen L.P.G. Miktarı" ile aynı olmak zorundadır.)

IV. SONUÇ:

Bu bölümde yeminli mali müşavirler, mükelleflerin 18 Seri No.lu Aerosol Üretim Genel Tebliği ile gerekli görüldüğü takdirde bu konuda yayımlanacak müteakip Aerosol Üretim Genel Tebliğleri veya Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde incelendiğini, 05.02.2010 tarih ve 2010/135 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca sıfır oranında Özel Tüketim Vergisi uygulamasından yararlanmak için aranılan şartların mevcut olduğunu, belirtilen üretim ve satış tutarlarının gerçek olduğunu ve fiili durum ile belge ve kayıtların birbiriyle uyumlu ve ilgili mevzuata uygun olduğunu kesin olarak ifade edeceklerdir.

Yeminli Mali Müşavir

Adı ve Soyadı

İmza - Mühür

EK.75

MADENİ YAĞLARIN AMBALAJLANMASI VE PİYASAYA SUNULMASI HAKKINDA TEBLİĞİN 18 İNCİ MADDESİ KAPSAMINDA İSTENİLEN ÜRETİM TASDİK RAPORUNDA ARANAN ASGARİ BİLGİLER

Madeni yağ üreticileri, bir önceki takvim yılına ait üretim faaliyetine yönelik olarak düzenlenen ve içerisinde asgari olarak;

a) Lisans sahibi tarafından temin edilen baz yağların ve/veya katıkların amacı dışında kullanılıp kullanılmadığına, ne kadarının üretimde kullanıldığına, ne kadarının stoklarda tutulduğuna ve ne kadar baz yağ temin edildiğine,

b) Lisans kapsamında üretimi yapılan muhtelif madeni yağların (GTİP) Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon numarasına, miktarına ve bu yağların ne kadarının stoklarda tutulduğuna, ne kadarının satışının yapıldığına ve bunların satışının yapıldığı gerçek veya tüzel kişilere ait tespitlere,

c) Madeni yağ üretim faaliyetine ilişkin olarak düzenlenen Üretim Kartlarına ve Stok sayımlarına,

ç) Madeni yağ üretim faaliyeti kapsamında düzenlenen sevk irsaliyesi ve faturalara,

d) Lisans kapsamında yer alan ürünlerin haricinde, akaryakıt harici ürün kullanıp kullanmadığı ile bunlara yönelik olarak üretim yapıp yapmadığına,

e) Lisans kapsamındaki ürünleri üretmek için gerekli olan yardımcı malzemelerin, ambalaj malzemesinin vb. temin edilip edilmediğine,

f) Lisans kapsamındaki ürünleri üretmek için gerekli personelin istihdam edilip edilmediği, elektrik, su vb. giderlerin bulunup bulunmadığı ve yapılan üretim ile tutarlı olup olmadığına,

g) ÖTV ve KDV tahakkukuna,

ilişkin bilgilerin yer aldığı Yeminli Mali Müşavirlik Üretim Tasdik Raporunun aslını veya noter onaylı bir suretini, sona eren takvim yılını müteakip ilk 60 (altmış) gün içerisinde Kuruma ibraz etmek zorundadır.

EK. 76

Rapor Sayısı:YMM..../....-.... **İstanbul, -- / -- / --------**

Rapor Ekleri:

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
İHRAÇ EDİLEN MALLARA İLİŞKİN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ İADESİ
TASDİK RAPORU

İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin	**Adı Soyadı:** **Bağlı Olduğu Oda:** **Mühür No:** **Büro Adresi:** **Telefon Numarası:**
Dayanak Sözleşmesinin	**Tarihi:** **Sayısı:**
Mükellefin	**Adı Soyadı (Unvanı):** **Adresi:** **Vergi Dairesi:** **T.C. Kimlik Numarası:** **Vergi Kimlik Numarası:(Tüzel Kişiler için)** **Telefon Numarası:** **E-Posta Adresi:**

İnceleme Dönemi:

Konusu:

SONUÇ:

RAPORU DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde aşağıdaki bilgileri içerecektir;

—Firmanın ticari unvanı, ticaret sicili kaydı ve numarası,

—Firma sahibi veya ortaklarının ad ve soyadları ile işyeri ve ikametgah adresleri, bağlı oldukları vergi dairesi ve vergi kimlik numaraları, (firmanın bulunduğu adreste birden fazla firma var ise bu firma ve ortakları için de aynı bilgilerin tespiti şarttır.)

—İletişim araçlarının (telefon, telex, fax, vb…) sayısı ve numaraları ile kanuni defterlere kayıtlı olup olmadığı,

—Firmanın iştigal konusu,

—Son bir yıl içinde kredi kullanıp kullanmadığı, kullanmışsa hangi banka şubelerinden ne miktar kredi aldığı,

—İşyerinin durumu, ihracattan önceki altı ay içinde ve altı ay sonunda işyerinde çalıştırdığı işçi sayısı,

—Varsa Sanayi Sicil Belgesi ve Kapasite Raporu Özeti,

—Bir önceki yıl üretim ve ihracat miktarları,

—Mevcut en son tarihli bilanço örneği,

—Muhasebeden sorumlu olanların adları, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir unvanını alıp almadıkları,

—Gerekli görülen diğer hususlar.

II. USUL İNCELEMELERİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki hususlar tespit edilecektir;

—Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler,

—Defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin usulüne uygun olup olmadığı, gerçeği yansıtıp yansıtmadığı, kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,

—Defter kayıtlarının kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,

—Son iki yıla ilişkin vergi beyannamelerinin zamanında verilip verilmediği,

—Son iki yıla ilişkin katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyan bilgileri,

—Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMELERİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur;

—İadeye konu mal alış ve satış faturalarının gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı; bunların ilgili sevk irsaliyeleri, nakliye giderleri ile ilgili faturaları ve benzeri belgelerle karşılaştırılarak mal hareketlerin izlenmesi, bu belgelerde yer alan bilgilerin karşılaştırılarak tutarlarının doğruluğunun ve gerçekliğinin belirtilmesi,

—Özel tüketim vergisi ödenerek ithal edilen veya yurt içinden ÖTV mükellefinden satın alınan malların, ithalatçısı veya ihracatçısı tarafından, başka bir malın imalinde kullanılmaksızın veya herhangi bir işleme tabi tutulmaksızın aynen ihraç edildiğinin tespit edilmesi,

—İhracat fatura bilgilerinin, gümrük çıkış beyannamelerinde yer alan bilgilerle mukayese edilmesi ve miktar ve fiyat yönünden uygunluk sağlanması,

—Belgelerin hukuki geçerliliği ve ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğu sağlanan ihracat sonucunda iade veya mahsup edilmesi gereken vergi tutarının hesaplanması ile ilgili tüm veriler ve hesaplamaların yapılması, ilgili dönem katma değer vergisi beyannamelerinde yer alan bilgilere uygunluğunun ortaya konması,

—İncelemenin sağlıklı ve amacına uygun sonuçlandırılabilmesi için gerekli olabilecek diğer konuların da irdelenmesi.

IV. SONUÇ:

Yeminli Mali Müşaviri firmanın ilgili dönem hesaplarının özel tüketim vergisi iadesi yönünden incelenmesinde, fiili durumun, muhasebe kayıt ve belgelerinin ve buna ilişkin beyannamelerin ilgili mevzuata uygunluğunu araştırdığını belirterek, iadesi gereken özel tüketim vergisi tutarının ne kadar olduğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir

Adı ve Soyadı

İmza - Mühür

EK.77

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR RAPORU

Rapor Sayısı :YMM …./…. - ….
Rapor Tarihi :

Tespit Dönemi:

1. İNCELEMEYİ YAPAN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRİN

Bağlı Olduğu Mesleki Şirketi :
Adı Soyadı :
Bağlı Olduğu Oda :
Oda Sicil No :
Ruhsat No :
İş Adresi ve Telefonu :

2. DAYANAK SÖZLEŞMESİNİN

Tarihi:
Sayısı:

3. TESPİTİ YAPILAN ŞİRKETİN

Ticaret Unvanı :
Kanuni Merkez Adresi :
Ticaret Siciline Kayıtlı Bulunduğu Yer :
Ticaret Sicil Numarası :
Kayıtlı Bulunduğu Vergi Dairesi :
Vergi Numarası :

4. GENEL BİLGİLER

4.1 Firmanın İletişim Bilgileri:

Bu kısımda, firmanın tebligat adresi, kanuni ikametgâhı ve ayrıca irtibat için telefon numarası ve varsa faks numarası ile elektronik posta adresi yazılacaktır.

4.2 İş Merkezi ve Şubeleri Hakkında Bilgi:

Bu kısımda, şirketin merkezi ile varsa tüm şubeleri hakkındaki iletişim bilgileri yazılacaktır.

4.3 Sermayesinin %10 undan Fazlasına Sahip Ortaklar:

Bu kısımda, şirketin toplam sermayesinin %10'undan fazlasına sahip ortakların ad ve soyadları, T.C Kimlik Numaraları (tüzel kişiler için ticaret unvanı ve vergi kimlik numarası), sermaye pay oranları ve ikametgâh adresleri belirtilecektir.

4.4 Muhasebeden Sorumlu Kişilere İlişkin Bilgiler:

Bu kısımda, şirketin muhasebe ve mali işlerinden sorumlu olan kişilerin ad ve soyadları, görevli oldukları birimler, görevleri ve unvanları (3568 sayılı Kanun hükümlerine göre serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanlarından birine sahip olup olmadıkları) yazılacaktır.

4.5 Şirketin Yasal Defterlerinin Tasdikine İlişkin Bilgiler:

Bu kısımda, şirketin bir önceki takvim yılında tutulan kanuni defterlerinin türleri, tasdik tarih ve numaraları ile tasdik eden merciiler yazılacaktır.

4.6 Şirketin Muhasebe ve Defter Kayıtlarına İlişkin Bilgiler:

Bu kısımda, aşağıdaki sorular konuyla ilgili yapılan incelemeler de belirtilerek yanıtlanacaktır.

4.6.1 Şirket muhasebe kayıtları ve mali bilgi ve belgeleri şirket merkezinde mi tutulmaktadır? Tutulmuyor ise nerede tutulmaktadır ve istenildiğinde merkezden bu bilgi ve belgelere kolayca erişim sağlanabilmekte midir?

4.6.2 Şirketin muhasebe kayıtları bilgisayar aracılığıyla mı tutulmaktadır? Şirketin muhasebe kayıtları bilgisayar aracılığıyla tutuluyor ise bunun için hangi bilgisayar programı veya programları kullanılmaktadır?

4.6.3 Şirketin muhasebe kayıtları tek düzen muhasebe sistemine uygun olarak tutuluyor mu?

4.6.4 Defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgeler usulüne uygun olarak düzenlenmiş midir, düzgün bir şekilde şirket kayıtlarına geçirilmiş midir ve gerçeği yansıtmakta mıdır?

4.6.5 Defter kayıtları nizamına ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun

olarak tutulmakta mıdır?

4.6.6 Şirketin ticari ve mali bilgi ve belgeleri, Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanununda belirtilen yasal saklama süresi içerisinde istenildiği takdirde ibraz edilebilecek şekilde düzenli olarak saklanmakta mıdır, bu belgelerin saklanması için arşiv oluşturulmuş mudur?

4.6.7 Şirketin muhasebe kayıtları ile mali bilgi ve belgelerinin tutulduğu yerde yangın ve hırsızlık gibi vakalara karşı güvenliğinin sağlanması için gerekli tedbirler alınmış mıdır? Bilgisayar ortamında tutulan verilerin güvenliğine yönelik anti-virüs, spyware, firewall türü veri güvenliği programları kullanılmakta mıdır ve elektronik ortamda tutulan verilerin yedeklemesi düzenli bir şekilde yapılmakta mıdır?

4.6.8 İnceleme yapıldığı tarih itibariyle, muhtasar, damga, katma değer, geçici vergi beyannameleri ve kurumlar vergisi beyannamesi süresinde verilmiş midir? Verilen beyannameler şirketin kanuni defter ve kayıtlarına ve mevzuata uygun mudur?

4.6.9 Şirketin Son Takvim Yılı İçerisinde Çalıştırdığı Ortalama İşçi Sayısı:

Bu kısımda şirketin son takvim yılı içerisinde ortalama olarak istihdam ettiği sigortalı çalışan sayısı belirtilecektir.

4.6.10 Şirketin Rapora Konu Yıl İçerisinde Ödediği Kurumlar Vergisi Tutarı (Rapora konu yıldan bir önceki yıl?)

4.6.11 Şirketin Hukuki Statüsü:

Bu kısımda, şirketin inceleme yapıldığı tarih itibariyle, iflas etmediği/iflası ilan edilmediği, tasfiye halinde olmadığı/zorunlu tasfiye kararı verilmediği, işleri mahkeme tarafından yürütülmediği, konkordato ilân etmediği, işlerini askıya almadığına ilişkin tespitler yer alacaktır.

5.HESAP İNCELEMELERİ

Tam Tasdik raporu düzenlenmiş olması halinde bu 2.1-2.4 bilgilerine yer verilmesine gerek bulunmamaktadır.

5.1 Mal ve Hizmet Alış ve Satış Faturaları Üzerinden Yapılan İncelemeler:

5.2 Nakit Hareketleri ve Borç-Alacak İlişkileri:

5.3 Bilanço Hesaplarına İlişkin İncelemeleri:

5.4 Gelir Tablosu Hesapları Hakkında Açıklamalar:

5.5 Finansal Analiz ile İlgili Açıklamalar:

5.5.1 Likidite Oranları

Bu kısımda Cari Oran ve Asit Test Oranı belirtilecektir.

5.5.2 Aktif Yapıyla İlgili oranlar

Bu kısımda Stoklar/Aktif Toplamı, Kısa Vadeli Alacaklar/Aktif Toplamı ve Maddi Duran Varlıklar/Özkaynaklar oranları belirtilecektir.

5.5.3 Verimlilik Oranları

Bu kısımda Stok Devir Hızı, Özvarlık Devir Hızı ve Aktif Devir Hızı oranları belirtilecektir.

5.5.4 Mali Yapı ile İlgili Oranlar

Bu kısımda, Özvarlıklar/Pasif Toplamı, Kısa Vadeli borçlar/Pasif Toplamı ve Toplam Borçlar/Pasif Toplamı oranları belirtilecektir.

5.5.5 Karlılık Oranları

Bu kısımda, Özvarlık Karlılığı, Faaliyet Karlılığı ve Net Kar Marjı oranları belirtilecektir.

6. SONUÇ

6.1 Bu kısımda;

6.1.1 Şirket ile ilgili fiili durumun, şirketin muhasebe kayıt ve belgelerinin mevzuata uygun olup olmadığı;

6.1.2 Şirketin incelenen mali tablolar itibarıyla borç, ücret, vergi ve sair yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği,

6.1.3 Şirketin incelenen mali tablolar itibariyle inceleme döneminde kar edip etmediği,

6.1.4 Muhasebe kayıtlarının, ilgili mali bilgi, belge ve verilerin düzenli tutulup tutulmadığı, söz konusu kayıtlara, bilgi, belge ve verilere istenildiğinde kolayca erişim sağlanıp sağlanamayacağı,

hususları tespit edilecektir.

6.2 Bu bölümde "Yapılan tespit ve incelemeler sonucunda 6.1 de belirtilen hususlar olumlu/olumsuz olarak sonucuna bağlanmıştır.(*)" şeklinde duruma uygun ifadeye yer verilecektir.

(*) 6.1 de belirtilen tüm hususların uygun olarak tespitinin yapıldığı durumda "olumlu", belirtilen bu hususlardan herhangi birine ilişkin olarak uygun olmadığı tespiti yapıldığı durumda ise "olumsuz" görüş belirtilecektir.

Raporun Eki		
SABİT YATIRIM BİLGİ FORMU[1]		
I- YATIRIMCI ŞİRKETLE İLGİLİ BİLGİLER		
Ticaret Unvanı: Adresi: Vergi Numarası: Bağlı Olduğu Ticaret ve/veya Sanayi Odası:		
Ortaklara İlişkin Bilgiler		
Yerli Ortaklar	Adı Soyadı	Hisse Oranı (%)
	1- 2- …	
Yabancı Ortaklar	Adı Soyadı	Hisse Oranı (%)
	1- 2- …	
II-YATIRIM İLE İLGİLİ BİLGİLER		
Yatırımın Yapıldığı İl ve İlçe: Yatırımın Konusu: Yatırıma Başlama Tarihi: Yatırımın Tamamlanma Tarihi:		
		Yeminli Mali Müşavir **İmza** **Mühür**

1-Sabit Yatırım Bilgi Formu iki sayfadan oluşmaktadır ve söz konusu formun her sayfasında düzenleyen yeminli mali müşavirin mühür ve imzası bulunacaktır.

SABİT YATIRIM BİLGİ FORMU (DEVAM)			
III- TOPLAM SABİT YATIRIM TABLOSU			
SABİT YATIRIM KALEMİ			**SABİT YATIRIM TUTARI (ABD Doları)**
1	**ARSA BEDELİ**		
2	**BİNA-İNŞAAT GİDERLERİ**		
	2.1	Ana Bina ve Tesisleri	
	2.2	Yardımcı İşletmeler Bina ve Tesisleri	
	2.3	Ambarlar	
	2.4	İdare Binaları	
	2.5	Sosyal Tesisler	
	2.6	Arazi Düzenlemesi ve Hazırlık Yapıları	
	2.7	Yeraltı Ana Galerileri (yeraltı maden ocakları için)	
3	**MAKİNA TEÇHİZAT GİDERLERİ**		
	3.1	İthal	
	3.2	Yerli	
4	**DİĞER YATIRIM HARCAMALARI**		
	4.1	Yardımcı İşletme Makina Teçhizat Giderleri	
	4.2	Mefruşat Giderleri	
	4.3	İthalat ve Gümrükleme Giderleri	
	4.4	Taşıma Sigorta Giderleri	
	4.5	Montaj Giderleri	
	4.6	Taşıt Araçları	
	4.7	İşletmeye Alma Giderleri	
	4.8	Genel Giderler	
	4.9	Etüd ve Proje Giderleri	
	4.10	Diğer Giderler	
5	**TOPLAM SABİT YATIRIM TUTARI (1+2+3+4)**		
		Yeminli Mali Müşavir **İmza** **Mühür**	

EK. 78

6475 SAYILI POSTA HİZMETLERİ KANAUNUNU 3 VE 15 İNCİ MADDDESİ AYNEN AŞAĞIYA ALINMIŞTIR

Tanımlar

MADDE 3 – (1) Bu Kanunun uygulanmasında;

a) Adres bilgi kayıt sistemi: 25/4/2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu ve ilgili mevzuatı saklı kalmak kaydıyla, gerçek kişilerin rızası alınarak gerçek ve tüzel kişiler ile kamu kurum ve kuruluşlarına ait fiziki ve elektronik adreslerin, reklam ve tanıtım amacıyla PTT hizmetlerinden yararlananlara ücret karşılığı kullandırılmasına yönelik olarak oluşturulan PTT'ye ait veri tabanını,

b) Bakan: Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanını,

c) Bakanlık: Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığını,

ç) Basılmış kâğıt: Herhangi bir kâğıt, karton veya başka bir madde üzerine el, makine veya fotoğraf gibi baskı tekniği kullanılarak hazırlanan her türlü gazete, dergi, kitap, süreli veya süresiz birbirinin aynı olan yayın, broşür, katalog, fotoğraf, fotoğraf kapsayan albüm, gravür, plan, harita gibi yazı, resim veya şekil taşıyan adresli veya adressiz, kişisel haberleşme niteliği bulunmayan gönderiyi,

d) Değer konulmuş veya sigortalı gönderi: Kaybı, çalınması veya hasara uğraması hâlinde gönderici tarafından kabulde beyan edilen değere kadar tazminat istenebilen gönderiyi,

e) Değerli kâğıt: PTT'ce kullanılan ve bir değer ifade eden her türlü pul ve filatelik malzemeyi,

f) Etkin piyasa gücü: Hizmet sağlayıcısının, ilgili pazarda, tek başına ya da diğer hizmet sağlayıcılarla birlikte, rakiplerinden ve kullanıcılarından fark edilir bir şekilde bağımsız olarak hareket edebilmesine imkân sağlayan ekonomik gücü,

g) Evrensel posta hizmeti: Belirlenmiş ilke ve kurallar çerçevesinde, bir posta hizmetinin coğrafi alan farkı gözetilmeksizin ülke sınırları içerisinde tüm kullanıcılar için karşılanabilir ücretlerle kesintisiz olarak sağlanmasını,

ğ) Evrensel posta hizmet sağlayıcısı: Evrensel posta hizmetini yetki belgesi uyarınca yürütmekle yetkili kılınan hizmet sağlayıcısını,

h) Evrensel posta hizmet yükümlüsü: Evrensel posta hizmetini görev sözleşmesi uyarınca sağlamakla yükümlü kılınan hizmet sağlayıcısını,

ı) Görev sözleşmesi: PTT'nin posta hizmetlerini sunmak üzere hak ve yükümlülüklerini belirleyen sözleşmeyi,

i) Görme engellilere özgü yazı: İster kişisel haberleşme, ister genel nitelikte yazılar şeklinde olsun, görme engellilere özgü işaretleri taşıyan maddeler veya seslendirilmiş kayıtları ihtiva eden gönderiyi,

j) Haberleşme gönderisi: Kitap, katalog, gazete ve süreli yayınlar hariç herhangi bir fiziksel araç üzerine yazılan veya elektronik ileti şeklinde hazırlanan, gönderici tarafından gönderi üzerinde belirtilen adrese sevk ve teslim edilmesi gereken telgraf da dâhil her türlü gönderiyi,

k) Havale: Göndericinin PTT iş yerlerine veya cihazlarına yatırdığı ya da yurt dışından gönderdiği paranın alıcı olarak gösterdiği kişiye ödenmesi, bir posta çeki hesabına işlenmesi veya posta çeki hesap sahibinin hesabındaki paradan belirttiği kadarının alıcı olarak gösterdiği bir üçüncü kişiye veya kendisine ödenmesi yönünde PTT'yi muhatap alarak verdiği emri,

l) Hizmet sağlayıcısı: PTT'yi ve bu Kanun hükümlerine göre posta sektöründe faaliyet göstermek üzere yetkilendirilmiş 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 124 üncü maddesinin ikinci fıkrasında sayılan sermaye şirketlerini,

m) İlgili pazar: Ülkenin tümünde veya bir bölümünde sunulmakta olan belirli bir posta hizmeti ve onunla yüksek derecede ikame edilebilen diğer posta hizmetlerinden oluşan pazarı,

n) Kayıtlı gönderi: Kabulünden teslimine kadar kayda tabi tutulan gönderiyi,

o) Kullanıcı: Hizmet sağlayıcıları tarafından verilen hizmetlerden gönderici veya alıcı olarak faydalanan gerçek veya tüzel kişiyi,

ö) Kurul: Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurulunu,

p) Kurum: Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumunu,

r) Net satış: Hizmet sağlayıcısının belirli bir dönemde posta hizmetlerinden elde ettiği gelirlerden, yapılan indirimler ve iadeler düşüldükten sonra mali müşavir veya vergi dairesi onaylı gelir tablosundaki satışlar başlığında ayrıntılı olarak belirtilen, hesap ayrıştırması yapılamadığı durumda gelir tablosundaki net satışlar başlığı altında belirtilen tutarı,

s) Özel hizmet: Müşteri talepleri doğrultusunda ek olarak verilen hizmetleri,

ş) Parasal posta hizmeti: Yurt dışı ve yurt içi havale, posta çeki, yapılacak anlaşmalar kapsamında vergi dâhil her türlü tahsilat ve ödeme, bilet ve her türlü ticari ürünün fiziki ve elektronik ortamda satışı, döviz alım ve satım işlemleri yapmayı ve Hazine bonosu, tahvil, hisse senedi ve değerli kâğıtların alım satımlarına, sigortacılık işlemlerine ve her türlü şans oyunlarına aracılık etmeyi,

t) Posta çeki işlemleri: PTT iş yerlerinde veya elektronik ileti şeklinde çek hesabı açtıran kişilerce bir miktar paranın hesabına borç kaydı suretiyle kendisine veya üçüncü bir kişiye ödenmesi ya da üçüncü kişinin hesabına alacak kaydedilmesi hususunda PTT tarafından belirlenen yöntemlerle gerçekleştirilen işlemleri,

u) Posta gönderisi: Göndericinin bizzat kendisi veya talimatıyla, üzerinde belirtilen yer ve adrese, gönderi türüne ve özel hizmetine göre teslim edilen haberleşme gönderileri ile kitap, katalog, gazete ve süreli yayınları, görme engellilere özgü yazıları, ticari değeri olsun veya olmasın eşya içeren en fazla beş kilogram ağırlığa veya elli desimetreküp hacme sahip

posta maddesi ile posta kolisi veya kargosunu,

ü) Posta kolisi veya kargosu: Hizmet sağlayıcısı aracılığıyla yollanan ve kapsamında haberleşme niteliği taşıyan yazılar bulunmayan en fazla otuz kilogram ağırlığa veya üç yüz desimetreküp hacme sahip her türlü maddeyi,

v) Posta sektörü: Hizmet sağlayıcılarından oluşan sektörü,

y) PTT: Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketini,

z) PTT acenteliği: PTT tarafından faaliyet konuları ile ilgili, sınırları özel hukuk hükümlerine göre belirlenen sözleşmelere dayanılarak gerçek ya da tüzel kişilere hizmet gördürülen PTT iş yerlerini,

aa) PTT iş yeri: Acentelikler de dâhil PTT tarafından faaliyetlerini yürütmek amacıyla kurulan birimi,

bb) Tarife: Hizmet sağlayıcılarının, posta hizmetinin sunulması karşılığında kullanıcılardan veya diğer hizmet sağlayıcılarından farklı adlar altında alabilecekleri ücretleri gösteren listeyi,

cc) Tebligat: 11/2/1959 tarihli ve 7201 sayılı Tebligat Kanunu ile diğer kanunlara göre tebliğ için posta veya elektronik posta yoluyla iletilen gönderiyi,

çç) Telgraf: Elektronik haberleşme şebekeleri üzerinden cihazlar aracılığıyla iletilen yazılı metni,

dd) Temel ücret: Kurul tarafından belirlenen yurt içi en düşük ağırlıktaki haberleşme gönderisinin ücretini,

ee) Yetki belgesi: Posta hizmetlerinin tamamının veya bir kısmının sunulması veya yürütülmesi için gerekli olan altyapının sağlanması ve işletilmesine yetki tanıyan, posta hizmetlerine özel, belirli hak ve yükümlülükleri içeren ve Kurul tarafından belirlenen bedel karşılığında verilen belgeyi,

ff) Yönetim Kurulu: PTT Yönetim Kurulunu,

ifade eder.

Evrensel posta hizmeti gelirleri ve tahsili

MADDE 15 – (1) Evrensel posta hizmeti gelirleri ve tahsil esasları aşağıda belirtilmiştir:

a) Hizmet sağlayıcılarınca; cari yılda üçer aylık dönemlerde geçici kurumlar vergisi kapsamında vermiş oldukları beyanname ekinde yer alan ve gelir tablosunun net satışlar kısmında belirtilen tutardan şirketin posta hizmetlerinden elde ettiği net satış hasılatına isabet eden miktarın yüzde 2'si geçici kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayı takip eden ayın sonuna kadar,

b) Kurumca, bu Kanun uyarınca posta hizmetlerine ilişkin verilen idari para cezalarının yüzde 20'si tahsil edildiği ayı takip eden ayın sonuna kadar,

Bakanlığa bildirilir. Bu meblağlar aynı süre içinde, Bakanlığın merkez muhasebe birimi hesabına aktarılır ve bütçeye evrensel posta hizmeti gelirleri adı altında gelir olarak kaydedilir. Ayrıca, Kurumca bu Kanun kapsamında yapılan yetkilendirme nedeniyle merkez muhasebe birimi hesabına yatırılan yetkilendirme ücretinin yüzde 25'i yatırıldığı ayı takip eden ayın sonuna kadar bütçeye evrensel posta hizmeti gelirleri adı altında gelir olarak kaydedilir.

(2) Birinci fıkranın (a) bendinde belirtilen süre içinde ödenmeyen tutarlar, Bakanlığın ilgili vergi dairesine yapacağı başvuru üzerine, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edilir. Vergi dairelerince yapılan tahsilatlar ertesi ayın sonuna kadar Bakanlığın merkez muhasebe birimi hesabına aktarılır. Süresinde ödenmeyen katkı paylarına, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesine göre gecikme zammı uygulanır.

(3) Bakanlar Kurulu, birinci fıkrada belirtilen oranları iki katına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye veya kanuni oranlarına getirmeye yetkilidir.

(4) Evrensel posta hizmet yükümlüsü ya da sağlayıcılarının evrensel hizmet sağlama yükümlülükleri nedeniyle ortaya çıkan evrensel posta hizmetinin net maliyeti ile bu kapsamda yapılacak diğer harcamaları karşılamak için Bakanlık bütçesinde her yıl evrensel posta hizmet gelirleri tahmini kadar ödenek öngörülür. Evrensel posta hizmetleri için ödenek ihtiyacı bu hizmet gelirleri tahmininden fazla olması hâlinde yeterli ödenek Bakanlık bütçesinde öngörülür. Bu amaçla konulan ödenek münhasıran, bu Kanunla Bakanlığa verilen görevlerin yerine getirilmesi için kullanılır.

(5) Evrensel posta hizmeti gelirlerinin tahsili ve giderlerin yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Bakanlık ile Maliye Bakanlığının müştereken hazırlayacağı yönetmelikle belirlenir.

POSTA SEKTÖRÜNE İLİŞKİN YETKİLENDİRME YÖNETMELİĞİ'NİN 16 – 18 İNCİ MADDELERİ AŞAĞIYA ALINMIŞTIR

Hizmet sağlayıcılarının hak ve yükümlülükleri

MADDE 16 – (1) Hizmet sağlayıcısı; ilgili mevzuat ve Kurum düzenlemeleri ile bu maddede yer alan kayıt, kural ve yükümlülüklere uygun olarak posta hizmetini sunma hakkına sahiptir.

(2) Hizmet sağlayıcısı;

a) Yetkilendirme süresi boyunca 6 ncı maddenin birinci fıkrasında belirtilen şartları sağlamakla,

b) Posta hizmetlerinin gizliliği ve güvenliğine ilişkin düzenlemelere uymakla,

c) Kişisel verilerin gizliliğinin sağlanması ve korunmasına ilişkin düzenlemelere uymakla,

ç) Kullanıcıların korunması ve hizmet kalitesine ilişkin düzenlemelere uymakla,

d) Evrensel posta hizmetleri ve posta tekeli ile ilgili mevzuat hükümlerine uymakla,

e) Yetkilendirme kapsamında faaliyet yürütmek için gerekli olan diğer tüm izinleri ilgili kurumlardan almak, ilgili mevzuata uymak ve gerekli işlemleri yerine getirmekle,

f) Yetkilendirmesi kapsamında sunduğu posta hizmetlerine ilişkin kayıtları, ilgili mevzuatta yer alan usul ve esaslara uygun olarak saklamakla,

g) Yetki belgesi kapsamında sunduğu posta hizmetleri için ayrı kayıt ve hesap tutmakla,

ğ) Posta hizmetinin sürekli olarak sunulması için gereken tedbirleri almakla ve yetki belgesi kapsamındaki faaliyetlerini durdurmadan veya sonlandırmadan önce kullanıcılara olan yükümlülüklerini ifa ettiğini Kuruma belgeleriyle bildirmekle,

h) Mevzuatın öngördüğü defter ve kayıtlarını denetime hazır bulundurmak, Kurum tarafından talep edildiğinde denetime açmakla,

ı) Can ve mal güvenliğini tehdit eden veya tehlike arz eden her türlü faaliyetin oluşumunun engellenmesi için gerekli tedbirleri almak ve alınan tedbirleri Kuruma bildirmekle,

i) Çevreye zarar vermemek için gerekli tedbirleri almakla,

j) Millî güvenlik ile kamu düzeni gereklerine ve acil durum ihtiyaçlarına öncelik vermekle,

yükümlüdür.

(3) Hizmet sağlayıcısı, 6102 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat hükümleri saklı kalmak kaydıyla yetkilendirildiği hizmete ilişkin sorumluluk kendisine ait olmak üzere üçüncü taraflarla yapacağı anlaşmalar kapsamında farklı iş sunum modelleri üzerinden hizmet verebilir.

Bununla birlikte hizmet sağlayıcısı, sunduğu posta hizmetini kendi ad ve hesabına vermekle yükümlü olup, söz konusu hizmeti başka kişi veya şirket adına sunulacak veya sunulduğu izlenimi edinilecek şekilde veremez.

(4) Hizmet sağlayıcısı, Kurum tarafından gerekli görüldüğü durumlarda istenen veya düzenli olarak gönderilmesi talep edilen bilgi, belge ve veriyi doğru ve eksiksiz olarak Kurumca istenen süre içerisinde vermekle yükümlüdür.

a) Hizmet sağlayıcısı yetkilendirme başvurusunda beyan ettiği bilgi ve belgelerden; ticaret unvanı, merkez adresi, iletişim bilgileri, elektronik tebligata elverişli kayıtlı elektronik posta adresi, ticaret sicil numarası veya MERSİS numarası, vergi dairesi ve vergi numarasındaki değişiklikleri, değişikliklerin yapılmasını müteakip otuz gün içerisinde Kuruma bildirir.

b) Hizmet sağlayıcısı, Kurum nezdinde idare ve temsile yetkili kişilerin imza sirkülerinde değişiklik yapılması halinde, değişikliklerin yapılmasını müteakip otuz gün içerisinde güncel imza sirkülerini Kuruma bildirir.

(5) Hizmet sağlayıcısı, yetkilendirildiği tarihte öngörülemeyen ancak daha sonra ortaya çıkan şartlar çerçevesinde Kurum tarafından belirlenecek düzenlemelere uymakla yükümlüdür.

Mücbir sebepler

MADDE 17 – (1) Mücbir sebepler; doğal afetler, kanuni grev ve lokavt, genel salgın hastalık, kısmi veya genel seferberlik ilanı ve benzeri diğer hallerdir.

(2) Bir hâlin/olayın mücbir sebep olarak belirlenmesi için; hizmet sağlayıcısının yetki belgesi kapsamında sunmakta olduğu hizmetlerin bütününü veya çok sayıda kullanıcıyı etkileyecek nitelikte olması, hizmet sağlayıcısının kusuru ve/veya ihmalinden kaynaklanmamış olması, hizmet sağlayıcısının bu engeli ortadan kaldırmaya gücünün yetmemesi, hizmet sağlayıcısının olayın/hâlin meydana geldiği tarihi izleyen otuz gün içinde bu durumu yetkili merciler tarafından belgelendirilmek suretiyle Kuruma yazılı olarak bildirmesi esastır.

(3) Hizmet sağlayıcısı, mücbir sebep hallerinin oluşması durumunda; yükümlülüklerini yerine getirmemesinden veya söz konusu yükümlülük bir takvime bağlanmış ise geç yerine getirmesinden sorumlu tutulmayabilir. Kurum, mücbir sebep halinde takvime bağlanmış bir yükümlülüğe ilişkin olarak hizmet sağlayıcısına makul bir ek süre verebilir. Mücbir sebeplerin vuku bulması durumunda Kurum ayrıca, hizmet sağlayıcısı ve kullanıcıları koruyucu gerekli kararları da alabilir.

İdari ücret

MADDE 18 – (1) Hizmet sağlayıcısı aşağıda belirtilen usul ve esaslar kapsamında Kuruma idari ücret öder:

a) Hizmet sağlayıcısı, her yıl bir önceki yıla ait net satışlarının on binde otuz beşi tutarında idari ücret öder. Kurum; bu oranı azaltmaya veya binde beşi geçmemek üzere artırmaya yetkilidir. Bu ücrete esas olan matrah, hizmet sağlayıcısının yetkili olduğu döneme ait net satışlarıdır.

b) Hizmet sağlayıcısı, idari ücretin ödenmesine esas döneme ait gelir tablosu ile Kurum tarafından istenen diğer onaylı mali tabloları en geç her yılın Mayıs ayının son gününe kadar Kuruma göndermekle yükümlüdür.

c) İdari ücret, aksi Kurum tarafından belirlenmedikçe, yetkilendirmenin yapıldığı yılı takip eden her yılın Haziran ayının son gününe kadar Kurumun banka hesabına veya veznesine yatırılır.

ç) Hizmet sağlayıcısı, idari ücretin ödenmesine esas döneme ait gelir tablosunu Mayıs ayının sonuna kadar Kuruma göndermemesi halinde, Maliye Bakanlığı'ndan elde edilecek gelir tablosundaki net satışlar başlığı altında belirtilen tutar üzerinden idari ücret öder.

d) Yetkilendirmesi iptal edilen veya devredilen hizmet sağlayıcısı, iptal/devir tarihinden itibaren otuz gün içerisinde, ödenmeyen bir önceki yıl net satışları ile yetkilendirmenin iptal/devir edildiği tarihe kadar geçen döneme ait net satışları üzerinden idari ücret öder. Söz konusu hizmet sağlayıcısı, gelir tablosu ile Kurum tarafından istenen diğer onaylı mali tabloları, yetkilendirmenin iptal/devir tarihinden itibaren otuz gün içerisinde Kuruma göndermekle yükümlüdür. Kurum tarafından istenen gelir tablosunun süresi içerisinde gönderilmemesi halinde, hizmet sağlayıcısının yetkilendirmeye sahip olduğu tarihler dikkate alınarak, Kurumlar Vergisi Beyannamesinde ve/veya Geçici Kurumlar Vergisi Beyannamelerinde yer alan net satış tutarları esas alınarak hizmet sağlayıcısı tarafından ödenecek idari ücret hesaplanır.

e) İdari ücretin hizmet sağlayıcısı tarafından birinci fıkranın (c) ve (d) bentlerinde öngörülen son ödeme tarihlerine kadar ödenmemesi veya eksik ödenmesi halinde, anılan fıkralarda öngörülen tarihlerden itibaren 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci maddesinde belirlenen usule göre hesaplanacak gecikme zammı oranı kadar faiz uygulanır. Söz konusu faiz ile birlikte alınacak idari ücretleri, son ödeme tarihinden itibaren doksan gün içerisinde ödemeyen veya eksik ödeyen hizmet sağlayıcısının yetkilendirmesi Kurum tarafından iptal edilebilir.

f) Yetkilendirmenin iptal edildiği/devredildiği tarihten sonra bu (e) bendinde belirtilen sürelerde kısmen veya tamamen ödenmeyen idari ücret ise Kurumun bildirimi üzerine, faiziyle birlikte 6183 sayılı Kanun hükümleri uyarınca ilgili vergi dairesi tarafından tahsil edilir ve Kuruma gelir kaydedilir.

EK. 80

Rapor Sayısı: YMM…. /…. - …. **İstanbul, .. / .. / …….**

Rapor Ekleri:

YATIRIM TEŞVİK BELGESİ KAPSAMI HARCAMALARIN TESPİTİNE İLİŞKİN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK RAPORU

1. YATIRIMCI İLE İLGİLİ BİLGİLER:

Adı/Unvanı:

Vergi Dairesi ve Hesap Numarası:

2. YATIRIM TEŞVİK BELGESİ İLE İLGİLİ BİLGİLER:

Teşvik Belgesi Tarihi ve Sayısı:

Yatırım Yeri Adresi:

Yatırım Başlama – Bitiş Tarihi (Ek süre dahil):

3. İSTİHDAM İLE İLGİLİ BİLGİLER:

SGK Sicil No:

(Yatırım ile sağlanan istihdamın kayıtlı olduğu tüm SGK sicil numaraları yazılabilir.)

4. GERÇEKLEŞEN YATIRIM İLE İLGİLİ BİLGİLER: .

Toplam Sabit Yatırım (TL): Yatırımın Finansmanı (TL):

I. Arazi – Arsa: 1. Öz Kaynaklar: .

II. Bina – İnşaat: II. Yabancı Kaynaklar :

III. Makine ve Teçhizat: a. İç Kredi :

a. İthal Makine ve Teçhizat: b. Dış Kredi: .

b. Yerli Makine ve Teçhizat: c. Döviz/Dövize Endeksli Kredi:

IV. Diğer Harcamalar: .

a. Kur Farkı: .

b. Faiz Giderleri: .

c. Diğer (Etüd -Proje, Yardımcı

Makine ve Teçhizat, İthalat ve

Gümrükleme, Taşıma ve Sigorta,

Montaj ile Diğer Harcamalar.): .

V. Toplam: III. Toplam: .

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRMELER:

Yatırıma başlama ve bitiş tarihleri arasında yapılan harcamalarına ilişkin defter kayıtlarının incelenmesi neticesinde;

-Ekte yer alan listelerde belirtilen harcamaların yasal defter kayıtları ile uyumlu olduğu,

-Belge kapsamında temin edilen sabit kıymetlerin rapor tarihi itibariyle firma aktifinde kayıtlı olduğu,

-Yerli kullanılmış makine ve teçhizat temin edilmediği (devre konu makine – teçhizat hariç),

-Yatırım teşvik belgesi kapsamı harcamalar için diğer kamu kurum ve kuruluşlarının desteklerinden yararlanılmadığı (Diğer kamu kurum ve kuruluşlarının sadece sübvansiyonlu kredi teşvikinden yararlanılmış ise kredi tutarı e kullanılan kuruluş yazılır.)

-Teşvik belgesinde kayıtlı özel şartların yerine getirildiği

Tespit edilmiştir.

Ekler:

1.Yatırıncı ve yeminli mali müşavir tarafından imzalanmış ve kaşe/mühürlü,

a) Gerçekleşen harcama listeleri, (12 numaralı sırada yer alan formatta hazırlanmış arsa, bina – inşaat, ithal ve yerli makine ve teçhizat ile diğer yatırım harcamaları listeleri),

b) Yatırım takip formu (Ek.6'da yer alan formata uygun olarak hazırlanmış) ve Vergi Levhası,

2. Yeminli mali müşavirin kayıtlı olduğu odadan temin edilen faaliyet belgesi aslı.

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından, 15.11.1998 tarih ve 23524 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Seri No.lu HİSSE SENETLERİNİN KURUL KAYDINA ALINMASINA VE SATIŞINA İLİŞKİN ESASLAR TEBLİĞ' nin 8 ve 23 üncü madde hükümleri ile Eklerine (Ek.1 – Ek.6) aşağıda yer verilmiştir.

"İç Kaynakların Sermayeye Eklenmesi

Madde 8- Halka açık anonim ortaklıkların tamamı iç kaynaklardan karşılanmak üzere yapacakları sermaye artırımlarında;

a) Esas sermaye sistemindeki ortaklıkların, sermaye maddesine ilişkin tadil tasarısını Kurul'a onaylatmaları,

b) Kayıtlı sermaye sistemindeki ortaklıkların ise, iç kaynakların sermaye hesabına aktarılmasından sonra tescile mesnet belge almak üzere Kurul'a müracaat etmeleri gereklidir.

Ayrıca TTK hükümleri uyarınca sermaye artırım işlemlerinin tamamlanmasını takiben, tescile ilişkin TTSG Kurul'a gönderilir."

"Ön İzahname, İzahname, Ön Talep Toplama Duyurusu ve Sirkülerler

Madde 23- Ön izahname, izahname, ön talep toplama duyurusu ve sirkülerlerin;

a) Kurul tarafından belirlenen standartlara uygun olması,

b) Şirket, aracı kuruluş ve varsa konsorsiyum üyeleri tarafından imzalanması,

c) Bu belgelerde denetlenen dönemlere ilişkin mali tabloların bağımsız denetleme kuruluşlarınca onaylanması, zorunludur.

Bu belgelerde yer alan bilgilerin gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmasından ihraççılar sorumludur. Aracı kuruluşlar da bağımsız denetleme kuruluşlarının sorumluluğundaki bilgiler hariç, bu belgelerdeki bilgilerin gerçeği dürüst biçimde yansıtmasından hukuken sorumludurlar.

Ortaklıklar ve varsa satışa aracılık eden kuruluşlar, ön talep toplama yerlerinde ön izahnameden, satış yerlerinde Kurul'ca onaylanmış izahnameden yeterli sayıda bulundurarak talep edenlere vermek zorundadırlar."

(EK-1) TEDRİCİ KURULUŞ İÇİN GEREKLİ BELGELER

1. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı izni,

2. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nca onaylı esas sözleşme taslağı,

3. Halka arzedilen sermaye paylarından satılmayanların satış süresinin bitiş tarihinden itibaren 3 işgünü içerisinde bedellerinin tam olarak ve nakden ödenerek satın alınacağına ilişkin kurulmakta olan ortaklığa karşı taahhütte bulunmuş olan kurucuların veya aracı kuruluşların kurulmakta olan ortaklığa verdiği satınalma taahhütnamesi ve bir sureti, taahhütname bir tüzel kişi tarafından veriliyorsa, tüzel kişinin yetkili organının taahhüde ilişkin kararı,

4. Varsa, fizibilite raporu ve gelecek üç yıla ilişkin tahmini (proforma) bilanço, gelir tabloları ve kaynak kullanım tablosu,

5. İzahmame ve tasarruf sahipleri için sirküler ile sirkülerin ilan edileceği gazetelerin isimleri,

6. Halka arzedilecek hisse senedi örneği,

7. Satış fiyatının nominal değerden farklı olması halinde, öngörülen satış fiyatı ile fiyat tespit raporu,

8. Kurul'ca istenecek diğer bilgi ve belgeler. İzahname ve sirküler örnekleri Kuruldan temin edilebilir.

(EK-2) MEVCUT HİSSE SENETLERİNİN HALKA ARZI İÇİN GEREKLİ BELGELER

1. Esas sözleşme,

2. Tüzel kişi ortakların sahip olduğu hisse senetlerinin halka arzında, hissedarların yetkili organlarınca alınan kararın noter onaylı örneği,

3. Halka arzedilecek hisse senetlerinin nominal tutar ve oranlarını gösterir yazı,(1)

4. İzahname ve tasarruf sahipleri sirküleri (2) ile sirkülerin ilan edileceği gazetelerin isimleri,

5. Halka arz edilecek hisse senedi örneği,

6. Aracı kurumla yapılan sözleşme örneği,

7. Ek satış hakkı konusunda, ek satışı yapacak ortaklar ile aracı kuruluşlar arasında yapılan sözleşme örneği,

8. Ortaklığın son üç yıllık kesin bilanço, gelir-gider tablosu ve faaliyet raporları ile varsa başvuru tarihine en yakın ara mali tablolar,

9. Bağımsız denetleme raporu,

10. Halka arzedilecek hisse senetleri üzerinde Tebliğ'in 5 inci maddesinin (c) bendinde belirtilen, senetlerin devir ve tedavülünü kısıtlayıcı veya senet sahibinin haklarını kullanmasına engel olacak kayıtlar olmadığını ve ayrıca hisse senetleri üzerinde intifa hakkı olup olmadığını belgeleyen ilgili ortaklıktan alınmış bir yazı ile hisse senetlerini halka arz edeceklerin bu konudaki yazılı beyanları,(1)

11. Halka arzedilecek hisse senetleri üzerindeki zilyedliğin herhangi bir rehin veya teminat işlemine dayanmadığı konusunda hisse senetlerini halka arzedecek olanların yazılı beyanları,

12. Halka arzedilecek hisse senetlerinin tertip, grup, tür ve seri numaraları itibariyle ayrıntılı dökümü,

13. Satış anında senet üzerinde bulunacak kar payı ve yeni pay alma kuponlarının yılları

ve numaraları ile adetleri,(1)

14. Satış fiyatının nominal değerden farklı olması halinde, öngörülen satış fiyatı ile fiyat tespit raporu,

15. Ek satış hakkının kullanılmak istenmesi halinde , ek satışa konu hisse senedi için 10, 11, 12 ve 13 üncü maddelerde belirtilen beyan ve bilgiler,

16. Yönetim kurulu üyeleri ile yönetimde yetkili olan personelden alınan, ilgili kişiler hakkında yüz kızartıcı suçlardan dolayı alınmış cezai kovuşturma ve/veya hükümlülüğünün ve Şirket işleri ile ilgili olarak taraf olunan dava konusu hukuki uyuşmazlık ve/veya kesinleşmiş hüküm bulunup bulunmadığına dair beyanlar,

17- Kurul'ca istenecek diğer bilgi ve belgeler.

(1) Özelleştirme kapsamında bulunan kamu paylarının halka arzında Özelleştirme İdaresi Başkanlığı tarafından verilecek beyan yeterlidir

(2) İzahname ve sirküler örnekleri Kurul'dan temin edilebilir.

(EK-3) SERMAYE ARTIRIMI YOLUYLA HALKA ARZ İÇİN GEREKLİ BELGELER(*)

1. Esas sözleşme.

2. Sermaye artırımına ilişkin yetkili organların kararı,

3. Sermaye artırım gerekçesi,

4. İç kaynaklardan yapılacak sermaye artırımının mevzuata uygun olduğuna ilişkin yeminli mali müşavir raporu,

5. İzahname, (1) yeni pay alma sirküleri (2) ve tasarruf sahipleri sirküleri ile bunların ilan edileceği gazetelerin isimleri,

6. Halka arz edilecek hisse senedi örneği,

7. Aracı kurumla yapılan sözleşme örneği,(3)

8- Ortaklığın son 3 yıllık kesin bilanço, gelir tablosu ve faaliyet raporları ile başvuru tarihine en yakın ara mali tablolar,

9- Son 3 yıla ait kar dağıtım tabloları,

10- Bağımsız denetleme raporu,

11- Satış fiyatının Borsa veya nominal değerinden farklı olması halinde fiyat tespit raporu,

12- Pay bedellerinin yatırılması için nezdinde özel hesap açılan Banka tarafından bu durum Kurul'a bildiren yazı,

13- Kurul'un ilgili tebliğleri uyarınca ilan zorunluluğu bulunuyorsa, yönetim kurulu ka-

rarlarının ilanlarının yapıldığı gazeteler,

14- Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'ndan alınan izin belgesi ile genel kurul toplantı tutanağı ve katılanlar cetveli, (4)

15- Artırılacak sermayeyi temsil eden hisse senetlerinden satılmayanların satış süresinin bitiş tarihinden itibaren 3 işgünü içerisinde bedellerinin tam olarak ve nakden ödenerek satın alınacağını ortaklığa karşı taahhütte bulunmuş olan pay sahiplerinin veya aracı kuruluşların ortaklığa verdiği satınalma taahhütnamesi ve bir sureti, taahhütname bir tüzel kişi tarafından veriliyorsa, tüzel kişinin yetkili organının taahhüde ilişkin kararı,(4)

16. Ek satış hakkının kullanılmak istenmesi halinde;

a- Halka arzedilecek hisse senetleri üzerinde Tebliğ'in 5 inci Maddesinin (c) bendinde belirtilen, senetlerin devir ve tedavülünü kısıtlayıcı ve senet sahiplerinin haklarını kullanmasına engel olacak kayıtlar olmadığını ve ayrıca hisse senetleri üzerinde intifa hakkı olup olmadığını belgeleyen ilgili ortaklıktan alınmış bir yazı ile hisse senetlerini halka arz edeceklerin bu konudaki yazılı beyanları,

b- Halka arzedilecek hisse senetleri üzerinde zilyedliğin herhangi bir rehin veya teminat işlemine dayanmadığı konusunda hisse senetlerini halka arzedecek olanların yazılı beyanları,

c- Halka arzedilecek hisse senetlerinin tertip, grup, tür ve belge numaraları itibariyle ayrıntılı dökümü,

d- Satış anında senet üzerinde bulunacak kar payı ve yeni pay alma kuponlarının yılları ile numaraları ve adetleri,

e- Ek satış hakkı konusunda, ek satışı yapacak ortaklar ile aracı kuruluşlar arasında yapılan sözleşme örneği,

17. Yönetim kurulu üyeleri ile yönetimde yetkili olan personelden alınan, ilgili kişiler hakkında yüz kızartıcı suçlardan dolayı alınmış cezai kovuşturma ve/veya hükümlülüğünün ve Şirket işleri ile ilgili olarak taraf olunan dava kor usu hukuki uyuşmazlık ve/veya kesinleşmiş hüküm bulunup bulunmadığına dair beyanlar (5).

18. Kurul'ca istenecek diğer bilgi ve belgeler.

(*) Sadece temettüün hisse senedi biçiminde dağıtılması halinde 4, 5, 11, 12 ve 15 nolu bilgi ve belgeler istenmez.

(1) İzahname ve sirküler örnekleri Kurul'dan temin edilebilir.

(2) Yeni pay alma haklarının tamamen kısıtlanması durumunda istenmez.

(3) Kurul'ca satışın aracı kuruluş vasıtası ile yapılması şart koşulmadığı takdirde, 8'inci madde kapsamındaki ortaklıklarda aranmaz.

(4) Kayıtlı sermaye sistemindeki ortaklıklardan istenmez.

(5) Halka açık olmayan ortaklıkların sermaye artırımlarında istenir.

(EK-4) TAHSİSLİ SATIŞ İÇİN GEREKLİ BELGELER

1. Sermaye artırımına ve tahsis esaslarına ilişkin yetkili organ kararı,

2. Tahsisli satışlarda satınalacak kişileri ve bu kişilerin alacakları hisse senetlerinin nominal değerleri ile satış bedellerini gösterir belge (1)

3. Varsa, hisse senetlerinin tahsisli olarak satılacağı kişilerle veya bunların vekilleriyle yapılmış anlaşma metinleri, (1)

4. Hisse senetlerinin satış fiyatı ve hesaplanma şekline ilişkin bilgi, (1)

5. Kurul'ca istenecek diğer bilgi ve belgeler. (1) Yurtdışında yerleşik kişilere tahsisli olarak yapılacak sermaye artırımlarında, alıcıların kayıt öncesinde belli olmaması halinde istenmez. Söz konusu bilgi ve belgeler öğrenildiği tarihte Kurul'a ulaştırılır.

(EK-5/A) BİRLEŞME ÖNCESİ İSTENEN BELGELER

1. Birleşme veya devralmaya taraf olan ortaklıkların, Mahkemece tayin edilen bilirkişi tarafından hazırlanan özsermaye tespit raporu,

2. Birleşmeye veya devralmaya taraf olan ortaklıkların mali tablolarına ilişkin 4/3/1996 tarihli ve 22570 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri: X, No: 16 Bağımsız Özel Denetleme Çalışması ve Raporlamasının İlke ve Kuralları Tebliği çerçevesinde hazırlanacak özel bağımsız denetleme raporları,

3. Varsa oluşturulacak ortaklığın ana sözleşme taslağı ya da birleşen veya devralan ortaklığın ana sözleşmesinde yapılacak değişikliklerin taslağı,

4. Birleşilen veya devralınan ortaklığın ortaklarına vereceği hisselerin miktar ve oranı ile hisselerin niteliğine ilişkin bilgi,

5. Kurul'ca istenecek diğer bilgi ve belgeler.

(EK-5/B) BİRLEŞME VEYA DEVRALMA SONRASI KURUL KAYDI İÇİN İSTENEN BELGELER

1. Birleşen şirketlerin birleşmeye ya da devralan şirketlerin devralmaya ilişkin kendi genel kurul kararlarının birer örneği,

2. Birleşme veya devralma sözleşmesinin noterden onaylı bir örneği,

3. Birleşme veya devir sonrası bilançosunun ve gelir tablosunun birer örneği,

4. Rekabet Kurumu'ndan birleşmeye ilişkin olarak alınan izin belgesi,

5. Kurul'ca istenecek diğer bilgi ve belgeler.

(EK-6) ÖN TALEP TOPLAMA SONUÇLARI BİLDİRİM FORMU

-TİCARET UNVANI

-SERMAYESİ

-ARACI KURULUŞLARIN UNVANI

-TALEP TOPLAMANIN BAŞLANGIÇ VE BİTİŞ TARİHLERİ

-TALEP TOPLAMA ÖNCESİNDE HALKA ARZI PLANLANAN HİSSE SENETLERİNİN MİKTARI

-TALEP TOPLAMADA ÖNGÖRÜLEN

EK. 82

27.06.2001 tarih ve 24445 sayılı Resmi Gazete' de Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunca Yayımlanan "BANKALARIN KURULUŞ VE FAALİYETLERİ HAKKINDAKİ YÖNETMELİK" in 5 maddesi hükmü ile Bankalarca Açılacak Krediler ve Verilecek Kefalet ya da Teminatlar için Talepte Bulunanlardan alınacak Hesap Durumu Belgesi ve Eki Bilanço ve Kâr ve Zarar Cetveli ile Mali Açıklayıcı Notların Denetlenmesine İlişkin Raporun Düzenlenme Esaslarına ilişkin 10 No.lu Eki'ne aşağıda yer verilmiştir.

"Banka Kuruluşu

Madde 5 – Türkiye'de banka kurmak üzere kuruma verilecek başvuru dilekçelerine;

a) Kurucuların Yönetmelik ekindeki örneklere (Ek.1 ve Ek.2) uygun şekilde düzenleyip noter huzurunda imza edecekleri birer beyannamenin,

b) Ortaklarca imzalanmış ortaklık ana sözleşme taslağının,

c) Banka kurulmasından beklenen faydayı analiz eden detaylı fizibilite raporu ile kuruluştan itibaren üç yıllık hedeflerin ortaya konulduğu tahmini bilanço ile kar ve zarar cetvellerini ve banka sermaye artırımları için gereken kaynak tutarını ve bu tutarın sağlanacağı kaynakları içeren bir raporun,

d) Kurucular ile sermayedeki dolaylı pay sahipliği yüzde on veya daha fazla olan gerçek veya tüzel kişilerin müflis olmadıklarına ilişkin Asliye Ticaret Mahkemelerinden, konkordato ilan etmiş olmalarına ilişkin İcra Tetkik Hakimliklerinden alınacak belgelerin,

e) Gerçek kişi kurucular ile sermayedeki dolaylı pay sahipliği yüzde on veya daha fazla olan diğer gerçek kişilerce, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü veya Cumhuriyet Savcılıklarından, Kuruma verilmek üzere (Ek.3)'de yer alan örneğe uygun olarak düzenlenecek dilekçe ile talep edilecek arşiv kaydını da içeren, son altı ay içinde alınmış adli sicil belgelerinin ve bu kişilerin daha önce haklarında herhangi bir kamu davası açılıp açılmadığına dair imzalı beyanlarının,

f) Kurucu tüzel kişilerin kurulacak bankaya ortak olunmasına ilişkin yetkili kurullarından alınmış karar örneklerinin,

g) Kurucular ile sermayedeki dolaylı pay sahipliği yüzde on veya daha fazla olan gerçek veya tüzel kişilerin tasfiyeye tabi tutulan bankerler, sigorta şirketleri ve para ve sermaye piyasalarında faaliyet gösteren kurumlarda doğrudan veya dolaylı olarak yüzde on veya daha fazla bir oranda pay sahibi olmadıklarına ilişkin bir beyanın (Ek.4),

h) Kurucular ile sermayedeki dolaylı pay sahipliği yüzde on veya daha fazla olan gerçek veya tüzel kişilerin tasfiyeye tabi tutulan veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna devredilen bankalarda devirden önce doğrudan veya dolaylı olarak yüzde on veya daha fazla pay sahibi olmadıklarını gösterir bir beyanın (Ek.4),

ı) Kurucu tüzel kişilerin kuruluşu ile ilgili Ticaret Sicili Gazetesinin, bunların ortakları, pay oranları ve tutarları ile varsa imtiyazlı payları gösteren listelerin, faaliyet konuları, yatırım ve işletme alanları hakkında ayrıntılı açıklamalar ile 1/6/1989 tarih ve 3568 sayılı

Kanuna göre yetkili yeminli mali müşavirlerce onaylanmış son üç yıla ait bilanço ile kar ve zarar cetvellerinin, banka veya diğer mali kurum niteliğindeki kurucu tüzel kişiler için varsa uluslararası kabul gören derecelendirme şirketlerinden biri tarafından hazırlanmış ve öngörülen dereceyi de içeren bir raporun,

j) Kurucu tüzel kişilerin dahil olduğu sermaye grubuna ait uluslararası muhasebe standartlarına uygun ve uluslararası kabul gören bir bağımsız denetim şirketinin onayını taşıyan varsa son üç yıla ait konsolide bilanço ile kâr ve zarar cetvellerinin,

k) Sermayedeki dolaylı pay sahipliklerinin tespitini teminen tüzel kişi kurucuların tüzel kişi ortaklarının ve bu ortakların sermayelerinde pay sahibi tüzel kişilerin hissedarlarını ve hisse oranlarını gösterir cetvellerin,

l) Kurucular ile sermayedeki dolaylı pay sahipliği yüzde on veya daha fazla olan gerçek veya tüzel kişilerin muaccel vergi ve prim borcu bulunmadığına ilişkin ilgili vergi daireleri ve Sosyal Sigortalar Kurumundan alınacak belgelerin,

m) Kurucuların, vergi dairelerince onaylı son beş yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri ile eklerinin ve bunların sahip olduğu gayrimenkullere ilişkin belediyelerin ilgili birimlerince onaylı emlak beyannamelerinin ve bu gayrimenkullere ilişkin tapu dairelerinden alınacak tapu sicil kayıtları ile bunların üzerindeki şerh ve takyidatları gösterir belgenin,

n) Sermayenin yüzde on ve daha fazlasını taahhüt eden kurucuların, kurucu beyannamelerinde belirtilen mevduat ve kredi hesaplarına ilişkin bilgilerin, bu hesapların açılış tarihlerini de içerecek şekilde tevsiki amacıyla, her biri ayrı tarihi taşıyan ve ilgili bankalarca Kuruma hitaben düzenlenecek belgelerin,

o**) Sermayenin yüzde on veya daha fazlasını taahhüt eden kurucuların mali durumları hakkında 3568 sayılı Kanuna göre yetkili yeminli mali müşavirlerce düzenlenecek raporun,**

p) Gerçek kişi kurucuların, imtiyazlı pay sahiplerinin, sermayedeki dolaylı pay sahipliği yüzde on veya daha fazla olan diğer gerçek kişilerin ve belirlenmişse görevlendirilecek yönetim kurulu üyeleri ile genel müdürün son on yılda mali bir kurumda görev alıp almadıklarına ilişkin bilgileri de kapsayacak biçimde ayrıntılı özgeçmişlerinin,

r) Kurucu gerçek veya tüzel kişileri temsile yetkili kişi veya kişilere verilmiş vekaletname örneklerinin,

s) Sermayenin yüzde on veya daha fazlasını taahhüt eden kurucuların, gerekli kaynağı kendi ticari, sınai ve sair yasal faaliyetleri sonucunda her türlü muzaadan ari olarak sağladıklarına dair (Ek.5)'de yer alan örneğe uygun olarak düzenleyip imzalayacakları birer taahhütnamenin,

eklenmesi gerekir.

Kurum gerekli göreceği ilave bilgi ve belgeleri talep etmeye yetkilidir.

Yabancı uyruklu kişilerce temin edilecek bilgi ve belgeler hakkında bu madde hükümleri kıyasen uygulanır."

Ek. 10 "Bankalarca Açılacak Krediler ve Verilecek Kefalet ya da Teminatlar için Talepte Bulunanlardan alınacak Hesap Durumu Belgesi ve Eki Bilanço ve Kâr ve Zarar Cetveli ile Mali Açıklayıcı Notların Denetlenmesine İlişkin Raporun Düzenlenme Esasları;

Denetim Raporu (Ek 10/A)'da yer alan "Rapor Kapağı" ile (Ek 10/B)'de yer alan "Rapor Düzeni" ne uygun olarak hazırlanacaktır.

1. İSTENİLECEK BELGELER

Denetim raporunun düzenlenmesinde son üç yıllık döneme ilişkin aşağıdaki belgelerden yararlanılır;

a) Bilanço ve gelir tabloları (vergi dairesince tasdikli),

b) Bankalara Verilen Hesap Durum Belgeleri,

c) Dönem sonu kesin mizanları,

d) Kanuni defterler,

e) Genel Kurul Belgeleri (hazirun cetveli, faaliyet raporu, murakıp raporu ve saire),

f) Mali tabloların dipnotları ile ilgili bilgileri içeren yazı,

g) Kredi sözleşmeleri,

h) Kuruluşun, değişiklik ve sermaye artırımına ait Ticaret Sicil Gazeteleri,

i) Son yıla ait Gelir, Kurumlar, Katma Değer Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Damga Vergisi Beyannameleri ve tahakkuk fişleri,

j) Varsa onay dönemleri ile ilgili denetim ve tasdik raporları ve ekleri,

k) İmza sirküleri aslı ve faaliyet belgesi,

2. YAPILACAK ÇALIŞMALAR

Raporun Genel Bilgiler bölümünde yer alması gereken bilgiler, yukarıda sıralanan belgelerden alınabilecektir. Bu çalışmalar sırasında mümkün olduğunca belgelere sadık kalınması zorunludur. Örneğin iştigal konusuna ilişkin bilgiler ana sözleşmeden, %10 paya sahip ortakların isimleri ve adresleri genel kurul hazirun cetvelinden yararlanılarak hazırlanacaktır.

Hesap Durumu Belgesi mali açıklayıcı notları formu, belgelere ve kuruluşun yazılı ve imzalı beyanlarına dayanılarak hazırlanmalıdır.

Aynı şekilde mali tablo dipnotları da kuruluşun yazılı ve imzalı beyanına dayanılarak hazırlanmalıdır.

Usul incelemeleri bölümünde yer alacak hususlar yukarıdaki belgeler incelenmek süretiyle tespit edilecektir.

Hesap incelemelerinde kuruluşun mali tablolarının büyük defter kayıtlarıyla mutabık olup olmadıkları kontrol edilmelidir. Mali tabloların denetimi esas itibariyle bir muhasebe denetimini içermekle birlikte son üç yıllık döneme ilişkin olarak öz kaynaklardaki değişim, gelir gider yapısı, borçlar ve mali mükellefiyetler ayrıntılı olarak incelenecek ve değerlendi-

rilecektir. Yapılacak çalışmalar denetim standartlarına uygun olacaktır.

3. RAPORUN SONUÇ KISMINDA YER ALACAK BİLGİLER

Raporun sonuç bölümünde, Kanunun 11 inci maddesinin (11) numaralı fıkrası uyarınca, şirketçe düzenlenen ve meslek mensubu tarafından denetlenen bilanço, kar-zarar tablosu (gelir tablosu) ve hesap durumu belgesinin muhasebe ilke ve kurallarına uygun olduğu veya şartlı olarak uygun olduğu veya uygun olmadığı belirtilecektir.

(Ek:10/A)

Rapor Sayısı: **İstanbul, -- / -- / -------**

Rapor Ekleri:

HESAP DURUMU BELGESİ VE EKİ BİLANÇO VE KÂR VE ZARAR CETVELİ DENETİM RAPORU

İncelemeyi Yapan	**Adı Soyadı:**
Meslek Mensubunun	**Bağlı Olduğu Oda:**
	Büro Adresi:
	Telefon Numarası:
Dayanak	**Tarihi:**
Sözleşmesinin	**Sayısı:**
Kredi	**Adı Soyadı (Ünvanı):**
Müşterisinin	**Adresi:**
	Vergi Dairesi:
	Vergi Hesap No:
	Muhasebecisi:

İnceleme Dönemi:

İnceleme Konusu:

Sonuç:

(EK:10/B)

RAPOR DÜZENİ

I. GENEL BİLGİ

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

1. Kredi müşterisinin adı, soyadı, ünvanı, sermayesinin %10 ve daha fazla payına sahip ortaklarının adları ve adresleri,

2. Kredi müşterisinin faaliyet konusu ile faaliyette bulunduğu sektör veya sektörlere ilişkin değerlendirmeler, firmanın sektördeki konumu,

3. Kredi müşterisinin yönetim kurulu başkanı, yönetim kurulu üyesi, genel müdür ve genel müdür yardımcılarının ad ve soyadları,

4. Kredi müşterisinin ticaret sicil kaydı, sicil numarası,

5. Kredi müşterisinin muhasebesinden ve muhasebe denetiminden sorumlu olanların adları ile Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir ünvanı alıp almadıkları,

6. Kredi müşterisinin organizasyon yapısı, iç kontrol sistemi ve varsa risk yönetimi ile ilgili düzenlemeleri,

7. Kredi müşterisinin muhasebe sistemine ilişkin meslek mensubunun değerlendirilmesi,

8. Varsa kredi müşterisinin iştirakleri, bunlardaki pay oranları ve bunların faaliyet gösterdiği sektörlere ilişkin bilgiler.

II. USUL İNCELEMELERİ

Bu bölümde en az aşağıdaki hususlar tespit edilecektir.

1. Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler,

2. Defter kayıtlarının kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,

3. Kayıtların belgelere göre yapılıp yapılmadığı,

III. HESAP İNCELEMELERİ

Bu bölümde bilanço ve kâr ve zarar cetvelinin, mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esaslara uygun olarak düzenlendiğine ilişkin açıklamalar ile birlikte son üç yıllık döneme ilişkin olarak özkaynak değişim tablosuna ve ayrıntılı bir gelir gider analizine, ayrıca kredi müşterisinin borçları ve mali mükellefiyetlerine ilişkin olarak yapılacak ayrıntılı değerlendirmelere yer verilecektir.

IV. DENETLENEN MALİ TABLOLAR

Hesap Durum Belgesi ile ekli bilanço, kâr ve zarar cetveli ile mali açıklayıcı notlar.

V. SONUÇ

Yeminli Mali Müşavir
Adı ve Soyadı
İmza ve Mühür

EKLER:

1.Meslek mensubu tarafından denetlenmiş Bilanço,

2. Meslek mensubu tarafından denetlenmiş Gelir Tablosu,

3. Meslek mensubu tarafından denetlenmiş Hesap Durum Belgesi,

4. Mali açıklayıcı notlar.

SOSYAL SİGORTALAR KURUMUNDAN İLİŞİKSİZLİK BELGESİ ALINMASINA İLİŞİKİN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR TASDİK RAPORU

	Tarihi	--- / -- / ------
	Sayısı	------
Raporun	Ekleri	1.
		2.
		3.
		4.
		5.
Raporu Düzenleyen Meslek Mensubunun	T.C. Kimlik No	
	Adı ve Soyadı	
	Kayıtlı Olduğu Oda	
	İkametgah Adresi	
	Büro Adresi	
	Telefon No	
	Faks No	
	E-Posta	
İşyerinin veya Aracının	T.C. Kimlik No	
	Adı ve Soyadı	
	Ünvanı	
	Adresi	
	Tescilli Olduğu Ünite	
İşyerinin	Sicil No	. İ Ş Y E R İ Sicil No .
		A1 İş Kolu Ünite Kodu İşyeri Sıra İl İlçe Kontrol Aracı Kodu Eski Yeni Numarası Kodu Kodu Numarası Kodu
	Telefon No	
	Faks No	
	E-Posta	

RAPOR DİSPOZİZYONU

I- GENEL BİLGİLER:

A- İŞVEREN VE İŞYERİ İLE İLGİLİ BİLGİLER

Bu bölümde;

a- İşyeri Sicil Numarası,

b- Şirket Ortaklarının Adı ve Soyadı,

c- Şirket Ortaklarını Ortaklık Payları,

d- İşverenin ve Şirket Ortaklarının İkametgah Adresleri,

e- İşveren ve Ortaklığının Bağlı Olduğu Vergi Dairesi ve Hesap Numaraları,

f- İşverenin Adı ve Soyadı veya Ticaret Ünvanı ve Telefon Numarası,

g- İşyerinin İşlem Gördüğü Sigorta/Sigorta İl Müdürlüğü,

h- Değerlendirme Konusu İşin Niteliği, (Ayrıntılı olarak),

i- İşyeri Merkezinin Dışında ve Merkeze Bağlı Faaliyette Olup Kapsamdaki Diğer Tescilli İşyerleri ve İşyeri Sicil Numaraları,

j- İşveren Vekilinin İşyeri ve İkametgah Adresleri,

k- İşverenin Muhasebe İşlemlerini Düzenleyen Meslek Mensubunun Adı ve Soyadı Ruhsat Numarası Telefon Numaraları, Adresi, Bağlı Olduğu Vergi Dairesi ve Sicil Numarası,

belirtilir.

B- İNCELENEN YASAL DEFTERLER VE BELGELER

Bu bölümde incelenen;

1- İncelenen Ticari Defterler;

İNCELENEN TİCARİ DEFTERLER				
Yılı	C i n s i	Onaylayan Noterin		
		Ü n v a v ı	Onay Tarihi	Onay Sayısı

2- Ücret Ödeme Bordroları,

3- Aylık Prim ve Hizmet Belgesi (Aylık Sigorta Primleri Bildirgeleri, Dört Aylık Sigorta Primleri Bordroları ve Sosyal Güvenlik Destek Prim Bordrosu,

4- Sigortalı İşe Giriş Bildirgeleri,

5- Muhtasar Beyannameleri,

6- Varsa Tasarrufu Teşvik Kesintisi ve Katkı Tutarları,

7- İhale Makamı ile Yapılan Sözleşmeler,

8- Geçici ve Kesin Kabul Tutanakları ile Son Hakediş Raporları,

gibi belgelerden incelenenler belirtilir.

II- USUL İNCELEMELERİ

A- ÖDENEN ÜCRETLER

İlgili Olduğu		Ücret Ödeme Bordrolarında Tespit Edilen Ücret	Kuruma Bildirilmesi Gereken SPEK Tutarı	Kuruma Bildirilen SPEK Tutarı	Kuruma Ödenen Prim Tutarı	Toplam		Deftere Kaydedildiği	
Yıl	Ay					Prim Gün Sayısı	Çalıştırılan Sigortalı Sayısı	Tarih	Madde

B- DİĞER BİLGİLER

Bu bölümde;

1- Kanunun 8 ve 9 uncu maddelerinde belirtilen işyeri bildirgesi ve sigortalı işe giriş bildirgelerinin yasal süresi içinde Kuruma verilmiş olup olmadığı,

2- Kanunun 79 uncu maddesi ve Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinin 16, 17 ve 20 nci maddeleri uyarınca Kuruma verilmesi gerekli belgelerin yasal süresi içerisinde verilip verilmediği, yasal süresi içinde verilmeyenlerin veriliş tarihi,

3- Ücret ödenme bordrolarının Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinin 27 nci maddesi uyarınca usulüne uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, düzenlenmemiş ise geçersizlik nedeni ve ilgili olduğu aylar,

4- İncelenen defter ve belgelerin, Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinin 25 inci maddesine göre geçerli olup olmadığı, geçersiz ise geçersizlik halleri,

5- Ödenen ücretler ile Kuruma bildirilen sigorta primlerine esas kazançlar arasında fark bulunup bulunmadığı, fark var ise bunun neden kaynaklandığı,

6- Ücret ödeme bordrolarından isim, çalışma gün sayısı ile ücretlerin Kuruma doğru bir şekilde bildirilip bildirilmediği,

7- Faaliyet süresi içerisindeki sigorta primlerinin Kuruma ödenip ödenmediği, ödenmeyen primlerin deftere gider olarak yazılıp yazılmadığı,

8- Kanunun 77 nci maddesi uyarınca o ay içerisinde yapılan ücret ve benzeri ödemelerin sigorta primine esas kazançlara dahil edilip edilmediği,

9- Gerek muhtasar beyannamelerde, gerekse ücret ödeme bordrolarında kayıtlı işçi sayısının Aylık Prim ve Hizmet Belgesinde (Aylık Sigorta Primleri Bildirgelerinde, Dört Aylık

Sigorta Primleri Bordrolarında veya Sosyal Güvenlik Destek Prim Bordrosunda) kayıtlı sigortalı sayılarıyla mutabık olup olmadığı,

ile ilgili diğer hususlar açıklanır.

III- HESAP İNCELEMELERİ

A- İHALE KONUSU İŞLERDE

Değerlendirme;

a) Yapılan işin niteliği,

b) İşin başlama ve bitiş tarihleri,

c) Faaliyet süresi,

d) Toplam işçi ve toplam gün sayısı

e) Stopaj, malzeme fiyat farkı ve akreditif bedeli dahil, KDV hariç alınan toplam hakkediş,

H a k e d i ş i n		Defter Kaydı	
No	T u t a r ı	Tarihi	Sayısı

f) Defter ve belgelerden;

1 - SAPTANAN FATURALI ÖDEMELER												
FATURA VERENİN				FATURANIN			DEFTER KAYIT		İŞYERİ SİCİL NO	VERGİ		YAPILAN İŞİN NİTELİĞİ
Adı ve Soyadı	Ünvanı	Adresi	Telefonu	Tarihi	No	Tutarı	Tarihi	No		Dairesi	Hesap No	

2 – SALT İŞÇİLİK ÖDEMELERİ												
FATURA VERENİN				FATURANIN			DEFTER KAYIT		İŞYERİ SİCİL NO	VERGİ		YAPILAN İŞİN NİTELİĞİ
Adı ve Soyadı	Ünvanı	Adresi	Telefonu	Tarihi	No	Tutarı	Tarihi	No		Dairesi	Hesap No	

Belirtilerek yapılır.

B- GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERCE YAPILAN ÖZEL BİNA İNŞAATLARINDA

Değerlendirme;

a) Maliyet bedeline,

b) Maliyet bedelinin tespit şekline,

c) Defter ve belgelerden;

1 - SAPTANAN FATURALI ÖDEMELER												
FATURA VERENİN				FATURANIN			DEFTER KAYIT		İŞYERİ SİCİL NO	VERGİ		YAPILAN İŞİN NİTELİĞİ
Adı ve Soyadı	Ünvanı	Adresi	Telefonu	Tarihi	No	Tutarı	Tarihi	No		Dairesi	Hesap No	

2 – SALT İŞÇİLİK ÖDEMELERİ												
FATURA VERENİN				FATURANIN			DEFTER KAYIT		İŞYERİ SİCİL NO	VERGİ		YAPILAN İŞİN NİTELİĞİ
Adı ve Soyadı	Ünvanı	Adresi	Telefonu	Tarihi	No	Tutarı	Tarihi	No		Dairesi	Hesap No	

d) Fiil türleri ve tarihleri de belirtilmek suretiyle uygulanması icap eden idari para cezalarına,

yer verilerek yapılır.

III- SONUÇ

Bu bölümde, raporun önceki bölümlerinde yapılan açıklamalar ışığında, ilgili Sigorta İl veya Sigorta Müdürlüğünce "İlişiksizlik Belgesi" verilip verilmeyeceği veya hangi koşullarda verilmesi gerektiğine yer verilir.

(<u>DİKKAT</u>: Bu faaliyet belgesi yerin Odadan alınan faaliyet belgesi de olur.)

SOSYAL SİGORTALAR KURUMUNDAN İLİŞKSİZLİK BELGESİ ALINMASINA İLİŞKİN RAPOR DÜZENLEYECEK YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERE AİT FAALİYET BELGESİ

Faaliyet	**Tarihi**	**---- / --- / ------**
Belgesinin	**Sayısı**	**-------**

	T.C. Kimlik No	**:**	
	Adı ve Soyadı	**:**	
	Oda Sicil No	**:**	
	Büro Tescil No	**:**	
	Ruhsat No	**:**	
	Kayıt Tarihi	**:**	**--- / -- / ------**
Meslek Mensubunun	**Ünvanı**	**:**	
	Çalışma Biçimi	**:**	
	Vergi Dairesi	**:**	
	Vergi Sicil No	**:**	
	Büro Adresi	**:**	
	Telefon No	**:**	
	Faks No	**:**	
	E – Posta	**:**	

Yukarıda ünvanı ve Oda Sicil Numarası yazılı .....

Halen Odamızın faal üyesidir.

---------- Odası Başkanı

Adı-Soyadı/İmza-Mühür

Not: *1-Bu belgenin fotokopisi geçersizdir.*

2-İlgili meslek odasının evrak numarası bulunmayan Faaliyet Belgesinin hiçbir geçerliliği yoktur.

SOSYAL SİGORTALAR KURUMUNDAN İLİŞKSİZLİK BELGESİ ALINMASINA İLİŞKİN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER TARAFINDAN DÜZENLENEN RAPORA EKLENECEK İHALELİ İŞLERE AİT HESAPLAMA CETVELİ

İlgili Olduğu Raporun	Tarihi	--- /-- / -------
	Sayısı	-------

İhaleyi Yapan İdare	
Geçici Kabulün Noksansız Yapıldığı Tarih	--- / --- / -------
Kesin Kabul Tarihi	--- / --- / -------

İşverenin veya Aracının	T.C. Kimlik No	
	Adı ve Soyadı	
	Ünvanı	
İşyerinin	Yasa Kapsamına Alınış Tarihi	
	İşin Bitiş Tarihi	
	Değerlendirme Konusu İşin Niteliği	
	Adresi	
	Tescilli Olunduğu Ünite	
	Sicil No	İŞYERİ SİCİL NO A1 İş Kolu Kodu / Ünite Kodu Eski Yeni / İşyeri Sıra Numarası / İl Kodu / İlçe Kodu / Kontrol Numarası / Aracı Kodu
	Telefon No	

İNCELEME İLE İLGİLİ BİLGİLER		
1-	Toplam Hakediş Tutarı	
2-	Faturalı Ödemeler	
a-	Malzemeli İşçilik Toplamı	
b-	Salt İşçilik Toplamı	
3-	Sigorta Primine Esas Kazanç (SPEK) Üst Sınırı Üzerinde Yapılan Ödemeler	
DEĞERLENDİRME		
A-	Değerlendirmeye Esas Hakediş Tutarı (1-2a)	
B-	Uygulanacak İşçilik Oranı (%)	
C-	Kuruma Bildirilmesi Gerekli En Az İşçilik Miktarı (A x B) – (2b +3)	
D-	Kuruma Bildirilen SPEK Toplamı	
E-	Bildirim Eksiği – Fazlası	Eksik :(C – D) Fazla:(D – C)

Yapılan değerlendirme sonucu, işyeri için----------TL eksik – fazla işçilik bildiriminde bulunulduğu saptanmıştır. --/ -- / -------

Yeminli Mali Müşavir
Adı ve Soyadı
İmza – Mühür

SOSYAL SİGORTALAR KURUMUNDAN İLİŞKSİZLİK BELGESİ ALINMASINA İLİŞKİN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER TARAFINDAN DÜZENLENEN RAPORA EKLENECEK ÖZEL BİNA İNŞAATLARINA AİT HESAPLAMA CETVELİ

İlgili Olduğu Raporun	Tarihi	--- /-- / -------
	Sayısı	-------

İşverenin veya Aracının	T.C. Kimlik No	
	Adı ve Soyadı	
	Ünvanı	
İşyerinin	Yasa Kapsamına Alınış Tarihi	
	İşin Bitiş Tarihi	
	Değerlendirme Konusu İşin Niteliği	
	Adresi	
	Tescilli Olunduğu Ünite	
	Sicil No	İ Ş Y E R İ S İ C İ L N O - A1 İş Kolu Kodu / Ünite Kodu Eski Yeni / İşyeri Sıra Numarası / İl Kodu / İlçe Kodu / Kontrol Numarası / Aracı Kodu
	Telefon No	

İNCELEME İLE İLGİLİ BİLGİLER		
1-	Toplam Çalışma Süresi	
2-	Yapının Sınıfı ve Grubu	
3-	Toplam İnşaat Alanı (m2)	
4-	Birim Maliyet Bedeli (m2)	
5-	Faturalı Ödemeler	
a-	Malzemeli İşçilik Toplamı	
b-	Salt İşçilik Toplamı	
6-	Sigorta Primine Esas Kazanç (SPEK) Üst Sınırı Üzerinde Yapılan Ödemeler	
DEĞERLENDİRME		
A-	Tüm Yapı Maliyet (3 x 4 -5a)	
B-	Uygulanacak İşçilik Oranı (%)	
C-	Kuruma Bildirilmesi Gerekli En Az İşçilik Miktarı (A x B) – (5b +6)	
D-	Kuruma Bildirilen SPEK Toplamı	
E-	Bildirim Eksiği – Fazlası	Eksik :(C – D) Fazla:(D – C)

Yapılan değerlendirme sonucu, işyeri için----------TLeksik – fazla işçilik bildiriminde bulunulduğu saptanmıştır. --/ -- / -------

Yeminli Mali Müşavir
Adı ve Soyadı
İmza – Mühür

BAKANLAR KURULU'NUN TÜRK PARASI KIYMETİNİ KORUMA HAKKINDA 32 SAYILI KARAR'DA DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR 2018/11185 SAYILI KARARI, 25.01.2018 TARİH VE 30312 SAYILI RESMİ GAZETE'DE YAYIMLANDI VE BUNA İLİŞKİN 2018/46 SAYILI TEBLİĞ HAZİNE MÜSTEŞARLIĞI TARAFINDAN BELİRTİLEN TARİHTE YAYIMLANARAK YÜRÜRLÜĞE SOKULMASI ÜZERİNE MERKEZ BANKASI TARAFINDAN 02.05.2018 TARİHİNDE YAYIMLANAN "SERMAYE HAREKATLERİ GENELGESİNİN 14, 15 VE 16 INCI MADDELERİNE AŞAĞIDA AYNEN YER VERİLMİŞTİR.

Döviz Kredisi Kullanımının Genel Kuralları

MADDE 14 – (1) 32 sayılı Kararın 17 nci maddesinin altıncı fıkrası ile 17/A maddesinin altıncı fıkrası uyarınca Türkiye'de yerleşik gerçek kişiler yurt dışından ve yurt içinden döviz kredisi kullanamaz.

(2) 32 sayılı Kararın 17 nci maddesinin yedinci fıkrası ile 17/A maddesinin yedinci fıkrası uyarınca Türkiye'de yerleşik kişiler yurt içinden ve yurt dışından dövize endeksli kredi kullanamaz.

(3) Döviz geliri olmayan Türkiye'de yerleşik kişiler bu Genelgenin 21 inci ve 40 ıncı maddelerinde yer alan istisnalar dışında döviz kredisi kullanamaz.

(4) Döviz geliri olan Türkiye'de yerleşik kişilerden kredi kullanım tarihinde kredi bakiyesi 15 milyon ABD dolarının altında olanlar, kullanmak istedikleri kredi tutarı ile mevcut kredi bakiyesi toplamının son üç mali yılın döviz gelirleri toplamını aşmaması kaydıyla döviz kredisi kullanabilirler.

(5) Döviz kredisi kullanılması için VRHİB veya DİİB bulunması zorunlu değildir. İlgili mevzuat hükümleri uyarınca vergi, resim ve harç istisnasından yararlanabilmek için VRHİB veya DİİB alması gerekli olan firmaların, bu belgeler olmadan kullanacakları krediler için vergi, resim ve harç istisnası uygulanmaz.

(6) 22/6/2016 tarihli ve 29750 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kredilerin Sınıflandırılması ve Bunlar İçin Ayrılacak Karşılıklara İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümlerine uygun yeniden yapılandırma işlemleri yalnızca geri ödeme sıkıntısı çeken bir borçluya tanınacak olan imtiyazları kapsaması nedeniyle 32 sayılı Kararın uygulanması kapsamında yenileme olarak değerlendirilmez. Ancak dövize endeksli kredilerin yapılandırılması tekrar dövize endeksli olarak yapılamaz.

(7) Temerrüde düşen kredilerde kredi hesabının kapatılarak kanuni takip için kredi bakiyesinin yeni açılacak tahsili gecikmiş alacak hesabına aktarılması işlemi yeni bir döviz kredisi tesisi olarak değerlendirilmez.

(8) İhracat taahhütlü kullanılan kredilerin ihracat taahhütleri, 2017/4 sayılı Tebliğ hükümleri çerçevesinde gerçekleştirilir.

(9) Katılım bankalarının kullandırdığı kredilerin bildirim tarihi siparişle yapılan işlemlerde sipariş tarihi; vekâletle yapılan işlemlerde kredinin kullandırıldığı tarihtir.

(10) Finansal kiralama ve finansman şirketlerinin kullandırdığı kredinin kullanım tarihi, finansal kiralama veya finansman sözleşmesinin imzalandığı tarihtir.

(11) Döviz kredileri doğrudan döviz olarak veya kredi tutarının Türk lirasına dönüştürülmesi suretiyle kullanılabilir.

Döviz Gelirlerinin Kapsamı

MADDE 15 – (1) 32 sayılı Kararın 2 nci maddesinin (y) bendi uyarınca ihracat, transit ticaret, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerden elde edilen gelirler firmanın döviz gelirleri olarak kabul edilir.

(2) Bu Genelge kapsamında döviz geliri olarak kabul edilen ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyet gelirleri; 2017/4 sayılı Tebliğin 6 ncı maddesinin üçüncü fıkrasında sayılan işlemlerden elde edilen gelirler ile yurt dışı yerleşiklerden tahsil edildiğinin tevsiki kaydıyla Bakanlıkça uygun görülen diğer ticari faaliyetlerden elde edilen gelirlerdir.

(3) 2017/4 sayılı Tebliğ kapsamında yer alan ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerden elde edilen gelirler hariç olmak üzere yurt içinde yerleşiklerden elde edilen dövizler bu Genelge kapsamında döviz geliri olarak kabul edilmez.

(4) Aracı ihracatçı, acente, yurt dışında yerleşik firma temsilciliği gibi üçüncü bir firma aracılığıyla gerçekleştirilen ihracat, transit ticaret, ihracat sayılan satış ve teslimler, döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlere ilişkin gelirler ile ihraç kayıtlı satış yapan firmaların yaptıkları satışlara ilişkin gelirler;

a) İhracatı gerçekleştiren firmanın yazılı muvafakatının,

b) İlgili gümrük beyannamesinin veya SMMM/YMM onaylı faturanın bir örneğinin,

c) İhracatçıya yapılan satışa ilişkin SMMM/YMM onaylı faturanın ya da e-faturanın bir örneğinin firmalarca SMMM/YMM'ye4 ibrazı kaydıyla ve bu faturadaki tutarı aşmamak üzere ilgili firmaların döviz geliri olarak kabul edilebilir.

(5) Serbest bölgelere yapılan ihracat ve transit ticaretten elde edilen gelirler, serbest bölgeye satılan malın buradan üçüncü bir ülkeye satıldığının tevsiki kaydıyla, döviz geliri olarak kabul edilir.

(6) Yurt dışında yerleşiklerden elde edilen Türk lirası cinsi ihracat, transit ticaret, ihracat sayılan satış ve teslimler, döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlere ilişkin gelirler ile Bakanlıkça uygun görülen diğer ticari faaliyetlerden elde edilen gelirler döviz gelirlerine dâhil edilir.

Döviz Gelirlerinin Beyanı

MADDE 16 – (1) Son üç mali yılın döviz gelirleri; son üç yıla ait konsolide olmayan finansal tablolar esas alınarak SMMM veya YMM tarafından hazırlanan ve onaylanan Döviz Gelirleri Beyan Formları (Ek: 2) ile birlikte bu formlarda işlenen tutarların döviz gelirleri

kapsamı ile uyumlu olduğunun tespitini ve durumun tespitine dayanak oluşturan belgeler hakkında bilgileri içeren raporların bankalara ve finansal kuruluşlara ibrazı ile belgelenir.

(2) Döviz geliri beyanları, aynı grup veya holding bünyesinde bulunan firmalar da dâhil olmak üzere, firma bazında yapılır.

(3) SMMM'ler ve YMM'ler tablolarda yer alan döviz gelirlerinin 15 inci maddede düzenlenen döviz geliri kapsamıyla uyumunu kontrol etmekle yükümlüdür.

(4) İhracatçı firmanın bu Genelgenin 15 inci maddesinin dördüncü fıkrasında belirtilen yazılı muvafakatında; imalatçı ve hizmet sağlayıcı firmanın döviz gelirlerine sayılmasına onay verilen tutar ile söz konusu tutarın kendi döviz gelirlerine sayılmasından feragat edildiğine ilişkin bir beyan yer alır.

(5) Firma döviz gelirlerine ilişkin hatalı beyanda bulunulduğunun sonradan tespiti durumunda, tespiti yapan banka veya finansal kuruluş tarafından firmadan döviz geliri beyanının düzeltilmesi istenir. Düzeltilen döviz geliri Risk Merkezine bildirilir ve firmanın mevcut döviz kredilerinin bu Genelgenin 14 üncü maddesinin dördüncü fıkrasına uygunluğu yeniden kontrol edilir. Anılan maddeye uygunsuz kredi kullanımıyla ilgili olarak kullandırımı yapan banka veya finansal kuruluşlara bildirimde bulunulur. Kredinin uygunsuzluğa yol açan kısmı için kullandırım yapanlarca bu Genelgenin 20 nci ve 39 uncu maddelerinde belirtilen esaslar çerçevesinde işlem yapılır.

(6) Her yıl yıllık hesap dönemini takip eden dördüncü ayın son iş gününden itibaren döviz geliri beyanlarına bir önceki yıl dâhil edilir ve eski döviz geliri beyanlarının üçüncü yıla ait olan bölümü dikkate

DÖVİZ GELİRLERİ BEYAN FORMU

FİRMA BİLGİLERİ

FİRMA ÜNVANI	
FİRMA VERGİ KİMLİK NO.	
FİRMA İKAMET ADRESİ	

DÖVİZ GELİRLERİ*

	Y I L L A R		
	----------	----------	----------
DOĞRUDAN KAZANILAN GELİRLER**			
DEVREDİLEN GELİRLER			
DEVRALINAN GELİRLER			
TOPLAM			

GELİRİN DEVREDİLDİĞİ FİRMA BİLGİLERİ

FİRMA ÜNVANI	
FİRMA VERGİ KİMLİK NO.	
FİRMA İKAMET ADRESİ	
DEVREDİLEN TUTAR (TÜRK LİRASI)	
DEVREDİLEN YIL	
DEVRE İLİŞKİN MUVAFAKNAME TARİH VE SAYISI***	
DEVRE KONU GÜMRÜK BEYANNAMESİ TARİH VE NUMARASI	
DEVRE KONU FATURATARİH VE NUNMARASI	

GELİRİN DEVRALINDIĞI FİRMA BİLGİLERİ

FİRMA ÜNVANI	
FİRMA VERGİ KİMLİK NO.	
FİRMA İKAMET ADRESİ	
DEVREDİLEN TUTAR (TÜRK LİRASI)	
DEVREDİLEN YIL	
DEVRE İLİŞKİN MUVAFAKNAME TARİH VE SAYISI***	
DEVRE KONU GÜMRÜK BEYANNAMESİ TARİH VE NUMARASI	
DEVRE KONU FATURA TARİH VE NUNMARASI	

**Bu bölümde gelirlerinin Türk Lirası karşılıkları belirtilir.*

***Serbest bölgelere yapılan satışlar, ilgili malların serbest bölgelerden üçüncü ülkelere satıldığının tevsiki kaydıyla bu bölüme eklenir.*

**** Muvafakatnamelerin bir örneği form ekinde bankaya ibrazedilir.*

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
İSTANBUL
İstiklal Caddesi No: 302 34430 Beyoğlu - İSTANBUL
Tel. : (0212) 251 60 90 (pbx) Fax : (0212) 251 60 50

GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ VE BUNLARIN EKİNİ OLUŞTURAN MALİ TABLOLARIN TASDİKİNE İLİŞKİN SÖZLEŞMELERİN ÜCRET SORU BELGESİ

2018 YILI GV / KV BEYANNAMESİ TASDİK EDİLECEK OLAN KURUMUN ÜNVANI / MÜKELLEFİN ADI-SOYADI	:		
SANAYİ İŞLETMESİ VEYA İNŞAATÇI OLUP OLMADIĞI	:	EVET	HAYIR
2017 YILI HASILAT BİLGİLERİ (**2017** yılı gelir tablosunda yer alan)			
C - NET SATIŞLAR (Grup İçine Yapılan Satışlar Dahil)	:		
F- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	:		
I - OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	:		
GRUP ŞİRKETİ OLUP OLMADIĞI	:	EVET	HAYIR
GRUP ŞİRKETLERİNE YAPILAN SATIŞLAR TOPLAMI	:		
MUHASEBE YETKİLİSİNİN ÜNVANI (Varsa) / (SM, SMMM, YMM)	:		
ŞİRKETİN GAYRİFAAL OLUP OLMADIĞI	:	EVET	HAYIR

Yıllara sari taahhüt işi yapan firmalar ayrıca ;

- 2017 yılında onaylanan ve 2017 sonu itibariyle devam eden işlere ait hakediş tutarlarını ve

- Net satışlar içindeki yıllara sari taahhüt işi dışındaki hasılat tutarlarınıda bildirmelidirler.

Firmanın aşağıdaki faaliyet alanlarından herhangi biri ile uğraşıyor olması söz konusu ise bu durum ayrıca belirtilmelidir :

Akaryakıt bayileri, tütün mamülleri imalatçıları ve dağıtıcıları, ecza depoları, tüp gaz bayileri, hazır kart ana dağıtım şirketleri, elektrik ve doğalgaz dağıtım şirketleri, demir çelik üreticileri ve haddecileri, üreticiler ve ithalatçılar dahil olmak üzere motorlu araç ticareti ile uğraşanlar (faaliyet konusu yalnızca ikinci el araç alım ve satımı olanlar hariç) ve uluslararası anlaşmalar gereğince Gelir ve Kurumlar Vergisinden muaf kişi ve kuruluşlar, döner sermayeli kuruluşlar ve gayrifaal kurumlar ile döviz alım satım işiyle uğraşan şirketler.

Not: *Tasdik sözleşmelerinin odaya bildirilmesi sırasında ekinde bu ücret soru belgesinin-de olması gerekmektedir.*

EK. 86

NİSBİ AİDAT BEYAN FORMU

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI BAŞKANLIĞI'NA

Odamızın ..... Sicil Numaralı Üyesiyim ..... takvim yılı ile ilgili olarak Yeminli Mali Müşavirlik faaliyetinden elde ettiğim ;

a)	Serbest Meslek Kazancımın	:	TL
b)	Ortağı bulunduğum YMM Şirket / Şirketler 'inden payıma düşen miktarın	:	TL
	Toplam mesleki kazancımın	:	TL

olduğunu beyan ederim. Bu beyanıma göre ödemem gereken nisbi aidat ;

Mayıs Ayı Taksiti	:	TL
Ekim Ayı Taksiti	:	TL
TOPLAM	:	TL'dir.

..... / ..... / .....

Ad Soyad

İmza

Banka Hesap Numaraları

İşbankası / Beyoğlu	*TR80 0006 4000 0011 0111 5448 83*
Garanti / Galatasaray	*TR52 0006 2000 0680 0006 2993 04*
Akbank / Beyoğlu	*TR23 0004 6000 3988 8000 1179 59*

24.10.2013 TARİH VE 28801 SAYILI RESMİ GAZETE'DE ULAŞTIRMA, DENİZCİLİK VE HABERLEŞME BAKANLIĞINCA YAYIMLANAN "TEHLİKELİ MADDELERİN KARAYOLUYLA TAŞINMASI HAKKINDA YÖNETMELİK UYARINACA, 03.08.2017 TARİHLİ VE 63089 SAYILI OLUR İLE YÜRÜRLÜĞE KONULAN " TEHLİKELİ MADDE FAALİYET BELGESİ DÜZENLENMESİNE İLİŞKİN USUL VE ESASLARI HAKKINDA YÖNERGENİN 5 İNCİ VE 10 UNCU MADDELERİ AŞAĞIYA AYNEN ALINMIŞTIR.

Tehlikeli Madde Faaliyet Belgesi Alma Zorunluluğu

MADDE 5- (1) Yönetmelik kapsamındaki tehlikeli maddelerden bir takvim yılı içerisinde net elli ton ve üstü miktarlarda işlem yapan; dolduran, paketleyen, yükleyen, gönderen, alıcı, boşaltan ve tank konteyner/taşınabilir tank işletmecisi olarak bu faaliyetlerden biri veya birden fazlasıyla iştigal eden işletmeler, Tehlikeli Madde Faaliyet Belgesi almak zorundadırlar.

(2) Sınıf 1, Sınıf 6 ve Sınıf 7 kapsamındaki tehlikeli maddelerle iştigal eden işletmeler, herhangi bir işlem miktarına bağlı olmaksızın, Tehlikeli Madde Faaliyet Belgesi almak zorundadırlar.

Tehlikeli Madde Faaliyet Belgesinin Devri, Belge Sahiplerinin Uyarılması ve Belgelerin İptali

MADDE 10- (1) Tehlikeli Madde Faaliyet Belgesi adına düzenlenen gerçek ve tüzel kişiler dışındakiler tarafından kullanılamaz ve hiçbir şekilde devredilemez.

(2) Tehlikeli Madde Faaliyet Belgesi bulunan işletmenin satılması, sahibinin ölümü, bağışlama veya benzeri hallerde işletmenin yeni sahibi gerçek veya tüzel kişiler üç ay içerisinde, bu Tebliğ'in 6 ncı maddesindeki bilgi ve belgeler ile ilgili Bölge Müdürlüklerine müracaat ederek Tehlikeli Madde Faaliyet Belgelerini yeniden almaları gerekir.

(3) Tehlikeli Madde Faaliyet Belgesi bulunan işletmenin unvanının, adresinin, iştigalinin, temsile yetkili kişilerinin, sermayesinin, kurucularının ve ortaklarının değişikliğinin Ticaret Sicil Gazetesinde yayımlanmasını müteakiben, bu değişiklikler 3 ay içerisinde ilgili Bölge Müdürlüğüne bildirilir. Bölge Müdürlükleri bildirimde bulunulan bu değişlikleri, Tehlikeli Madde U-Net Otomasyon Sistemi üzerinden sonuçlandırır. Bu değişiklikler için başvuru sahibinden her hangi bir ücret alınmaz.

(4) Tehlikeli Madde Faaliyet Belgesi sahip bir işletmenin 6 ıncı maddedeki şartlardan birisini kaybettiğinin tespiti halinde, Bölge Müdürlüğü tarafından yazılı olarak uyarılır ve eksikliklerini tamamlamak üzere 3 ay süre verilir. Uyarıya rağmen eksikliklerini tamamlamayan işletmelerin Tehlikeli Madde Faaliyet Belgeleri iptal edilir. Tehlikeli Madde Faaliyet Belgesi iptal edilen işletmeye Yönetmeliğin 28 inci maddesinin dördüncü fıkrasının (c) bendi kapsamında idari yaptırım uygulanır. Bu idari yaptırım Tehlikeli Madde Faaliyet Belgesi alınana kadar takip eden her ay için tekrarlanır.

(5) İşletmede yapılacak, inceleme ve denetimler sonucunda işletmelerin, belgelendiremeye esas başvuru Belgeleri iptal edilir. Tehlikeli Madde Faaliyet Belgesi iptal edilen işletmeye Yönergenin 28 inci maddesinin dördüncü fıkrasının (c) bendi kapsamında idari yaptırım uygulanır. Bu işletmeler hakkında ilgili Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulur.

(6) Bu yönerge kapsamında faaliyet gösteren işletmelerin faaliyetini sonlandırması veya işletmesini başka bir gerçek veya tüzel kişiliğe devretmesi halinde, işletmeci sahip olduğu Tehlikeli Madde Faaliyet Belgesi iptal ettirmek için; faaliyetini sonlandırdığının veya işletmesinin devredildiğinin Ticaret Sicil Gazetesinin aslı veya işletmenin bağlı olduğu vergi dairesinden alınan terki ticaret yazısının ibraz edilmesi halinde, işletmenin Tehlikeli Madde Faaliyet Belgesi ilgili Bölge Müdürlüğünün onayı ile iptal edilir.

(7) Bu Yönerge kapsamında kalan işletmelerin, bu Yönergenin 5 inci maddesinde belirtilen şartların dışında kaldıkları beyan ederek, sahip oldukları Tehlikeli Madde Faaliyet Belgelerini iptal ettirme talepleri; işletmecilerin müracaat tarihinden itibaren geriye doğru işletmenin kayıtlarında yer alan ve iştigale konu olan tehlikeli maddelere ait fatura bilgilerini gösterir icmal (İşletmenin mali/yeminli mali müşavirince onaylı) raporunun ibraz etmesi ve ibraz edilen icmal raporu doğrultusunda, ilgili Bölge Müdür Yardımcısı veya ilgili Şube Müdürü Başkanlığında en az iki kişilik bir heyetin, işletmede yapacağı inceleme sonucunda düzenlenen rapor göre, ilgili Bölge Müdürlüğünün onayı ile sonuçlandırılır.

(8) Bu yönetmelik kapsamında Tehlikeli Madde Faaliyet Belgesi alan işletmeciler, belge süresinin bitiminden bir ay öncesinden veya bir sonrasında, sahip oldukları Tehlikeli Madde Faaliyet Belgelerini yenilemek zorundadırlar. Tehlikeli Madde Faaliyet Belgesini yenilemeyen işletmeye Yönetmeliğin 28 inci maddesinin dördüncü fıkrasının (c) bendi kapsamında idari yaptırım uygulanır. Bu idari yaptırım, Tehlikeli Madde Faaliyet Belgesi alınana kadar takip eden her ay için tekrarlanır.

EK. 88

İstanbul Sanayi Odası **Tarihi: --- /--- /------**

Üyelik İşlemleri ve Kapasite Şubesi Müdürlüğü'ne

----------Ticaret Sicil No.lu----------unvanlı firmanın işyerinde mevcut, kurulu ve çalışır vaziyette olan makine ve teçhizat listesi aşağıdadır. Söz konusu makine – teçhizat toplam bilanço değeri ---------- TL'dir.

Bilgilerinize arz ederiz.

Yeminli Mali Müşavir — Firma Teknik Yetkilisi

İsim - Mühür ve İmza — İsim - İmza

FİRMA MÜLKİYETİNDEKİ MAKİNE VE TEÇHİZAT LİSTESİ								
Adet	Adı (Cinsi ve Teknik Özellikleri)	Fatura Tarihi	Temin Edilen Firma	Temin Edilen Firmanın/Kişinin Vergi/TC No.su	Temin Edilen Firmanın Tica-ret Sicil No.su	Yerli	İthal	Motor Gücü (kW)

Not 1: Firmanın birden fazla işyeri varsa, makine - teçhizat listesi her bir işyeri adresi için ayrı ayrı düzenlenmelidir.

Not 2: Firmanın İSO'dan daha önce alınmış kapasite raporu varsa, eski kapasite raporundaki makine – teçhizatın halen mevcut olanlarının sadece adının ve adresinin belirtilmesi yeterlidir. Önceki kapasite raporunun düzenlenme tarihinden sonra alınan makine ve teçhizat listelenirken tüm sütunların doldurulması gerekmektedir.

Not 3:Düzenlenen bu liste, işyerinde mevcut makine –teçhizatı yakından tanıyan **firma teknik yetkilisince** incelenerek, listelenen makina ve teçhizatın işyerinde mevcut olduklarının ve sanayide kullanılan teknik isimleri ile ifade edildiklerinin teyit edilmesi sağlanmalıdır.

Not 4: Temel makine ve Teçhizatın ana teknik karakteristiklerinin de isimleri yanında belirtilmesi tavsiye edilir. Örneğin; Torna Tezgahı (Punto Aralığı 2 m), Hidrolik pres (100 t), CNC torna tezgahı (18 kW), Giyotin makas (2,6 m)

FİRMA MÜLKİYETİNDEKİ MAKİNE VE TEÇHİZAT LİSTESİ								
Adet	Adı (Cinsi ve Teknik Özellikleri)	Fatura Tarihi	Temin Edilen Firma	Temin Edilen Firmanın/Kişinin Vergi/TC No.su	Temin Edilen Firmanın Ticaret Sicil No.su	Yerli	İthal	Motor Gücü (kW)

Yeminli Mali Müşavir
İsim – İmza ve Mühür

Firma Teknik Yetkilisi
İsim – İmza

EK. 88/A

İstanbul Sanayi Odası **Tarihi: --- /--- /------**

Üyelik İşlemleri ve Kapasite Şubesi Müdürlüğü'ne

----------Ticaret Sicil No.lu----------unvanlı firmanın işyerinde mevcut, kurulu ve çalışır vaziyette olan makine ve teçhizat listesi aşağıdadır. Söz konusu makine – teçhizat toplam bilanço değeri ---------- TL'dir.

Bilgilerinize arz ederiz.

Yeminli Mali Müşavir Firma Teknik Yetkilisi

İsim - Mühür ve İmza İsim - İmza

KİRALIK / LEASİNGLİ MAKİNE VE TEÇHİZAT LİSTESİ								
Adet	Adı (Cinsi ve Teknik Özellikleri)	Fatura Tarihi	Temin Edilen Firma	Temin Edilen Firmanın/Kişinin Vergi/TC No.su	Temin Edilen Firmanın Ticaret Sicil No.su	Yerli	İthal	Motor Gücü (kW)

Not 1: Firmanın birden fazla işyeri varsa, makine - teçhizat listesi her bir işyeri adresi için ayrı ayrı düzenlenmelidir.

Not 2: Firmanın İSO'dan daha önce alınmış kapasite raporu varsa, eski kapasite raporundaki makine – teçhizatın halen mevcut olanlarının sadece adının ve adresinin belirtilmesi yeterlidir. Önceki kapasite raporunun düzenlenme tarihinden sonra alınan makine ve teçhizat listelenirken tüm sütunların doldurulması gerekmektedir.

Not 3:Düzenlenen bu liste, işyerinde mevcut makine –teçhizatı yakından tanıyan **firma teknik yetkilisince** incelenerek, listelenen makina ve teçhizatın işyerinde mevcut olduklarının ve sanayide kullanılan teknik isimleri ile ifade edildiklerinin teyit edilmesi sağlanmalıdır.

Not 4: Temel makine ve teçhizatın ana teknik karakteristiklerinin de isimleri yanında belirtilmesi tavsiye edilir. Örneğin; Torna Tezgahı (Punto Aralığı 2 m), Hidrolik pres (100 t), CNC torna tezgahı (18 kW), Giyotin makas (2,6 m)

KAPASİTE RAPORU MÜRACAATI İÇİN GEREKLİ BELGELER

1.Eksiksiz doldurulmuş kapasite raporu müracaat formu, (2 nüsha)

2. Firmanın imza sirkülerinin aslı veya noter tasdikli sureti ve 1 adet fotokopisi, (Aslı görüldükten sora iade edilecektir.

3. Kiralık olan bina, işyeri için kira sözleşmesi, Mal sahibi ise işyerinin tapu fotokopisi, Organize Sanayi Bölgelerinde bulunan firmalar için tapu veya tapu tahsis belgesi sureti,

4. Kapasite raporu düzenlenecek işyerindeki personele ilişkin son iki ayın SGK bildirgeleri ve tahakkuk makbuzları,

5. İşyerindeki firma mülkiyetinde olan makine ve teçhizatın yeminli mali müşavir onaylı listesi ve bilanço kıymeti, (Firma Mülkiyetindeki Makine – Teçhizat Listesi' nin doldurulması gerekmektedir.)

6. Varsa işyerindeki kiralık makine teçhizatın listesi, (Kiralık Makine - Teçhizat Listesi'nin doldurulması gerekmektedir.)

7. Kiralık olan makine – teçhizat için kira sözleşmesi ile birlikte tarafların imza sirkülerleri/imza beyannamesi fotokopisi; varsa taşeron sözleşmesi, leasing sözleşmesi. Leasinge ait proforma fatura ve ödeme planı.

8. Sanayi sicil belgesi fotokopisi,

9. Vergi Levhası fotokopisi,

10. Kalite Belge ve sertifikalarının listesi ve belge fotokopileri (ISO 9000, ISO 14000, ISO 22000 belgesi, CE, Marka tescil belgesi, Patent kullanım belgesi, Know-how sözleşmesi, Lisans sözleşmesi, Çevre izin belgesi, HACCAP belgesi vb.),

11. Maden ocaklarında maden ruhsatı, ruhsat kiralanmış ise kiralama sözleşmesi,

12. Ek bilgi ve güncelleme formu.

22.08 2009 TARİH VE 27327 SAYILI RESMİ GAZETE'DE YAYIMLANAN "KAMU İHALE GENEL TEBLİĞ" İNİN 9, 10 ,11 VE 45 İNCİ MADDESİ HÜKMÜ AŞAĞIDA GÖSTERİLMİŞTİR.

Madde 9- Tesis, makine, teçhizat ve diğer ekipmana ilişkin belgeler

9.1. İhale Uygulama Yönetmeliklerinin tesis, makine, teçhizat ve diğer ekipmana ilişkin belgeleri düzenleyen maddelerinde kendi malı olma şartının aranmamasının esas olduğu hükme bağlanmıştır. İdareler tarafından bazı tesis, makine, teçhizat ve diğer ekipman için aday veya isteklinin kendi malı olma şartının aranması durumunda; kendi malı olması istenen tesis, makine, teçhizat ve diğer ekipmanın teknik kriter ve özelliklerine ön yeterlik şartnamesi veya idari şartnamede yer verilecek, aday veya istekliler de kendi malı olan tesis, makine, teçhizat ve diğer ekipmanı; ruhsat, demirbaş veya amortisman defterinde kayıtlı olduğuna dair noter tespit tutanağı ya da yeminli mali müşavir (YMM) raporu veya serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) raporu ile tevsik edeceklerdir. Makine, teçhizat ve diğer ekipman için kendi malı olma koşulunun aranmaması durumunda ise aday veya isteklilerden başvuru veya teklifleri kapsamında (taahhütname, yapı araçları taahhütnamesi, kira sözleşmesi, vb.) herhangi bir belge sunmaları istenmeyecektir.

9.2. Yapım işi ihalelerinde, ihale konusu işin yürütülmesi için işyerinde bulundurulması öngörülen; tesis, makine, teçhizat ve ekipmana ilişkin bilgilere sözleşme tasarısında yer verilecektir.

Madde 10- Bilanço ve eşdeğer belgeler ile iş hacmini gösteren belgeler

10.1. Bilanço ve eşdeğer belgelerin istenildiği ihalelerde, ihalenin yapıldığı yıldan önceki yıla ait yıl sonu bilançosunun veya bilançonun gerekli görülen bölümlerinin yoksa bunlara eşdeğer belgelerin sunulması gereklidir. Bu kapsamda; aday veya isteklilerin ilgili mevzuatı gereğince, bilançolarını yayımlamaları zorunlu ise başvuru veya tekliflerinde bilançolarını veya bilançonun gerekli görülen bölümlerini sunmaları zorunludur. İlgili mevzuatı gereğince bilançolarını yayımlama zorunluluğu bulunmayan aday ve istekliler ise bilançolarını veya bilançonun gerekli görülen bölümlerini sunabilecekleri gibi, bilanço rasyolarına ilişkin kriterleri sağladıklarına dair YMM veya SMMM onaylı belgeleri de başvuru veya teklifleri kapsamında sunabileceklerdir.

10.2. İş hacmini göstermek üzere aday veya isteklilerin başvuru veya teklifleri ile birlikte toplam ciroyu gösteren gelir tablosunu ya da taahhüt altında devam eden veya bitirilen işlerin parasal tutarını gösteren faturaları sunması zorunludur. Bu çerçevede, iş ortaklığı olarak ihaleye katılan aday veya isteklinin her bir ortağının iş ortaklığındaki hissesi oranında iş hacmine ilişkin kriteri sağladığını göstermek üzere bu iki belgeden herhangi birini sunması mümkündür.

10.3. İş hacmini göstermek üzere bir aday veya istekli tarafından hem taahhüt altında devam eden, hem de bitirilen işlerin parasal tutarını gösteren faturaların sunulması halinde, bu faturalardaki parasal tutarlar toplanmak suretiyle iş hacmine ilişkin kriterin sağlanıp sağlanmadığına bakılacaktır.

10.4. İlanı veya duyurusu 1/5/2010 tarihinden önce yapılacak ihalelerde, bilanço veya eşdeğer belgelerdeki yeterlik kriterlerinde Uygulama Yönetmeliklerinin "İlanı veya duyurusu 1/5/2010 tarihinden önce yapılan ihalelerde bilanço veya eşdeğer belgelerdeki yeterlik kriterleri" başlıklı geçici maddelerindeki oranlar uygulanacaktır.

10.5. İlanı veya duyurusu 1/5/2010 tarihinden önce yapılacak ihalelerde, iş hacmini gösteren belgelerdeki yeterlik kriterlerinde Uygulama Yönetmeliklerinin "İlanı veya duyurusu 1/5/2010 tarihinden önce yapılan ihalelerde iş hacmini gösteren belgelerdeki yeterlik kriterleri" başlıklı geçici maddelerindeki oranlar uygulanacaktır.

Madde 11- Ortaklık durum belgesi

11.1. İhaleye katılan tüzel kişinin, ilgili İhale Uygulama Yönetmeliğine göre ortağına ait iş deneyimini gösteren belgeyi sunması halinde, bu belgeyle birlikte ortaklık durum belgesinin de başvuru veya teklif kapsamında sunulması zorunludur.

11.2. Ortaklık durum belgesinin kimin tarafından düzenleneceği ve hangi durumlarda aday veya isteklilerce sunulmasının zorunlu olduğu hususlarına İhale Uygulama Yönetmeliklerinin "İş deneyimini gösteren belgeler" başlıklı maddesinde yer verilmiştir. Sunulacak belgenin İhale Uygulama Yönetmeliklerinin ekinde yer alan ilgili standart forma uygun şekilde ve ihalenin ilk ilan veya ihaleye davet tarihinden sonra YMM, SMMM ya da ticaret ve sanayi odası/ticaret odası bünyesinde bulunan ticaret sicil memurlukları tarafından düzenlenmiş olması zorunludur.

Madde 45-Aşırı düşük teklif değerlendirmesi

45.1. 4734 sayılı Kanunun 38 inci maddesinde; ihale komisyonunun verilen teklifleri 37 nci maddeye göre değerlendirdikten sonra, diğer tekliflere veya idarenin tespit ettiği yaklaşık maliyete göre teklif fiyatı aşırı düşük olanları tespit edeceği, bu teklifleri reddetmeden önce, belirlediği süre içinde teklif sahiplerinden teklifte önemli olduğunu tespit ettiği bileşenler ile ilgili ayrıntıları yazılı olarak isteyeceği, ihale komisyonunun, yapım yönteminin ekonomik olması, seçilen teknik çözümler ve teklif sahibinin yapım işinin yerine getirilmesinde kullanacağı avantajlı koşullar, yapım işinin özgünlüğü hususlarında belgelendirilmek suretiyle yapılan yazılı açıklamaları dikkate alarak aşırı düşük teklifleri değerlendireceği, bu değerlendirme sonucunda, açıklamaları yeterli görülmeyen veya yazılı açıklamada bulunmayan isteklilerin tekliflerinin reddedileceği, aşırı düşük tekliflerin tespiti ve değerlendirilmesinde Kurum tarafından belirlenen kriterlerin esas alınacağı, Kurumun, aşırı düşük tekliflerin tespiti, değerlendirilmesi ve ekonomik açıdan en avantajlı teklifin belirlenmesi amacıyla sınır değer veya sorgulama kriterleri ya da ortalamalar belirlemeye yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır. 4734 sayılı Kanunun aktarılan hükümleri çerçevesinde, yapım işlerinde aşırı düşük tekliflerin tespit edilmesi ve sorgulanmasına ilişkin olarak aşağıdaki esaslara uyulması gerekmektedir:

45.1.1. Yapım işleri ihalelerinde, 4734 sayılı Kanunun 37 nci maddesi uyarınca geçerli teklifler tespit edildikten sonra;

Yaklaşık maliyetin % 120'sinin üzerindeki ve % 40'ının altındaki teklifler dikkate alınmaksızın, geçerli tekliflerin aritmetik ortalaması ve standart sapması hesaplanır.

T_{ort1} : Geçerli tekliflerin (T_n) aritmetik ortalaması ($T_{ort1} = \frac{\sum T_n}{n}$)

σ : Geçerli tekliflerin standart sapması ($\sigma = \sqrt{\frac{\sum(T_n - T_{ort1})^2}{(n-1)}}$)

Aritmetik ortalamadan standart sapma çıkartılır ve eklenir.

$T_{ort1} - \sigma$

$T_{ort1} + \sigma$

Aritmetik ortalama değerinin standart sapma kadar aşağısı ve standart sapma kadar yukarısı arasında kalan bölgede yer alan tekliflerin tekrar ortalaması alınmak suretiyle, ikinci aritmetik ortalama bulunur.

T_i : Standart sapma aralığında kalan teklifler : $\{ T_i: (T_{ort1} - \sigma \leq T_i \leq T_{ort1} + \sigma)\}$

T_{ort2} : Standart sapma aralığında kalan tekliflerin (T_i) aritmetik ortalaması ($T_{ort2} = \frac{\sum T_i}{n}$)

Hesaplanan ikinci aritmetik ortalama yaklaşık maliyete bölünmek suretiyle (C) değeri elde edilir.

C : T_{ort2}/YM →

(C) değeri aşağıdaki eşitliklerin ilgili olanında yerine konularak (K) değeri bulunur.

$C < 0{,}60 \rightarrow \quad K = C$

$0{,}60 \leq C \leq 1{,}00 \rightarrow \quad K = \frac{(3{,}2\ C - C^2 - 0{,}6)}{(C+1)}$

$C > 1{,}00 \rightarrow \quad K = \frac{(C^2 - 0{,}8\ C + 1{,}4)}{(C+1)}$

Sınır değer aşağıdaki eşitlikten bulunur:

SD (Sınır değer) = $\frac{K \times T_{ort2}}{C}$

Yaklaşık maliyetin % 120'sinin üzerinde ve % 40'ının altındaki teklifler dışında tek geçerli teklif bulunması durumunda; "T_{ort2}" değeri tek geçerli teklife eşittir. Yaklaşık maliyetin % 40 - % 120 aralığında geçerli teklif bulunmaması durumunda; sınır değer yaklaşık maliyetin % 40'ıdır.

Sınır değer hesaplanmasında idarelerin faydalanmasına yönelik olarak hazırlanan "Yapım işlerinde sınır değer hesaplama aracı" programına Kurumun (www.kik.gov.tr) internet sayfasından erişilebilir.

45.1.2. Sınır değerin altındaki teklif sahiplerinden, ihale komisyonunun teklifte önemli olduğunu tespit ettiği bileşenler ile ilgili ayrıntılar yazılı olarak istenir. Bu çerçevede; istenen açıklamanın niteliği dikkate alınarak, isteklilere üç iş gününden az olmamak üzere makul bir süre verilir.

45.1.3. İhale komisyonu, sınır değerin altındaki tekliflerin maliyet bileşenlerini ve/veya bunlara ait fiyat analizlerini;

a) Yapım yönteminin ekonomik olması,

b) Seçilen teknik çözümler ve yapım işinin yerine getirilmesinde kullanılacak avantajlı koşullar,

c) Teklif edilen yapım işinin özgünlüğü,

hususlarında istekliler tarafından belgelere dayalı olarak yapılan yazılı açıklamaları da dikkate almak suretiyle değerlendirir ve ihaleyi sonuçlandırır.

45.1.4. Aşırı düşük tekliflere ilişkin sorgulama teklifin tümü üzerinden olabileceği gibi, isteklinin teklifinde ihale komisyonu tarafından belirlenen bileşenler üzerinden de yapılabilir.

45.1.5. Teklifi aşırı düşük bulunan istekliler Kanunun 38 inci maddesi uyarınca yapacakları açıklamada, analizlerine dayanak teşkil eden bilgi ve belgeleri (proforma faturalar, teklif alma yazıları, idarece istenmesi durumunda yardımcı analizler ve buna benzer) sunacaklardır.

45.1.6. İsteklilerin aşırı düşük sorgulamasına ilişkin açıklamaları belgelere dayanmalıdır. Belgelere dayanılmaksızın yapılan açıklamalar kabul edilmeyecektir. Bu çerçevede;

a) İstekliler tarafından proforma faturalarla açıklama yapılması durumunda; proforma faturada proforma fatura içeriği mala ilişkin olarak mükellefin son geçici vergi beyanname döneminde tespit edilen birim ortalama maliyet belirtilecek ve proforma faturaya, ilgili malın son geçici vergi beyanname dönemine ait bir alış ve bir satış faturası örneği eklenerek tasdik anlaşması yapılan YMM veya beyannamelerini imzalayan SMMM'e onaylatılacaktır. Proforma fatura veren imalatçı ise; proforma fatura ekinde, ilgili mala ilişkin imalatçının son geçici vergi beyanname döneminde çıkartılan birim maliyet cetveli verilecektir. Sunulan birim maliyet cetveli, mükellefin tasdik anlaşması yaptığı YMM veya beyannamelerini imzalayan SMMM tarafından onaylı olmalıdır.

b) İsteklilerce yapılan açıklamalarda teklifin bir bölümünü oluşturan iş kısımlarına ilişkin olarak piyasada o alanda faaliyet gösteren kişilerden alınan fiyat tekliflerinin sunulması halinde; söz konusu fiyat tekliflerinin ekinde, Vergi Usul Kanununa göre tutulması zorunlu olan yasal defter ve belgelere uygunluğu YMM veya SMMM tarafından onaylanmış maliyet tespit raporunun sunulması zorunludur. Söz konusu maliyet tespit raporunda, fiyat teklifi verilen işle ilgili varsa malların birim ortalama maliyetleri ile işçilik maliyetleri belirtilmelidir. Fiyat teklifinin kapsamında sadece mal bulunuyor ise; maliyet tespit raporu yerine, piyasadan alınan mallara ilişkin olarak yukarıda belirtildiği şekilde proforma faturaların, fiyat teklifi veren kişinin üretici olması durumunda ise, son geçici vergi beyanname döneminde çıkartılan ilgili malın birim maliyet cetvelinin sunulması zorunludur.

c) İsteklinin ortağı olduğu tüzel kişiye ait işletmeden mal çekmesi veya satın alması durumunda; söz konusu malın emsal bedeli ile değerlenmesi gereklidir. Emsal bedelinin tespitinde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri esas alınır.

ç) İsteklinin açıklamalarını kendi ürettiği mallara dayandırması durumunda; mükellefin tasdik anlaşması yaptığı YMM veya beyannamelerini imzalayan SMMM tarafından onaylı, son geçici vergi beyanname dönemine ait üretim konusu mala ilişkin maliyet tespit raporunun sunulması zorunludur. Maliyet tespit raporunda üretilen mala ilişkin birim maliyetlerin gösterilmesi gerekmektedir.

d) İstekliler tarafından yapılan açıklamada, malın stoklarda bulunduğunun belirtilmesi durumunda; Vergi Usul Kanununun 182 nci maddesi gereğince tutulması gereken envanter defterinin ilgili malzeme veya mala ilişkin kısmının mükellefin tasdik anlaşması yaptığı YMM veya beyannamelerini imzalayan SMMM tarafından onaylı örneğinin veya mükellefin tasdik anlaşması yaptığı YMM veya beyannamelerini imzalayan SMMM tarafından hazırlanan ve onaylanan ilgili malzeme veya mala ilişkin stok tespit raporunun sunulması zorunludur. Stok tespit raporunda mükellefin yasal defter ve belgelerine uygun ilgili malzeme veya mala ilişkin birim maliyetlerin gösterilmesi zorunludur.

45.1.7 Yapım yönteminin ekonomik olması hususunda bir açıklamada bulunulması durumunda; kullanılan yapım yöntemi ve teknolojinin, yapım işinde sağlayacağı maliyet avantajının belgelere dayalı olarak açıklanması gereklidir.

45.1.8. Seçilen teknik çözümler, yapım işinin yerine getirilmesinde kullanılacak avantajlı koşullar veya yapım işinin özgünlüğü hususunda bir açıklamada bulunulması durumunda; sadece bu hususların neler olduğu değil, belirtilen çözüm, avantajlı koşul ve özgünlük sayesinde elde edilen maliyet avantajının da bilgi ve belgelere dayalı olarak açıklanması gereklidir.

45.1.9. Yapılan açıklamalarda, son geçici vergi beyanname dönemine ilişkin belgelendirme yapılamaması durumunda; belgelendirmede bir önceki geçici vergi beyanname dönemi esas alınır.

45.1.10. Aşırı düşük sorgulaması sonucunda belgelere dayalı yazılı açıklama yapmayan, açıklamaları idarece tanımlanan yapım şartlarına uygun olmayan veya teknik şartnameye aykırı hususlar içeren isteklilerin teklifleri gerekçeleri belirtilmek suretiyle değerlendirme dışı bırakılacaktır.

45.1.11. İhale süreci devam ederken çeşitli nedenlerle teklif geçerlik süresinin dolması ve 4734 sayılı Kanunun 32 nci maddesi uyarınca teklif geçerlik sürelerinin uzatılması yönündeki idare talebini kabul etmeyen isteklilerin bulunması durumunda yeniden bir sınır değer tespit edilmeyecek ve idarece aşırı düşük teklif sorgulaması, tespit edilen ilk sınır değer dikkate alınarak gerçekleştirilecektir. Ancak; gerek idarece gerek Kurumca alınan kararlar çerçevesinde, geçerli tekliflerde değişiklik olması halinde aşırı düşük teklif sınır değerinin geçerli teklifler dikkate alınarak yeniden belirlenmesi gerekmektedir.

45.1.12. Uygulama Yönetmeliğinin 30 uncu maddesi uyarınca yaklaşık maliyeti, eşik değerin onda birine eşit ve üzerinde olan ihalelerde, isteklilerin; anahtar teslimi götürü bedel işlerde, teklif bedelini oluşturan iş kalemleri ve/veya iş gruplarına ait miktarlar ve bunlara ait birim fiyatlar ile bu fiyatlara ilişkin idarenin tanımladığı yapım şartlarına göre ihale dokümanı kapsamında verilen analiz formatına uygun analizler ve teklif bedelini gösteren hesap cetvelini, teklif birim fiyatlı işlerde, teklif edilen fiyatlara ilişkin olarak idarenin tanımladığı her bir iş kaleminin yapım şartlarına göre ihale dokümanı kapsamında verilen analiz formatına uygun analizleri teklifleri ekinde sunacakları hüküm altına alınmış olup, Yönetmeliğin aktarılan düzenlemesi uyarınca söz konusu bilgi ve belgeler, isteklilerin teklif fiyatlarının detaylarının bilinmesi ve sözleşmenin uygulanması aşamasında kullanılmak amacıyla istenmektedir. Ancak söz konusu belgeler, Kanunun 38 inci maddesine göre isteklilerce ileri sürülebilecek avantajlara ilişkin açıklamaların tamamını karşılamadığından, ihale komisyonlarının aşırı düşük teklif değerlendirmelerini, teklif sahiplerinden teklifte önemli olduğunu tespit ettikleri bileşenler ile ilgili ayrıntıları yazılı olarak istemeden,

sadece bu belgeleri kullanarak gerçekleştirmeleri, anılan maddenin uygulandığı anlamına gelmeyecek ve bu maddeye aykırı olacaktır. Bu nedenle, idarelerce Yönetmeliğin 30 uncu maddesinde belirtilen söz konusu bilgi ve belgelerin istendiği durumlarda da, sınır değerin altında kalan teklif sahiplerinden ayrıca 4734 sayılı Kanunun 38 nci maddesi uyarınca teklifte önemli olduğunu tespit ettiği bileşenler ile ilgili ayrıntıların yazılı olarak istenmesi ve bu kapsamda istekliler tarafından yapılan yazılı açıklamaların da dikkate alınarak, tekliflerinin değerlendirilmesi gerekmektedir.

45.2. Aşırı düşük teklif sınır değerinin tespitine ilişkin örnek aşağıda yer almaktadır:

Yaklaşık maliyeti (YM) 100.000 TL olan bir ihalede, 17 adet teklifin verildiği, bunlardan 12 adedinin geçerli teklif olduğu kabul edildiğinde;

"Teklif 1"	Geçerli teklif	38.700 TL
"Teklif 2"	Geçerli teklif	64.000 TL
"Teklif 3"	Geçerli teklif	69.000 TL
"Teklif 4"	Geçerli teklif	71.500 TL
"Teklif 5"	Geçerli teklif	78.000 TL
"Teklif 6"	Geçerli teklif	79.000 TL
"Teklif 7"	Geçerli teklif	80.200 TL
"Teklif 8"	Geçerli teklif	81.000 TL
"Teklif 9"	Geçerli teklif	81.200 TL
"Teklif 10"	Geçerli teklif	82.000 TL
"Teklif 11"	Geçerli teklif	112.800 TL
"Teklif 12"	Geçerli teklif	123.300 TL
"Teklif 13"	Geçersiz teklif	55.000 TL
"Teklif 14"	Geçersiz teklif	85.000 TL
"Teklif 15"	Geçersiz teklif	75.000 TL
"Teklif 16"	Geçersiz teklif	155.000 TL
"Teklif 17"	Geçersiz teklif	60.500 TL

1. ADIM: T_{ort1}'nın hesaplanması:

Geçerli 10 teklifin aritmetik ortalaması alınır. (1 nolu teklif yaklaşık maliyetin % 40'ından düşük, 12 nolu teklif yaklaşık maliyetin % 120'sinden yüksek olduğundan ortalama hesabına dahil edilmez.)

T_{ort1} = (64.000 + 69.000 + 71.500 + 78.000 + 79.000 + 80.200 + 81.000 + 81.200 + 82.000 + 112.800)/10

T_{ort1} = 79.870,00

2. ADIM: Standart sapmanın hesaplanması:

$$(\sigma = \sqrt{\frac{\sum(T_n - T_{ort_1})^2}{(n-1)}})$$

$\sigma = [[(64.000 – 79.870,00)^2 + (69.000 – 79.870,00)^2 + (71.500 – 79.870,00)^2 + (78.000 – 79.870,00)^2 + (79.000 – 79.870,00)^2 + (80.200 – 79.870,00)^2 + (81.000 – 79.870,00)^2 + (81.200 – 79.870,00)^2 + (82.000 – 79.870,00)^2 + (112.800 – 79.870,00)^2] / (10-1)]^{1/2}$

$\sigma = 13.065,65$

3. ADIM: Aritmetik ortalamadan standart sapma çıkartılır ve eklenir. (T_{ort} ve σ değerleri 2 ondalık basamak olacak şekilde yuvarlanarak)

$T_{ort1} – \sigma = 79.870,00– 13.065,65 = 66.804,35$

$T_{ort1} + \sigma = 79.870,00+ 13.065,65 = 92.935,65$

4. ADIM: 66.804,35 – 92.935,65 aralığındaki tekliflerin aritmetik ortalaması hesaplanır. (2 ve 11 nolu teklifler standart sapma aralığının dışında kaldığından ikinci ortalama hesabına dahil edilmez.)

$T_{ort2} = (69.000 + 71.500 + 78.000 + 79.000 + 80.200 + 81.000 + 81.200 + 82.000) / 8$

$T_{ort2} = 77.737,50$ (2 ondalık basamak olacak şekilde yuvarlanır.)

5. ADIM: C değerinin hesaplanması:

$C = T_{ort2} / YM$

$C = 77.737,50 / 100\ 000 = 0,777$ (3 ondalık basamak olacak şekilde yuvarlanır.)

6. ADIM: C değerinin 0,60 ile 1,00 arasında olduğu ilgili formülden (K) değeri hesaplanır.

$0,60 \leq C \leq 1,00 \rightarrow \quad K = \frac{(3,2\ C - C^2 - 0,6)}{(C+1)}$

$K = 0,722$ (3 ondalık basamak olacak şekilde yuvarlanır.)

7. ADIM: Aşırı düşük teklif sınır değerinin (SD) hesaplanması:

$SD = \frac{K \times T_{ort2}}{C}$

$SD = 0,722 \times 77.737,50/0,777 = 72.234,85$ TL olarak bulunur.

Aşırı düşük teklif sınır değeri olan (72.234,85 TL)'nin altında bulunan aşağıdaki dört adet aşırı düşük teklifin, 4734 sayılı Kanunun 38 inci maddesi uyarınca, yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde değerlendirilmesi gerekir.

"Teklif 1"	38.700 TL
"Teklif 2"	64.000 TL
"Teklif 3"	69.000 TL
"Teklif 4"	71.500 TL

EK. 90

EKONOMİK DENGE VERGİSİ BEYANNAMESİ

(Kurumlar Vergisi Mükellefleri için)*

Vergi Türü Kodu	MK	İşlem Türü Kodu		Kabul Tarihi	Vergilendirme Dönemi	Düzenlenme Tarihi		Vadesi
		9 9		/ /	/ /	/ /		/ 19
Yukarıdaki Bölüm Vergi Dairesince Doldurulacaktır.								

	Vergi Dairesi	
	Sicil Numarası	
	Adı Soyadı	
	Ünvanı	
	Adresi	

TABLO I	**YILLIK KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ ÜZERİNDEN HESAPLANAN VERGİYE İLİŞKİN BİLDİRİM**		
1	1994 Yılında Beyan Edilmesi Gereken Vergiye Tabi Kurumlar Vergisi M atrahı (Yıllık K.V.Beyannamesinin 111.Satırından Aktarılacak Tutar)	**1**	
2	Ödenecek Ekonomik Denge Vergisi (1 X %10)	**2**	

TABLO II	**KURUM KAZANCINDAN İNDİRİLEN GELİRLER İLE İSTİSNA KAZANÇLAR ÜZERİNDEN HESAPLANAN VERGİYE İLİŞKİN BİLDİRİM (94/A-8 ve 15)****		
3	G.V.K. nun 94/A ve 15 Mad. Yer Alan Müstesna Kazanç ile İndirilen Gelirler (MATRAH)	**1**	
4	Ödenecek Ekonomik Denge Vergisi (3 X %5)	**2**	

TABLO III	**DAMGA VERGİSİ BİLDİRİMİ**		
5	Ödenecek Ekonomik Denge Vergisi	**1**	

BEYANNAMEYİ DÜZENLEYEN SERBEST MUHASEBECİ VE SERBEST MUASEBECİ MALİ MÜŞAVR VEYA YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRİN			Beyannamenin Hangi Sıfatla Verildiği
Adı Soyadı			Mükellef
Bağlı Olduğu Vergi Dairesi ve Hesap No.			
Oda Sicil No.			Kanuni Temsilci
İmzası			--- /---/ 1994 İmza - 2800 TL D. Pulu

(*)Özel beyanname veren mükellefler de bu beyannameyi dolduracaklardır.

(**) Kazanç İratları üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun, 3946 sayılı kanunla değişmeden önceki 94 üncü maddesinin A-8 ve 15 numaralı bendlerine göre doldurulacaktır.

(***) Beyanname ve eklerine ait Damga Vergisi, damga pulu yapıştırılması yerine vergi dairesine de ödenebilir.

EK. 90/A

NET AKTİF VERGİSİ BEYANNAMESİ

Vergi Türü Kodu	MK	İşlem Türü Kodu	Kabul Tarihi	Vergilendirme Dönemi	Düzenlenme Tarihi	Vadesi
		99	/ /	/ /	/ /	/ 19
Yukarıdaki Bölüm Vergi Dairesince Doldurulacaktır.						

Mükellefin	**Vergi Dairesi**	
	Sicil Numarası	
	Adı Soyadı	
	Ünvanı	
	Adresi	

TABLO I	**ORTAKLARIN (*)**			
Soyadı	Adı	Kayıtlı Olduğu Vergi Daireci	Kayıtlı Olduğu Sicil No.	Pay Oranı

TABLO II NET AKTİF VEYA GAYRRİSAFİ HASILAT ÜZERİNDEN HESAPLANAN VERGİ BİLDİRİMİ								
Sıra No.	İşlem Nevi Mesleği (**)	Net Aktif Değeri Matrah (TL) (a)	Oran %	Net Aktif Üzerinden Hesaplanan Vergi (TL) (b)	Gayrisafi Hasılat Matrah (TL) (c)	Oran %	Gayrisafi Hasılat Üzerinden Hesaplanan Vergi (TL) (d)	Ödemeye Esas Alınacak Vergi utarı (b) veya (d) den büyük olan (TL) (e)
1			1,5			2		
2			1,5			04		
3			1,5			05		
4			1,5			05		
5	**TOPLAM**							
6	**ASGARİ NET VERGİSİ**							
7	**ÖDENECEK NET AKTİF VERGİSİ** 5 ve 6 sutuna hesaplamalardan büyük olan yazılacaktır.							

TABLO III BEYANNAMEYİ DÜZENLEYEN SERBEST MUHASEBECİ VE SERBEST MUASEBECİ MALİ MÜŞAVR VEYA YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRİN			**DamgaVergisi**
		8	Beyanname :
Adı Soyadı		9	Bilanço :
Bağlı Olduğu Vergi Dairesi ve Hesap No.		10	Kâr Zarar Cetveli :
Oda Sicil No.		11	İşletme Hesap Özeti :
İmzası		12	S.M.K.Özeti :
		13	Envanter Defteri
		14	
		15	Toplam :

TABLO IV BEYANNAMENİN HANGİ SIFATLA VERİLDİĞİ

Mükellef Mirasçı Kanuni Temsilcisi

Tarih --- / --- / ------ İmza

(*) Adi ortaklıklar, adi komandit şirketler ve kollektif şirketler bu tobloyu dolduracaklardır.

(**) Mükellefler bilanço esasında defter tutuyorsa "bilanço", işletme hesabı esasında defter tutuyorsa"işletme"yazacaklardır. ***Not:*** *Mükellefler tarafınadan çoğaltılıp kullanılabilir.*

19.06.2007 tarih ve 26557 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "HAZİNE TAŞINMAZLARININ İDARESİ HAKKINDA YÖNETMELİK" in 97 uncu MADDESİ HÜKMÜ ile 26.04.2009 tarih ve 27211 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "324 Sıra No.lu MİLLİ EMLAK GENEL TEBLİG" in Bedelleri Tahsili başlıklı 14 üncü kısmı aynen aşağıya alınmıştır.

"Hasılattan Pay Alınması

MADDE 79 – (1) İrtifak hakkı kurulan veya kullanma izni verilen Hazine taşınmazı üzerinde yapılacak tesisin bizzat hak lehtarınca işletilmesi hâlinde, bu tesisin işletilmesinden elde edilen toplam yıllık hasılatın yüzde biri oranında pay alınır.

(2) İrtifak hakkı kurulan veya kullanma izni verilen Hazine taşınmazı üzerinde bulunan tesisin tamamının veya bir kısmının hak lehtarınca üçüncü kişilere kiraya verilmesi hâlinde; hak lehtarından brüt kiranın yüzde biri oranında, kiracıdan/kiracılardan ise, tesisin işletilmesinden elde edilecek toplam yıllık hasılattan hak lehtarına ödenen kira bedeli düşüldükten sonra, kalan tutar üzerinden yüzde bir oranında ayrıca pay alınır.

(3) Hak lehtarı ile kiracı arasında yapılan kira sözleşmesinin bir örneği İdareye verilir. Kira payları, hak lehtarı ile kiracı arasında yapılan sözleşmeye göre kira bedellerinin hak lehtarına ödenmesi gereken ayı takip eden ayın yirminci günü mesai saati bitimine kadar ilgili muhasebe birimine yatırılır. Kiracılardan alınamayan hasılat payları hak lehtarından alınır.

(4) Yıllık hasılatı gösteren ve ilgili vergi dairesine yıllık beyanname ekinde verilen gelir tablosu, 1/6/1989 tarihli 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununa göre yetkili kılınanlara tasdik ettirilerek, hasılat payları her yılın yıllık beyanname verme dönemini takip eden ay içinde ilgili muhasebe birimine yatırılır.

(5) İrtifak hakkı kurulan veya kullanma izni verilen taşınmazın üzerinde yürütülen faaliyetle ilgili olarak toplam yıllık hasılatın tespitinde; 26/12/1992 tarihli ve 21447 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde yer alan "60. Brüt Satışlar" tanımı esas alınır."

"14. Bedellerin Tahsili

A. Ön izin, kullanma izni ve irtifak hakkı bedelleri

(1) İlk yıl ön izin, kullanma izni ve irtifak hakkı bedelleri, ihalenin onaylanıp müşteriye tebliğinden itibaren onbeş gün içinde, müteakip yıl bedelleri ise, ön izin ve kullanma izni için sözleşmelerin düzenlenme tarihleri, irtifak hakkı için ise tapuya tescil tarihi esas alınarak her yıl aynı tarihte peşin olarak ilgili muhasebe birimine yatırılacaktır.

(2) Ön izin verilen hâllerde, ilk yıl kullanma izni veya irtifak hakkı bedeli; ihale bedeli-

nin kullanma izni veya irtifak hakkı tesis edilinceye kadar (dört yılı geçmemek üzere) geçen süre dikkate alınarak Türkiye İstatistik Kurumunca yayımlanan Üretici Fiyatları Endeksi (ÜFE-bir önceki yılın aynı ayına göre yüzde değişim) oranında arttırılması suretiyle tespit edilecek bedeldir.

(3) Kullanma izinlerinde ve irtifak hakkı tesisinde ilk yıl ihale bedeline, ikinci ve üçüncü yıllar için ise sözleşmesine göre tespit edilecek bedele yüzde yetmiş oranında indirim uygulanmak suretiyle hesaplanarak tahsil edilir. Ancak, kullanma izni verildiği veya irtifak hakkı tesis edildiği tarihte taşınmazın üzerinde kullanma izni veya irtifak hakkı amacına uygun kullanımı mümkün yapı, tesis vb. muhdesatların bulunması ve esaslı nitelikte ilave yatırım gerekmemesi halinde; kullanma izni ve irtifak hakkı bedellerinde ilk üç yıl için öngörülen yüzde yetmiş indirim uygulanmayacaktır.

(4) Bitkisel üretimle sınırlı olmak kaydıyla üzerinde tarım veya organize hayvancılık yapılmak üzere kullanma izni verilen veya irtifak hakkı tesis edilen taşınmazların kullanma izni veya irtifak hakkı bedelleri; ilk yıl ihale bedeline, ikinci ve üçüncü yıllar için ise sözleşmesine göre tespit edilecek bedele yüzde yetmiş oranında indirim uygulanmak suretiyle, sonraki yıllar için ise sözleşmesine göre tespit edilecek bedele yüzde elli oranında indirim uygulanmak suretiyle hesaplanarak tahsil edilir. Ancak, kullanma izni verildiği veya irtifak hakkı tesis edildiği tarihte taşınmazın üzerinde kullanma izni veya irtifak hakkı amacına uygun kullanımı mümkün yapı, tesis vb. muhdesatların bulunması ve esaslı nitelikte ilave yatırım gerekmemesi halinde; kullanma izni ve irtifak hakkı bedellerinde ilk üç yıl için öngörülen yüzde yetmiş indirim uygulanmayacak ve sözleşme gereğince alınması gereken bedelin yüzde ellisinin tahsiline devam edilecektir.

(5) 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun, 12/3/1982 tarihli ve 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu ile 5346 sayılı Kanun gibi özel düzenlemeler gereği verilen kullanma izni veya tesis edilen irtifak hakkı bedellerinde Yönetmelik hükümlerine göre herhangi bir indirim uygulanmayacaktır.

(6) Vadesinde ödenmeyen bedellere, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci maddesi gereğince belirlenen oranda gecikme zammı uygulanacaktır.

(7) İlgili kanunları gereğince bedeli yatırımcı tarafından ödenerek kamulaştırılan ve Hazine adına tescil edilen taşınmazların üzerinde tesis edilecek irtifak hakkı veya verilecek kullanma izinlerinden bedel alınmayacaktır.

B. Hasılat payları

(1) Kullanma izni verilen veya irtifak hakkı tesis edilen Hazine taşınmazı üzerinde yapılacak tesisin işletmeye geçmesinden itibaren alınacak hasılat paylarına ilişkin işlemler Yönetmeliğin 79 uncu maddesinde belirtilen usul ve esaslara göre yürütülecektir.

(2) Buna göre,

a) Kullanma izni verilen veya irtifak hakkı tesis edilen Hazine taşınmazı üzerinde yapılacak tesisin bizzat hak lehtarınca işletilmesi hâlinde, bu tesisin işletilmesinden elde edilen toplam yıllık hasılatın yüzde biri oranında pay alınacaktır. Ancak, tarım ve hayvancılık ile

sanayi ve tersane yatırımlarında bu oran binde bir olarak uygulanacaktır.

b) Kamu yararına çalışan dernekler ve vergi muafiyeti tanınan vakıflara sağlık, eğitim ve spor tesisleri yapılmak amacıyla verilen kullanma izinleri ve tesis edilen irtifak hakları ile vakıflarca kurulan yükseköğretim kurumlarına ve 4046 sayılı Kanun hükümlerine göre gerçek ve tüzel kişilere verilen kullanma izinleri ile tesis edilen irtifak haklarından hâsılat payı alınmayacaktır.

(3) Hak lehdarı ile varsa alt kiracıların yıllık hasılatını gösteren ve ilgili vergi dairesine yıllık beyanname ekinde verilen gelir tabloları, 1/6/1989 tarihli 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununa göre yeminli malî müşavirlere tasdik ettirilerek bir örneği İdareye verilecektir. Ödenmesi gereken hasılat payları her yılın yıllık beyanname verme dönemini takip eden ay içinde ilgili muhasebe birimine yatırılacaktır.

(4) Hazine taşınmazı üzerinde bulunan tesisin tamamının veya bir kısmının hak lehtarınca üçüncü kişilere kiraya verilmesi hâlinde; hak lehtarından brüt kira üzerinden, kiracıdan/kiracılardan ise, tesisin işletilmesinden elde edilecek toplam yıllık hasılattan hak lehtarına ödenen kira bedeli düşüldükten sonra, kalan tutar üzerinden sözleşmesinde belirtilen oranda pay alınacaktır. Hak lehtarı ile kiracı arasında yapılan kira sözleşmesinin bir örneği İdareye verilecektir. Kira payları, hak lehtarı ile kiracı arasında yapılan sözleşmeye göre kira bedellerinin hak lehtarına ödenmesi gereken ayı takip eden ayın yirminci günü mesai saati bitimine kadar ilgili muhasebe birimine yatırılacaktır. Kiracılardan alınamayan hasılat payları hak lehtarından alınacaktır.

(5) Yıllık hasılatın tespitinde; 26/12/1992 tarihli ve 21447 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde yer alan «60. Brüt Satışlar» tanımı esas alınacaktır.

(6) Hak lehdarı yatırımcılar tarafından, hakka konu taşınmazların veya üzerindeki tesislerin bazı bölümlerinin baz istasyonu, bankamatik vb. amaçlarda kullanılmak üzere üçüncü kişilere kiraya verilmesi ve sözleşmelerinde tesislerin kiracılarından ayrıca hasılat veya kâr payı alınacağına ilişkin hüküm bulunmasına karşılık, kiracıların kiraladıkları yerler üzerinde gösterdikleri faaliyetin niteliği gereği yıllık işletme hasılatlarının veya kârlarının tespit edilememesi durumunda; kiracıların hak lehdarına ödediği bir yıllık kira bedelinin yüzde yirmibeşi oranında kiracılardan ayrıca pay alınacaktır. Yıllık kira bedelinin tespit edilememesi durumunda ise; taşınmazın rayiç değeri, üzerindeki tesisin niteliği, cari yıl irtifak hakkı veya kullanma izni bedeli, varsa aynı bölgede yapılan emsal kiralamalara ilişkin kira bedelleri vs. hususlar dikkate alınmak suretiyle valiliklerce (defterdarlık) oluşturulacak komisyon tarafından belirlenecek kira bedeli üzerinden yüzde yirmibeş oranında kiracılardan ayrıca pay alınacaktır.

(7) Mecra amaçlı verilen kullanma izinlerinde veya irtifak hakkı tesislerinde hasılat payı alınmayacaktır.

(8) Vadesinde ödenmeyen hasılat paylarına 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesi gereğince belirlenen oranda gecikme zammı uygulanacaktır."

15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3213 sayılı MADEN KANUNU'nun 14 üncü madde hükmü aşağıya alınmıştır.

Devlet Hakkı

Madde 14 – (Değişik: 26/5/2004 – 5177/8 md.)

(Değişik birinci fıkra: 10/6/2010-5995/8 md.) Devlet hakkı, ocaktan çıkarılan madenin ocak başındaki fiyatından alınır.

(Ek fıkra: 10/6/2010-5995/8 md.) (Değişik fıkra:14/2/2019-7164/14 md.) Üretilen madenin hammadde olarak kullanılması veya satılması hâlinde, aynı pazar ortamında madenin işletmelerdeki tüvenan olarak ocak başı satışında uygulanan fiyat, ocak başı satış fiyatıdır. Madenlerden alınan Devlet hakkına esas olan emsal ocak başı satış fiyatı, bölgeler de dikkate alınarak her madene ait ayrı ayrı ve uygulandığı yıl için belirlenerek Genel Müdürlükçe ilan edilir. Ruhsat sahipleri tarafından Devlet haklarının beyanında kullanılan ocak başı satış fiyatı, Genel Müdürlükçe ilan edilen ocak başı satış fiyatından daha düşük olamaz. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir.

(Ek fıkra: 10/6/2010-5995/8 md.) Tüvenan madenin, herhangi bir zenginleştirme işlemine tabi tutulduktan veya bir prosesten geçirildikten sonra satış fiyatının oluştuğu durumlarda, ocak başı satış fiyatı, madenin ocakta üretiminden ilk satışının yapıldığı aşamaya kadar oluşan nakliye, zenginleştirme ve varsa farklı prosese ait kullanılan tesis ve ekipmanın amortismanı dahil giderler çıkarılarak oluşan fiyattır.

(Ek fıkra: 10/6/2010-5995/8 md. Değişik: 4/2/2015 – 6592/10 md.) Devlet hakkı;

a) I. Grup (a) bendi madenlerin valilik veya il özel idaresince belirlenen ve ilan edilen boyutlandırılmış ve/veya yıkanmış piyasa satış fiyatı üzerinden %4 oranında,

b) I. Grup (b) bendi madenlerden %4 oranında,

c) II. Grup (a) ve (c) bendi madenlerden %4 (Kaba inşaat, baraj, gölet, liman gibi yapılarda kullanılan tüvenan hammadde dışında bu maddedeki Devlet hakkı boyutlandırılmış fiyat üzerinden alınır.) oranında,

ç) II. Grup (b) bendi madenlerde doğal taşın özelliklerine ve bulunduğu bölgeye göre ocakta oluşan piyasa satış fiyatı üzerinden %4,5 oranında,

d) III. Grup kaynak tuzlarından %1 oranında, bu grubun diğer madenlerinden %5 oranında,

e) IV. Grup madenlerden; altın, gümüş, platin, bakır, kurşun, çinko, krom, alüminyum ve uranyum oksit madenlerinden ekli (3) sayılı tabloda belirtilen oranlarda, uranyum oksit dışındaki radyoaktif mineraller ve diğer radyoaktif maddelerden %8 oranında, diğerlerinden ise %3 oranında,

f) V. Grup madenlerden %4 oranında,

alınır.

(Ek fıkra: 10/6/2010-5995/8 md.) (Değişik fıkr:14/2/2019-7164/14 md.) Ruhsat sahibi tarafından beyan edilen ocak başı satış fiyatı Genel Müdürlük tarafından denetlenir ve eksik beyanlar tamamlattırılır. İşletme izni olan maden ruhsatlarından her yıl en az ruhsat bedeli kadar Devlet hakkı alınır. Ancak, kaynak tuzlaları, lületaşı ve oltutaşı için düzenlenen ruhsatlardan alınacak Devlet hakkında bu şart aranmaz.

(Ek fıkra: 10/6/2010-5995/8 md.) IV. Grup (c) bendi madenlerin yurt içinde entegre tesislerde kullanılarak metal hale getirilmesi halinde ödenmesi gereken Devlet hakkının % 75'i alınmaz.

(Ek fıkra: 10/6/2010-5995/8 md.) Yeraltı işletme yöntemi ile üretim yapılması durumunda ödenmesi gereken Devlet hakkının % 50'si alınmaz.

(Ek fıkra: 10/6/2010-5995/8 md.) Altın, gümüş ve platin madenleri bu madde ile getirilen herhangi bir özel indirimden istifade edemez. **(Ek cümle:14/2/2019-7164/14 md.)** Altın, gümüş ve platin dışındaki diğer madenler ise bu madde kapsamında belirtilen özel indirimlerin sadece birinden istifade edebilirler. Bu madde kapsamında belirtilen özel indirimlerden istifade edenler, bu Kanunun 9 uncu maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen teşviklerden yararlanamaz.

(Değişik fıkra:14/2/2019-7164/14 md.) Bu yerlerin Devlet ormanlarına rastlaması ve Tarım ve Orman Bakanlığınca verilen iznin beş hektarı geçmemesi hâlinde, bu alandan ağaçlandırma bedeli dışında başkaca bir bedel alınmaz. Sahanın rehabilite edilerek teslim edilmesinden sonra, talep edilmesi hâlinde teslim edilen saha kadar aynı şartlarda izin verilir.

(Değişik fıkra:14/2/2019-7164/14 md.) Bir ruhsat sahasında defaten verilen iznin beş hektarı geçmesi hâlinde, beş hektarı aşan kısım için orman mevzuatı hükümlerine göre fon bedelleri hariç diğer bedeller alınır.

(Değişik fıkra:14/2/2019-7164/14 md.) Ruhsatın temdit edilmesi durumunda, aynı ruhsat sahası içerisinde Tarım ve Orman Bakanlığınca izin verilen sahanın beş hektarı geçmemesi hâlinde ağaçlandırma bedeli, beş hektarı geçmesi hâlinde beş hektarı aşan kısım için fon bedelleri hariç orman mevzuatı hükümlerine göre bedel alınır.

(Mülga fıkra: 10/6/2010-5995/8 md.)

(Değişik fıkra:14/2/2019-7164/14 md.) Ruhsat sahibi tarafından Genel Müdürlüğün muhasebe birimi hesabına yatırılan Devlet hakkı tutarının;

a) Büyükşehir belediyesi olan illerde, tamamı genel bütçeye gelir kaydedilmek üzere anılan muhasebe birimince Hazine hesabına on beş işgünü içinde aktarılır. Bu tutarın %50'sini, yarısı kırsalda kullanılmak kaydıyla, yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıklarına aktarılmak üzere İçişleri Bakanlığı bütçesine ödenek eklemeye İçişleri Bakanı yetkilidir.

b) Büyükşehir belediyesi olmayan illerde ise %25'i il özel idaresi hesabına, %25'i ruhsatın bulunduğu bölgeyle sınırlı olarak altyapı yatırımlarında kullanılmak üzere, doğrudan

ilgili ilçeye veya ilçelerin köylere hizmet götürme birlikleri hesabına, %50'si de genel bütçeye kaydedilmek üzere Hazine hesabına anılan muhasebe birimince on beş işgünü içinde aktarılır.

(Ek fıkra: 10/6/2010-5995/8 md.) Genel Müdürlük, Devlet hakkının, bu Kanun hükümlerine uygun ve doğru bir şekilde hesap ve beyan edilmesine ilişkin tüm hususları, ruhsat sahasının büyüklüğü, maden grubu veya türü, işletme cirosu veya işletmenin kamuya ait olup olmaması hususlarını dikkate alarak, 3568 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde yeminli mali müşavirlerin tasdikine tabi tutabilir. **(Ek cümle-ler:14/2/2019-7164/14 md.)** Kamu kurum ve kuruluşlarına ait olmayıp, bu maddenin altıncı veya yedinci fıkrası kapsamında belirtilen özel indirimlerden veya 9 uncu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen teşviklerden yararlanan ruhsatlar ile ruhsat sahiplerinin kendi çimento üretim tesisinin hammadde ihtiyacını tedarik ettiği ruhsatların, altın, gümüş ve/veya platin işletme izni olan ruhsatların ve ilgili mali mevzuat kapsamında yemin-li mali müşavir tasdikine tabi olan ruhsat sahiplerinin ruhsatlarının Devlet hakkı beyan formunun yeminli mali müşavirlerin tasdiki ve ruhsat sahibinin imzası ile verilmesi zorunludur. Bu zorunluluğa uymayan Devlet hakkı beyanları verilmemiş sayılır. Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, kaybına uğratılan Devlet hakkından ve kesilecek cezalardan ruhsat sahibi ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli mali müşavirlerin tasdik raporlarına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınarak yönetmelikle belirlenir.

Devlet hakkı oranlarında, madenin cinsi, üretildiği bölge ve benzeri kriterler gözetilerek Cumhurbaşkanınca en fazla % 25 oranında indirim ve artırım yapılabilir.

(Değişik fıkra:14/2/2019-7164/14 md.) Devlet hakkının tamamı, her yıl haziran ayının son gününe kadar ruhsat sahibi tarafından Genel Müdürlüğün muhasebe birimi hesabına yatırılır.

Kamu kurum ve kuruluşlarınca yol, köprü, baraj, gölet, liman gibi projelerin inşasında kullanılacak yapı ve inşaat hammaddelerinin üretimi için Genel Müdürlükçe ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına izin verilir. Üretim yapılacak yerlerde ruhsatlı alanlar var ise kamu yatırımının ihtiyacı olan üretim madencilik faaliyetlerine engel olmayacak ve kaynak kaybına yol açmayacak şekilde yapılır. Bu izinler çerçevesinde yapılacak üretimden Devlet hakkı alınmaz ve izinler proje süresini aşamaz. **(Ek cümleler: 4/2/2015 – 6592/10 md.)** 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kapsamında Yap-İşlet-Devret modeli ile yapılan kamu yatırımları için, ihale sözleşmelerinde hammadde temin sorumluluğunun görevli şirket yükümlülüğüne bırakılması hâlinde hammadde üretim izni sözleşme konusu işte kullanılmak ve proje süresiyle sınırlı olmak üzere görevli şirkete de verilir. Bu durumda kullanılan hammaddenin ocak başı satış fiyatı üzerinden ihaleyi alandan her yıl haziran ayı sonuna kadar Devlet hakkı ile aynı grupta bulunan işletme ruhsatlarından alınan ruhsat bedelinin %30'u oranında çevre ile uyum planı çalışmalarını temin etmek üzere her yıl ocak ayının sonuna kadar teminat alınır. Devlet hakkı ve teminatın eksik yatırılması veya hiç yatırılmaması hâlinde 20.000 TL idari para cezası verilir ve üç ay içinde tamamlanması istenir. Aksi hâlde üretim faaliyeti durdurulur.

(Ek fıkra: 4/2/2015 – 6592/10 md.) (Değişik fıkra:14/2/2019-7164/14 md.) Bu Kanun kapsamında ruhsat sahipleri için öngörülen idari para cezaları hammadde üretim izin belgesi ile çalışılan sahalarda faaliyeti yürüttüğü tespit edilen gerçek ya da tüzel kişiler için veya

faaliyette bulunanın tespit edilememesi hâlinde ise hammadde üretim izin belgesi sahipleri için geçerlidir.

Süresinde tahakkuk ettirilmeyen Devlet hakkına, tahakkuk ettirilmesi gereken ayın son gününden tahakkuk ettirildiği tarihe kadar geçen süre için 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesine göre hesaplanacak gecikme zammı oranında faiz uygulanır.

(Ek fıkra:14/2/2019-7164/14 md.) Hammadde üretim izni talep edilen alanın 20 kilometre yakınında Genel Müdürlükçe tespit edilen pasa, artık ve atık olması hâlinde bunlar projede kullanılır. Söz konusu pasa, artık ve atığın projede kullanılması için fiziksel ve kimyasal özelliklerinin uygun olmadığının uzman kuruluş raporu ile belgelendirilmesi hâlinde hammadde üretim izni talep edilebilir.

EK. 93

RAPOR FORMATI VE İÇERİĞİ BELİRLENMEMİŞ TASDİK RAPORLARI AŞAĞIDAKİ FORMAT VE BİLGİLERİ İÇERECEK BİÇİMDE DÜZENLENEBİLİR.

Rapor Sayısı : YMM …. / …. - …. **İstanbul, -- / -- / -----**

Rapor Ekleri : ../../ ....

YEMİNLİ MALÎ MÜŞAVİRLİK
----------(*)
TASDİK RAPORU

İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin	**Adı Soyadı:** **Bağlı Olduğu Oda:** **Büro Adresi:** **Telefon Numarası:**
Dayanak Sözleşmesinin	**Günü:** **Sayısı:**
Mükellefin	**Adı:** **İsi;** **Adresi:** **Vergi Dairesi:** **Hesap No.su:** **Telefon Numarası:** **İncelemenin Dönemi:**

SONUÇ:

(*) Sermaye Avansı Tespiti, Geçmiş Yıl Kârının Sermayeye Eklenmesi gibi rapor adı belirtilir.

RAPOR DİSPOZİZYONU

I- GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgilere yer verilmelidir.

- Firmanın ticaret unvanı ve adresi ile ticaret sicil kaydı ve numarası,

- Firmanın iştigal konusu,

- Ortakları ve hisse oranları

- Mevcut en son tarihli bilanço ve gelir tablosu,

- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli malı müşavir unvanı alıp almadıkları,

- Gerekli görülen diğer hususlar.(Kapasite raporu, sanayi sicil belgesi ve sermayesi gibi.)

II - USUL İNCELEMELERİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgilere yer verilecekt**ir.**

- Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler,

- Defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin usulüne uygun olup olmadığı, gerçeği yansıtıp yansıtmadığı,

- Defter kayıtlarının kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı.

- Gerekli olan diğer bilgiler. (Beyannamelerin verilip verilmediği, vergilerinin ödenip ödenmediği gibi.)

III- HESAP İNCELEMESİ

Bu bölüme bizden tespiti istenilen konu hakkında gerekli inceleme içeri yevmiye kayıtlarından da bahsederek gerekli açıklamalar yapılmalı gerekiyorsa belge fotokopi veya diğer belgeler rapora ek yapılmalı ve istenilenin net ve açık bir şekilde belirtilmesi gerekir.

Örneğin; Ortağının şirketten olan alacağının sermayeye eklenmesinde; borcun ne zaman ve hangi para biriminden alındığı tarih ve yevmiye kayıtları, yabancı para birinden alındığı durumda bunun uygulan kurun tespiti, kanıtlanması, yapılan değerleme işlemleri ve varsa faiz eklemeleri ve sonuçta toplam borcun tutarı gibi.

IV – SONUÇ

Yine tespiti istenile konunun hiçbir şüpheye meyan vermeyecek şekilde kısa ve öz olarak belirtilmesi gerekmektedir.

Yeminli Mali Müşavir
Adı ve Soyadı
İmza - Mühür

EK. 94

İSTANBUL KALKINMA AJANSI

TARAFINDAN

<Proğramın adı>

MALİ DESTEK PROĞRAMI

……..

BAŞLIKLI PROJEYE İLİŞKİN DESTEK SÖZLEŞMESİNİN HARCAMA TEYİDİNE YÖNELİK SOMUT BULGULAR RAPORU

RAPOR NO:

RAPOR TARİHİ:

RAPOR DÖNEMİ:

(Yeminli Mali Müşavire ait antetli kağıda basılacaktır.)

Yeminli Mali Müşavirin adı

Adres

Tarih

Sayın

Yeminli Mali Müşavirin adı

<Yeminli Mali Müşavirin adı> ile yapılan …/.../…. tarihli sözleşmemiz ve ekli İş Tanımı (Bu raporun 1 No'lu Eki) gereğince, ekte sağlamış olduğunuz …….. dönemini kapsayan ilgili Mali Rapora (Bu raporun 2 No'lu Eki) ilişkin Somut Bulgular Raporumuzu sunarız. *<Proje başlığı ve Destek Sözleşmesinin numarası>* no.lu Destek Sözleşmesi ile bağlantılı olarak belli usullerin takip edilmesini talep etmektesiniz. Rapor bu mektuptan ve Bölüm 1 ve Bölüm 2'de ortaya konulan rapor detaylarından oluşmaktadır.

Amaç

Görevimiz; *<İstanbul Kalkınma Ajansı>* ile sizin aranızdaki destek sözleşmesinde harcamaların teyidine ilişkin üzerinde mutabakata varılan işlemlerin yerine getirilmesini sağlamaktır.

Bu harcama teyidinin amacı, Denetçinin, Destek Sözleşmesi kapsamında finanse edilen faaliyete ilişkin Mali Raporda Destek Yararlanıcısı tarafından talep edilen harcamanın gerçekten yapıldığının, kesinlikle doğru ve uygun olduğunun doğrulanması ve yerine getirilen

üzerinde mutabakata varılmış işlemler hususundaki Raporun Destek Yararlanıcısına sunulmasıdır. Uygunluk, *İstanbul Kalkınma Ajansının* sağladığı maddi katkının Destek Sözleşmesinin kayıt ve şartlarına göre harcandığı manasına gelir.

İşin Kapsamı

Yükümlülüğümüz Raporun 1 no.lu ekindeki İş Tanımı ve TÜRMOB' un mali bilgilere ilişkin usullerin yerine getirilmesine dair kurallara (ISRS 4400, ISA500, IFAC standartları dahil), denetçilerin tabi oldukları etik kurallarına ve bağımsızlık ilkesine uyumlu olarak yerine getirilmiştir.

Talep edildiği üzere, bu görev için sadece İş Tanımında ortaya konulan işlemleri yerine getirdik ve bu raporun 2. Bölümünde bu işlemlere ilişkin kendi somut bulgularımızı bildirdik.

Üzerinde anlaşılan bu işlemlerin kapsamı sadece İstanbul Kalkınma Ajansı tarafından belirlenmiştir ve bu prosedürler, sadece Destek Yararlanıcısının Mali Raporda ortaya çıktığını iddia ettiği harcamaların, gerçekten vuku bulduğu, doğru hesaplandığı ve uygun olduğunun değerlendirilmesinde İstanbul Kalkınma Ajansına destek verilmesi amacı ile uygulanır.

Bilgi Kaynakları

Rapor, destek yararlanıcısı tarafından sağlanan bilgi ve muhasebe kayıtlarından elde edilen bilgileri içerir.

Eğer destek yararlanıcısının sözlü beyanları bilgi kaynağı olarak kullanılmışsa raporda belirtilmelidir.

Somut Bulgular

Bu harcama teyidine konu olan toplam harcama ……. TL'dir.

Üzerinde mutabık kalınan işleme dayanarak, ……. TL'yi bulan harcamalar uygun değildir. Somut bulgularımızın detayları, uygun olmayan harcamaları özetleyen bir tablo dahil bu raporun 2. Bölümünde yer almaktadır.

Raporun Kullanımı

Bu Rapor yalnızca yukarıda bahsedilen amaca yöneliktir.

Bu rapor sadece Destek Yararlanıcısı ve İstanbul Kalkınma Ajansının gizli kullanımı ve Destek Sözleşmesinin 15. maddesinde belirtilen Genel Koşullar çerçevesinde İstanbul Kalkınma Ajansına sunulması için hazırlanmıştır. Destek Yararlanıcısı ve İstanbul Kalkınma Ajansı başka bir amaçla bu rapora istinat edemez veya bu raporu başka kişi veya kurumlarla paylaşamazlar. İstanbul Kalkınma Ajansı bu raporu sadece yasal olarak rapora erişim hakkına sahip taraflara, müşahhas olarak yargı mercilerine verebilir.

Bu rapor sadece destek yararlanıcısının projesine dair mali bulguları içerir ve destek yararlanıcısının diğer mali beyanlarını kapsamaz.

Raporu görüşmeyi umar ve gerekli olabilecek ek bilgi veya desteği sağlamaktan memnun olacağımızı belirtiriz.

Saygılarımla

Tarih

Yeminli Mali Müşavirin İsmi ve İmzası

BÖLÜM-1: DESTEK SÖZLEŞMESİ VE PROJE İLE İLGİLİ BİLGİLER

GENEL BİLGİLER	
Destek Sözleşmesi Numarası	Ajans tarafından destek sözleşmesine verilen referans numarası
Proje Adı	Destek Sözleşmesinin Başlığı
Destek Yararlanıcısı Adı	Yeminli Mali Müşavirin adı

PROJE SÜRESİ

Başlama Tarihi	Destek Sözleşmesinde Yer Alan Proje Süresi	Destek Sözleşmesine Göre Bitiş Tarihi	Onaylanan Toplam Ek Süre	Ek Süre Dahil Bitiş Tarihi

PROJE BÜTÇESİ VE MALİ RAPORDA BEYAN EDİLEN HARCAMALAR

Harcama Kalemleri		Destek Sözleşmesi Bütçesi (TL)	Mali Raporda Beyan Edilen (TL)	Harcama Oranı (%)
1	İnsan Kaynakları			
2	Seyahat			
3	Ekipman ve Malzeme			
4	Yerel Ofis Maliyetleri			
5	Diğer Maliyetler, Hizmetler			
6	Diğer			
7	Uygun Doğrudan Proje Maliyetleri (Alt toplam 1-6)			
8	İdari Maliyetler (Uygun Doğrudan Proje Maliyetlerinin Azami % 2'si)			
9	Toplam Proje Maliyetleri: (7-8)			

FİNANSMAN KAYNAKLARI

	Destek Sözleşmesi Bütçesi Miktar (TL) / Katkı Oranı (%)		Mali Raporda Beyan Edilen Miktar (TL) / Katkı Oranı (%)	
Destek Yararlanıcısı Tarafından Taahhüt Edilen Mali Katkı		%		%
Talep Edilen İstanbul Kalkınma Ajansı Katkısı		%		%
Ortaklar Dahil Diğer Kişi ve Kuruluşların Katkıları		%		%

Toplam Katkılar		%		%
Projeden Elde Edilecek/ Edilen Doğrudan Gelir				
Genel Toplam				

PROJENİN KISA TANIMI VE KAPSAMI

Destek Yararlanıcısının Tanımı	Projeyi uygulayan kişiliğin (Destek Yararlanıcısının) tam adı, adresi, yetkili kişilerin isim ve unvanları ile iletişim bilgileri
	Eğer var ise proje ortağı veya iştirakçisinin tam adı ve adresi, yetkili kişilerin isim ve unvanları ile iletişim bilgileri
	Projeyi uygulayan kişiliğin ve eğer var ise proje ortağının veya iştirakçisinin mali ve işletimsel kapasitesi- finansal kaynakları, çalışan sayısı vs hakkında kısa bilgi ve değerlendirme.
Faaliyet Tanımı	Proje Başlığı
	Uygulanma Yeri & Süresi
	Projenin ana amaçları & Planlanan Faaliyetler
	Projenin Hedef Grupları & Nihai Yararlanıcılar
	Gerçekleştirilen temel faaliyetler
	Proje çıktıları ve sürdürülebilirliği hakkında bilgi
Diğer	Destek yararlanıcısı, ortağı veya iştirakçisi tarafından, denetimi yapılan proje ile eş zamanlı olarak İstanbul Kalkınma Ajansı proje destekleri kapsamında veya diğer uluslararası kuruluşlardan herhangi birinin faaliyetleri çerçevesinde yürütülen başka bir proje olup olmadığı, Proje çalışanlarının eş zamanlı olarak başka bir projede görev alıp almadıkları, Projenin iyi niyet ilkeleri çerçevesinde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği, ve belirtilmesinde lüzum görülen diğer hususlara burada yer verilmelidir.

BÖLÜM–2: DENETİM PROSEDÜRLERİ VE SOMUT BULGULAR

<Projenin adı ve Destek Sözleşmesinin numarası> İlgili Destek Sözleşmesinin harcama teyidine ilişkin prosedürleri görev tanımında mutabık kalındığı üzere gerçekleştirdik. Prosedürlere ilişkin somut bulgular aşağıdaki başlıklarda belirtilmektedir:

1.DENETİM PROSEDÜRLERİ

(Denetçi tarafından yapılacak teyide ilişkin açıklamaların içeriği aşağıda belirtilmiştir.)

Denetçi teyit görevini hedef ve kapsamı ile uyumlu olarak tasarlar ve tamamlar. Bu kapsamda prosedürler aşağıda belirlendiği şekilde gerçekleştirilir. Bu prosedürleri gerçekleştirirken denetçi; sorgulama ve analiz, yeniden hesaplama, kıyaslama, diğer kayıt doğrulama kontrolleri, gözlemleme, kayıtların ve dokümanların incelenmesi, varlıkların incelenmesi ve edinimlerin doğrulanması gibi bazı tekniklere başvurabilir.

Denetçi somut bulgular raporunu düzenleyebilecek yeterli uygunlukta teyit kanıtını bu prosedürler ile elde edebilir. Bu amaçla denetçi, Uluslararası Denetleme Standardı 500 "*Denetleme Kanıtı*" tarafından sağlanan kılavuza ve özellikle "yeterli uygunlukta denetleme kanıtı" ile ilgili paragraflara başvurabilir. Denetçi, ISA 500 tarafından sağlanan rehberliğin, Destek Sözleşmesinin kayıt ve şartları ile bu görev teknik şartnamesinin yeterli olmadığını düşündüğü durumlarda, neyin yeterli uygunlukta teyit delili teşkil ettiği hususunu profesyonel olarak değerlendirir.

Denetçi, harcama teyidinde kullanabileceği kanıtlara ilişkin örnekleri Destek Sözleşmesinin Genel Koşulları Madde 16'da bulabilir. Bunlar giderin niteliğine göre değişebilir.

1.A. Proje ve Destek Sözleşmesi Şartları

Denetçi, destek sözleşmesi ile eklerini ve diğer ilgili dokümanları gözden geçirerek ve Destek Yararlanıcısından projenin ve destek sözleşmesinin koşulları hakkında yeterli bilgiyi elde eder. Denetçi, Destek Sözleşmesinin (Destek Yararlanıcısı ve **İstanbul** Kalkınma Ajansı tarafından imzalanmış) ve eklerinin bir örneğini alır. Denetçi <Ara-Nihai> Raporu (Destek Sözleşmesi, EK IX) temin eder ve gözden geçirir.

Denetçi projenin tanımlandığı Destek Sözleşmesi EK I ve Genel Koşulların yer aldığı EK II'ye, **İstanbul** Kalkınma Ajansının proje destekleme faaliyeti çerçevesinde satın alma kurallarını sağlayan Ek IV'e özel dikkat gösterir. Bu kurallara uyulmaması durumunda, harcamaları **İstanbul** Kalkınma Ajansı finansmanı için uygun olmayan harcamalar olarak raporlar. Destek yararlanıcısı tarafından uygulanacak satın alma kuralları **İstanbul** Kalkınma Ajansı tarafından hazırlanan Proje Uygulama Rehberinin eki Satın Alma Rehberinde belirlenmiştir. Eğer denetçi teyit edilecek hususları yeterince açık bulmazsa, Destek Yararlanıcısından açıklama isteyebilir.

(Bu bölümde yukarıda ifade edilen hususlar çerçevesinde projenin ve destek sözleşmesi şartlarının yeteri kadar anlaşıldığı ve Denetimin bu kapsamda gerçekleştirildiği beyan edilmelidir.)

1.B.Mali Rapor'da Beyan Edilen Harcamaların Uygunluğunu Teyit Prosedürleri

1.B.1.Genel Prosedürler

• Mali Rapor'un özellikle Destek Sözleşmesi Genel Koşullar Madde 2'de yer alan şartlara (biçim ve dil dahil olmak üzere) uygunluğunun teyidi,

• Destek Yararlanıcısı'nın Destek Sözleşmesine, özellikle Genel Koşullar Madde 16'da yer alan muhasebe ve kayıt tutma kurallarına uyduğunun teyidi,

• Mali Rapordaki bilgilerin Destek Yararlanıcısı'nın muhasebe sistemiyle uyumlu olduğunun teyidi (uyumlu değilse uyumlaştırma Ör: mizan, defteri kebir hesabı, alt hesaplar vs),

gerçekleştirilir.

1.B.2.Harcamaların Bütçeye ve Analitik Değerlendirmeye Uygunluğu

Mali Rapor'daki harcama başlıklarının analitik bir değerlendirmesi yapılır ve aşağıdaki teyit işlemleri gerçekleştirilir:

• Mali Rapor'daki bütçenin Destek Sözleşmesi'ndeki özgün bütçeyle uyumlu olduğunun ve yapılan harcamaların Sözleşme bütçesinde öngörüldüğünün teyidi,

• Destek Yararlanıcısı tarafından talep edilen toplam destek tutarının, Destek Sözleşmesi Özel Koşullar 3.2 de belirtilen maksimum miktarı geçmediğinin teyidi,

• Bütçe kalemleri arasında yapılan aktarımların (zeyilname ve küçük değişikliklerin), Genel Koşullar Madde 9'da belirtilen şartlara uyumlu bir şekilde gerçekleştirildiğinin teyidi,

• Genel Koşullar Madde 17'de belirtilen kar koşullarına uyulduğunun teyidi.

1.B.3.Harcamaların Teyidi

Teyit sistematik ve temsili bir nitelik taşımaktadır. Denetçi, bu belgede yazılı kriterlere bağlı kalmak koşuluyla harcama kalemine bakarak harcama başlığı veya alt başlığı için tatmin edici teyit sonuçları elde edebilir. Denetçi, Destek Yararlanıcısı tarafından sunulan mali raporda beyan edilen harcamanın tümünü inceleyerek yapılan harcamaları teyit eder.

Denetçi teyit işlemi sırasında, mali açıdan etkisi ölçülebilsin veya ölçülemesin, tespit edilen tüm sapmalar raporlanır. Sapmalardan kasıt, prosedürleri uygularken tespit edilen tüm teyit sapmalarıdır. Örneğin: Denetçi, ihale kurallarına ilişkin bir usulsüzlük tespit ederse, söz konusu usulsüzlüğün ne dereceye kadar uygun olmayan harcamalara neden olduğunu değerlendirir ve bunu raporlar.

Doğrudan Maliyetlerin Uygunluğu: Harcamaların özellikle Genel Koşulların 14. maddesi olmak üzere Destek Sözleşmesi'nin koşullarına göre gerçekleştirildiği teyit edilir. Bu kapsamda;

Projenin gerçekleştirilmesi için gerekli olan bir faaliyet veya işlem sonucu oluştuğu, başta para ve maliyet etkinliği değerlendirmesi olmak üzere, sağlam mali yönetim prensiplerine uygun şekilde gerçekleştirildiği,

Destek Sözleşmesi Bütçesi'nde yer alan doğrudan maliyetler kapsamında olduğu,

Genel Koşulların 14. maddesinde tanımlandığı üzere, proje süresi içerisinde Destek Yararlanıcısı veya ortakları tarafından yapıldıkları,

Destek Yararlanıcısının hesaplarında kayıtlı, saptanabilir, doğrulanabilir ve destekleyici delillerin asıllarıyla kanıtlanabilir oldukları,

teyit edilir.

Denetçi ayrıca, Genel Koşulların 14. maddesinde tanımlanan uygun olmayan maliyetleri de göz önünde bulundurur. Bu bağlamda, Denetçi özellikle, harcamaların KDV'yi de içeren belirli vergilerin ödendiğini rapor eder. Destek Yararlanıcısının (veya varsa ortağının), bu vergileri geçerli tüzükler, kanunlar ve uygulamalara göre harcama içinde gösterildiğini (kapsadığını) teyit eder.

Doğruluk ve Kayıt Tutma: Proje faaliyetleri kapsamında yapılan harcamaların Destek Yararlanıcısı'nın muhasebe sistemine ve Mali Rapora uygun ve doğru olarak kaydedilerek uygun belgeler ve yardımcı dokümanlarla desteklendiği teyit edilir.

Sınıflandırma: Proje faaliyetleri kapsamında yapılan harcamaların Mali Rapor'da doğru başlık ve alt başlık altında sınıflandırıldığı teyit edilir.

Gerçeklik (Olaylar/ Bulgular): Mesleğin tecrübe ve birikimleri de kullanılarak, yeterli ve uygun teyit kanıtları çerçevesinde, beyan edilen harcamaların karşılığı olan varlıkların (mal, hizmet ve yapım işleri) mevcut olup olmadığı teyit edilir. Bu kapsamda, bir işlem ya da faaliyet için yapılan harcamanın gerçekliği ve niteliği; yapılan işlerin, alınan malların veya sunulan hizmetlerin zamanında, anlaşılabilir ve kabul edilebilir kalitede, makul fiyatlarda veya maliyetlerde gerçekleştirildiği uygun belgeler (kanıtlar) incelenerek teyit edilir.

Satın almalarda Uygunluk: Harcama kalemleri için hangi satın alma ve uygunluk uygulandığı incelenir ve Destek Yararlanıcısının kurallara uyup uymadığı veya söz konusu harcamanın uygun olup olmadığı rapor edilir. İhale kurallarına uymayan bir hususla karşılaşılırsa, hem konunun niteliği hem de söz konusu uygunsuzluğun mali etkileri rapor edilir.

İdari (Dolaylı) Maliyetler: Genel Koşullar Madde 14 kapsamında İdari (Dolaylı) Maliyetlerin faaliyetin toplam doğrudan uygun maliyetlerinin % 2'sini aşıp aşmadığı teyit edilir.

1.B.6.Faaliyet Gelirlerinin Teyit Edilmesi

Denetçi, gelirin (İstanbul Kalkınma Ajansı tarafından sağlanan destekler ve fonlar dahil) Destek Sözleşmesi'ne bağlı projeye uygun bir şekilde dağıtılıp dağıtılmadığını ve Mali Raporda doğru bir şekilde gösterilip gösterilmediğini teyit eder.

2.KONTROL LİSTESİ

2.A. Raporlamanın Prosedürel Şartlara Uygunluğu

	Evet (√)	Hayır (√)	Açıklama ve Yorumlar
1- Mali Rapor, Destek Sözleşmesi ile özellikle Genel Şartlar Madde 2 ile uyum içindedir.	☐	☐	
2- Destek Yararlanıcısı, Destek Sözleşmesi Genel Şartları'nın özellikle 16. Maddesinde belirtilen kayıt tutma ve muhasebe kurallarına uymuştur.	☐	☐	
3- Tüm proje geliri (İstanbul Kalkınma Ajansı'ndan ve diğer ortaklardan gelen katkılar ve diğer proje gelirleri) destek yararlanıcısının muhasebe sisteminde ve Mali Rapor'da düzgün olarak belirtilmiştir.	☐	☐	
4- Proje bütçesine işlenen harcamalar Destek Sözleşmesi ile uyumlu ve Destek Yararlanıcısının muhasebesinde düzenli ve doğru olarak kayıtlıdır. Bu harcamalar tanımlanabilir durumdadır ve destekleyici delil belgeleri mevcuttur.	☐	☐	
5- Mali Rapor'daki bilgilerle Destek Yararlanıcısının muhasebe sistemi ve kayıtları birbirine uyumludur. (Ör: mizan, defteri kebir vb gibi)	☐	☐	
6- Profesyonel ve diğer hizmetlerin yerine getirildiğini ispatlayan ihale dosyaları, alınan teklifler, faturalar, raporlar, tutanaklar, zaman çizelgeleri, uçak biniş kartları, görev emirleri düzgün olarak işlenmiş, dosyası tutulmuş ve incelemelerini kolaylaştırmak için kolay erişilebilir durumda saklanmış haldedir. Bu belgeler muhasebe kayıtlarının ve raporların doğru, eksiksiz, alakalı, mantıklı, hilesiz, mükerrerlik taşımayan, yapılan satınalma işlemlerinde ihale kurallarından kaçınmak için yapay bölünmeler yapılmamış olduğunu kanıtlar.	☐	☐	

2.B. Harcamaların Bütçe ve Analitik Denetimle Uygunluğu

	Evet (√)	Hayır (√)	Açıklama ve Yorumlar
1- Destek yararlanıcısı tarafından harcama için gösterilmiş olan toplam miktar, Destek Sözleşmesi'nin Özel Şartları'nın 3.2. maddesinde belirtilen maksimum desteği geçmemektedir.	☐	☐	
2- Mali Rapor'daki bütçe, Destek Sözleşmesi'ndeki ile (Özgün ve onaylanmış ilk Bütçe) aynı yapıdadır ve yapılan harcamalar Destek Sözleşmesi bütçesinde öngörülmüştür.	☐	☐	
3- Destek yararlanıcısı tarafından proje döneminde gerçekleştirilen ve ödemesi yapılan harcamalar Destek Sözleşmesi kapsamındaki sürede gerçekleşen işler ile ilgilidir.	☐	☐	
4- Harcamalar projenin bir bütçe kaleminde yer almaktadır ve buna göre sınıflandırılmıştır.	☐	☐	
5- Yapılan harcamalar projenin Destek Sözleşmesiyle ve Türkiye'nin yasal sistemiyle uyum içindedir ve basiretli mali yönetim, özellikle maliyet karşılığı mümkün olan en yüksek faydanın elde edilmesi ilkeleriyle uyum göstermektedir.	☐	☐	
6- Gerçekleşen harcamalar, Destek sözleşmesi eki Genel Koşullar Madde 14'de belirtilen uygun olmayan harcamalar arasında yer almamaktadır.	☐	☐	
7- Tüm karlar, faizler dâhil, muhasebe sistemine kayıtlıdır, mali raporda yer almaktadır ve Genel Koşullarının 17. maddesi ile uyumludur.	☐	☐	
8- Harcamalar özel amaçlar için kullanılmamıştır ve hiçbir menfaat ilişkisi söz konusu değildir.	☐	☐	
9- Gerçekleşen harcamalar, proje kalemleri bazında öngörülen bütçeyi aşmamaktadır. Her bir kalemdeki bütçenin aşıldığı durumlarda aşılan miktarın kabul edilen sınırlar içinde kaldığı, İstanbul Kalkınma Ajansı'nın bilgilendirildiği ve % 15 esneklik kuralına uyulduğu kontrol edilmiştir. (Yapılan işlemler açıkça belirtilmelidir.)	☐	☐	

10- Destek yararlanıcısı tarafından Proje kapsamında alınan finansman, Destek Sözleşmesi çerçevesinde ya da İstanbul Kalkınma Ajansı ile destek yararlanıcısı arasında yapılan anlaşmalara uygun olarak kullanılmıştır.	☐	☐	
11- Harcamalar destek yararlanıcısının sorumluluğunda gerçekleşmiştir.	☐	☐	
12- İstanbul Kalkınma Ajansı dışında, proje ortaklarından gelen finansal katkılar zaman çizelgesine ve Destek Sözleşmesinde bulunan diğer gerekliliklere uygun olarak belirtilmiştir.	☐	☐	
13- Varlıklar (maddi ve gayri maddi) elde edilmiştir ve ilgili envanter kayıtları ve numaralı etiketleri ile birlikte Destek Sözleşmesiyle uyum içinde yönetilmektedirler.	☐	☐	
14- Varlıklar mevcuttur, destek yararlanıcısı tarafından tutulmaktadır ve değerlemesi doğru bir şekilde yapılmıştır. Tüm iş ya da eylemler için yapılan harcamaların gerçekliği ve niteliği kabul edilebilir ve onaylanır düzeydedir ve ihale şartları ile karşılaştırıldığında uygun fiyat ve tutardadır.	☐	☐	
15- Varlıkları elde etmek için kullanılan prosedürler ve alınan varlıkların niteliği yapılan sözleşmelerle uyumludur.	☐	☐	
16- Varlıklar sadece proje için kullanılmaktadır. Destek Sözleşmesinde belirtilmediği sürece varlıklar özel amaçlarla kullanılmamaktadır.	☐	☐	
17- Tüm borç ve taahhütler mali raporlarda belirtilmiştir ve destek sözleşmesi ile uyumludur. ▪ Proje içinde uygun harcamalarla alakalı borçlar ve taahhütler proje mali raporlarında yer almaktadır. ▪ Sadece projenin uygulamasıyla ilgili borçlar ve taahhütler kaydedilmiştir.	☐	☐	
18- İdari maliyetler faaliyetin toplam doğrudan uygun harcamasının %2'sini geçmemektedir.	☐	☐	

19- Talep edilen nihai ödeme miktarı, Destek yararlanıcısı tarafından nihai mali raporda belirtilen toplam harcama tutarı göz önüne alınarak hesaplanan ve önceden yapılmış olan ödemeler düşülerek talep edilen miktar olup Destek Sözleşmesi Ek V altında belirtilmiştir.	☐	☐	
20- Destek Sözleşmesinin diğer idari ve mali şartları karşılanmıştır.	☐	☐	

3. DEĞERLENDİRME TABLOLARI

3.A. Harcamaların Uygunluğuna İlişkin Değerlendirme Tablosu

Harcama Kalemleri	Destek Sözleşmesi Bütçesi (TL)	Değişiklik Bütçesi (TL)	Mali Raporda Beyan Edilen Harcamalar	Uygun Bulunmayan Harcamalar	Onaylanan Uygun Harcamalar
	1	2	3	4	5 = (2-4)
A1. İnsan Kaynakları					
A2. Seyahat					
A3. Ekipman ve Malzeme					
A4. Yerel Ofis Maliyetleri					
A5. Diğer Maliyetler, Hizmetler					
A6. Diğer					
A7. Doğrudan Proje Maliyetleri (Alt Toplam A 1-A 6)					
A8. İdari Maliyetler					
A9. Toplam Proje Maliyeti (A7-A8)					

3.B. Nihai Destek Miktarının Belirlenmesine İlişkin Özet Tablo

B1	İstanbul Kalkınma Ajansı Destek Katkı Oranı (Özel Şartlar Madde 3.2) (“%”)		% Destek Oranı
B2	İstanbul Kalkınma Ajansı Destek Miktarı (Özel Şartlar Madde 3.2) (TL)		Destek Sözleşmesi Bütçesinde Yer Alan Destek Miktarı
B3	Onaylanan Toplam Uygun Maliyet Miktarı		Onaylanan Uygun Harcamalar (A9)
B4	Onaylanan Uygun Maliyetler Kapsamında Finanse Edilecek Toplam Tutar		Toplam Uygun Maliyet x **İstanbul** Kalkınma Ajansı Katkı Oranı (B3)x(B1)
B5	Projeden Elde Edilen Gelir		Doğrudan Gelir
B6	Projeden Elde Edilen Faiz		Faiz Geliri

B7	Onaylanan Nihai Destek Miktarı		B4 - (B5+B6)
B8	Ön Ödeme Miktarı		(B2) x (B1) Özel Şartlar 4.2
B9	Talep Edilecek Nihai Ödeme Miktarı		(7) - (8)
B10	İade Edilecek Toplam Tutar		Geri Ödeme (8) - (7)

3.C. Uygun Bulunmayan Harcamalara İlişkin Açıklamalar

İnsan Kaynakları	
Seyahat	
Ekipman ve Malzeme	
Yerel Ofis Maliyetleri	
Diğer Maliyetler, Hizmetler	
Diğer	
İdari Maliyetler	

4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

EK-1:

İstanbul Kalkınma Ajansı'nın Finanse Ettiği Projelerin Destek Sözleşmesinin Harcama Teyidi İçin İş Tanımı

Bu belge, İstanbul Kalkınma Ajansı'nın finanse ettiği projelerin destek sözleşmesi kapsamındaki <*Proje başlığı ve destek sözleşmesinin numarası*> ile ilgili olarak harcama teyidi hazırlamak ve rapor etmek üzere <*Yeminli Mali Müşavirin ismi*>'sını tutan <*Yeminli Mali Müşavirin ismi*>'nin kabul ettiği iş tanımıdır. Bu iş tanımında sözü edilen **İstanbul** Kalkınma Ajansı, Destek Yararlanıcısıyla Destek Sözleşmesini imzalayan ve desteğin finansmanını sağlayan merciidir. İstanbul Kalkınma Ajansı, bu işe alım anlaşmasının taraflarından biri değildir.

1) Görevle İlgili Tarafların Yükümlülükleri

'Destek Yararlanıcısı', destek yardımını alan ve İstanbul Kalkınma Ajansıyla Destek Sözleşmesini imzalayan kurumdur.

• Destek Yararlanıcısı, Destek Sözleşmesiyle finanse edilen faaliyet için Mali Rapor hazırlamakla ve bu Mali Raporun temel hesap ve kayıtlarını, kendi muhasebe ve defter tutma sistemiyle tam olarak bağdaştırılabilmesini sağlamakla yükümlüdür.

• Destek Yararlanıcısı, bu anlaşmanın gerektirdiği prosedürleri Denetçinin yerine getirebilme ehliyetinin, kendisine ve ortaklarına bağlı olduğunu; personeline, muhasebe kayıtlarına ve diğer ilgili kayıtlara tam ve serbest erişimi sağlayarak kabul eder.

'Denetçi', bu İş Tanımında tespit edildiği gibi üzerinde anlaşılan prosedürleri yerine getirmekle ve Destek Yararlanıcısına somut bulgular raporunu sunmakla yükümlü olan Denetçidir.

• Denetçi, *TÜRMOB* üyesi bir **Yeminli Mali Müşavir'**dir ve dolayısıyla Uluslararası Muhasebeciler Birliği (IFAC)'nin de bir üyesidir.

2) Görevin Konusu

Bu görevin konusu …/.../..…. tarihinden .../.../…… tarihine kadar periyodunu kapsayan Destek Sözleşmesi ile ilgili nihai mali rapordur. Denetçinin teyidine tabi olan hem mali hem de mali olmayan bilgiler, Destek Yararlanıcısı tarafından mali raporda iddia edilen harcamaların gerçekleştiğinin, doğru ve uygun olduğunun teyidine imkân sağlayan bütün bilgilerdir.

Bu İş Tanımına ait Bölüm 1, Destek Sözleşmesi ve ilgili faaliyet hakkındaki temel bilgilerin genel açıklamasını içerir.

3) Görevin Nedeni

Destek Yararlanıcısı, Destek Sözleşmesi Genel Koşulları Madde-15 doğrultusunda **İstanbul** Kalkınma Ajansına verdiği ödeme talebini destekleyen ve bir dış denetçi tarafından hazırlanmış olan harcama teyit raporu sunmalıdır. İstanbul Kalkınma Ajansı yetkilisi, rapordaki somut bulgulara bağlı olarak Destek Yararlanıcısı tarafından talep edilen harcamanın ödemesini yapacağı için bu raporu ister.

4) Görevin Türü ve Amacı

Burada, **İstanbul** Kalkınma Ajansı Destek Sözleşmesine ait harcama teyidine ilişkin ve onun üzerinde mutabık kalınmış olan usullerin uygulanması söz konusudur. Bu harcama teyidinin amacı, denetçinin, Destek Yararlanıcısının destek sözleşmesi ile finanse edilen faaliyetinin mali raporunda talep ettiği harcamaların gerçekleştiğini (gerçek), doğru ve uygun (tam) olduğunu doğrulaması ve Destek Yararlanıcısına mutabık kalınan usullerle ilgili somut bulgular raporu sunmasıdır. Uygunluk, Destek Yararlanıcısına sağlanan desteğin Sözleşmesinin koşul ve hükümlerine uygun olarak harcanmasını ifade eder.

Bu görevin içeriğinde bir güvence taahhüdü bulunmadığından dolayı, denetçi şahsi bir fikir beyan etmez ve her hangi bir güvence sunmaz. **İstanbul** Kalkınma Ajansı, bu güvence konusundaki fikrini Destek Yararlanıcısının ödeme talebi, mali raporu ve ilgili diğer belgeleri üzerine denetçinin sunduğu somut bulgular raporundan elde edeceği sonuçlarla üretir.

5) İşin Kapsamı

5.1 Denetçi bu görevi bu İş Tanımına ve TÜRMOB' un mali bilgilere ilişkin usullerin yerine getirilmesine dair kurallara (ISRS 4400, ISA500, IFAC standartları dahil), denetçile-

rin tabi oldukları etik kurallarına ve bağımsızlık ilkesine uyumlu olarak yerine getirecektir.

5.1 Destek Sözleşmesinin kayıt ve şartları

Denetçi, sağlanan desteklerin Özel Koşullar Madde 1.2 gereğince Destek Sözleşmesi koşul ve hükümlerine uygun olarak harcandığını teyit eder.

5.2 Planlama, Usuller, Dokümantasyon, Delil

Denetçi, harcama teyidinin etkinliğinin sağlanması için işi planlamalıdır. Bu amaçla, bu İş Tanımının Bölüm-2'sinde belirtilen usulleri yerine getirir ve bu usullerden elde edeceği verileri somut bulgular raporuna temel teşkil etmesi için kullanır. Denetçi somut bulgular raporunu destekleyecek konuları yukarıda madde 1.5.1'de belirtilen kapsam dahilinde belgelemelidir.

6) Raporlama

Harcama teyidi raporu; Denetçinin gerçekleştirdiği işin doğasının ve kapsamının Destek Yararlanıcısı ve İstanbul Kalkınma Ajansı için anlaşılır olmasının temini için, hizmetin amacını ve mutabık kalınan usulleri yeterli detayda açıklamalıdır. Genel Koşullar EK-II de sunulan raporlama formatının kullanılması zorunludur.

7) Diğer Şartlar

<Yeminli Mali Müşavir bu bölümü, denetim ücreti, ekstra yaptığı harcamalar ve sorumluluk hükümleri gibi diğer spesifik şartlar üzerinde anlaşmak üzere kullanabilirler>

Ek 2:

Ara/Nihai Mali Rapor

YATIRIMLARDA DEVLET YARDIMLARI HAKKINDA KARARIN UYGULANMASINA İLİŞKİN 2012/1 SAYILI TEBLİĞ

(20.06.2012 tarih ve 28329 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.)

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 2012/1 sayılı Tebliğin 23 üncü maddesi aynen aşağıya alınmıştır.

Tamamlama Vizesi

MADDE 23 – (1) Genel Müdürlük, yatırımların tamamlama ekspertizi ve/veya vizesi işlemleri için yerel birimleri, odaları, bankaları veya yatırımın bulunduğu il valiliğini görevlendirebilir. Ayrıca, Genel Müdürlükçe uygun görülmesi halinde, daha önceki kararlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri de dahil olmak üzere tamamlama vizesi işlemleri, EK-5'de yer alan bilgi ve belgelere ilave olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenecek tamamlama ekspertiz raporuna istinaden de yapılabilir. Ancak, Genel Müdürlük gerekli görülen hallerde yatırım yerinde tespit yapmaya yetkilidir.

(2) Ekspertiz işlemlerinin Genel Müdürlükçe yapılacak olması halinde, yatırım mahallinde ekspertiz yapmak üzere Genel Müdürlükten en az iki, en fazla üç personel görevlendirilir. Genel Müdürlük tarafından yerel birimler, odalar, bankalar veya yatırımın bulunduğu il valiliğinin görevlendirilmesi halinde; tamamlama ekspertizi ve/veya vizesi işlemleri, görevlendirilen mercinin kadrolu iki personeli ile yatırımcı tarafından tayin edilecek yeminli mali müşavirin yapacakları inceleme sonucunda müştereken düzenlenecek EK-7'de yer alan yatırım tamamlama ekspertiz raporuna istinaden ilgili merci tarafından yapılır.

(3) Tamamlama vizesi için görevlendirilen merci tarafından yapılan ekspertiz işlemleri sonucunda yatırımın gerçekleşme değerleri ile birlikte tamamlama vizesi şerhi, ilgili merci tarafından doğrudan teşvik belgeleri üzerine derc edilerek sonucundan Genel Müdürlüğe bilgi verilir. Tamamlama vizesi işlemi ile ilgili olarak, EK-7'de yer alan yatırım tamamlama ekspertiz raporu, teşvik belgesinin aslı, ithal ve yerli makine ve teçhizat liste asılları ve gerçekleşen değerler üzerinden hazırlanmış ilgili merci tarafından onaylı yeni listeler bir ay içerisinde nihai onay için Genel Müdürlüğe gönderilir. Genel Müdürlükçe uygun görülen tamamlama vizesi işlemleri ile ilgili olarak yatırımcıya ve ekspertiz işlemini yapan mercie bilgi verilir.

(4) Faiz desteği ihtiva eden teşvik belgelerinin tamamlama vizesi işlemleri yapılmak üzere, ekspertiz raporu ve eklerinin ilgili merci tarafından Genel Müdürlüğe gönderilmesi gerekir.

(5) Daha önceki Kararlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri de dahil olmak üzere, ekspertiz işlemleri için görevlendirilecek personelin her birine ödenecek ekspertiz ücreti yüz Türk Lirasıdır. Bu görevlendirmelerde ekspertiz ücreti, yol ve konaklama giderleri yatırımcı tarafından karşılanır. Yatırımcılardan, başka hiçbir ad altında ilave ücret talep edilemez.

(6) Kamu kuruluşlarınca gerçekleştirilen yatırımların tamamlama vizesi işlemleri ekspertiz işlemi yapılmaksızın doğrudan ilgili kuruluş tarafından verilecek bilgi ve belgelere istinaden Genel Müdürlükçe yapılır.

(7) Mücbir sebep ve fevkalade hal durumları nedeniyle tamamlama vizesine ilişkin aranan belgelerin ibraz edilememesi durumunda tamamlama vizesine ilişkin talepler;

a) Teşvik belgesi kapsamında ithali yapılan makine ve teçhizata ilişkin ilgili gümrük idaresinden temin edilecek gümrük giriş beyannamelerinin onaylı örneklerinin,

b) Alımı gerçekleştirilen yerli makine ve teçhizata ait satıcı firmalardan temin edilecek fatura nüshalarının,

c) Varsa diğer yatırım harcamalarına ait ilgili kurum ve kuruluşlardan temin edilecek belgelerin,

ç) Arsa bedeli için ilgili tapu dairesinden temin edilecek tapu örneğinin,

d) Bina-inşaat harcamaları için ilgili belediyeden temin edilecek yapı ruhsatı ve/veya yapı kullanım izin belgesi örneğinin,

e) Mücbir sebep ve fevkalade hal durumunu tevsik eden ilgili resmi kurumlardan alınacak yazının,

Genel Müdürlüğe ibraz edilmesini müteakip sonuçlandırılabilir.

(8) Daha önceki yıllara ait Bakanlar Kurulu Kararlarına istinaden düzenlenmiş olan teşvik belgelerinin tamamlama vizeleri, ilgili olduğu kararlardaki lehe gelen hükümler saklı kalmak kaydı ile belgenin düzenlendiği şekli dikkate alınarak yapılır. Bu belgelerden, Kaynak Kullanımını Destekleme Primi ihtiva edenlerin tamamlama vizesi işlemleri, ilgili banka tarafından fiziki, mali ve teknik inceleme yapılmak suretiyle tanzim edilmiş olan ve prim ödemesine esas teşkil eden raporlara istinaden doğrudan Genel Müdürlükçe yapılabilir.

(9) (9.11.2018 tarih ve 30590 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan ve 9.11.2018 tarihinden geçerli olmak üzere uygulama konulan 2018/4 sayılı Tebliğ ile eklenmiştir.) Genel teşvik uygulamaları kapsamında düzenlenen elektrik enerjisi üretimine yönelik yatırımların tamamlama vizesi, firmanın teşvik belgesine konu yatırıma ilişkin ilgili kurum tarafından düzenlenen geçici kabul belgesinin tasdikli sureti ile asgari sabit yatırım tutarının sağlandığına ilişkin EK-11'de yer alan "Elektrik Enerjisi Üretimi Yatırımlarında Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamı Harcamaların Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavir Raporu"nu Bakanlığa ibraz etmesi halinde yapılmış sayılır.

Tebliğ Eki-11

ELEKTRİK ENERJİSİ ÜRETİMİ YATIRIMLARINDA YATIRIM TEŞVİK BELGESİ KAPSAMI HARCAMALARIN TESPİTİNE İLİŞKİN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR RAPORU

1. YATIRIMCI İLE İLGİLİ BİLGİLER:

Adı / Unvanı:

Vergi Dairesi/No:

2. YATIRIM TEŞVİK BELGESİ İLE İLGİLİ BİLGİLER:

Teşvik Belgesinin Tarih ve Sayısı:

Yatırm Yeri Adresi:

Yatırım Başlama-Bitiş Tarihi (ek süre dahil):

3. İSTİHDAM:

Mevcut: İlave: Toplam:

4. GERÇEKLEŞEN YATIRIM İLE İLGİLİ BİLGİLER:

Toplam Sabit Yatırım (TL):		Yatırımın Finansmanı (TL):	
I. Arazi – Arsa:		I. Öz Kaynaklar:	
II. Bina – İnşaat:		II. Yabancı Kaynaklar:	
III. Makin eve Techizat:		a.İç Kredi:	
a. İthal Makin eve Teçhizat:		b. Dış Kredi:	
b. Yerli makine ve Teçhizat:		c.Döviz/Dövize Endeksli Kredi:	
IV. Diğer Harcanmalar:			
a. Kur Farkı:			
b. Faiz Gideri:			
c.Diğer (Etüd-Proje,Yardımcı Makine ve Teçhizat, İthalat ve Gümrükleme, Taşıma ve Sigorta, Montaj ile Diğer Harcamalar):			
V. Toplam:		III. Toplam:	

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRMELER:

Yatırıma başlama ve bitiş tarihleri aradında yapılan yatırım harcamalarına ilişkin defter kayıtlarının incelenmesi nrticesinde; Belge kapsamında yapılan harcamalrın yasal defter kayıtları ile uyumlu olduğu ve temin edilen sabit kıymetlerin rapor tarihi itbariyle firma aktifinde olduğu tespit edilmiştir.

Ekler: 1) Yeminli Mali Müşavirin kayıtlı olduğu odadan temin edilen faaliyet belgesi aslı.

E – DEFTER UYGULAMA KLAVUZU V 1.6

Bahsi geçen klavuzun Versiyon: 1.6 sahife 29/35 de yer alan Uyarı Notu aynan aşağıya alınmıştır**.**

"UYARI: Berat yükleme süresi geçen e-Defterlere ilişkin berat silme işlemi, mükellef talebinin Başkanlığımızca uygun bulunması halinde yapılabilmektedir.

Buna göre, yasal yükleme süresi geçen beratlara ilişkin e-Defterlerde;

Teknik veya yazılımsal kaynaklı eksik veya hatalı veri girişleri olması ve söz konusu hatanın Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde belirtilen şekilde yapılacak kayıtlarla izleyen ay veya aylarda düzeltilebilmesinin mümkün olmadığı durumlar ile e-Defter ve beratlarının siber saldırı, virüs vb. nedenlerle veya 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 13 üncü maddesinde belirtilen mücbir sebep halleri dolayısıyla zayi olması halinde; konunun detaylı olarak anlatıldığı bir dilekçe ve duruma göre aşağıda belirtilen belgeler ile Gelir İdaresi Başkanlığı Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı (I)'na başvurulması halinde, konu değerlendirilecek olup, başvurusu uygun bulunanlara; söz konusu e-Defterlere ilişkin e-Defter veri tabanına kayıtlı beratları silme ve yeni oluşturulacak beratları sisteme yükleme olanağı sağlanacaktır.

Teknik veya yazılımsal kaynaklı eksik veya hatalı veri girişleri olması halinde;

- Özel Amaçlı YMM Raporu,

- Uyumlu yazılım firması tarafından hazırlanan teknik rapor,

e-Defter ve beratlarının siber saldırı, virüs vb. nedenlerle zayi olması halinde;

- Özel Amaçlı YMM Raporu,

- Veri kurtarma merkezi tarafından hazırlanacak durum tespit tutanağı,

- Muhasebe programındaki muhasebe fişlerinin de zarar görmüş olması halinde ayrıca Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunulduğuna ilişkin belge,

e-Defter ve beratlarının, 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 13 üncü maddesinde belirtilen mücbir sebep halleri dolayısıyla zayi olması halinde ise;

- Özel Amaçlı YMM Raporu,

- Ayrıca, mücbir sebep halini tevsik edici diğer belgeler (polis tutanağı, yangın raporu, teknik rapor vb.)

Başkanlık, gerekli gördüğü takdirde yukarıda belirtilen belgelere ilave olarak başka tevsik edici belgeler de talep edebilir."

VAKIF YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARI YÖNETMELİĞİ

(31.12.2015 Tarih ve 26040 Sayılı Resmi Gazete' de yayımlandı)

Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliğinin Altıncı ve Yedinci Bölümleri aynen aşağıya alınmıştır.

"ALTINCI BÖLÜM

Gözetim-Denetim, Değerlendirme ve Faaliyetten Alıkoyma

Gözetim-Denetim ve değerlendirme esasları

Madde 24 — Vakıf yükseköğretim kurumlarının, denetim ve değerlendirilmeleri Yükseköğretim Kurulunca tespit edilen usul ve esaslara göre yürütülür.

Gözetim-Denetim

Madde 25 — Vakıf yükseköğretim kurumları Yükseköğretim Kurulunun gözetim ve denetimi altındadır. Bu kurumlar her ders yılı sonunda Yükseköğretim Kuruluna yıllık faaliyet raporu sunarlar ve Yükseköğretim Kurulunda bulunan diğer bilgi ve belgeler de göz önüne alınarak Yükseköğretim Kurulu Başkanının onay ve programı çerçevesinde Yükseköğretim Denetleme Kurulu tarafından denetleme ve değerlendirmeye tabi tutulurlar.

Vakıf yükseköğretim kurumunun mütevelli heyet tarafından onaylanan ayrıntılı bütçesinin bir örneği ile bütçenin uygulanmasına ilişkin esaslar ve harcamaya ilişkin yetkileri gösterir mütevelli heyet kararları Yükseköğretim Kurulu'na gönderilir. Mali yıl sonu gerçek harcamalar **yeminli mali müşavirce** usulüne uygun olarak incelenip, tasdik edilir ve Yükseköğretim Kurulu'na en geç müteakip yılın Mart ayı sonuna kadar gönderilir.

Vakıf yükseköğretim kurumuna ait taşınmaz mallar yükseköğretim kurumu tüzel kişiliği adına tapuya tescil edilir, her türlü araç, gereç ve demirbaşlar noter tasdikli ayniyat kayıt defterine kaydedilir ve kayıtlar usulüne uygun olarak muhafaza edilir.

Faaliyetten alıkoyma ve kapatma

Madde 26 — Vakıf yükseköğretim kurumlarında;

a) Kanun ve Yönetmeliğin amir hükümlerine ve tespit edilen esaslara aykırı hareket edilmesi,

b) Bu Yönetmeliğin 18 inci maddesi uyarınca, eğitim-öğretime başlanmasına izin verildiği halde, özellikle Yönetmeliğin 10 uncu maddesinde belirtilen zorunlu eğitim programlarında ve öğrenci alınacağı ilan edilen diğer programlarda eğitim-öğretime başlamaması,

c) Vakıf yükseköğretim kurumunun eğitim-öğretim, yayın, danışmanlık ve ticari faaliyetlerinden elde ettiği gelirini yükseköğretim kurumunun akademik faaliyetlerini, yatırım ve cari giderlerini finanse etmekte kullanmadığının, bu Yönetmeliğin 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca kurucu vakıf tarafından tedarik ve üniversiteye tahsisi taahhüt edilen bina araç-gereç ve diğer eğitim-öğretim tesis ve malzemelerinin temin ve

tedariki için kullanıldığının alım satım ve ihalelerde kalite, dayanıklılık, tecrübe ve fiyat kriterleri açısından serbest rekabet kurallarına uyulmadığının, kurucu vakfa veya üçüncü şahıslara doğrudan veya dolaylı kaynak aktarıldığının tespit edilmesi,

d) Eğitim-öğretime başlandıktan sonra üç yıl geçtiği halde eğitim-öğretim düzeyinin bulunduğu ildeki, o ilde yoksa Yükseköğretim Kurulunca belirlenecek en yakın ildeki, eşdeğer Devlet yükseköğretim kurumunun eğitim-öğretim ve araştırma düzeyine ulaşmadığı ve bunun düzeltilmesi için yapılan uyarıya rağmen bir yıl sonunda istenilen seviyeye ulaştırılamaması,

e) Eğitim-öğretimde Devletin varlığı ve bağımsızlığı ve milletin ve ülkenin bütünlüğü ve bölünmezliği aleyhinde faaliyette bulunulması Atatürk ilkeleri ve inkılapları ile özellikle laiklikle bağdaşmayan bir tutumun tespit edilmesi ve/veya ırk, dil, din ayrımcılığı yapılmasının tespiti, halinde ilgili vakıf üniversitesi/yüksek teknoloji enstitüsü veya birimi veya vakıf meslek yüksekokulu Yükseköğretim Genel Kurulu kararı ile faaliyetten alıkonulur ve kapatılır. Faaliyetten alıkonularak kapatılan vakıf üniversitesi/yüksek teknoloji enstitüsünün kuruluş kanununun yürürlükten kaldırılması için durum Milli Eğitim Bakanlığına bildirilir.

Faaliyetten alıkonan yükseköğretim kurumunun öğrencileri bu Yönetmeliğin 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi uyarınca belirtilen yükseköğretim kurumunda öğrenimlerine devam ettirilirler. Kapatılan yükseköğretim kurumunun taşınır ve taşınmaz mallarından derslikler, her türden laboratuvarlar, kitaplar, bunları içeren yapılar, spor tesisleri, öğrenci yurtları ile öğretim elemanları lojmanları gibi eğitim-öğretimle ilgili her türlü taşınmaz mal, araç-gereç ve malzeme ile tüm ayni ve nakdi haklar devralan yükseköğretim kurumunun mülkiyetine geçer.

YEDİNCİ BÖLÜM

Mali Hükümler

Kazanç amacı gütmeme ve gelirlerin vakıflara devredilmemesi

Madde 27 — Vakıflar kendilerine kazanç sağlamak amacı ile yükseköğretim kurumu kuramazlar. Kurulmuş yükseköğretim kurumlarından herhangi bir suretle gelir, kazanç ve hak elde edemezler. Vakıf yükseköğretim kurumunun her çeşit gelirleri kurulmuş bulunan yükseköğretim kurumunda kalır ve geçici ya da dolaylı olarak dahi hiç bir suretle vakıf mamelekine veya hesaplarına intikal edemez.

Mali kolaylıklar

Madde 28 — Vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumları 2547 sayılı Kanun'un 56 ncı maddesinde yer alan mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen istifade ederler. Bu kurumlar emlak vergisinden muaftırlar.

Mal varlığı

Madde 29 — Vakıf yükseköğretim kurumlarının bağış ve diğer şekillerde iktisap edecekleri taşınmaz mallar, tapuda yükseköğretim kurumlarının tüzel kişilikleri adına tescil edilir. Vakıflar tarafından kurulmuş yükseköğretim kurumlarına eğitim-öğretim ve araştırma tesisleri, öğretim üyesi lojmanları, öğrenci yurtları, sosyal ve kültürel tesisler kurmak üzere Bakanlar Kurulu kararı ile hazineye veya muvafakatları alınmak suretiyle kamu tüzel kişile-

rine ait arazi ve tesisler tahsis edilebilir.

Vakıf üniversitelerine veya yüksek teknoloji enstitülerine devlet yardımı

Madde 30 — Vakıflar tarafından kurulmuş yükseköğretim kurumlarının giderlerine katkıda bulunmak amacıyla; bütçede yer alan ödenekle sınırlı olmak üzere, ilgili vakıf yükseköğretim kurumunun müracaatı, Yükseköğretim Kurulunun görüşü ve Milli Eğitim Bakanlığının teklifi üzerine Maliye Bakanlığınca Devlet yardımı yapılır.

Yapılacak Devlet Yardımı: Devlet yükseköğretim kurumlarına o yıl tahsis edilen toplam bütçe ödeneklerinin örgün öğrenci sayısına bölünmesiyle elde edilen tutarın, ilgili vakıf yükseköğretim kurumunda okuyan örgün öğrenci sayısıyla çarpılması sonucu bulunulacak miktarın %30'unu geçemez. Ancak, bu miktarın üniversitelere dağıtımı; öğrenci seçme ve yerleştirme sisteminde kullanılan sayısal (%50), sözel (%20) ve eşit ağırlıklı (%30) puan türlerinin parantez içinde gösterilen ağırlıklar uygulanarak, üniversitenin toplam örgün öğrenci sayısına göre yapılır. Yükseköğretim Kurulu bu oranları yarısına kadar yükseltmeye veya eksiltmeye yetkilidir. En az iki yıl eğitim-öğretim yapmış olan vakıf üniversiteleri Devlet yardımı almak amacı ile Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı'na müracaat ederler.

Vakıf yükseköğretim kurumlarına Devlet yardımının yapılabilmesi için bu kurumların;

a) En az iki eğitim-öğretim yılını tamamlamış olması,

b) Öğrencilerin en az %15'ine eğitim-öğretim masraflarını karşılayacak düzeyde tam burs vermesi,

c) Öğrenci alınan her lisans programı için, öğretim üyesi yetiştirmek amacıyla, vakıf üniversitelerince seçilerek Yükseköğretim Kurulu tarafından yurtiçinde veya yurtdışında belirlenen üniversitelere yerleştirilen ve izlenen doktora öğrencilerine, kontenjanı 50'ye kadar olan programlar için bir öğrenciye, 50 ile 100 arasında olan programlar için iki öğrenciye ve kontenjanı 100' den fazla olan programlar için üç öğrenciye eğitim-öğretim ve diğer masraflarını karşılayacak düzeyde burs vermesi veya üniversitelerin bu doktora öğrencilerinin sayısı kadar, yurtdışında yerleşik Türk uyruklu öğretim üyesini en az bir eğitim-öğretim yılı sözleşmeli tam gün statüsünde çalıştırdığını Yükseköğretim Kurulu'na belgelemesi,

d) Üniversitelerin lisans düzeyindeki örgün öğretim programlarında en az bir eğitim-öğretim yılı sözleşmeli tam gün statüsünde çalışan (kısmi statüde görevli, ek ders veya diğer üniversitelerden görevlendirme suretiyle çalışanlar hariç) öğretim üyesi başına düşen öğrenci sayısının, bu esasa göre hesaplanan tüm Devlet üniversitelerinin öğretim üyesi başına düşen öğrenci sayısının ortalamasına eşit veya daha az olması,

e) Üniversitelerarası Kurulca görevlendirilen komisyonca yapılacak değerlendirme sonucunda; bir önceki yıl sonu itibariyle tespit edilen tanınmış bilimsel dergilerde, üniversitede en az bir eğitim-öğretim yılı sözleşmeli tam gün statüsünde çalışan (kısmi statüde görevli, ek ders veya diğer üniversitelerden görevlendirme suretiyle çalışanlar hariç) öğretim üyesi başına düşen yayın sayısı bakımından, bu esasa göre sıralanan tüm Devlet üniversitelerinin ilk yarısına girecek durumda olması,

f) Öğrenci seçme ve yerleştirme sisteminde sayısal, sözel ve eşit ağırlığa göre, Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezince o yıl yerleştirilen örgün öğretim öğrencileri arasında ilk %5'e giren öğrenci almış olması ve üniversitenin örgün öğretim programlarına o yıl yerleşti-

rilen toplam öğrenci sayısı ile her bir puan türünün ikinci fıkrada belirtilen göreceli önemini yansıtan ağırlıkları dikkate alınarak yapılan değerlendirmede, bu esasa göre sıralanan tüm Devlet üniversitelerinin ilk yarısına girmesi,

Şartlarından asgari (a), (b), (c) ve (d) bentlerini yerine getirmeleri gerekmektedir. Buna göre, ikinci fıkrada belirtilen miktarın;

-(a), (b), (c), (d), (e) ve (f) bentlerinde sayılan tüm şartları yerine getiren vakıf yükseköğretim kurumlarına tamamına kadar,

-Asgari şartlardan (a), (b), (c) ve (d) bentlerinin yanı sıra (e) veya (f) bentlerinden birini yerine getiren vakıf yükseköğretim kurumlarına %80'ine kadar,

-Sadece asgari şartları yerine getiren vakıf yükseköğretim kurumlarına %60'ına kadar,

Devlet yardımı verilir. Asgari şartları yerine getiremeyen vakıf yükseköğretim kurumlarına Devlet yardımı yapılmaz.

Bu Maddede belirtilen azami ve asgari düzeyler arasında yer alan vakıf yükseköğretim kurumlarına yapılacak yardım miktarı, Yükseköğretim Kurulu tarafından yapılacak değerlendirme esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilir. Vakıf yükseköğretim kurumlarına yapılacak yardım her yılın en geç Ekim ayı sonuna kadar iki eşit taksit halinde ödenir.

Yardım alan vakıf yükseköğretim kurumu her yıl Nisan ayı sonuna kadar bir önceki yılın gelir ve giderlerini Maliye Bakanlığı, Milli Eğitim Bakanlığı ile Yükseköğretim Kuruluna göndermek zorundadır.

Bu Maddenin uygulanmasıyla ilgili olarak vakıf yükseköğretim kurumlarından her türlü belge ve bilgiyi istemeye ve gerektiğinde merkez denetim elemanları vasıtasıyla denetim ve inceleme yaptırmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Devlet yardımından yararlanmak isteyen vakıf yükseköğretim kurumları başvurularını en geç yardım yapılacak mali yılın 31 Mart tarihine kadar Yükseköğretim Kurulu Başkanlığına iletmek zorundadırlar. Bu süre içerisinde müracaatta bulunmayan vakıf yükseköğretim kurumları herhangi bir hak ve talepte bulunamazlar.

Kaynakların kullanımı

Madde 31 — Vakıf yükseköğretim kurumlarının inşaat ve her çeşit alım, satım, kiralama işlerinde, mütevelli heyet tarafından kabul edilen ve Yükseköğretim Kurulu tarafından onaylanan yönetmelik hükümleri uygulanır.

Uygulanacak hükümler

Madde 32 — Vakıf yükseköğretim kurumları 2547 sayılı Kanunun vakıf yükseköğretim kurumları ile ilgili ek Maddelerinde aksine bir hüküm bulunmadığı sürece 2547 sayılı Kanunun bütün hükümlerine uymakla yükümlüdürler.

Yürürlükten kaldırma

Madde 33 — 10/4/1991 tarihli ve 20841 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vakıf

Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği, 30/4/1991 tarihli ve 20857 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vakıflarca Kurulacak veya Kurulmuş Yükseköğretim Kurumlarına Üniversite Adı Verilmesi Esaslarına İlişkin Yönetmelik ile 22/5/2002 tarihli ve 24762 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vakıf Meslek Yüksekokulları Yönetmeliği yürürlükten kaldırılmıştır.

Geçici Madde 1 — Bu Yönetmeliğin yayımından önce kurulmuş bulunan ve kurulması talebinde bulunulan vakıf yükseköğretim kurumları da bu Yönetmelik hükümlerine tabidir.

Geçici Madde 2 — Vakıf yükseköğretim kurumları bu Yönetmelikle getirilen değişikliklere uygun olarak en geç altı ay içerisinde kendi Yönetmeliklerinde gerekli değişikliği yaparlar."

NOT: Bilgi için de 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun Mali Kolaylıkları düzenleyen 56 ıncı maddesi aynen aşağıya alınmıştır.

2547 SAYILI YÜKSEKÖĞRETİM KANUNU

(06.11.1981 Tarih ve 17506 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

*"**Mali Kolaylıklar:***

Madde 56 – (Değişik: 17/8/1983 - 2880/30 md.)

İşlem ve usuller:

a) Yükseköğretim üst kuruluşları, yükseköğretim kurumları ve bunlara bağlı kuruluşlara yapılacak her türlü bağış ve vasiyetler, vergi, resim, damga resmi ve harçlardan muaftır. Bağış ve vasiyetlerin kullanılmasında, bağış ve vasiyet yapanların koydukları ve kanunlara göre geçerli sayılan kayıtlara ve şartlara uyulur.

*b) **(Değişik: 3/4/1991 - 3708/3 md.)** Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanırlar.*

***(Değişik: 30/3/2012 - 6287/15 md.)** Gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere, yüksek teknoloji enstitüleri ile gelirlerinin en az dörtte üçünü münhasıran devlet üniversitelerinin faaliyetlerinin devam ettirilmesi ve desteklenmesini amaç edinmek üzere kurulan ve fiilen bu çerçevede faaliyette bulunan vakıflardan Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınanlara makbuz karşılığında yapılan bağışlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden ve kurum kazancından indirilebilir. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.*

c) Yükseköğretim üst kuruluşları, yükseköğretim kurumları ve bunlara bağlı kuruluşlar ve birimler tarafından eğitim - öğretim ve araştırma amacı ile yurt içinde bulunmamak veya üretimi yapılmamak kaydıyla ithal edilen makine, alet, cihaz, ecza, malzeme ve yayınlar ile bağış yoluyla yurt dışından gelen aynı cins malzemeler, gümrük vergisi ile buna bağlı vergi, resim ve harçlar dahil olmak üzere her türlü vergi, resim ve harçlardan muaftır.

d) Birmilyon liraya kadar (birmilyon lira dahil) bir hakkın veya menfaatin terkinini gerektiren, maddi veya hukuki nedenlerle kovuşturulmasında yüksek mahkeme ve mercilerde

incelenmesini istemekte yarar bulunmayan, açılacak veya açılmış olan dava, icra ve benzeri takiplerden vazgeçilmesine veya uygun ödeme kararı koymaya rektör ve üst kuruluşların başkanları; birmilyon liradan fazlası için üst kuruluşlarda başkanın, üniversitelerde rektörün önerisi ve Sayıştay Başkanlığının görüşü üzerine Maliye Bakanlığı karar verir.

e) Üniversite, fakülte, enstitü ve yüksekokul, konservatuvar, meslek yüksekokulları ile bunlara bağlı kuruluşlar ve birimler tarafından yapılan bilimsel, teknik inceleme ve araştırma ile yayımların gerektireceği her türlü giderler hakkında, 2490 sayılı Artırma ve Eksiltme ve İhale Kanunu hükümleri uygulanmaz.

f) Yükseköğretim üst kuruluşlarının ve üniversitelerin inşaat, makine ve teçhizatı ile ilgili işlerle bunların bakım ve onarımlarında 1050 sayılı Muhasebei Umumiye Kanununun 135 inci maddesi ile 2490 sayılı Artırma ve Eksiltme ve İhale Kanunu hükümleri uygulanmaz.

g) Bir üniversite bütçesindeki ödenekleri, diğer bir üniversite bütçesine aktarmaya, ilgili rektörün görüşü ve Yükseköğretim Kurulunun önerisi üzerine Maliye Bakanı yetkilidir.

2017/9962 SAYILI İHRACATÇILARA HUSUSİ DAMGALI PASAPORT VERİLMESİNE İLİŞKİN ESASLAR HAKKINDA KARAR KAPSAMINDA HİZMET İHRACATINA YÖNELİK UYGULAMA USUL VE ESASLARINA İLİŞKİN GENELGE

BİRİNCİ BÖLÜM
GENEL HÜKÜMLER

Amaç ve Kapsam

Madde 1 - (1) Bu Genelgenin amacı ve kapsamı 2017/9962 sayılı "İhracatçılara Hususi Damgalı Pasaport Verilmesine İlişkin Esaslar Hakkında Karar"ın 6 ncı maddesinin üçüncü fıkrası çerçevesinde hizmet ihracatının tevsikine ilişkin usul ve esasların belirlenmesidir.

Dayanak

Madde 2 - (1) Bu Genelge, 23/03/2017 tarihli ve 30016 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2017/9962 sayılı "İhracatçılara Hususi Damgalı Pasaport Verilmesine İlişkin Esaslar Hakkında Karar"a istinaden hazırlanmıştır.

Tanımlar:

Madde 3 - (1) Bu Genelgede, 2017/9962 sayılı "İhracatçılara Hususi Damgalı Pasaport

Verilmesine İlişkin Esaslar Hakkında Karar"ın 3 üncü maddesinde yer alan tanımlar esas alınacaktır.

(2) Ayrıca,

a) Genel Müdürlük: Serbest Bölgeler, Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü'nü,

b) Hizmet ihracatı: Yurt dışında yerleşik kişi ve kuruluşlara yönelik olarak yurt içi ve/veya yurt dışında gerçekleştirilen, yurt içi ve/veya yurt dışında faydalanılan Ek-1'de sayılan sektörlerdeki hizmet sunumlarını,

c) Hizmet İhracatçısı : Ek-1'de sayılan sektörlerde hizmet ihracatı gerçekleştiren gerçek veya tüzel kişileri,

ç) Hizmet sektörleri: Ek-1'de sayılan sektörleri,

d) Karar: 2017/9962 sayılı "İhracatçılara Hususi Damgalı Pasaport Verilmesine İlişkin Esaslar Hakkında Karar"ı,

e) Koordinatör Birlik: Elektrik, Elektronik ve Hizmet İhracatçıları Birliği'ni,

f) YMM Tasdik Raporu: Hizmet İhracatının Tevsikine Dair Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu'nu

ifade eder.

İKİNCİ BÖLÜM

HUSUSİ DAMGALI PASAPORT BAŞVURULARI VE BAŞVURULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Madde 4 - (1) 2017/9962 sayılı "İhracatçılara Hususi Damgalı Pasaport Verilmesine İlişkin Esaslar Hakkında Karar" kapsamındaki uygulamadan yararlanmak isteyen hizmet ihracatçıları Ek-2'de yer alan başvuru dilekçesi ve Ek-3'te yer alan YMM Tasdik Raporu ile Koordinatör Birliğe başvurur.

Madde 5- (1) Koordinatör Birlik, hizmet ihracatçıları tarafından kendisine ibraz edilen başvuru dilekçesi ve YMM Tasdik Raporu üzerinde yapacağı inceleme neticesinde belirlediği hizmet ihracatçıları ile hizmet ihracatı tutarlarını 15 Şubat, 15 Mayıs, 15 Ağustos, 15 Kasım tarihlerinde Ek-4'de yer alan liste halinde Genel Müdürlüğe iletir.

Madde 6 - (1) Genel Müdürlük iletilen listeler üzerinde yapacağı inceleme neticesinde "Hususi Damgalı Pasaport" uygulamasından yararlandırılması uygun görülen hizmet ihracatçıları ile ihracatçı bazında kaç adet pasaport düzenleneceği hususunu Bölge Müdürlükleri ile Koordinatör Birliğe bildirir.

Madde 7- (1) Bu Genelgenin 6 ncı maddesi kapsamında Koordinatör Birliğe bildirilen hizmet ihracatçılarının sahipleri, ortakları veya çalışanları tarafından hususi damgalı pasaport müracaatı, Ek-5'de yer alan "İhracatçı Firma Yetkilileri İçin Hususi Damgalı Pasaport Talep Formu" aracılığıyla yapılır. Müracaat sahibi tarafından eksiksiz olarak doldurulan ve imzalanan talep formu, hizmet ihracatçısını temsil ve ilzama yetkili kişi/kişiler tarafından da imzalanarak, Koordinatör Birliğe sunulur. Müracaat sahibinin hizmet ihracatçısı yetkilisi olduğunu ve talep formunu imzalayan hizmet ihracatçısını temsil ve ilzama yetkili kişi/kişilerin anılan yetkiyi haiz olduklarını tevsik etmeye yönelik belgeler müracaat sahibi tarafından talep formuna eklenir.

(2) Koordinatör Birlik kendisine ibraz edilen bilgi ve belgeler üzerinden talep formundaki tüm bilgilerin tam ve doğru olarak doldurulduğuna ilişkin kontrolleri gerçekleştirdikten sonra, söz konusu talep formu, Birlik Yönetim Kurulu Başkanı veya yetkilendireceği Başkan Yardımcısı tarafından imzalanır.

(3) Eksiksiz olarak doldurularak imzalanan talep formu, onaylanmak üzere Bölge Müdürlüğüne sunulur. Talep formundaki tüm bilgiler tam ve eksiksiz olarak doldurtularak hizmet ihracatçısında pasaport alabilecek yetkili kişi sayısı açısından da gerekli kontroller yapıldıktan sonra form, Bölge Müdürü veya yetkilendireceği Bölge Müdür Yardımcısı tarafından onaylanır.

(4) Hizmet ihracatçılarının sahipleri, ortakları veya çalışanları, Bölge Müdürlüğü onaylı talep formu ve gerekli diğer belgelerle birlikte ilgili Emniyet Müdürlüğüne şahsen müracaat ederler.

Yetki

Madde 8- (1) Bu Genelgenin uygulanmasında ortaya çıkacak itirazlar ile haklı sebep ve zorunlu hallere ilişkin başvuruları inceleyip sonuçlandırmaya Genel Müdürlük yetkilidir.

Yürürlük

Madde 9- (1) Bu Genelge onaylandığı tarih itibariyle yürürlüğe girer.

Ek-1

HİZMET SEKTÖRLERİ SINIFLANDIRMASI

1. Telekomünikasyon, Bilgisayar ve Bilgi Hizmetleri

1.1. Telekomünikasyon Hizmetleri

1.2. Bilgisayar Hizmetleri (Bilişim, Yazılım ve Donanım Hizmetleri)

1.3. Bilgi Hizmetleri (Haber Ajansı Hizmetleri ve Diğer Bilgi Hizmetleri)

2. Yurtdışı Müteahhitlik Hizmetleri

3. Eğitim Hizmetleri

4. Sağlık Hizmetleri

5. Turizm ve Seyahat ile İlgili Hizmetler

5.1. Gastronomi ve Konaklama Hizmetleri

5.2. Seyahat Acenteliği ve Tur Operatörlüğü Hizmetleri

5.3. Turist Rehberliği Hizmetleri

6. Eğlence ve Kültür Hizmetleri

6.1. Görsel-İşitsel ve İlgili Hizmetler

6.2. Yayıncılık Hizmetleri

7. Taşımacılık Hizmetleri

7.1. Yolcu Taşımacılığı Hizmetleri

7.2. Yük Taşımacılığı ve Lojistik Hizmetleri

7.3. Yer Hizmetleri

7.4. Havaalanı ve Deniz Limanları İşletmeciliği Hizmetleri

8. Mali Hizmetler

8.1. Tüm Sigortacılık ve Sigortacılığa Bağlı Hizmetler

8.2. Bankacılık ve Diğer Mali Hizmetler

9. Diğer İş Hizmetleri

9.1. Danışmanlık Hizmetleri

9.2. Reklamcılık, Kongre, Fuar ve Sergi Organizasyonları Hizmetleri, Pazar Araştırması, Kamuoyu Yoklama/Tarama ve Halkla İlişkiler Hizmetleri

9.3. Mimari, Mühendislik, Bilimsel ve Diğer Teknik Hizmetler

9.4. Teknik Müşavirlik Hizmetleri

9.5. Operasyonel Kiralama ve Leasing Hizmetleri

9.6. Bakım ve Tamir Hizmetleri

9.7. Perakende Hizmetleri

Ek-2

HUSUSİ DAMGALI PASAPORT BAŞVURU DİLEKÇESİ

..... İHRACATÇI BİRLİKLERİ

GENEL SEKRETERLİĞİNE

23/03/2017 tarihli ve 30016 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2017/9962 sayılı "İhracatçılara Hususi Damgalı Pasaport Verilmesine İli$kin Esaslar Hakkında Karar"a istinaden hususi damgalı pasaport uygulamasından faydalanmak istiyoruz.

İli$ikte verdiğimiz bilgilerin doğru olduğunu, yanlı$ bilgi ve belge vermemiz durumunda tüm haklarımızdan vazgeçeceğimizi ve cezai müeyyideleri kabul ettiğimizi, bu bilgilerde meydana gelecek deği$iklikleri en geç 15 (on be$) i$günü içerisinde yazılı olarak bildireceğimizi beyan ederiz.

Bilgileri ve gereğini arz ederim.

Kaşe/İmza/Yetkili Kişi Adı Soyadı

(Hizmet İhracatçısı kaşesi kullanılarak İmza sirkülerinde tatbiki imzası bulunan yetkili kişi/kişilerce imzalanacaktır)

EKLER:

1. Noter onaylı imza sirküleri
2. YMM Tasdik Raporu

Ek-3

Rapor Sayısı :YMM..../....-....

..../..../....

HİZMET İHRACATININ TEVSİKİNE DAİR
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK TASDİK RAPORU

İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin	**Şirket Unvanı:** **Adı Soyadı:** **Bağlı Olduğu Oda:** **Mühür No:** **Büro Adresi:** **Telefon Numarası:**
Tasdik Sözleşmesinin	**Tarihi:** **Sayısı:**
Hizmet İhracatçısının	**Unvanı:** **Adresi:** **Vergi Dairesi:** **Vergi Kimlik Numarası:** **Telefon Numarası:** **E-Posta Adresi:**
Tasdik Kapsamı:	2017/9962 sayılı "İhracatçılara Hususi Damgalı Pasaport Verilmesine İlişkin Esaslar Hakkında Karar" ve anılan Karara ilişkin Uygulama Usul ve Esasları Genelgesi kapsamında hizmet ihracatı tutarının belirlenmesi
Tasdik Dönemi :	Son üç takvim yılı
Rapor Kapsamı Son üç takvim yılı Toplam İhracat Tutarı	
Rapor Kapsamı 1. Takvim Yılı İhracat Tutarı	
Rapor Kapsamı 2. Takvim Yılı İhracat Tutarı	
Rapor Kapsamı 3. Takvim Yılı İhracat Tutarı	

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK TASDİK RAPORU DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ

1- Hizmet İhracatçısının sermayesi, kurucuları ve ortaklık yapısı hakkında bilgi.

(Ortakların adı-unvanı, faaliyet konusu, Vergi/TC Kimlik No, Bağlı olduğu Oda sicil no, Ticaret Sicil/Mersis No, ikamet / Merkez adresleri, ortaklık oranı ve tutarı, her bir ortağın TC Kimlik No ve İkamet adresi, hakkında bilgi).

2- Hizmet İhracatçısının Yönetim Kurulu hakkında bilgi (Yönetim Kurulu üyelerinin adı-soyadı, görev unvanı, ortak olup olmadığı, TC Kimlik No, ikamet adresi, temsil ve ilzama yetkili kişiler).

II. USUL İNCELEMELERİ:

Bu bölümde asgari aşağıdaki hususlar tespit edilecektir:

1- Son üç yıla ait yasal defter, noter tasdik veya e-defter berat bilgileri,

2- Yasal defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin usulüne uygun olup olmadığı, gerçeği yansıtıp yansıtmadığı hakkında bilgi,

3- Şirket muhasebesinden sorunlu meslek mensubuna ait (adı-soyadı, TC Kimlik No, Ruhsat No ve adres bilgileri,

4- Şirket bünyesindeki muhasebe alt yapısı ve uygulamaları hakkında bilgi (uygulanan hesap planının Tek Düzen Hesap Planına uygun olup olmadığı vb),

5- Aylık, üç aylık ve yıllık beyanname ve bildirgelerin süresinde verilip verilmediğine ilişkin bilgiler,

6- Maliye Bakanlığınca belirlenen limitleri aşan tahsilat ve ödemelerin banka ve finans kuruluşları vasıtasıyla yapılıp yapılmadığına ilişkin bilgiler.

III. HİZMET İHRACATI TESPİTİ

Bu bölümde asgari aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur:

1- Hususi Damgalı Pasaport Verilmesine İlişkin Esaslar Hakkında Karar"ın Uygulama Usul ve Esaslarına İlişkin Genelge'nin 3 üncü maddesinin (ç) bendinde sayılan hizmet sektörlerinde (b) bendinde yer alan hizmet ihracatı tanımı kapsamında yurtdışı müşterilerine son üç takvim yılında kesilen faturalara ilişkin tablonun (son üç takvim yılı için toplu ve her takvim yılı için ayrı olmak üzere) hazırlanması. (söz konusu tabloda; fatura tarih ve seri numarası, müşterinin adı/unvanı, adresi, sunulan hizmetin nev'i, tutarı (USD/EUR/TL) (KDV hariç), yevmiye defterine kayıt tarih-no. yer almalıdır.)

2- Yukarıda belirtilen tabloda yer alan faturaların;

· İçerik olarak mükellefin faaliyet konusu ile uyumlu olup olmadığı,

· Yurt dışı müşteriler ile yapılan sözleşmeler kapsamında olup olmadığı,

· Yasal deftere süresinde kaydedildiği,

· Fatura kapsamı tahsilatların gerçekleştirildiği,

· İlgili yıl KDV, geçici vergi ve Kurumlar / Gelir Vergisi Beyannamesine dahil edilip edilmedii,

hususlarının tespit ve tasdik edilmesi.

(Yukarıda belirtilen hususlarla ilgili olarak tasdik raporunda yapılacak açıklamaların ayrıntılı olması gerekmektedir. Yeminli mali müşavirler tasdik ettikleri raporda verilen bilgilerin doğruluğunun ve gerçeğe uygunluğunun ispatında kullanılabilecek her türlü bilgi ve belgeyi tasdik raporuna ekleyeceklerdir.)

IV. SONUÇ:

Bu bölümde yeminli mali müşavirler, hizmet ihracatçılarının yasal defter ve belgeleri üzerinden 2017/9962 sayılı "İhracatçılara Hususi Damgalı Pasaport Verilmesine İlişkin Esaslar Hakkında Karar" ve söz konusu Kararın Uygulama Usul ve Esasları Genelgesi kapsamında hizmet ihracatı tutarını belirleyecek ve anılan Karar ile Genelge uyarınca hizmet ihracatçısının yeşil pasaport uygulamasından yararlandırılmasında sakınca bulunmadığı hakkında görüş beyan edecektir.

Adı ve Soyadı

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR

İmza-Mühür

Ekler:

1. Tasdik Sözleşmesi

2. YMM Faaliyet Belgesi

3. YMM onaylı son 3 yıla ait Fatura Listesi.

4. YMM Onaylı son 3 yıla ait Yıllık Beyanname ve eki Mali Tablolar

5. İhtiyaç duyulan diğer belgeler

Ek-4

HUSUSİ DAMGALI PASAPORT UYGULAMASI KAPSAMINDA BAŞVURUDA BULUNAN HİZMET İHRACATÇILARI LİSTESİ

ABD Doları

Hizmet İhracatçısı Unvanı	Sektör	*Sektör Kodu	İhracat Tutarı (son üç takvim yılı itibariyle) (ABD Doları)	Yıllık İhracat tutarı

*Ek-1'deki listede yer alan sektör kodları yazılacaktır

Ek-5

İHRACATÇI FİRMA YETKİLİLERİ İÇİN HUSUSİ DAMGALI PASAPORT TALEP FORMU

Düzenlenme Tarihi:

FOTOĞRAF (Mutlaka Dolacak) (Mühür)

Fotoğraf, talep formunu onaylayan Bölge Müdürlüğü tarafından mühürlenecektir.

NÜFUS CÜZDANI/TÜRKİYE CUMHURİYETİ KİMLİK KARTI BİLGİLERİ

T.C. Kimlik No.	
Soyadı	
Adı	
Baba Adı	
Ana Adı	
Doğum Tarihi (Gün-Ay-Yıl)	
Cinsiyeti	
Seri No.	
Geçerlilik Tarihi	
Veren Makam	

FİRMA VE FİRMA YETKİLİSİNE AİT DİĞER BİLGİLER

Firmanın Vergi Kimlik Numarası						
Firmanın Unvanı						
Firmanın ... Yılında Hususi Damgalı Pasaport Alabilecek Toplam Yetkili Sayısı	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**(Bölge Müdürlüğünce işaretlenecektir.)**
Firma Yetkilisinin Görev Unvanı	**Sahip**			**Ortak**		**Çalışan**
Firma Yetkilisinin Öğrenim Durumu						

Formdaki bilgilerin ve diğer hususların doğruluğunu onaylarım.

Müracaat Sahibi Firma Yetkilisi (Ad-Soyad-İmza)

Firmanın Temsil ve İlzama Yetkili Temsilcisi (Ad-Soyad-İmza)

İhracatçı Birliği Yönetim Kurulu Başkanı/Başkan Yardımcısı (Ad-Soyad-İmza)

Bölge Müdürü/Bölge Müdür Yardımcısı (Ad-Soyad-İmza)

Bölge Müdürlüğü Mührü

Formun Arka Yüzü

GEREKLİ OLAN BELGELER

1- Nüfus Cüzdanı/Türkiye Cumhuriyeti Kimlik Kartı Aslı

2- Pasaport alacak kişi için iki adet Biometrik Fotoğraf (cepheden çekilmiş, arka fon rengi beyaz ve ICAO Standartlarına uygun)

3- Pasaport cüzdan bedelinin yatırıldığına Hakkında dekont

4- Daha önce herhangi bir pasaport alınmışsa getirilmesi

DİĞER HUSUSLAR

> Bu form düzenlendiği tarihten itibaren altmış (60) gün geçerlidir.

> Bu form üzerindeki bilgilerin eksik, yanlış ve/veya yanıltıcı olması durumunda bu formu imzalayan müracaat sahibi firma yetkilisi, firmanın temsil ve ilzama yetkili temsilcisi ve ihracatçı birliği yönetim kurulu başkanı/başkan yardımcısı sorumludur.

> Formun ön ve arka yüzü tek sayfada olmalıdır.

> Bölge müdürlüklerinin, hususi damgalı pasaport talep formu ve belgelerini imzalamaya yetkili kılınan yetkililerinin imza sirkülerini birer yıllık dönemler halinde her yılın 1 Ocak tarihine kadar bulundukları yerin İl Emniyet Müdürlüğü Pasaport 5ube Müdürlüğüne göndermeleri gerekmektedir.

> Talep formu imzalamaya yetkili kılınan kişilerce ıslak imzalı ve mühürlü olmalıdır.

> Talep formunu imzalamaya yetkili kılınan bölge müdürlüğü yetkilisinin değişmesi halinde durumun ilgili bölge müdürlüğünce derhal bulundukları yerin İl Emniyet Müdürlüğü Pasaport Şube Müdürlüğüne bildirilmesi gerekmektedir.

> Hususi damgalı pasaport hak sahipliğinin ortadan kalkması halinde, durum firma tarafından derhal bölge müdürlüğüne ve bölge müdürlüğü tarafından derhal pasaportu veren İl Emniyet Müdürlüğü Pasaport Şube Müdürlüğüne bildirilir.

11.05.2016 tarih ve 29709 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "TÜRK AKREDİTASYON KURUMUNCA UYGULANACAK AKREDİTASYON KULLANIM ÜCRETİ/PAYINA DAİR (2016/1) SAYILI TEBLİĞ'E aynen aşağıda yer verilmiştir.

Amaç ve kapsam:

MADDE 1 – (1) Bu Tebliğin amacı, Türk Akreditasyon Kurumu tarafından akredite edilen kuruluşların 2016 yılı için ödeyecekleri akreditasyon kullanım ücreti veya paylarını belirlemek ve bunların ödenmesine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

Dayanak:

MADDE 2 – (1) Bu Tebliğ, 27/10/1999 tarihli ve 4457 sayılı Türk Akreditasyon Kurumu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun 21 inci maddesine dayanılarak hazırlanmıştır.

Akreditasyon kullanım ücreti/payları ve bildirimi:

MADDE 3 – (1) Türk Akreditasyon Kurumu tarafından akredite edilen kuruluşlar, akredite oldukları kapsamlarda yürüttükleri faaliyetleri dolayısıyla, 2016 yılı içinde elde ettikleri brüt gelirlerden (akredite kuruluşların devlete ödediği vergi ve kesinti dâhil) 4 üncü maddede belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde akreditasyon kullanım ücreti/payını Türk Akreditasyon Kurumuna beyan etmekle ve ödemekle yükümlüdür.

(2) Yurt içinde faaliyet gösteren akredite kuruluşların tamamı, 2016 yılında akreditasyon kapsamında elde ettikleri brüt gelirlerini hesaplayıp, usul ve esasları Türk Akreditasyon Kurumu tarafından yıl sonunda, www.turkak.org.tr adresinde yayınlanan duyuruya uygun şekilde, 2017 yılı Mart ayı sonuna kadar Türk Akreditasyon Kurumuna bildirir.

(3) Yurt içinde faaliyet gösteren akredite kuruluşların bu bildirimlerini ispat eden mali belgeleri, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirler ya da 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 61 inci maddesinde sayılan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetlerini yürüten muhasebe yetkilisi tarafından imzalanıp onaylanır ve bir örneği Türk Akreditasyon Kurumuna gönderilir.

Akreditasyon kullanım ücreti/payı hesaplanması ve ödenmesi:

MADDE 4 – (1) Yurt içinde faaliyet gösteren akredite kuruluşlardan;

a) Akredite oldukları kapsamlarda yürüttükleri faaliyetler dolayısıyla 2016 yılında elde ettikleri brüt gelirleri toplamı yirmi bin (20.000) Türk Lirası ve altında olanlar ile akreditasyon kapsamındaki faaliyetlerden herhangi bir gelir elde etmeyenler, gelirleri ile ilgili bildirimde bulunur, ancak akreditasyon kullanım ücreti/payı ödemez.

b) Akredite oldukları kapsamlarda yürüttükleri faaliyetler dolayısıyla 2016 yılı içinde elde ettikleri brüt gelirlerinin toplamı yirmi bin (20.000) Türk Lirasının üzerinde olanlar, brüt gelirlerinin toplamı üzerinden binde altı (%0,6) oranında hesaplanacak payı, izleyen

yılın Mart ayı sonuna kadar Türk Akreditasyon Kurumunun bildireceği banka hesap numaralarına öder.

(2) Yurt dışında faaliyet gösteren akredite kuruluşlar ise, akreditasyon kullanımı ile ilgili herhangi bir bildirimde bulunmaz ve kullanım ücreti/payı ödemez.

(3) Yurt içinde faaliyet gösteren kuruluşların kullanım ücreti/payı ile ilgili bildirim yapmaması ya da hesaplanan ücret ve payı süresi içerisinde Türk Akreditasyon Kurumu hesaplarına yatırmaması halinde, kuruluş hakkında hem yasal takip işlemi hem de akreditasyonun askıya alınması işlemi başlatılır.

Yürürlük:

MADDE 5 – (1) Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme:

MADDE 6 – (1) Bu Tebliğ hükümlerini Türk Akreditasyon Kurumu Yönetim Kurulu yürütür.

29.01.2018 tarih ve 30670 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış "BAZI ÜRÜNLERİN İTHALATINDA TARİFE KONTENJANI UYGULANMASINA İLİŞKİN TEBLİĞ" ve EKLERİ aşağıya aynen alınmıştır.

Amaç ve kapsam

MADDE 1 – (1) Bu Tebliğin amacı, domates salçası ithalatında uygulanacak tarife kontenjanının dağıtım yöntemi ile başvuru ve kullanım usul ve esaslarının belirlenmesidir.

Dayanak

MADDE 2 – (1) Bu Tebliğ, 15/1/2019 tarihli ve 650 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile yürürlüğe konulan Bazı Ürünlerin İthalatında Tarife Kontenjanı Uygulanması Hakkında Karar ve 14/4/2010 tarihli ve 2010/339 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan İthalatta Kota ve Tarife Kontenjanı İdaresi Hakkında Karara dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

MADDE 3 – (1) Bu Tebliğde yer alan;

a) Bakanlık: Ticaret Bakanlığını,

b) Genel Müdürlük: Ticaret Bakanlığı İthalat Genel Müdürlüğünü,

c) GTİP: Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonunu,

ç) İthal lisansı: Tarife kontenjanı uygulaması kapsamında ithalat yapılmasını sağlamak üzere Bakanlıkça düzenlenen elektronik belgeyi,

ifade eder.

Tarife kontenjanı başvuruları ve dağıtımı

MADDE 4 – (1) 15/1/2019 tarihli ve 650 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile yürürlüğe konulan Bazı Ürünlerin İthalatında Tarife Kontenjanı Uygulanması Hakkında Karar uyarınca açılan tarife kontenjanının dağıtımı, tarife kontenjanı konusu ürünleri domates salçası üretiminde hammadde olarak kullanan sınai firmalara yapılır.

(2) Tarife kontenjanı taleplerine ilişkin başvuruların, bu Tebliğin yayımı tarihinden itibaren 10 iş günü içerisinde, Bakanlık web sitesinde (www.ticaret.gov.tr) yer alan "E-İşlemler" bağlantısı altında bulunan "İthalat İşlemleri" kısmından elektronik imza ile yapılması gerekmektedir.

(3) Tarife kontenjanı taleplerine ilişkin elektronik imza sahibi kişilerin firmalar adına başvuru yapmak üzere yetkilendirilmesi, 27/12/2017 tarihli ve 30283 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan İthalat İşlemlerinde Elektronik Başvuru Sistemi Tebliği (İthalat: 2017/3) çerçevesinde yapılır.

(4) Tarife kontenjanı taleplerine ilişkin başvurularda, ikinci fıkrada belirtilen "İthalat

İşlemleri" sayfasında bulunan "Başvuru İşlemleri" ana başlığı altındaki "Başvuru Girişi" ekranında Belge Türü olarak "TPS-0954-İthal Lisansı (Tarım-Otonom)", Tebliğ/Karar olarak da bu Tebliğ seçilir. Başvuru formunun elektronik olarak doldurulup Ek-1'de yer alan bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz bir şekilde sisteme yüklenmesinden sonra yetkili kullanıcı tarafından elektronik imza atılması suretiyle başvuru tamamlanır.

(5) Bu Tebliğ kapsamında yapılacak beyanın doğruluğuyla ve ithal mallarla ilgili incelemeleri yapmaya veya yaptırmaya Bakanlık yetkilidir. Gerekli görülmesi halinde, elektronik ortamda sunulan bilgi ve belgelerin asılları ile ilave veya açıklayıcı bilgi ve belge istenebilir.

(6) Ek-1'de yer alan bilgi ve belgeleri tam ve eksiksiz olarak içermeyen veya başvuru süresi içerisinde yapılmayan veya birinci fıkrada belirtilen nitelikte olmayan firmalar tarafından yapılan başvurular olumsuz sonuçlandırılır.

(7) Firmalara başvuruda talep ettikleri tarife kontenjanı miktarından daha fazla miktarda tahsisat yapılmaz.

(8) Değerlendirmeye alınabilecek nitelikteki başvurularda talep edilen toplam tarife kontenjanı miktarının, açılmış olan tarife kontenjanı miktarından daha düşük olması durumunda, talepler aynen karşılanır. Ancak, değerlendirmeye alınabilecek nitelikteki başvurularda talep edilen toplam tarife kontenjanı miktarının açılan tarife kontenjanı miktarından daha fazla olması durumunda ise dağıtım, 14/4/2010 tarihli ve 2010/339 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan İthalatta Kota ve Tarife Kontenjanı İdaresi Hakkında Karar hükümleri çerçevesinde Ek-1 ve Ek-2'de sunulan bilgi ve belgeler dikkate alınarak gerçekleştirilir.

İthal lisansı düzenlenmesi

MADDE 5 – (1) Bu Tebliğde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde tarife kontenjanı tahsisatı yapılan firmalar adına Bakanlıkça elektronik olarak ithal lisansı düzenlenir ve başvuru formunda yer alan e-posta adresine bildirilir. Bildirimde Bakanlıkça elektronik ortamda (Tek Pencere Sistemi) verilen 23 haneli belge numarası ile belge tarihi yer alır. Başvuru sahibine ayrıca yazılı bildirim yapılmaz. Başvuru formunda firmaya ait doğru ve geçerli bir e-posta adresinin bildirilmemesi halinde doğabilecek sorunlardan Bakanlık sorumlu tutulamaz.

İthal lisansı kullanımı

MADDE 6 – (1) Bu Tebliğ kapsamında Bakanlıkça düzenlenen ithal lisansları, 31/5/2019 tarihine (bu tarih dahil) kadar geçerli olup bu süre kesinlikle uzatılamaz.

(2) Tarife kontenjanı kapsamında yapılacak ithalatta Bakanlıkça düzenlenen ithal lisansı gümrük beyannamesinin tescilinde ilgili gümrük idaresince aranır. Bu Tebliğ kapsamında ithal edilecek maddelere ilişkin gümrük beyannamesinin, ithal lisansının geçerlilik süresi içerisinde tescil edilmiş olması şarttır.

(3) Bu Tebliğ kapsamında düzenlenen ithal lisansıyla yapılacak ithalatta sadece ithal lisansında kayıtlı miktar kadar ithalat için indirimli gümrük vergisi ve/veya diğer mali yükler uygulanmak üzere ithalat yapılabilir.

(4) İthal lisansı kapsamındaki ithalatın doğrudan ithal lisansı sahibi firma tarafından yapılması zorunludur. İthal lisansı üçüncü kişilere devredilemez.

(5) Bu Tebliğin 5 inci maddesi kapsamında yapılan bildirimde yer alan belge numarası ve belge tarihi yükümlü tarafından beyannamenin 44 nolu kutusunda "Belge Referans No" ve "Belge Tarihi" alanlarında beyan edilir.

Yaptırım

MADDE 7 – (1) Bu Tebliğ kapsamında yapılacak ithalat işlemlerine esas olan belgelerde tahrifat yapıldığının, sahte belge kullanıldığının, yanlış veya yanıltıcı bilgi verildiğinin, ithal lisansının üçüncü kişilere devredildiğinin veya ithal işlemlerinde bu Tebliğ ile belirtilen diğer hususlara aykırı davranıldığının tespiti halinde, yapılan tarife kontenjanı tahsisatı iptal edilir.

Diğer mevzuat hükümleri

MADDE 8 – (1) Bu Tebliğ, tarife kontenjanı kapsamında ithalatı gerçekleşecek eşyanın ithalatının tabi olduğu diğer mevzuat hükümlerinin uygulanmasını engellemez.

Yetki

MADDE 9 – (1) Bakanlık bu Tebliğ hükümlerine istinaden, genelgeler çıkarmaya, izin ve talimat vermeye, özel ve zorunlu durumları inceleyip sonuçlandırmaya ve uygulamada ortaya çıkacak ihtilafları idari yoldan çözmeye yetkilidir.

Yürürlük

MADDE 10 – (1) Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 11 – (1) Bu Tebliğ hükümlerini Ticaret Bakanı yürütür.

Ek. 1

BAŞVURUDA İBRAZI GEREKEN BELGELER

1. Domates salçası üretimi ile ilgili üretim ve/veya tüketim rakamlarını ayrıntılı olarak içeren ve başvuruda bulunan firma adına düzenlenmiş geçerli kapasite raporunun sureti

2. Başvuruda bulunan firma ile domates üreticisi arasında imzalanan "Tarımsal Üretim Sözleşmesi' nin sureti (2018 yılına ilişkin bir sözleşme bulunması halinde ibraz edilmek üzere)

3. Başvuru sahibi firmayı temsil ve ilzama yetkili temsilci veya temsilciler ile Yeminli Mali Müşavir tarafında imzalanmış "Domates Salçası Faaliyet Raporu" (Ek. 2) ("Domates Salçası Faaliyet Raporu" ve eki tablolara ait her bir sayfanın Yeminli Mali Müşavir ile başvuru sahibi firmayı temsil ve ilzama yetkili temsilci veya temsilciler tarafından imzalanmış olması gerekmektedir.)

4. Yeminli Mali Müşavirin bağlı bulunduğu Yeminli Mali Müşavirler Odası'ndan alınan ve başvuru tarihi itibariyle geçerli "Faaliyet Belgesi"

Ek. 2/a

- DOMATES SALÇASI FAALİYET RAPORU ÖRNEĞİ -

Tarih: ---/ -- /------

Aşağıda unvanı ve sicil numarası belirtilen firmanın başvurusu üzerine, firmanın muhasebe kayıtlarının ve ilgili diğer belgelerin tetkiki sonucunda firmanın faaliyetlerine ve 2018 yılı içerisinde alımı yapılan domatese ilişkin aşağıda yer alan bilgilere ulaşıldığını, rapora esas teşkil eden müstahsil makbuzlarının, alım ve satım faturalarının ve diğer bilgi ve belgelerin doğruluğunun teyit edildiğini, müstahsil makbuzları, alım ve satım faturaları ile borsa tescil belgelerinin arkalarına *"İş bu belge 15/1/2019 tarihli ve 650 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı uyarınca açılan tarife kontenjanlarından faydalandırılmak üzere "Domates Salçası Faaliyet Raporu'nun düzenlenmesinde kullanılmıştır*." şerhi düşüldüğünü, söz konusu bilgilerin doğru olduğunu ve bilgilerin doğru olmaması halinde doğacak hukuki sorumluluktan müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğumuzu beyan, kabul ve taahhüt ederiz.

Firma Yetkilisi	YMM Adı Soyadı
Adı Soyadı, Unvanı	Mühür
Kaşe	İmza ve Kaşe

Ek. 2/b

- DOMATES SALÇASI FAALİYET RAPORU ÖRNEĞİ -

1-FİRMA BİLGİLERİ	
Firma Unvanı (Ticaret Sicil Gazetesinde yer aldığı şekliyle):	
Vergi Numarası:	
Ticaret Sicil No.:	
Adres (Ticaret Sicil Gazetesinde yer alan tebligat adresi:	
Telefon No./Faks No./E-posta adresi:	

2-İNCELEMEYİ YAPAN YEMİNLİ MAL MÜŞAVİRİN	
Adı Soyadı:	
Bağlı Olduğu Oda:	
Adres:	
Telefon No./Faks No./E-posta adresi:	

3-DOMATESE İLİŞKİN BİLGİLER	
Başvuru Sahibi Firmanın Domates İşleme Kapasitesi (Kg) :	
Başvuru Sahibi Firmanın Yerli Domates Satın Almaları (2018 yılı içerisinde) (Kg) :	
-Doğrudan Üreticiden Satın Alınan Domates Miktarı (Kğ):	
A- Sözleşmeli Üretim Yapılan Üreticiden Alınan (Kğ):	
B- Diğer Üreticiden Alınan (Kğ):	
-Diğer Satın Alımlardan Domates Miktarı (İthalat hariç) (Kğ):	
Başvuru Sahibi Firmaca Satın Alınarak (ithalat hariç) İşlenen Domates Miktarı (Kg) :	

4-FİRMANIN DOMATES SALÇASI ÜRETİM KAPASİTESİNE İLİŞKİN BİLGİLER	
-Domates Salçası Üretim Kapasitesi (Ton):	

5-FİRMANIN DOMATES SALÇASI FİİLİ ÜRETİMİNE İLİŞİKİN BİLGİLER	
Domates Salçası Fiili Üretimi	
-2016 Yılı Fiili Üretimi (Ton):	
-2017 Yılı Fiili Üretimi (Ton)*:*	
-2018 Yılı Fiili Üretimi (Ton)*:*	

6-FİRMANIN FİİLİ TÜKETİMİNE İLİŞKİN BİLGİLER	
Domates Fiili Tüketimi	
-2016 Yılı Fiili Tüketimi (Ton):	
-2017 Yılı Fiili Tüketim*i (Ton):*	
-2018 Yılı Fiili Tüketim*i (Ton):*	
Domates Salçası Üretimi İçin Üçlü (Triple) Konsantre Fiili Tüketim *	
-2016 Yılı Fiili Tüketimi (Ton):	
-2017 Yılı Fiili Tüketim*i (Ton):*	
-2018 Yılı Fiili Tüketim*i (Ton):*	

7-FİRMANIN DOMATES SALÇASI YURTİÇİ SATIŞLARINA İLİŞKİN BİLGİ-LER	
Domates Salçası Yurtiçi Satışları	
-2016 Yılı Yurtiçi Satışları (Ton):	
-2017 Yılı *Yurtiçi Satışları (Ton):*	
-2018 Yılı *Yurtiçi Satışları (Ton):*	

8- FİRMANIN DOMATES SALÇASI İHRACATINA İLİŞKİN BİLGİLER	
Domates Salçası İhracatı	
-2016 Yılı İhracatı *(Ton):*	
-2017 Yılı İhracatı *(Ton):*	
-2018 Yılı İhracatı *(Ton):*	

(*) İlave tuz hariç briksi en az %36

Firma Yetkilisi
Adı Soyadı, Unvanı
Kaşe

YMM Adı Soyadı
Mühür
İmza ve Kaşe

Ek. 2/c

DOMATES SALÇASI FAALİYET RAPORU EKİ TABLOLAR

Tablo – 1

Doğrudan Üreticiden Satın Alınan Domatese İlişkin Bilgiler					
Tarife Kontenjanından Faydalanacak **Firmanın Unvanı/Adı ve Soyadı:**					
1.Müstahsil Makbuzu ve Müstahsile İlişkin Bilgiler					***Sayfa Numarası:……***
Sıra No.	**Müstahsilin Adı ve Soyadı**	**Makbuzun Düzenlendiği Tarih**	**Müstahsilin T.C. Kimlik Numarası**	**Müstahsilin Çiftçi Kayıt Sistemine Kayıtlı Olduğu Yer (İlçe / İl)**	**Makbuzda Belirtilen Miktar (Kğ)**
				……. Sayfadan Devreden Yekûn:	
1					
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9					
10					
11					
12					
13					
14					
15					
16					
17					
18					
19					
20					
21					
22					
23					
24					
	……. Numaralı Sayfa Toplamı :				
	Bir Sonraki Sayfaya Devreden Yekûn:				

Firma Yetkilisi
Adı Soyadı, Unvanı
Kaşe

YMM Adı Soyadı
Mühür
İmza ve Kaşe

Tablo – 2

Diğer Satın Alımlara (İthalat hariç) İlişkin Bilgiler					
Tarife Kontenjanından Faydalanacak Firmanın Unvanı/Adı ve Soyadı:					
I. Faturaya İlişkin Bilgiler					
Sıra No.	Fatura Tarihi	Fatura Numarası	Satıcının Unvanı/ Adı ve Soyadı	Alıcının Unvanı/ Adı ve Soyadı	Miktar (Kğ)
1					

II. Alım-Satım Beyannamesine (Borsa Tescil Belgesi) İlişkin Bilgiler						
Sıra No.	Faturanın Tescil Edildiği Borsa Adı	Tescil Tarihi	Tescil Numarası	Satıcının Unvanı/ Adı ve Soyadı	Alıcının Unvanı/ Adı ve Soyadı	Miktar (Kğ)
1						

III. Borsa Tescil Belgesi Konu Fatura Kapsamı Ürüne İlişkin Müstahsil Makbuzları ile Müstahsil Hakkında Bilgiler					
				Sayfa Numarası: …….	
Sıra No.	Müstahsilin Adı ve Soyadı	Makbuzun Düzenlendiği Tarih	Müstahsilin T.C. Kimlik Numarası	Müstahsilin Çiftçi Kayıt Sistemine Kayıtlı Olduğu Yer (İlçe / İl)	Makbuzda Belirtilen Miktar (Kğ)
				…… Sayfadan Devreden Yekûn	
1/1					
1/2					
1/3					
1/4					
1/5					
1/6					
1/7					
1/8					
1/9					
1/10					
1/11					
1/12					
1/13					
1/14					
1/15					
1/16					
1/17					
1/18					
1/19					
1/20					
	…….Numaralı Sayfa Toplamı:				
	Bir Sonraki Sayfaya Devreden Yekûn:				

Firma Yetkilisi

Adı Soyadı, Unvan

Kaşe

YMM Adı Soyadı

Mühür

İmza ve Kaşe

Tablo – 3

Diğer Satın Alımlara (İthalat hariç) İlişkin Bilgiler													
Tarife Kontenjanından Faydalanacak Firmanın Unvanı / Adı ve Soyadı												Sayfa Numarası: …….	
I. Faturaya İlişkin Bilgiler						*II. Alım-Satım Beyannamesine (Borsa Tescil Belgesi) İlişkin Bilgiler*						*III. Borsa Tescil Belgesi Konusu Fatura Kapsamı Ürüne İlişkin Müstahsil Makbuzları Toplam Miktarı (Kğ)*	
Sıra No.	Fatura Tarihi	Fatura Numarası	Satıcının Unvanı/Adı veSoyadı	Alıcının Unvanı/Adı veSoyadı	Miktar (Kğ)	Faturanın Tescil Edildiği Borsa Adı	Tescil Tarihi	Tescil Numarası	Satıcının Unvanı/Adı ve Soyadı	Alıcının Unvanı/Adı veSoyadı	Miktar (Kğ)		
	……..Sayfadan Devreden Yekûn:					……..Sayfadan Devreden Yekûn:						..... Sayfadan Devreden Yekûn:	
1													
2													
3													
4													
5													
6													
7													
8													
9													
10													
11													
12													
13													
14													
15													
16													
17													
18													
19													
20													
	……Numaralı Sahife Toplamı:					……Numaralı Sahife Toplamı:						……Numaralı Sahife Toplamı:	
	Bir Sonraki Sayfaya Devreden Yekûn:					Bir Sonraki Sayfaya Devreden Yekûn:						Bir Sonraki Sayfaya Devreden Yekûn:	

AÇIKLAMALAR:

1. Müstahsil makbuzlarının, rapora esas teşkil edebilmesi için, müstahsil makbuzlarında çiftçinin adı ve soyadının, müstahsil makbuzunun düzenlenme tarihinin ve miktarının yer alması, müstahsilin T.C. kimlik numarasına sahip olması gerekmektedir. Her halükarda müstahsil makbuzunun 1/1/2018 – 31/12/2018 tarihleri (bu tarihler dahil) arasında düzenlenmiş olması gerekmektedir.

2. Çiftçi alımları dışında yapılan alımlara ilişkin faturaların teyidinin yapılması ve ayrıca borsada tescil ettirildiğinin tespit edilmesi gerekmektedir. Borsa tescili bulunmayan faturaların beyana konu edilmemesi gerekmektedir.

3. Tablo – 1' de beyan edilen müstahsil makbuzlarının başvuruda bulunan firma adına düzenlenmiş olması gerekmektedir.

4. Tablo – 2 her alım faturası için ayrı ayrı doldurulması gerekmektedir.

5. Fatura ve müstahsil makbuzu tarihinin 1/1/2018 – 31/12/2018 tarihleri (bu tarihler dahil) arasında olması gerekmekte olup, bu tarihler dışındaki faturaların ve müstahsil makbuzlarının beyana konu edilmemesi gerekmektedir.

6. Borsa tescil tarihinin, fatura tarihiyle aynı veya fatura tarihinden itibaren 1 aylık süre içerisinde olması gerekmektedir. Müstahsil makbuzu tarihi ise fatura tarihinden önce veya fatura tarihi ile aynı olmalıdır.

7. Faturada yer alan miktar, borsa tescilindeki miktar ile beyan edilen müstahsil makbuzlarının toplam miktarı arasında farklılık olması durumunda düşük olan miktar esas alınacaktır.

8. Faturaya, borsa tesciline, müstahsil makbuzuna ve müstahsile ilişkin beyan edilmesi gereken bilgilerden herhangi birinin eksik olması halinde beyan konusu edilmemesi gerekmektedir.

9. Borsa Tescil Belgesi konusu fatura kapsamı ürüne ilişkin müstahsil makbuzu bulunmaması ve/veya beyana konu edilecek nitelikte müstahsil makbuzunun olmaması durumunda, Tablo – 2' de müstahsil makbuzu ile müstahsile ilişkin bilgilerin yer aldığı bölümlere "YOK" yazılması gerekmektedir.

10. Tablo – 2' de borsa tesciline ilişkin "Sıra No." ait olduğu fatura "Sıra No" ile aynı olacak ve her bir fatura için "1" den başlayarak birbirini takip edecek şekilde "Sıra No" verilecektir. Müstahsil makbuzlarına ilişkin "Sıra No" bölümü ise ilk bölüme fatura "Sıra No" su yazılmak kaydıyla her bir müstahsil makbuzu için "1" den başlayarak birbirini takip edecek numaralar verilerek doldurulacaktır. Örneğin; "5" "Sıra No" lu faturanın borsa tescil "Sıra No" su da "5" olurken, bu faturaya ilişkin müstahsil makbuzları "5/1, 5/2, 5/3…" şeklinde sıralanacaktır.

11. Faturada yer alan "Satıcının Unvanı/Adı ve Soyadı" ve "Alıcının Unvanı/Adı ve Soyadı" nın borsa tesciline ilişkin bilgilerdeki ile aynı olması gerekmektedir.

12. Tablo – 2 doldurulurken "I. Faturaya İlişkin Bilgiler" kısmına her bir faturaya ilişkin bilgiler sırasıyla yazılmalıdır. Tablo – 3' ün "II. Alım-Satım Beyannamesine (Borsa Tescil

belgesi) İlişkin Bilgiler" kısmına her bir faturanın borsa tescil bilgileri sırasıyla ve ilgili olduğu fatura satırına karşılık gelecek şekilde yazılmalıdır. Tablo – 3' ün "III. Borsa Tescil Belgesi Konusu Fatura Kapsamı Ürüne İlişkin Müstahsil Makbuzları Hakkında Bilgiler" kısmına ise fatura ve borsa tescil belgesine konu olan ürünü satan müstahsil veya müstahsillerin hazırladıkları müstahsil makbuzlarının toplam değerleri, 1 ve 9 no.lu açıklamalar da göz önünde bulundurularak yazılmalıdır. Tablo – 3' te yer alan bilgiler Tablo – 2' de belirtilen bilgilerin icmalidir.

13. Başvuruda ibrazı gereken belgelerden EK-2 kapsamı tabloların (Ek – 2/b, Ek -2/c: Tablo -1, Tablo – 2, Tablo – 3) aynı zamanda başvuru süresi içerisinde tarkontarim@ticaret.gov.tr adresine "MS Excel" formatında e-posta yoluyla iletilmesi gerekmektedir.

EK. 101

Rapor Sayısı: YMM ----/---/--- **İstanbul ---/---/----**

Rapor Ekler:….

KOBİ TANIMINA UYGUN İŞLETME ÖLÇÜTÜNÜN TESPİTİNE İLİŞKİN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK TASDİK RAPORU

1. İNCELEMEYİ YAPAN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRİN:

Adı Soyadı:

Bağlı Bulunduğu Oda ve Sicil Numarası:

Ruhsat Numarası:

Adresi:

Telefon No:

Vergi Dairesi ve Hesap Numarası:

2. TESPİTİ YAPILAN ŞİRKETİN:

Unvanı:

Adresi:

Vergi Dairesi ve Hesap Numarası:

Sermayesi:

Ticaret Sicil No.:

Şirket Yetkili (lerin /sinin)Adı ve Unvanı:

3. ŞİRKETİN YASAL DEFTERLERİNİN TASDİKİNE İLİŞKİN BİLGİLER:

Tespitin Yapıldığı döneme ait defterler:

Yılı	Defterin Nev'i	Tasdik Makamı	Tasdik Tarih ve No.

4. İŞLETME TÜRÜ:

Bağımsız İşletme	
Ortak İşletme	
Bağlı İşletme	

5. KOBİ TANIMINA UYGNLUK KRITERLERİ:

İlgili yılın en son onaylanan hesap dönemi ile ilgili;

Çalışan Kişi Sayısı	Net Satış Hasılatı (TL)	Mali Bilanço Toplamı (TL)

6. İNCELEMELER:

Şirketin…… dönemine ait çalışan sayısı, net satış hasılatı ve mali bilanço toplamı; şirketin ilgili dönem finansal tablolarına bakılarak, 6102 sayılı Kanunun 1522 inci maddesi gereği 18.11.2005 tarih ve 25997 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan ve 2012/3834 ve 2018/11828 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları ile değiştirilen "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkındaki Yönetmelik" kapsamında KOBİ tanımına uygunluk yukarıda belirtilen kriterlere göre tespit edilmiştir.

7. SONUÇ:

Şirketin, çalışan sayısı ….. kişiden az ve net satış hasılatı veya mali bilanço toplamı işletmenin türüne göre seçilen herhangi bir bilanço toplamı …….. TL yi aşmadığından ……Anonim/Limited Şirketi, Küçük ve Orta Büyüklükte İşletme statüsündedir.

Yeminli Mali Müşavirin

Adı ve Soyadı

İmza ve Mühür

YÖNETMELİK

(18.11.2005 tarih ve 25997 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.)

(04.11.2012 tarih ve 28457 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 2012/3834 sayılı ve 24.06.2018 tarih ve 30458 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 2018/11828 sayılı BKK ile yapılan değişiklikler işlenmiştir.)

Karar Sayısı: 2005/9617

Ekli "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik"in yürürlüğe konulması; Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın 28/7/2005 tarihli ve 5674 sayılı yazısı üzerine, 3143 sayılı Sanayi ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun ek 1 inci maddesine göre, Bakanlar Kurulu'nca 19/10/2005 tarihinde kararlaştırılmıştır.

KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELERİN TANIMI, NİTELİKLERİ VE SINIFLANDIRILMASI HAKKINDA YÖNETMELİK

Amaç:

Madde 1 - Bu Yönetmeliğin amacı; küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin tanımına, niteliklerine ve sınıflandırılmasına ilişkin esasların belirlenmesi ve bu tanım ve esasların tüm kurum ve kuruluşların uygulamalarında esas alınmasını sağlamaktır.

Kapsam:

Madde 2 - Bu Yönetmelik; küçük ve orta büyüklükteki işletmeler ile bu işletmelerin tanımlarına, niteliklerine ve sınıflandırılmasına ilişkin uygulama usul ve esaslarının belirlenmesini kapsar.

Küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri ilgilendiren mevzuatın uygulanmasında bu Yönetmelik hükümleri esas alınır. Ancak; KOBİ'lere yönelik destek sağlayan kuruluşlar, bu Yönetmelikte belirtilen sınırları aşmamak kaydıyla, kendi sektör ve büyüklük önceliklerini belirleyebilirler. ***(04.11.2012/28457 sayılı BKK ile değişen ibare.)*** Devlet destekleri dışındaki uygulamalar için sadece çalışan sayıları dikkate alınabilir.

Dayanak:

Madde 3 – ***(04.11.2012/28457 sayılı BKK ile değişen şekli.)*** Bu Yönetmelik 3/6/2011 tarihli ve 635 sayılı Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 28 inci maddesine dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar:

Madde 4 - Bu Yönetmeliğin uygulanmasında;

a) (***04.11.2012/28457 sayılı BKK ile değişen şekli.)*** İşletme: Yasal statüsü ne olursa olsun, bir veya birden çok gerçek veya tüzel kişiye ait olup bir ekonomik faaliyette bulunan birimleri veya girişimleri,

b) (***04.11.2012/28457 sayılı BKK ile değişen şekli.)*** Küçük ve orta büyüklükte işletme (KOBİ): İkiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri ***(30.04.2018/11828 sayılı BKK ile değişen ibare.)*** yüzyirmibeş milyon Türk Lirasını aşmayan ve bu Yönetmelikte mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ekonomik birimleri veya girişimleri,

c) Mali bilanço: Bir işletmenin belirli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren mali tabloyu,

d) Net satış hasılatı: Bir işletmenin brüt satışlarından satış iskontoları ve iadeleri ile diğer indirimlerin düşülmesi sonucu bulunan tutarı,

e) Yıllık iş birimi (YİB): Bir yıl boyunca tam zamanlı olarak işletmede veya işletme adına çalışan bir kişiyi

f) ***(04.11.2012/28457 sayılı BKK ile kaldırılmıştır.)***

ifade eder.

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Sınıflandırılması:

Madde 5 - ***(04.11.2012/28457 sayılı BKK ile değişen şekli.)*** KOBİ'ler aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır

a) Mikro işletme: On kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri ***(30.04.2018/11828 sayılı BKK ile değişen ibare.)*** üç milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler.

b) Küçük işletme: Elli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri ***(30.04.2018/11828 sayılı BKK ile değişen ibare.)*** yirmibeş milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler.

c) Orta büyüklükteki işletme: İkiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri ***(30.04.2018/11828 sayılı BKK ile değişen ibare.)*** yüzyirmibeş milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler.

Sınıf Değiştirme ve Vasfın Kaybı:

Madde 6 - Hesaplarının kapanış tarihinde, işletme sınıfları ve KOBİ vasfı belirlenirken dikkate alınan kriterlerden herhangi birini, birbirini takip eden iki hesap döneminde de kaybeden veya aşan işletmeler sınıf değiştirir veya KOBİ vasfını kaybeder.

(04.11.2012/28457 sayılı BKK ile eklenmiştir.) Hesapların kapanış tarihindeki veriler esas alınarak sınıf değiştirme veya KOBİ vasfını kaybetme tarihleri, verilerin temini süresine bağlı olarak destek sağlayan kuruluşlar tarafından farklı belirlenebilir.

İşletme Türleri:

Madde 7 - KOBİ'ler, çalışan sayıları veya mali bilgilerinin tespitine yönelik olarak; diğer işletmeler ile olan sermaye veya oy hakkı ilişkilerine göre bağımsız işletmeler, ortak işletmeler ve bağlı işletmeler olmak üzere üçe ayrılır.

Bağımsız İşletme:

Madde 8 - Gerçek veya tüzel kişilerin sahip olduğu ve bu Yönetmeliğe göre ortak veya bağlı işletme sayılmayan bir işletme;

a) Başka bir işletmenin % 25 veya daha fazlasına sahip değilse,

b) Herhangi bir tüzel kişi veya kamu kurum ve kuruluşu veya birkaç bağlı işletme tek başına veya müştereken bu işletmenin % 25 veya daha fazla hissesine sahip değilse,

c) Konsolide edilmiş hesaplar düzenlemiyorsa ve konsolide hesaplar düzenleyen başka bir işletmenin hesaplarında yer almıyorsa ve bu nedenle bağlı bir işletme değilse,

bağımsız işletme kabul edilir.

Ortak İşletme:

Madde 9 - ***(04.11.2012/28457 sayılı BKK ile değişen şekli.)*** Bir işletmenin tek başına veya bağlı işletmeleriyle birlikte hakim etki yaratmayacak şekilde, başka bir işletmenin oy hakları veya sermayesinin yüzde yirmibeş ve fazlasına ve yüzde ellisi ve daha azına sahip olması, yahut kendisinin oy hakları veya sermayesinin yüzde yirmibeş ve fazlasına ve yüzde ellisi ve daha azına başka bir işletmenin hakim etki yaratmayacak şekilde sahip olması durumunda bunlar ortak işletme sayılır. Sermaye ve oy hakları payından yüksek olan esas alınır.

Birinci fıkrada belirtilen yüzde yirmibeş oranı;

a) Üniversiteler, üniversitelerin kurduğu vakıflar ve kâr amacı gütmeyen araştırma merkezleri,

b) Bölgesel kalkınma fonları da dahil kurumsal yatırımcılar,

c) Yıllık bütçesi yirmibeş milyon Türk Lirasından az olan veya nüfusu beş binden az olan yerlerdeki belde belediyeleri dahil belediyeler ve köy tüzel kişilikleri,

tarafından aşılsa bile bu işletme bağlı işletme ilişkilerine sahip olmaması şartıyla bağımsız işletme sayılır.

Kamu yatırım şirketleri, girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ve bir işletmedeki toplam yatırımları, sekiz milyon Türk Lirasını aşmamak şartıyla kendi fonlarını borsaya kote edilmemiş işletmelere yatıran ve düzenli olarak risk sermayesi yatırımlarında bulunan gerçek kişiler veya kişi grupları, birinci fıkrada belirtilen yüzde yirmibeş oranını aşsa bile bağlı işletme ilişkisine bakılmaksızın bağımsız işletme sayılır.

Bağlı İşletme:

Madde 10 - ***(04.11.2012/28457 sayılı BKK ile değişen fıkra.)*** Bir işletme;

a) Başka bir işletmenin sermaye veya oy haklarının çoğunluğuna sahip olma,

b) Başka bir işletmenin yönetim, yürütme veya denetim kurulu üyelerinin çoğunluğunu atama veya azletme yetkisine sahip olma,

c) Başka bir işletmenin hissedarı veya ortağı olup, bu işletmenin diğer hissedarları

veya ortaklarıyla yaptığı anlaşma ile bunların oy haklarının çoğunluğunu tek başına kontrol etme hakkına sahip olma,

şartlarından en az birini taşıması halinde bu işletmelerden birincisi hakim, diğeri ise bağlı işletmedir. Bu Yönetmelik kapsamında, hakim işletmeye bağlı işletmeye ilişkin hükümler uygulanır.

9 uncu maddenin ikinci fıkrasında sayılan yatırımcıların; hissedarlık hakları saklı kalmak kaydıyla, söz konusu şirketlerin yönetiminde doğrudan veya dolaylı olarak yer almaması halinde, hiçbir hakim etkinin olmadığı kabul edilir ve bu işletmeler bağımsız işletme sayılır. Ancak söz konusu yatırımcıların bir veya birden fazla işletme ile bağlı işletme ilişkilerinden herhangi birine sahip olması durumunda bunlar bağlı işletme sayılır.

(04.11.2012/28457 sayılı BKK ile kaldırılmıştır.)

Kamu Kontrolündeki İşletmeler:

Madde 11 - ***(04.11.2012/28457 sayılı BKK ile değişen şekli.)*** Bir işletmenin, sermayesinin veya oy haklarının yüzde yirmibeş veya fazlasına doğrudan veya dolaylı olarak müştereken veya tek başına, 9 uncu maddenin ikinci ve üçüncü fıkralarında sayılan yatırımcılar dışında bir veya birden fazla kamu kurum veya kuruluşu ile bu niteliği haiz olan kurum ve kuruluşların kontrolünde olması halinde, bu işletme KOBİ sayılmaz.

İşletme Türünün Beyanı:

Madde 12 - Herhangi bir destek programına başvuran işletmeler, bağımsız işletme, ortak işletme ve bağlı işletme olarak 5 inci maddede belirtilen eşik değerlerle ilgili verileri içeren statü beyanında bulunabilirler (Ek 1).

Sermayenin kime ait olduğunun tam olarak belirlenemeyecek şekilde dağılmış olduğu ve bu işletmede, bir işletme veya birbirine bağlı işletmeler tarafından müştereken % 25 veya daha fazla sermaye hissesine sahip olunmadığının beyan edilebildiği durumlarda, işletme statü beyanında bulunabilir.

Bu beyanlar, kanunların izin verdiği kontrol ve incelemeler saklı kalmak kaydıyla ilgili kuruma ***(30.04.2018/11828 sayılı BKK ile değişen ibare.)*** yazılı olarak yapılabileceği gibi elektronik ortamda da yapılabilir.

(04.11.2012/28457 sayılı BKK ile değişen başlık.) **Çalışan Sayısı, Mali Durum ve Referans Dönemi İçin Kullanılan Veriler:**

Madde 13 - 5 inci maddeye göre işletmelerin mali durumları ve alışan sayılarının belirlenmesinde yıllık olarak hesaplanan en son veriler esas alınır.

Yeni kurulan ve ilk yıl hesapları henüz onaylanmamış ***(30.04.2018/11828 sayılı BKK ile eklenen ibare.)*** işlemler ile bilanço esasına göre defter tutmayan işletmelerde sadece çalışan sayısı dikkate alınır. ***(30.04.2018/11828 sayılı BKK ile eklenen cümle.)*** Son yıl hesaplarına göre çalışan bulunmadığı durumda ise cari yıl çalışan sayısı dikkate alınır.

Çalışan Sayısı ve Yıllık İş Birimleri:

Madde 14 - Bir işletmede çalışanların toplam sayısı, o işletmedeki yıllık iş birimlerinin toplam sayısına göre belirlenir. Hangi süre ile olursa olsun, yılın veya günün belirli bö-

lümlerinde veya mevsimlik işlerde çalışan kişiler yıllık iş biriminin kesirlerini oluştururlar. Doğum izni ve birinci dereceden yakınların ölümü veya hastalık sebebiyle kullanılan izinler hesaba katılmaz.

Bu Yönetmeliğin uygulanmasında;

a) İlgili işletmede çalışan işçi, işveren vekilleri ve işverenler ile işletme sahipleri,

b) İşletmede düzenli olarak bir iş gören ve bunun karşılığında bir ücret alan ortaklar, çalışan olarak dikate alınırlar.

Çıraklık ve mesleki eğitim sözleşmesi kapsamında işletmede mesleki eğitim gören çıraklar ve staj yapan öğrenciler çalışan sayısına dahil edilmez.

İşletme Verilerinin Bulunması:

Madde 15 - Bağımsız işletmelerin çalışan sayılarını da kapsayan verileri, sadece o işletmenin hesaplarına göre belirlenir.

Bağlı veya ortak işletme ilişkisine sahip bir işletmenin başvurusunda kullanacağı veriler; işletmenin hesapları ve varsa işletmenin konsolide hesapları veya işletmenin konsolidasyon yoluyla dahil olduğu başka konsolide hesaplar ile ek-2'de belirtilen diğer verilere göre belirlenir.

04.11.2012/28457 sayılı BKK ile değişen fıkra.) İkinci fıkrada belirtilen verilere, ***(30.04.2018/11828 sayılı BKK ile kaldırılan ibare.)*** ilgili işletmenin ***(30.04.2018/11828 sayılı BKK ile kaldırılan ibare.)*** ortak işletmesinin verisi eklenir. Eklenecek oran oy hakkı veya sermayedeki hisselerin (hangisi büyükse) oranıdır. İki veya daha çok işletmenin karşılıklı katılma durumlarında her birinin yapacağı başvuruda büyük olan katılma oranı uygulanır.

(30.04.2018/11828 sayılı BKK ile değişen ibare.) İlgili işletmenin bağlı işletmelerinin verilerinin tamamı, bu verilerin daha önce konsolidasyon yoluyla hesaplara dahil edilmediği durumlarda ikinci ***(30.04.2018/11828 sayılı BKK ile kaldırılan ibare.)*** fıkrada atıf yapılan veriye eklenir.

Bu madde kapsamında hesaplamalar yapılırken, başvuran işletmelerin bağlı veya ortak işletmelerinin başka işletmelerle sahip olduğu bağlılık veya ortaklık ilişkileri ***(30.04.2018/11828 sayılı BKK ile değişen ibare.)*** dikkate alınmaz.

(30.04.2018/11828 sayılı BKK ile fıkra kaldırıldı.)

(30.04.2018/11828 sayılı BKK ile fıkra kaldırıldı.)

Bir işletmenin konsolide hesaplarında çalışanlara ilişkin verilerin bulunmadığı durumlarda çalışan sayıları; ortak işletmelerin çalışan sayıları ortaklık oranında, bağlı işletmelerin çalışan sayıları % 100 olarak eklenerek hesaplanır.

İstatistik Çalışmaları:

Madde 16 - ***(04.11.2012/28457 sayılı BKK ile değişen şekli.)*** 10/11/2005 tarihli ve 5429 sayılı Türkiye İstatistik Kanununun 3 üncü maddesinde yer alan Resmi İstatistik Programı

kapsamında kurum ve kuruluşlarca yürütülecek çalışmalarda yapılacak sınıflandırmada, aşağıda belirtilen çalışan sayıları esas alınır.

a) Yıllık çalışan sayısı 0-1 kişi,

b) Yıllık çalışan sayısı 2-9 kişi,

c) Yıllık çalışan sayısı 10-49 kişi,

d) Yıllık çalışan sayısı 50-249 kişi,

e) Yıllık çalışan sayısı 249'dan fazla

Beyan:

Madde 17 - Bu Yönetmelik ekinde yer alan formlar ilgili işletme tarafından beyan esasına göre doldurulur. Bu Yönetmelik kapsamında yapılacak işlemlerde esas alınan belge ve formların içerdiği her türlü bilgiden başvuran işletme sorumludur. Yanlış ve yanıltıcı bilgilere ve belgelere dayanılarak yapılan işlemlerle elde edilen menfaatler kazanılmış hak sayılmaz.

Yetki:

Madde 18 - ***(04.11.2012/28457 sayılı BKK ile değişen ibare.)*** Bilim, Sanayi ve Toknoloji Bakanlığı, bu Yönetmeliğin uygulanmasına ilişkin esasları belirlemeye ve tebliğ çıkarmaya yetkilidir.

Hazine Destekli Kefaletler:

Geçici Madde 1- ***(30.04.2018/11828 sayılı BKK ile eklenmiştir.)*** Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla Kredi Garanti Fonu A.Ş. tarafından sağlanan Hazine destekli kefaletler kapsamında risk bakiyesi bulunan ve bu maddenin yürürlüğe girmesinden önce KOBİ tanımı dışında kalan işletmeler, 31.12.2018 tarihine kadar 31.10.2016 tarihli ve 2016/9538 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Kredi Garanti Kurumlarına Sağlanan Hazine Desteğine İlişkin Karar hükümleri doğrultusunda belirlenen kefalet limitlerinden yararlanmaya devam edebilir.

Yürürlük:

Madde 19 - Bu Yönetmelik yayımı tarihinden altı ay sonra yürürlüğe girer.

Yürütme:

Madde 20 - Bu Yönetmelik hükümlerini Bakanlar Kurulu yürütür.

EK 1

KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELERİN NİTELİĞİ HAKKINDA BİLGİ BEYANNAMESİ

Başvuran İşletmenin:

Adı veya Ticari Unvanı: …….. İlgili Sektör: ……..

Adresi:……

Tel: …….. Faks:……. Web Adresi: ……. E-Posta:……

Vergi Dairesi ve Vergi Numarası:……..

Yasal Yetkili (lerin/nin) Adı ve Unvanı (1):……..

İşletme Türü:

Başvuran İşletmenin Türünü İşaretleyiniz.

O Bağımsız İşletme	Aşağıdaki tabloyu sadece kendi işletme verilerinize göre doldurunuz, ek koymayınız
O Ortak İşletme	Ek 2.1 veya Ek 2.2'yi (ve ilave belgeleri) doldurun ve beyannameye iliştirdikten sonra hesaplamaların sonuçlarını aşağıda yer alan tabloya aktararak beyannameyi tamamlayınız.
O Bağlı İşletme	

İşletme Sınıfını Belirlemek İçin Kullanılan Veriler

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmeliğin 15 inci maddesine göre hesaplanmıştır.

İlgili Olduğu Mali Yıl (*):		
Yıllık Çalışan Kişi Sayısı (YİB)	**Net Satış Hasılatı (TL)**	**Mali Bilanço Toplamı (TL)**

(*) Tüm veriler en son onaylanan hesap dönemine ait olmalıdır. Hesapları henüz onaylanmamış yeni kurulan işletmeler için veriler mali yılın durumuna göre kabul edilebilir bir tahminle çıkarılmalıdır.

İşletme verilerinizde, bir önceki hesap dönemi ile karşılaştırıldığında sınıf değişikliği ile sonuçlanan bir durum var mıdır?

O Hayır	**O Evet** (Bu durumda bir önceki hesap dönemiyle ilgili bir beyannameyi doldurun ve ekleyin. (2))

İşletmeyi Temsile Yetkili İmza Sahibinin Adı ve Unvanı

----------, ----------,----------

Bu beyannamenin ve ilgili eklerin doğruluğunu beyan ederim

Bu beyan ---/-- / ----- tarihinde ……’da yapılmıştır. İmza(3)

---

(1) İşletmenin Sahibi, Şirketlerde Yönetim Kurulu Başkanı, Genel Müdür ve Muadilleri.

(2) Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmeliğin 6 ncı maddesi.

(3) Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmeliğin 12 nci maddesi kapsamında, beyan elektronik ortamda yapıldı ise belgenin yazılı olarak ilgili kuruma teslim edilmesine gerek yoktur.

EK 2.1

BAĞLI VEYA ORTAK İŞLETMELER İÇİN HESAPLAMA BEYANNAMESİ

Gerektiğinde İliştirilecek Ekler;

- Başvursan işletme en az bir ortak işletmeye sahip ise; EK 2.1 (ve ilave belgeler).

- Başvursan işletme en az bir bağlı işletmeye sahip ise; EK 2.2 (ve ilave belgeler).

Bağlı veya Ortak İşletmelerin Yapacağı Hesaplama (1) :

İlgili Dönem (2)

	Çalışan Kişi Sayısı (YİB)	**Net Satış Hasılatı (TL)**	**Mali Bilanço Toplamı (TL)**
1.Başvuran işletmenin verileri (2) veya konsolide hesaplar. (Ek 2.2 (3)'de yer alan Tablo B (1)'in verileri aktarılacaktır.)			
2. Tüm işletme ortaklarının varsa oransal olarak hesaplanmış ve toplanmış verileri (2) (Ek 2.1' de yer alan Tablo A'nın toplam satırındaki veriler aktarılacaktır.)			
3.Birinci satırda konsolidasyon yoluyla dahil edilmemişse tüm bağlı işletmelerin eğer varsa eklenmiş verileri. (Ek 2.2'de yer alan Tablo B (2)' nin toplam satırındaki veriler aktarılacaktır.)			
TOPLAM:			

Yukarıdaki çizelgede "Toplam" satırına giren veri Beyannamedeki "İşletme Sınıfını Belirtmek İçin Kullanılan Veriler" tablosuna işlenmelidir.

ORTAK İŞLETMELER VERİ BEYANNAMESİ

Ortak Olduğunu Gösteren Belgenin doldurulduğu her bir işletme için "Ortaklık Tablosu" ndaki veriler aşağıdaki tabloya özet halinde girilmelidir. (Başvuran işletmenin her bir ortak işletmesi için ve verileri bağlı işletmenin konsolide hesaplarına henüz dahil edilmemiş ortak işletmeleri için bir belge. (1)

Tablo A

Ortak İşletme Adı/ Tanımı	Çalışan Kişi Sayısı (YİB)	Net Satış Hasılatı (TL)	Mali Bilanço Toplamı (TL)
1.			
2.			
3.			
4.			
5.			
6.			
7.			
Toplam			

(Gerekirse belgeler ekleyiniz veya mevcut tabloyu genişletiniz.)

Hatırlatma: Bu veri, her bir doğrudan veya dolaylı ortak işletme için, Ortak Olduğunu Gösteren Belgede yapılan orantısal hesaplamanın bir sonucudur.

Yukarıdaki tablonun "Toplam" satırına girilen veri, Ek 2' de verilen tablonun ikinci satırına (ortak işletme ile ilgili) girilmelidir.

---

(1) Bir işletmenin verileri, konsolide hesaplara, 15 inci maddenin üçüncü fıkrasında belirlenenden daha düşük bir oranda dahil edilmişse o maddeye göre belirlenen yüzde oranı uygulanmalıdır.

(2) Yönetim Kurulu Başkanı, Genel Müdür veya Muadilleri.

(3) Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmeliğin 15 inci maddesinin altıncı fıkrası.

(4) Sermaye veya oy haklarının payında hangisi yüksekse o alınır. Bu paya aynı işletmedeki her bir bağlı işletmenin payı eklenmelidir.(Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesinin birinci fıkrası.)

EK 2.1.1.

ORTAK OLDUĞUNU GÖSTEREN BELGE

1. Ortak İşletmenin:

Adı veya Ticaret Unvanı:……

Adres.:……..

Telefon, Fars ve E-Posta:…….

Vergi Dairesi ve Vergi Numarası:……..

Yasal Yetkili (lerin / nin) Adı ve Unvanı (1):……

2.Ortak İşletme İle İlgili Ham Veriler

İlgili Dönem:			
	Çalışan Kişi Sayısı (YİB)	**Net Satış Hasılatı (TL)**	**Mali Bilanço Toplamı (TL)**
Ham Veri			

Hatırlatma: Bu ham veriler, ortak işletmelerin hesaplarından ve eğer varsa, konsolide edilmiş diğer verilerinden elde edilir.

3. Orantısal Hesaplama:

a) Bu belgenin ilgili olduğu işletme ortaklığında, beyannameyi düzenleyen işletmenin payını (2) kesin olarak belirtiniz.

……

…….

Ayrıca, bu beyannameyi düzenleyen işletmede bu belgenin ilgili olduğu ortak işletmesinin payını da belirtiniz.

……

…….

……

b) Bir önceki tabloda girilen ham verilere, yukarıdaki pay yüzdelerinden daha büyük olanı uygulanmalıdır. Bu orantısal hesaplamanın sonuçları aşağıdaki tabloda verilmelidir.

Ortaklık Tablosu

Yüzde…….	Çalışan Kişi Sayısı (YİB)	Yıllık Net Satış Hasılatı (TL)	Mali Bilanço Toplamı (TL)
Orantısal Sonuçlar			

Bu veriler EK 2.1' de yer alan Tablo A' ya girilmelidir.

---

(1)Yönetim Kurulu Başkanı, Genel Müdür veya Muadilleri.

(2)Sermaye veya oy haklarının payında hangisi yüksekse o alınır. Bu paya aynı işletmedeki her bir bağlı işletmenin payı eklenmelidir. (Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesinin birinci fıkrası.)

BAĞLI İŞLETMELER

A. **Başvuran İşletmeye Uygulanabilir Durumu Belirtiniz.**

O Durum 1: Başvuran işletme konsolide hesaplar düzenlemekte veya başka bir işletmenin konsolide hesaplarında konsolidasyon yoluyla yer almaktadır. TABLO B (1)

O Durum 2: Başvuran işletme veya bağlı işletmelerinin bir veya daha fazlası konsolide hesaplar düzenlememekte veya başka konsolide hesaplarda yer almamaktadır. TABLO B (2)

DİKKAT: Başvuran işletmeye bağlı olan işletmelerin verileri kendi hesaplarında veya eğer varsa konsolide edilmiş diğer verilerden elde edilecektir.

B. **Her Bir Durum İçin Hesaplama Metotları:**

Durum 1' de: Konsolide hesaplar, hesaplamaların temelini oluşturur. Aşağıdaki Tablo B (1)' i doldurunuz.

TABLO B (1)

	Çalışan Kişi Sayısı (YİB)	**Net Satış Hasılatı (*) (TL)**	**Mali Bilanço Toplamı (*)**
Toplam			

(*) Konsolide hesaplarda çalışan kişi sayısına ilişkin hiçbir veri bulunmaması durumunda hesaplama, bahse konu işlemin bağlı olduğu işlemlerin verilerinden eklenerek yapılır.

Yukarıdaki tablonun "Toplam" satırına girilen veriler, beyannamenin ekinde yer alan tablonun (Ek 2) birinci sırasına işlenmelidir.

Konsolidasyonla dahil edilen işletmelere ilişkin açıklama			
Bağlı İşletmenin Adı / Tanımı	**Adres**	**Vergi Numarası**	**Yasal Yetkili (lerin/nin) Adı ve Unvanı (*)**
A.			
B.			
C.			
D.			
E.			

(*)Yönetim Kurulu Başkanı, Genel Müdür veya Muadilleri.

Durum 2' de: Her bir bağlı işletme için bağlı olduğunu gösteren belgeyi doldurunuz ve aşağıda yer alan Tablo B (2)' yidoldurarak, tüm bağlı işlemlerin hesaplarını bir araya getiriniz.

EK 2.2.1

BAĞLI OLDUĞUNU GÖSTEREN BELGE

(Sadece, B Tablosunda konsolidasyon yoluyla dahil edilmemiş bağlı işletmeler için)

1.İşletmenin Tanımı

Adı veya Ticaret Unvanı:…….

Adresi:……

Telefon, Faks, E-Posta:…….

Vergi Dairesi ve Vergi Numarası:…….

Yasal Yetkili (lerin / nin) Adı ve Unvanı (1):……

2.İşletmedeki Veriler

İlgili Dönem:			
	Çalışan Kişi Sayısı (YİB)	**Net Satış Hasılat (TL)**	**Mali Bilanço Toplamı (TL)**
Toplam			

Bu veriler EK 2.2' de yer alan Tablo B (2)' ye girilmelidir.

Önemli: Başvuran işletmeye bağlı olan işletmelerin verileri kendi hesaplarından veya eğer varsa konsolide edilmiş diğer verilerden elde edilecektir (2).

Bu tür şirket ortaklarına, başvuran işletmenin, doğrudan şirket ortaklıkları gibi muamele edilir. Bu nedenle bunların verileri ve Ortak Olduğunu Gösterir Belge EK 2.1' e eklenmelidir.

---

(1)Yönetim Kurulu Başkanı, Genel Müdür veya Muadilleri.

(2)Bir işletmenin verileri konsolide hesaplara, Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmeliğin 15 inci maddesinin üçüncü fıkrasında belirtilenden daha düşük bir oranda dahil edilmişse, bu maddeye göre belirlenen yüzde oranı uygulanmalıdır.

08.03.2017 tarih ve 30001 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6824 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununa eklenen Ek 6 ıncı madde hükmü aynen aşağıya alınmıştır.

"Esnaf Ahilik Sandığı

EK MADDE 6- Esnaf Ahilik Sandığının gerektirdiği görev ve hizmetler için malî kaynak sağlamak, piyasa şartlarında kaynakları değerlendirmek, bu Kanunun öngördüğü ödemelerde bulunmak üzere Esnaf Ahilik Sandığı kurulmuştur. Esnaf Ahilik Sandığı, Kurum Yönetim Kurulunun kararları çerçevesinde işletilir ve yönetilir. Esnaf Ahilik Sandığı, Fon kaynakları ile aynı usul ve esaslar çerçevesinde değerlendirilir. Esnaf Ahilik Sandığı, Sayıştay tarafından denetlenir.

Esnaf Ahilik Sandığının;

A) Gelirleri;

a) Esnaf Ahilik Sandığı primlerinden,

b) Bu primlerin değerlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratlardan,

c) Esnaf Ahilik Sandığının açık vermesi durumunda Devletçe sağlanacak katkılardan,

d) Bu madde gereğince sigortalılardan alınacak ceza, gecikme zammı ve faizlerden,

e) Diğer gelir ve kazançlar ile bağışlardan,

B) Giderleri;

a) Esnaf Ahilik Sandığı ödeneklerinden,

b) 5510 sayılı Kanun gereği ödenecek sigorta primlerinden,

c) 48 inci maddenin yedinci fıkrasında sayılan hizmetlere ilişkin giderlerden,

d) Esnaf Ahilik Sandığı hizmetlerinin yerine getirilebilmesi için Yönetim Kurulunun onayı üzerine Kurum tarafından yapılan giderler ile hizmet binası kiralanması, hizmet satın alınması, bilgisayar, bilgisayar yazılım ve donanımı alım giderlerinden,

oluşur.

Esnaf Ahilik Sandığı, bütçe kapsamı dışında olup gelirlerinden vergi kesintileri hariç hiçbir şekilde kesinti yapılamaz ve gelirleri genel bütçeye gelir kaydedilemez. Esnaf Ahilik Sandığının gelir ve giderleri üçer aylık dönemler hâlinde 3568 sayılı Kanuna göre ruhsat almış, denetim yetkisine sahip meslek mensubu yeminli malî müşavirlere denetlettirilerek denetim raporlarının sonuçları ilân edilir. Esnaf Ahilik Sandığının gelirleri ile bu gelirlerle alınan her türlü taşınır ve taşınmazlar Kuruma aittir. Esnaf Ahilik Sandığı, damga vergisi hariç her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır. Bu muafiyetin, 193 sayılı Kanun ile 5520 sayılı Kanun uyarınca yapılacak vergi kesintilerine şümulü yoktur.

5510 sayılı Kanunun 50 nci maddesi kapsamındaki isteğe bağlı sigortalılar, 10/7/1953 tarihli ve 6132 sayılı At Yarışları Hakkında Kanuna tabi jokey ve antrenörler, köy ve mahalle muhtarları ile tarımsal faaliyette bulunanlar hariç olmak üzere; 5510 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında hizmet akdine bağlı olmaksızın kendi adına ve hesabına bağımsız çalışanlar Esnaf Ahilik Sandığı kapsamında Esnaf Ahilik Sandığı sigortalısı sayılır.

Esnaf Ahilik Sandığı sigortası zorunludur. Bu madde kapsamına giren ve hâlen faaliyette olanlar bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihte, faaliyetine daha sonra başlayanlar ise başladıkları tarihten itibaren Esnaf Ahilik Sandığı sigortalısı olurlar.

Esnaf Ahilik Sandığı sigortasının gerektirdiği ödemeleri, hizmet ve yönetim giderlerini karşılamak üzere, Esnaf Ahilik Sandığı sigortalıları ve Devlet, Esnaf Ahilik Sandığı primi öder. Esnaf Ahilik Sandığı primi sigortalının 5510 sayılı Kanunun 80 inci ve 82 nci maddelerinde belirtilen prime esas günlük kazançlarından, %2 sigortalı ve %1 Devlet payı olarak alınır. Ancak alınacak günlük prim tutarı, prime esas günlük kazanç alt sınırının iki katı üzerinden hesaplanacak tutardan fazla olamaz. Herhangi bir nedenle sigortalılık durumunun sona ermesi hâlinde, o ana kadar sigortalıdan kesilen Esnaf Ahilik Sandığı primleri ile Devlet payı iade edilmez. Esnaf Ahilik Sandığına sigortalılarca ödenen primler, kazancın tespitinde gider olarak kabul edilir.

Esnaf Ahilik Sandığı primlerinin toplanmasından Sosyal Güvenlik Kurumu, bu madde kapsamındaki diğer her türlü hizmet ve işlemlerin yapılmasından Kurum görevli, yetkili ve sorumludur.

Esnaf Ahilik Sandığı primleri ile ilgili olarak 5510 sayılı Kanunun 80 inci, 82 nci, 86 ncı, 88 inci, 89 uncu, 90 ıncı, 91 inci, 93 üncü ve 100 üncü madde hükümleri uygulanır. Esnaf Ahilik Sandığı primlerinin toplanmasından, sigortalı bazında kayıtların tutulmasından, toplanan primler ile uygulanacak gecikme cezası ile gecikme zammının Esnaf Ahilik Sandığına aktarılmasından, teminat ve hak edişlerin prim borcuna karşılık tutulmasından ve yersiz olarak alınan primlerin iadesinden Sosyal Güvenlik Kurumu görevli, yetkili ve sorumludur. Sosyal Güvenlik Kurumu bir ay içinde tahsil ettiği primler ile gecikme cezası ve gecikme zammını ayrı ayrı göstermek suretiyle tahsil edildiği ayı izleyen ayın onbeşine kadar Esnaf Ahilik Sandığına aktarır. Uygulamaya ilişkin hususlar Sosyal Güvenlik Kurumu ve Kurum arasında düzenlenen bir protokol ile belirlenir. Kurum, Sosyal Güvenlik Kurumunun ay itibarıyla Esnaf Ahilik Sandığına intikal ettirdiği sigortalı paylarını dikkate alarak Devlet payını Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığından talep eder. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı talep edilen miktarı talep tarihini izleyen onbeş gün içinde Esnaf Ahilik Sandığına aktarır.

Esnaf Ahilik Sandığı sigortalılarına bu maddede belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde, Kurumca aşağıda belirtilen ödemeler yapılır ve hizmetler sağlanır:

a) Esnaf Ahilik Sandığı ödeneği

b) 5510 sayılı Kanun gereği ödenecek sigorta primleri

c) Yeni bir iş bulma

d) Aktif işgücü hizmetleri kapsamında kurs ve programlar

Esnaf Ahilik Sandığı bir önceki yıl prim gelirlerinin %15'i; 48 inci maddenin yedinci fıkrasında belirlenen amaçlarla hizmet sunmak için Kurum bütçesine aktarılmak suretiyle kullanılabilir. Ancak, Esnaf Ahilik Sandığı ödeneğinden yararlanmakta olanlara yönelik hizmetler için bu sınırlama dikkate alınmaz.

Günlük Esnaf Ahilik Sandığı ödeneği, sigortalının son dört aylık prime esas kazançları dikkate alınarak hesaplanan günlük ortalama kazancının %40'ıdır. Bu şekilde hesaplanan Esnaf Ahilik Sandığı ödeneği miktarı, 4857 sayılı Kanunun 39 uncu maddesine göre belirlenen aylık asgari ücretin brüt tutarının %80'ini geçemez.

Esnaf Ahilik Sandığı sigortalıları için sigortalılığının sona ermesinden önceki son 120 gün sürekli çalışmış olanlardan, son üç yıl içinde;

a) 600 gün faaliyetini sürdüren ve Esnaf Ahilik Sandığı primi ödemiş olanlara 180 gün,

b) 900 gün faaliyetini sürdüren ve Esnaf Ahilik Sandığı primi ödemiş olanlara 240 gün,

c) 1080 gün faaliyetini sürdüren ve Esnaf Ahilik Sandığı primi ödemiş olanlara 300 gün,

süre ile Esnaf Ahilik Sandığı ödeneği verilir. Esnaf Ahilik Sandığı ödeneği başvuruları izleyen ayın sonuna kadar sonuçlandırılır. Esnaf Ahilik Sandığı ödeneği, her ayın beşinde aylık olarak sigortalının kendisine ödenir. Ödeme tarihini öne çekmeye Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanı yetkilidir. Esnaf Ahilik Sandığı ödeneği damga vergisi hariç herhangi bir vergi ve kesintiye tabi tutulmaz. Esnaf Ahilik Sandığı ödeneği, nafaka borçları dışında haciz veya başkasına devir ve temlik edilemez. Sigortalı, Esnaf Ahilik Sandığı ödeneğinden yararlanma süresini doldurmadan tekrar faaliyetine başlar ve Esnaf Ahilik Sandığı ödeneğinden yararlanmak için bu maddenin öngördüğü şartları yerine getiremeden yeniden faaliyetine son verirse, daha önce hakettiğiEsnaf Ahilik Sandığı ödeneği süresini doldurunca-ya kadar bu haktan yararlanmaya devam eder. Bu maddenin öngördüğü şartları yerine getirmek suretiyle yeniden faaliyetin son bulması hâlinde ise sadece bu yeni hak sahipliğinden doğan süre kadar Esnaf Ahilik Sandığı ödeneği ödenir.

Esnaf Ahilik Sandığı sigortalılarından iflas istemiyle mahkemeye başvurulmuş olmak suretiyle veya iflasa tabi olmamakla birlikte işyerini kapatmak suretiyle sigortalılığı sona erenler, sigortalılığının sona erdiği tarihi izleyen günden itibaren otuz gün içinde Kuruma doğrudan veya elektronik ortamda başvurarak yeni bir iş almaya hazır olduklarını kaydettirmeleri, bu maddede yer alan prim ödeme koşullarını sağlamış olmaları ve Esnaf Ahilik Sandığı primi ve bu prime ilişkin herhangi bir borcunun olmaması kaydıyla Esnaf Ahilik Sandığı ödeneği almaya hak kazanırlar. Ancak sigortalılığının sona ermesinden önceki en fazla 90 günlük süreye ilişkin Esnaf Ahilik Sandığı prim borcu olan sigortalılar, bu maddede sayılan diğer şartları sağlamaları ve bu döneme ilişkin Esnaf Ahilik Sandığı prim borçlarının alacakları ödenekten tahsil edilmesi kaydıyla Esnaf Ahilik Sandığı ödeneğinden faydalandırılır. 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesine göre tecil ve taksitlendirilmiş veya ilgili diğer kanunlar uyarınca prim borçları yeniden yapılandırılmış Esnaf Ahilik Sandığı prim borcu olanlar, tecil ve taksitlendirmeleri veya yapılandırmaları bozulmamış olması şartıyla Esnaf Ahilik Sandığı ödeneğinden faydalandırılır. Mücbir sebepler dışında, başvuruda gecikilen süre Esnaf Ahilik Sandığı ödeneği almaya hak kazanılan toplam süreden düşülür.

52 nci madde hükümleri, Esnaf Ahilik Sandığı sigortası ve sigortalıları bakımından da

kıyasen uygulanır. Ayrıca Esnaf Ahilik Sandığı sigortalılarından hileli iflas eden veya işyerini usul ve füruuna ya da muvazaalı olarak üçüncü şahıslara devredenlere yapılan ödemeler ile sigortalının kusurundan kaynaklandığı belirlenen fazla ödemeler yasal faizi ile geri alınır. Ölen sigortalılara yapılmış fazla ve yersiz ödemeler geri tahsil edilmez.

Bu madde kapsamında Esnaf Ahilik Sandığı sigortalıları için düzenlenecek kurs ve programlara ilişkin olarak Gümrük ve Ticaret Bakanlığının görüşü alınır.

Bu maddede belirtilen prim oranlarını, prim ödeme gün sayısı ve ödenek sürelerini, 48 inci maddenin yedinci fıkrasında belirlenen amaçlarla hizmet sunmak için Kurum bütçesine aktarılacak prim gelirlerinin oranını bir katına kadar artırmaya veya yarı oranına kadar eksiltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ve Sosyal Güvenlik Kurumunun görüşleri alınarak Kurum tarafından belirlenir.”

KDV UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ İLE GETİRİLEN KDV İADELERİNE İLİŞKİŞKİN ALT LİMİTLER İLE İSTENİLEN BELGELER

İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEM	MAHSUBEN İADE	NAKDEN İADE	
		İNCELEMESİZ ALT LİMİT	LİMİT ÜZERİ İADE
	Yeni	Yeni	Yeni
1- Mal İhracı (11/1-a) **(U. Genel Tebliğ: II/A-1.1.4.)** -Standart iade talep dilelçesi -Satış faturaları listesi -Gümrük beyannamesi veya litesi (Serbest bölgeye yapılan ihracatta serbest bölge işlem formu, posta veya kargo yoluyla yapılan ihracatta elektronik ticaret gümrük beyannamesi) -İhracatın beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi -Yüklenin KDV listesi -İadesi talep edilen KDV hesaplama taplosu **2- Roaming Hizmetleri (11/1-a)** **(U. Genel Tebliğ: II/A-3.4.)** -Standart iade talep dilelçesi -Yabancı ülkede roaming hizmetlerine ilişkin istisna uygulandığına ilişkin yazı -Roaming hizmeti faturaları veya listesi -Roaming hizmetinin beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi -Yüklenin KDV listesi -İadesi talep edilen KDV hesaplama taplosu **3-Serbest Bölgeye Fason Yapımı (11/1-a)** **(U. Genel Tebliğ: II/A- 4.4.)** -Standart iade talep dilelçesi -Fason hizmet faturaları veya listesi	Miktara bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan mahsup işlemi yapılır.	5.000 TL aşmadığında vergi inceleme raporu ve YMM raporu ve teminat aranmadan nakden iade işlemi yapılır.	5.000 TL aşması durumunda aşan kısım için vergi inceleme raporu veya YMM raporu veya teminat alınarak nakden iade işlemi yapılır. Teminat verilmesinde teminat vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre çözülür.

-Fason hizmete konu malın serbest bölgeden yurtiçine, yurtiçinden serbest bölgeye gönderilmesine ilişkin gümrük beyannamesi veya gümrük beyannamesi yerine geçen belge aslı veya örneği -Fason hizmetin verildiği döneme ait indirilecek KDV listesi -Yüklenin KDV listesi -İadesi talep edilen KDV hesaplama taplosu **4- Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılan Satışlarda (Bavul Ticareti) (11/1-a)** **(U. Genel Tebliğ: II/A- 1.2.4.)** -Standart iade talep dilelçesi -Onaylı özel faturanın aslı veya firma yetkililerince onaylı örneği ya da onaylı özel faturanın muhtevasını içerecek şekilde hazırlanan liste -İhracatın beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi -Yüklenin KDV listesi -İadesi talep edilen KDV hesaplama taplosu **5- Yolcu Beraberi Eşya (Türkiye'de İkamet Etmeyenlere KDV Hesaplanarak Yaplan Satışlarda) (11/1-b)** **(U. Genel Tebliğ: II/A- 5.11.)** -Standart iade talep dilelçesi -Gümrükçe onaylı satış faturası veya fatura/ çek aslı ya da onaylı örneği (iadenin yetki belgeli aracı firma tarafından yapılması halinde bu firmaların gönderdiği icmaller ile ödeme belgelerinin onaylı örnekleri) -İadenin talep edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi **6- İhraç kayıtlı satışlarda (11/1-c)** **(U. Genel Tebliğ: II/A- 8.13.)** -Standart iade talep dilekçesi -İlgili meslek odasına üyelik belgesinin onaylı örneği (Belgede değişiklik olmadığı sürece bir defa verilmesi yeterlidir.) - İmalatçı belgesi (Belgede değişiklik olmadığı sürece bir defa verilmesi yeterlidir.).			

- İhraç kaydıyla teslim faturaları veya listesi - Gümrük beyannamesi çıktısı veya listesi (serbest bölge işlem formu veya özel fatura örneği) - Gümrük beyannamesi üzerinde imalatçı firma bilgisine ilişkin kayıt bulunmaması halinde, ihraç kaydıyla teslim edilen malın ihraç edildiğine dair ihracatçı firmadan alınan onaylı yazı, (Bu yazıda; ihracata ilişkin gümrük beyannamesinin tarihi ve sayısının, belgeyi talep eden imalatçının adı, soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, ihraç kayıtlı teslim edilen mala ilişkin fatura veya benzeri belgenin tarihi, numarası, malın cinsi, miktarı, bedeli, KDV oranı ve hesaplanan KDV tutarının gösterilmesi gerekmektedir.) - İhraç kayıtlı teslimin yapıldığı döneme ait indirilecek KDV listesi **7- Araç ve tesislerin teslimi (13/a ve d)** **(U. Genel Tebliğ: II/B- 1.5.1.)** - Standart iade talep dilekçesi - İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi - İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi - İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu - Satış faturaları listesi -Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği **8- Dahilde İşleme ve İzin Belgeli İhracat (Geçici Mad.17)** **(U. Genel Tebliğ: II/A- 9.8.)** - Standart iade talep dilekçesi - İhraç kaydıyla teslim faturaları veya listesi - Gümrük beyannamesi veya listesi - DİİB onaylı örneği - 3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi uygulamasında aranan, satıcı veya alıcılar nezdinde düzenlenmiş olan özel amaçlı YMM raporu - İhraç kaydıyla teslimin yapıldığı döneme ait indirilecek KDV listesi			

9- Organize Sanayi Bölgeleri ile Küçük Sanayi Sitelerinin İnşasına İlişkin İstisna (Mad.13/J) - Standart iade talep dilekçesi - İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi - İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi - İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu - Satış faturaları listesi -Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mal ve hizmete ilişkin olarak proje kapsamında istina uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği **10- Ar-Ge Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerinde Kullanılmak Üzere Yapılan Yeni Makine ve Teçhizat Teslimlerinde İstisna (Md.13/m)** - Standart iade talep dilekçesi - İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi - İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi - İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu - Satış faturaları listesi -Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mal ve hizmete ilişkin olarak istina uygulanarak alınacak makine ve teçhizat listesinin örneği **11- İmalat Sanayiinde Kullanılmak Üzere Yapılan Yeni Makine ve Teçhizat Teslimlerinde İstisna (Geç. Md.39)** - Standart iade talep dilekçesi - İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi - İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi - İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu - Satış faturaları listesi -Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mala ilişkin olarak istina uygulanarak alınacak makine ve teçhizat listesinin örneği			

12- Genel ve Özel Bütçeli Kamu İdarelerine, İl Özel İdarelerine, Belediyelere ve Köylere Bağışlanan Tesislerin İnşasına İlişkin İstina (Mad.13/k) **A- Bağış Yapacaklara İstisna Kapsamında Satış Yapanlara İade:** - Standart iade talep dilekçesi - İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi - İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi - İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu - Satış faturaları listesi - İstisna belgesinin örneği ile proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve himet listesinin örneği. **B- KDV Ödeyerek Mal ve Hizmet Alan Bağışçılara İade:** - Standart iade talep dilekçesi - İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi (KDV mükellefiyeti bulunmayanlardan aranmaz.) - Proje kapsamında yapılan harcamaya ait olduğu ilgili idare veya kuruluş tarafından onaylanan yüklenilen KDV listesi - Proje kapsamında istisna uygulanacak mal ve hizmet listesinin örneği **13- Yabancılara Verilen Sağlık Hizmetlerinde İstisna** - Standart iade talep dilekçesi - İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi - İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi - İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu - Satış faturaları listesi - Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilerin uyruğunda bulunduğu ülke tarafından verilmiş pasaport veya çıkış izni almak suretiyle Türk vatandaşlığını kaybeden kişilerde mavi kartın fotokopisi. **14- Basılı ve süreli yayınların teslimi (Mad. 13/1-n)** - Standart iade talep dilekçesi - İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi - İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi - İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu - Satış faturaları listesi			

15- 2019 UEFA Süper Kupa ve 2020 UEFA Şampiyonlar Liği Finali Müsabakaları kapsamında yapılacak teslim ve hizmetler (Geçici Md.40) - Standart iade talep dilekçesi - İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi - İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi - İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu - Satış faturaları listesi - Türkiye Futbol federasyonundan alınan yazı örneği			
1- Hizmet İhracı (11/1-a) **(U. Genel Tebliğ: II/A- 2.-3.)** -Standart iade talep dilelçesi -Hizmet faturası veya listesi -Ödeme belgesi (dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden bir belge, banka dekontu v.b.) -Hizmet ihracatın beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi -Yüklenin KDV listesi -İadesi talep edilen KDV hesaplama taplosu **2- Araç ve Tesislerin Tadil, Onarım ve Bakım Hizmetlerinde İstisna (13/a)** **(U. Genel Tebliğ: II/B- 1.5.2.)** - Standart iade talep dilekçesi - İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi - İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi - İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu - Satış faturaları listesi -Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mala ilişkin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği **3- Araç ve Tesisleri Bizzat İmal ve İnşa Edenler (13/a)** **(U. Genel Tebliğ: II/B- 1.5.3.1.1.)** - Standart İade talep dilekçesi - İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi - İade hakkı doğuran işleme ait yükenilen KDV listesi - İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu - Satış faturaları listesi -Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mala ilişkin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği	5.000 TL altında olduğunda vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan mahsup işlemi yapılır. 5.000 TL üzerinde olması halinde aşan kısım vergi inceleme raporu veya YMM raporu veya teminat alınarak mahsup işlemi yapılır. Teminat verilmesinde, teminat vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre çözülür.	Miktara bakılmadan vergi inceleme raporuna veya YMM raporuna veya teminat alınarak nakden iade işlemi yapılır. Teminat verilmesinde teminat vergi inceleme raporuna veya YMM raporuna göre çözülür.	Miktara bakılmadan vergi inceleme raporuna veya YMM raporuna veya teminat alınarak nakden iade işlemi yapılır. Teminat verilmesinde teminat vergi inceleme raporuna veya YMM raporuna göre çözülür.

4- Araç ve Tesisleri Sipariş Vererek İmal ve İnşa Ettirenler (13/a) **(U. Genel Tebliğ: II/B- 1.5.3.1.2.1.)** - Standart iade talep dilekçesi - İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi - Siparişle ilgili sözleşmenin noter onaylı örneği (İlk iade talebi sırasında bir defa verilecektir. Sözleşme kapsamında değişiklik olması halinde yeniden verileceği tabiidir.) - İstisnaya konu edilmiş harcamalara ilişkin alış belgelerinin listesi -Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mala ilişkin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği **5- Araç ve Tesisleri Sipariş Üzerine Fiilen İmal ve İnşa Edenler (13/a)** **(U. Genel Tebliğ: II/B-1.5.3.1.2.2.)** - Standart iade talep dilekçesi - İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi - İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi - İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu - Satış faturaları listesi - Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mala ilişkin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği **6- Faaliyetleri Deniz Taşıma Araçları ile Yüzer Tesisi ve Araçların İmal ve İnşası Olanlara Bu Araçların İmal ve İnşası için Yapılan Teslim ve Hizmetler (13/a)** **(U. Genel Tebliğ: II/B- 1.5.3.2.)** - Standart iade talep dilekçesi - İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi - İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi - İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu - Satış faturaları listesi			

- Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mala ilişkin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği **7- Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetler (13/b)** **(U. Genel Tebliğ: II/B- 2.4.)** - Standart iade talep dilekçesi - İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi - İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi - İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu - Satış faturaları listesi **8- Altın, Gümüş, Platin Arama ve İşletme, Zenginleştirme İstisnası (13/c)** **(U. Genel Tebliğ: II/B- 4.4.)** - Standart iade talep dilekçesi - İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi - İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi - İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu - Satış faturaları listesi -Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mal ve hizmete ilişkin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği **9- Limanların ve Hava Meydanlarının İnşası ve Yenilenmesi (13/e)** **(U. Genel Tebliğ: II/B- 6.4.)** - Standart iade talep dilekçesi - İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi - İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi - İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu - Satış faturaları listesi - Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarfından ilgili mal ve hizmete ilişkin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği			

Türkiye'de İkamet Etmeyen Taşımacılar ile Fuar ve Sergi ve Panayır Katılımcılarına Yapılan Teslim ve Hizmet İstisnası (11/1-b) **(U. Genel Tebliğ: II/A- 6.2.1.)** İade talebi, ilgili vergi dairesine verilecek bir dilekçe ile yapılır. Bu dilekçeye aşağıdaki belgeler eklenir: -Tebliğin ekinde yer alan (EK:5) iade talep formu, -İadenin herhangi bir aracı tarafından talep edilmesi halinde noter onaylı "vekaletname" belgesi, -Fuar, panayır ve sergilere katılanların gerçek kişi olması, taşımacılığın sürücü tarafından kendi adına yapılması halinde bunlara ait pasaportların noter onaylı fotokopisi, -Kendi ülkelerinde vergi mükellefiyetini gösteren "vergi mükellefiyeti" belgesi, (iadenin tekrarlanması durumunda bu belgenin yeniden ibrazına gerek yoktur.) -Yapılan harcamalara ilişkin olarak 213 sayılı Kanun hükümlerine göre düzenlenmiş fatura veya serbest meslek makbuzunun asılları veya noter onaylı suretleri. Ayrıcat aşımacılık faaliyetinde bulunan yabancılar, bu belgelere ek olarak aşağıdaki belgeleri de eklemek zorundadır: -Taşımacılık faaliyetine ilişkin olarak TIR karnesinin Türkiye'ye giriş çıkış tarihlerini gösteren dip koçanının, transit beyannamesinin veya Transit Refakat Belgesinin onaylı örneği, -Taşımanın yapıldığı aracın plakasının ve taşıma işini yapan kişi/firmanın isminin yer aldığı belgelerin asılları veya noter onaylı suretleri	-	1.000 TL aşmadığında vergi inceleme raporu ve YMM raporu ve teminat aranmadan nakden iade işlemi yapılır.	1.000 TL aşması halinde aşan kısım için vergi inceleme raporu veya teminat alınarak nakden iade işlemi yapılır. Teminat verilmesinde teminat vergi inceleme raporu göre çözülür
Yabancı Sinema Yapımcılarına Tanınan İstisna (11/1-b) **(U. Genel Tebliğ: II/A- 7.2.)** Bir dilekçe verilir ve mutlaka YMM Raporu gerekir.	-	Miktara bakılmadan YMM raporuna dayanılarak nakit iade işlemi yapılır.	Miktara bakılmadan YMM raporuna dayanılarak nakit iade işlemi yapılır.
1- Petrol Arama Faaliyetleri ve Boru Hattı ile Yapılan Taşıma İstisnası (13/c) ile Milletler Arası Andlaşma Hükümleri Çerçevesinde KDV İstisna Edilmiş Olan Transit Petrol Boru Hattı Projelerinin İnşa ve Modernizasyonuna İlişkin İstisna	Miktara bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan mahsup işlemi yapılır.	5.000 TL aşmadığında vergi inceleme raporu ve YMM raporu ve teminat aranmadan nakden iade işlemi yapılır.	5.000 TL aşması durumunda aşan kısmı vergi inceleme raporu veya YMM raporu veya teminat alınarak nakden iade işlemi yapılır.

(U. Genel Tebliğ: II/B- 3.4.) - Standart iade talep dilekçesi - İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi - İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi - İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu - Satış faturaları listesi -Petrol İşleri Genel Müdürlüğünden alınan istisna belgesi ile onaylı listenin örneği/Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mal ve hizmete ilişkin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği **2- Teşvik Belgeli Yatırım Malları (13/d)** **(U. Genel Tebliğ: II/B- 5.7.)** - Standart iade talep dilekçesi - İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi - İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi - İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu - Satış faturaları listesi - İstisna bildirim formu -Alıcının KDV istisnasından yararlanma hakkı bulunduğunu gösterir istisna belgesinin onaylı örneği - Yatırım teşvik belgesi ile eki global listenin onaylı örneği **3- Ulusal Güvenlik Amaçlı İstisna (13/f)** **(U. Genel Tebliğ: II/B- 7.5.)** - Standart iade talep dilekçesi - İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi - İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi - İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu - Satış faturaları listesi - Ulusal güvenlik kuruluşundan alınan belgenin onaylı örneği (EK: 11A)			Teminat verilmesinde teminat vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre çözülür.

Ulusal güvenlik kuruluşlarına teslim de bulunan yüklenici firmalara yapılan teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde ise aşağıdaki belgeler aranmaktadır: - Standart iade talep dilekçesi - İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi - İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi - İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu -Ulusal güvenlik kuruluşunca yüklenici kuruluşa verilen istisna belgesi ve eki listenin onaylı örneği (Tebliğe ekli Ek: 11C, Ek: 11B) - Örneği Tebliğ ekinde yer alan "3065 sayılı KDV Kanununun (13/f) Maddesi Kapsamında Yüklenici Firmalara Yapılan Teslim ve Hizmetlere Ait Liste" (EK: 11D) KDV Beyanna-mesi ekinde verilmiş olmalıdır. **4- Başbakanlık Merkez Teşkilarına Ypılan Teslimler (13/g)** **(U. Genel Tebliğ: II/B- 8.3.)** - Standart iade talep dilekçesi - İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi - İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi - İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu - Satış faturaları listesi **5- Ürün Senetleri İstisnası (13/ğ)** **(U. Genel Tebliğ: II/B- 9.2.)** - Standart iade talep dilekçesi - Ürünü temsil eden ürün senedinin bir örneği ile bu işlemin "ilk teslim" olduğunu tevsik etmek üzere ihtisas /ticaret borsalarından alınacak yazı -İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi - İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi - İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu - Satış faturaları listesi			

6- Diplomatik İstisna (15/1-a, b) **(U. Genel Tebliğ: II/Ç- 1.3.)** - Standart iade talep dilekçesi - İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi - İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi - İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu - Satış faturaları listesi - Dışişleri Bakanlığından alınan İstisna Belgesinin örneği -Takrir yöntemi kapsamındaki işlemlerde Dışişleri Bakanlığından alınan İstisna Belgesinin veya Takrir Belgesinin aslı veya onaylı örneği. **7- Uluslar Arası Kuruluşlara Yapılan Teslimler (Kuzey Atlantik Anlaşması Teş. İle Türkiye ABD Arasında Vergi Muafiyet Anlaşması) (15/1-b)** **(U. Genel Tebliğ: II/Ç- 2.5.)** - Standart iade talep dilekçesi - İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi - İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi - İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu - Satış faturaları listesi - Dışişleri Bakanlığından alınan İstisna Belgesi veya uluslararası kuruluşların resmi talep yazısı veya yetkili kuruluş İstisna Belgesi örneği - Takrir yöntemi kapsamındaki teslimlerde Dışişleri Bakanlığından alınan İstisna Belgesinin veya Takrir Belgesinin aslı veya onaylı örneği **8- Uluslar Arası Kuruluşlar ile Bu Kuruluşlara Bağlı Proğram, Fon, Temsilcilik ve Özel İhtisas Kuruluşlarına Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna (Geç. Md.26)** **(U. Genel Tebliğ: II/E- 2.4.1.)** - Standart iade talep dilekçesi			

- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi - İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi - İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu - Satış faturaları listesi - Dışişleri Bakanlığından alınan İstisna Belgesi/Kart örneği - İstisnadan yararlanan kuruluşlar tarafından Onaylı mal ve hizmet listleri **9- Büyük Yatırımlarda İade** **(U. Genel Tebliğ: II/E- 4.4.)** - Standart iade talep dilekçesi - İade talep edilen döneme ilişkin indirilecek KDV listesi - İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi - İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu - Yatırım teşvik belgesi ve eki listenin onaylı örneği -Yatırımın asgari sabit yatırım tutarını sağlandığını tevsik eden belgenin onaylı örneği (Yatırım tamamlanıncaya kadar, değişiklik olmaması kaydıyla, bir defa verilir.) -İade uygulaması kapsamındaki harcamalara ait fatura ve benzeri belgelerin listesi **10- 6111 Sayılı K.Geç. Md.16'ya Göre İade** **(U. Genel Tebliğ: II/E- 5.4.)** - Standart iade talep dilekçesi - İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi - İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi - İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu - Satış faturaları listesi -İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca İstanbul Proje Koordinasyon Birimine verilen, istisnadan yararlanılabileceğine dair Belgenin onaylı örneği			

11- Türkiye Kızılay Derneğine Tanınan İstisna (13/h) **(U. Genel Tebliğ: II/B- 10.5.)** - Standart iade talep dilekçesi - İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi - İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi - İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu - Satış faturaları listesi - Vergi idaresinden alınacak istisna belgesi ve eki listenin örneği **12- İmalat Sanayiine Yönelik Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamındaki İnşaat İşleri** **(U. Genel Tebliğ: II/E- 7.4.)** - Standart iade talep dilekçesi - İade talep edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi - İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi - Yatırım teşvik belgesi ve eki listenin onaylı örneği **13- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Tarafından Tescil Edilen Gübreler ve Gübre Üreticilerine Bu Ürünlerin İçeriğinde Bulunan Hammddelerin Teslimi ile Yem Teslimlerinde İstisna** **(U. Genel Tebliğ: II/B- 11.5.)** - Standart iade talep dilekçesi - Satış faturaları listesi - İstisnanın beyan edildiğidöneme ait indirilecek KDV listesi - Yüklenilen KDV listesi - İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu - Gıda,Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından verilen tescil belgesinin örneği (yalnız gübre teslimlerine ilişkin iade taleplerininde) - Kapasite raporu (yalnız gübre üreticilerinin iade taleplerinde)			

- Gübre üreticilerine verilen istisna belgesi ve eki liste (EK:23 B) (yalnız gübre üreticilerine hammadde teslim edenlerin iade taleplerinde) **14- Konut veya İşyeri Teslimlerinde İstisna** **(U. Genel Tebliğ: II/B- 1.2.6.)** -Standart iade talep dilekçesi - İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi - İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi - İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu - Satış faturaları listesi - Satıcıların teslimden önce temin etmeleri gereken Tebliğin (II/B-12.1.3) bölümünde sayılan belgeler - Dövizin tamamının Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden banka dekontları veya gümrük idaresinden alınan belgeler ile satıcıya ödendiğini tevsik eden banka dekontları - Satışa ilişkin tapu kayıt örneği			
Uluslar Arası Taşımacılık (14/1-a) **(U. Genel Tebliğ: II/C- 1.3.)** - Standart iade talep dilekçesi - İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi - İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi - İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu - Satış faturaları listesi -Uluslararası taşımacılık faaliyetinin yürütülmesi için ilgili mevzuat gereğince yetki belgesi alınmasının zorunlu olması halinde, söz konusu belge (Bu belge, belgede değişiklik olmaması kaydıyla sadece bir defa verilir.) - Taşımacılık işinin mahiyetine göre aşağıda sayılan belgelerden biri;	5.000 TL altında olduğunda vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan mahsup işlemi yapılır. 5.000 TL üzerinde olması halinde aşan kısım vergi inceleme raporu veya YMM raporu veya teminat alınarak mahsup işlemi yapılır. Teminat verilmesinde, teminat vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre çözülür.	5.000 TL altında olduğunda vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan nakit iade işlemi yapılır.	5.000 TL üzerinde olması halinde aşan kısım vergi inceleme raporu veya YMM raporu veya teminat alınarak nakit iade işlemi yapılır. Teminat verilmesinde, teminat vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre çözülür.

a)Kara Taşımacılığında;Transit Beyannamesi/TIR Karnesi/Form 302 Belgesi/ Kara Manifestosu/Yük Senedi (CMR) / Geçiş Belgesi (Dozvola)/Özet Beyan veya Özet Beyan Yerine Geçen Belgeler /Özet Beyana Dayanak Oluşturan Tevsik Edici Belge/Transit Refakat Belgesi veya bunların gerekli bilgileri ihtiva eden listesi (aslı veya noter, gümrük idaresi ya da YMM onaylı örnekleri). TIR karnesinin birinci sayfasının ve Türkiye sınır kapılarından giriş veya çıkışlarda bu kapı Gümrüklerine bırakılan nüshasının dip koçanının noterden tasdikli birer fotokopisinin ibrazı da mümkündür. Ayrıca, uluslararası taşımacılık istisnasının belgelendirilmesinde; 85/9449 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile TIR karnelerini vermeye ve lüzumu halinde bunları büyük şehirlerdeki ticaret odaları kanalı ile tevzi edebilmeye yetkili kılınan Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğinin TIR işlemlerini yapmakla görevlendirdiği ticaret ve/veya sanayi odalarınca tasdik edilmiş olan TIR karnesi suretleri de kabul edilir. İstisna kapsamına giren taşımalarda TIR karnesi kullanılması halinde TIR karnesinin birinci sayfasının ve gümrük kapılarında bırakılan nüshasının dipkoçanlarının tasdikli fotokopileri tevsik işlemi için yeterli sayılır ve tüm dip koçan fotokopileri tek sayfa olarak istenmez. b) Deniz ve Havayolu Taşımacılığında; Deniz veya Hava Manifestosu / Deniz veya Hava Konşimentosu / Transit Beyannamesi / Özet Beyan veya Özet Beyan Yerine Geçen Belgeler / Özet Beyana Dayanak Oluşturan Tevsik Edici Belge / Transit Refakat Belgesi veya bunların gerekli bilgileri ihtiva eden listesi (aslı veya noter, gümrük idaresi ya da YMM onaylı örnekleri). c) Demiryolu Taşımacılığında; Transit Beyannamesi / Uluslararası Demiryolu Taşımacılığı Anlaşması kapsamında demiryolu ile yapılan eşya taşımasında kullanılan belge(CIV Belgesi) / Topluluk transit rejiminin uygulanabildiği yerlerde, bu rejim altındaki demiryolu ile yapılan taşıma işlemlerinde beyanname yerine kul-lanılan belge (CIM Belgesi) / Remiz Bülteni / Özet Beyan veya Özet Beyan Yerine Geçen Belgeler / Özet Beyana Dayanak Oluşturan Tevsik Edici Belge / Transit Refakat Belgesi veya bunların gerekli bilgileri ihtiva eden listesi (aslı veya noter, gümrük idaresi ya da YMM onaylı örnekleri).			

ç) Yukarıda sayılan taşımacılığın tevsikine ilişkin belgeler haricinde, Gümrük Yönetmeliği'nin 61 ve 118 inci maddeleri kapsamındaki diğer belgelerin aslı veya noter, gümrük idaresi ya da YMM onaylı örneklerinin ibrazı da mümkündür. Yukarıda sayılan belgeler, yapılan taşıma işinin uluslararası taşımacılık işi kapsamında olduğunu ispat etmesi ve gümrük giriş çıkış tarihiyle ilişkile- ndirilmesi kaydıyla iade taleplerinde tevsik edici belge olarak kabul edilebilir. Bu belgeler gümrük idarelerince onaylanmasa dahi istisna kapsamında işlem yapan mükelleflerin iade taleplerinde tevsik edici belge olarak kabul edilebilir; ancak belgelerin içeriği konusunda herhangi bir tereddüt yaşanması halinde ilgili gümrük ida-resinden bilgi istenilir. d) Organizatörlerde, taşımayı fiilen yapanlara ait fatura bilgilerini içeren liste ile bunlardan temin edilen taşımacılığı tevsik eden yukarıdaki belgelere ilişkin bilgileri içeren liste kabul edilir.			
1- Yurt Dışına Çıkan Kamyon ve TIR'lara Motorin Teslimi (14/1-b) **(U. Genel Tebliğ: II/C- 2.3.)** - Standart iade talep dilekçesi - İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi - İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi - İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu - Satış faturaları listesi -İstisna kapsamında teslim edilen malların alış faturaları listesi - Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği ekindeki "İhraç Malı Taşıyan Araçlara Vergiden İstisna Motorin Teslimine İlişkin Bildirim Formu" nun bir örneği **2- Engellilere Araç ve Gereç Teslimlerine İlişkin İstisna (17/4-s)** **(U. Genel Tebliğ: II/E- 1.3.)** - Standart iade talep dilekçesi - İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi	Miktara bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan mahsup işlemi yapılır.	5.000 TL aşmadığında vergi inceleme raporu ve YMM raporu ve teminat aranmadan nakden iade işlemi yapılır.	5.000 TL üzerinde olduğunda aşan kısım vergi inceleme raporu veya YMM raporu veya teminat alınarak nakit iade işlemi yapılır. Teminat verilmesinde teminat vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre çözülür.

- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi - İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu - Satış faturaları listesi **3- 3996 ve 3359 Sayılı Kanunlara Göre Yapılan Teslim ve Hizmetler ile 652 Sayılı KHK Göre Yapılan Kirala İşlemlerinde KDV İstisnada İade Uygulaması** **(U. Genel Tebliğ: II/E- 3.4.)** - Standart iade talep dilekçesi - İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi - İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi - İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu - Satış faturaları listesi - Vergi Dairesi Başkanlığından veya Defterdarlıktan alınan istisna belgesi kendisi tarafından ilgili mal ve hizmete ilişkin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği			
İndirimli Orana Tabi Teslim ve Hizmetler (29/2) **(U. Genel Tebliğ: III/B- 3.2.1.)** **(Yıllık Nakit veya Mahsup)**	5.000 TL altında inceleme raporu ve teminat aranmadan mahsup işlemi yapılır. 5.000 TL üzerinde olması halinde vergi inceleme raporu veya YMM raporuna veya teminat karşılığına göre mahsup işlemi yapılır. Alınan teminat vergi inceleme veya YMM Raporuna göre çözülür. (Ancak 5.000 TL üzerindeki fason tekstil işinden doğan mahsup işlemi sadece vergi inceleme raporuna veya teminat alınarak yapılır. Alınan teminat ise vergi inceleme raporuna göre çözülür).	5.000 TL altında (fason teksit dahil) inceleme ve teminatsız aranmaksızın nakit iade yapılır.	5.000 TL üzerinde teminat veya YMM raporu veya vergi inceleme raporu ile nakit iade işlemi yapılır.Alınan teminat inceleme raporuna veya YMM raporuna göre çözülür. (Ancak 5.000 TL üzerinde fason tekstil de sadece vergi inceleme raporu veya teminat alınarak nakit iade işlemi yapılır. Alınan teminat vergi inceleme raporunsa göre çözülür.)

İndirimli Orana Tabi Teslim ve Hizmetler (29/2) **(U. Genel Tebliğ: III/B- 3.2.1.)** **(Aylık Mahsup)**	5.000 TL altında inceleme raporu ve teminat aranmadan mahsup işlemi yapılır. 5.000 TL üzerinde olması halinde vergi inceleme raporu veya YMM raporuna veya teminat karşılığına göre mahsup işlemi yapılır. Alınan teminat vergi inceleme veya YMM Raporuna göre çözülür. (Ancak 5.000 TL üzerindeki fason tekstil işinden doğan mahsup işlemi sadece vergi inceleme raporuna veya teminat alınarak yapılır. Alınan teminat ise vergi inceleme raporuna göre çözülür).	-,-	-,-
Tevkifat (9/1) **- Yapım işleri ile bu işlerle yapılan mimarlık ve Mühendislik, Etüt Proje hizmetleri,** **- Spor kulüplerine reklam, yayın ve isim hakkı gelirine konu işlemler,** **- 5018 sayılı Kanun kapsamındaki kurumların hizmet alımları,** **(U. Genel Tebliğ: I/C- 2.1.5.2.1)**	5.000 TL altında olması halinde vergi inceleme ve YMM raporu ve teminat aranmadan mahsup işlemi yapılır. 5.000 TL üzerinde olması halinde vergi inceleme raporu veya YMM raporu veya teminat alınmak suretiyle mahsup yapılır. Teminat verilmesinde teminat vergi inceleme raporu veya YMM raporu ile çözülür.	5.000 TL aşmadığında vergi inceleme raporu ve YMM raporu ve teminat aranmadan nakden iade işlemi yapılır.	5.000 TL üzerinde olduğunda vergi inceleme raporu veya YMM raporu veya 5.000 TL aşan kısım için teminat alınarak iade işlemi yapılır. Teminat verilmesinde teminat vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre çözülür.

Tevkifat (9/1) **- Temizlik, bahçe ve çevre bakım hiz.** **- Makine, teçhizat demirbaş ve araçların tamir, bakım ve onarım hiz.** **- Yemek servisi ve organizasyonu hiz.** **- Etüt, plan-proje, danışmanlık denetim ve benzeri hizmetler** **- Fason tekstil ve konfeksiyon, çanta ve ayakkabı dikim ve fason işlerine aracılık hizmetleri,** **- Yapı denetim hizmetleri,** **- Servis taşımacılığı hizmetleri,** **- Her türlü baskı-basım hizmetleri** **- İşgücü temin hizmetleri,** **- Turistik mağazalara müşteri bulma ve götürme hizmetleri** **(U. Genel Tebliğ: I/C- 2.1.5.2.1)**	5.000 TL altında olması halinde vergi inceleme ve YMM raporu ve teminat aranmadan mahsup işlemi yapılır. 5.000 TL üzerinde olması halinde sadede vergi inceleme raporu veya teminat alınarak mahsup işlemi yapılır. Teminat verilmesinde, teminat vergi inceleme raporuna göre çözülür.	Miktara bakılmadan vergi inceleme raporu veya teminat alınarak nakit iade işlemi yapılır. Teminat verilmesinde teminat vergi inceleme raporuna göre çözülür.	Miktara bakılmadan vergi inceleme raporu veya teminat alınarak nakit iade işlemi yapılır. Teminat verilmesinde teminat vergi inceleme raporuna göre çözülür.
Tevkifat (9/1) **- Külçe metal teslimleri** **- Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi** **- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntılarının teslimi** **- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntılarından elde edilen hammade teslimi** **- Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimi** **- Ağaç ve orman ürünlerinin teslimi** **(U. Genel Tebliğ: I/C- 2.1.5.2.1)**	Miktara bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan mahsup işlemi yapılır.	5.000 TL aşmadığında vergi inceleme raporu ve YMM raporu ve teminat aranmadan nakden iade işlemi yapılır.	5.000 TL üzerinde olduğunda vergi inceleme raporu veya YMM raporu veya 5.000 TL aşan kısım için teminat alınarak iade işlemi yapılır. Teminat verilmesinde teminat vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre çözülür

Yabancı Devletlerin Diplomatik Temsilcilik ve Konsolosluk Mensupları ile Uluslar Arası Kuruluş Mensuplarına Yapılan Teslim ve Hizmetlere Uygulanan İstisna Nedeniyle İade İşlemi **(U. Genel Tebliğ: I/Ç- 3.3.)** Karşılıklılık esası geçerli olup, iade talebi bizzat ilgili mensuplaca yapılır. Diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların mensuplarından bedeli KDV dahil en az 50 TL (veya karşılıklılık ilkesi çerçevesinde tespit edilen daha yüksek alt limit) olan mal ve hizmetlere ait alış sırasında ödedikleri KDV'nin iadesini talep edenler; içinde bulundukları takvim yılının üçer aylık donemleri itibarıyla gerçekleşen harcamalarına ait fatura, serbest meslek makbuzu ve benzeri belgeleri Dışişleri Bakanlığı ile Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitelerinde örneği yer alan bildirim formuna ekleyerek takip eden ayda mensup oldukları temsilciliğin belirleyeceği süre içinde bu temsilciliğe verirler. Elektrik, su ve telekomünikasyon harcamalarında bedel 50 TL'yi geçmese dahi bu harcamalara ilişkin belgeler bu bildirim formuna eklenir. Sağlık harcamaları ve uçak bilet bedellerine ilişkin faturaların, iade hakkı sahibi yabancı misyonlar, konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların vergi muafiyetine sahip mensuplarının eşleri adına düzenlenmesi halinde de iade taleplerinde kullanılması mümkündür. Dolayısıyla, misyon mensuplarının eşleri adına düzenlenen faturalar, karşılıklılık sağlanan teslim ve hizmet alımları itibarıyla, herhangi bir sınırlama olmaksızın, iade işlemlerine konu edilebilir. Bu bölümdeki usul ve esaslara uymadığı tespit edilen mükellefler için 213 sayılı Kanun hükümlerine göre gerekli cezai işlem yapılır. İade hakkı sahibi yabancı misyon mensuplarının, ödeme kaydedici cihaz fişi ibraz etmek suretiyle iade talebinde bulunması mümkün değildir.	-,-	-,-	-,-

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER İLE MESLEK MEVZUATIMIZLA İLGİLİ OLARAK VERİLEN DANIŞTAY KARARLARI

DŞ. Vergi Dava Daireleri Kurulu, 28.12.2016 Tarih ve Esas No: 2016/907, Karar No: 2016/1328

Özet: Limited şirketin tam tasdik raporunu düzenleyen yeminli mali müşavir hakkında, ödeme emri düzenleme yetkisinin, müşavirin bağlı bulunduğu vergi dairesi müdürlüğüne ait olduğu hk.

İstemin Özeti: ...Metal Ürünleri İnşaat Yapı Malzemeleri Pazarlama Sanayi ve Ticaret Limited Şirketinin 2006 dönemi kurumlar vergisi beyannamesi tam tasdik raporunu düzenleyen yeminli mali müşavir davacı adına, anılan şirkete ait cezalı verginin tahsili amacıyla müteselsil sorumlu sıfatıyla düzenlenen 03.05.2011 tarih ve 26 sayılı ödeme emrinin iptali istemiyle dava açılmıştır.

İstanbul 8. Vergi Mahkemesi, 03.11.2011 gün ve E:2011/1158, K:2011/3867 sayılı kararıyla; 3568 sayılı Kanunda öngörülen sorumluluğun, Vergi Usul Kanunu›nda mevcut «Vergi Sorumluluğu» müessesesinden değişik niteliğe sahip olduğu, yeminli mali müşavirler için getirilen sorumluluğun belge ile ilgili ödevleri yerine getirmekten kaynaklanan bir işleve sahip olmayıp vergilendirmeye esas alınacak belge, kayıt nizamı ve matrah tespitinde dikkate alınması gereken işlemlerin muhasebe usul ve esaslarına, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğunu sağlamaya yönelik olduğu, 3568 sayılı Kanunun 12›nci maddesinin 4›üncü fıkrasında, yeminli mali müşavirlerin, yaptıkları tasdikin doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilen cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları belirtildiğinden, mükellefle birlikte ve aynı usullere göre takibinin gerekeceği, yeminli mali müşavir, tasdikin doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi ve bunun cezasından «mükellefle birlikte» sorumlu tutulduğundan, bu sorumluluğun, ancak vadesi geldiği halde ödenmemiş vergi borçlarının tahsili için öngörüldüğünün söylenemeyeceği, kanun koyucu bu amaçta olsaydı, maddeye «mükellefin varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve cezalar yönünden» sorumluluğa işaret eden bir ibareye yer vereceği, 3568 sayılı Kanun›un 12›nci maddesinin açık ifadesinin, yeminli mali müşavirin hatalı tasdik işleminden kaynaklanan vergi ziyaı nedeniyle takip için önce vergi mükellefi hakkında takibat yapılıp bunun kesinleşmesini ve kamu alacağının tahsil edilebilir hale gelmesini beklemeye ve ancak bundan sonra yeminli mali müşavirin takibi için gerekli işlemlerin yapılacağının kabulüne olanak vermediği, karşıt inceleme yetkisi bulunmayan yeminli mali müşavirlerin, düzenledikleri teyit raporunun kapsamıyla sınırlı olarak sorumlu oldukları göz ardı edilerek yetki ve sorumluluklarının tebliğlerle genişletilmesi suretiyle asıl borçlu şirketten tahsil imkanı kalmayan borçlardan sorumlu tutulmaları mümkün olmadığından, davacı adına düzenlenen ödeme emrinde yasal isabet bulunmadığı gerekçesiyle ödeme emrini iptal etmiştir.

Vergi idaresinin temyiz istemini inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesi, 18.3.2015 gün

ve E:2012/2202, K:2015/893 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'nci maddesinin birinci ve ikinci fıkraları, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12'nci maddesi ile bu madde uyarınca yürürlüğe konulan ve 21.11.1990 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" in 4, 14 ve 16'ncı maddelerinin birlikte değerlendirilmesinden, yeminli mali müşavirlerin tasdik raporlarında ve karşıt inceleme tutanaklarında yer alan bilgilerin doğruluğu konusunda şekli inceleme ötesinde esaslı bir araştırma yapmalarının zorunlu olduğu, işlemlerini tasdik ettikleri mükelleflerle ilgili olarak karşıt inceleme dahil her türlü inceleme ve araştırma hususunda yetkilerinin bulunduğu, tasdik ettikleri işlemlerin bu tasdik kapsamında kamu idarelerince de incelenmiş olarak kabul edileceği, tasdik esnasında kasten veya mesleğin gerektirdiği yetki ve mesleki özenin gösterilmemesi sonucu vergi ziyaı bulunması halinde ise ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezaların kesinleşmesinden sonra ödenmemesi durumunda mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla ödeme emri ile takip edileceğinin anlaşıldığı, davacı tarafından düzenlenen 2006 yılı kurumlar vergisi beyannamesi tam tasdik raporunda "Mükellefin mal ve hizmet alış satışlarına ilişkin faturalarında gerçek dışı bir alış satış emaresine rastlanmadığı ancak, mal ve hizmet karşılığında almış olduğu faturaların bir kısmının hakkında olumsuz tespit bulunan şirketler tarafından düzenlendiği, ayrıca bu şirketlere yapılan ödemelerin 84 nolu KDV Genel Tebliği hükümlerine uygun olarak yapılmadığı" tespitlerinde bulunulduğu halde tespitler hakkında herhangi bir inceleme yapılmaksızın olumlu teyit verildiği, asıl borçlu şirket hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu ekinde bulunan tutanakta, konu hakkında kendisinden açıklama istenen davacının; şirket yetkilileri, ticari ilişkileri olduğu dönemde bu firmaların henüz kod listesinde olmadığını, ayrıca ödemeleri genel tebliğe uygun yaptıklarını ve bunu her türlü delille ispatlayabileceklerini belirttiklerinden bu hususun yerine getirilmesi için raporun teslim süresinin sonuna kadar beklediğini, durumu ispat edecek bir delil getiremeseler de hala ispat edebileceklerini söylediklerinden raporu bu şekliyle teslim ettiğini, belirtilen kısımların bu sebeple eksik kaldığını beyan ettiği, bu durumda, tam tasdik raporunda şirketin alışlarına ilişkin birtakım usulsüzlükler tespit edilmiş olmasına rağmen bu hususların doğruluğu hakkında karşıt inceleme dahil her türlü inceleme ve araştırma yetkisi bulunduğu halde bu görevini yerine getirmeyen davacının şirketin borçlarından müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğunun kabulü gerekeceği, öte yandan kararda Mahkemece, yeminli mali müşavirlere yüklenilen sorumluluğun sınırının tasdik raporuyla tasdik edilen iş ve işlemlerle kısıtlı tutulduğu, ödeme içeriği borcun davacının verdiği hizmetle bir ilgisinin bulunmadığı belirtilmişse de ödeme emri içeriği borcun şirketin sahte fatura düzenleme karşılığı 2006 yılında elde ettiği komisyon gelirine dayandığı, davacının düzenlediği tasdik raporunun ise 2006 yılı kurumlar vergisi beyannamesine ilişkin olduğu, dolayısıyla borcun tasdik raporunun kapsamında olduğu sonucuna ulaşıldığı gerekçesiyle kararı bozmuş; davacının karar düzeltme istemini reddetmiştir.

İstanbul 8. Vergi Mahkemesi, 25.2.2016 gün ve E:2016/560, K:2016/348 sayılı kararıyla; aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ilk kararında ısrar etmiştir.

Davalı idare tarafından; yeminli mali müşavirlerin sorumluluğunun mükellef adına kesinleşen vergi ve cezaların ödenmesine yönelik olduğu, davacının görevini yapmakta kusurlu olduğu, tam tasdik raporunun düzenlenmesine yönelik gerekli araştırma ve incelemeyi yapmadığı ileri sürülerek ısrar kararının bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti: Temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

Danıştay Tetkik Hakimi'nin Düşüncesi: İstemin reddi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, duruşma yapılmasına gerek görülmeyerek, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

... Metal Ürünleri İnşaat Yapı Malzemeleri Pazarlama Sanayi ve Ticaret Limited Şirketinin 2006 dönemi kurumlar vergisi beyannamesi tam tasdik raporunu düzenleyen yeminli mali müşavir davacı adına, anılan şirkete ait cezalı verginin tahsili amacıyla müteselsil sorumlu sıfatıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali yolunda verilen ısrar kararı davalı idare tarafından temyiz edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227'nci maddesinde; Maliye Bakanlığının; vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya, bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu belirtilmiş, aynı maddede, beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmuştur. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12'nci maddesinin 1'inci fıkrasında 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 incelediğini tasdik edecekleri; 2'nci fıkrasında tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasların; gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve nevileri ile belgelerin ibraz edileceği merciiler esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği; 4'üncü fıkrasında ise yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu oldukları, yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları, yaptıkları tasdikin kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtecekleri hüküm altına alınmıştır.

3568 sayılı Kanun'un 12'nci maddesi hükmüne dayanılarak hazırlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 7'nci maddesinin son fıkrasında tasdik işlemi yapılırken aranacak asgari bilgi, şekil şartları ile tasdike ilişkin diğer usul ve esasların Bakanlıkça çıkartılacak tebliğlerle belirleneceği, yukarıda belirtilen konuların ve belgelerin tasdikine ilişkin olarak Bakanlıkça tebliğ çıkartılmadıkça, yeminli mali müşavirlerin bu konu ve belgelerle ilgili olarak tasdik işlemi yapamayacakları; 8'inci maddesinde yeminli mali müşavirlerin, tasdik konuları ile ilgili olarak karşıt incelemeler yapabilecekleri; 20'nci maddesinin 2'nci fıkrasında ise inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları, bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar

Kanununun "Tam Teselsül" hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Mezkur Yönetmeliğin 7'nci maddesinin son fıkrasıyla verilen yetkiye dayanarak çıkarılan ve yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile bunlara ekli mali tablolar ve bildirimlerin yeminli mali müşavirlerce tasdikine ilişkin usul ve esasların belirlendiği 30.07.1995 tarih ve 22359 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 18 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin müşterek ve müteselsil sorumluluğun tespitine ilişkin bölümünde ise sorumluluğu tespit edilen yeminli mali müşavirle ilgili takibatın, yeminli mali müşavirin bağlı bulunduğu vergi dairesince yerine getirileceği kurala bağlanmıştır.

Dosyanın incelenmesinden, yeminli mali müşavir olan ve ... Metal Ürünleri inşaat Yapı Malzemeleri Pazarlama Sanayi ve Ticaret Limited Şirketinin 2006 dönemi kurumlar vergisi beyannamesi tam tasdik raporunu düzenleyen davacının, anılan mükellef adına yapılan tarhiyattan müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğu yolundaki rapor doğrultusunda, ödeme emirlerinin, davacının tam tasdik raporunu düzenlediği mükellefin bağlı bulunduğu Erenköy Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından düzenlendiği anlaşılmıştır.

Bu durumda, yukarıda değinilen hükümler uyarınca, davacının bağlı bulunduğu Avcılar Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından düzenlenmesi gerekirken, bu konuda yetkili olmayan vergi dairesince düzenlenmesinde hukuka uyarlık bulunmadığından, dava konusu ödeme emrinin yazılı gerekçeyle iptali yolundaki ısrar kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin reddine, 28.12.2016 gününde oy çokluğuyla karar verildi.

KARŞI OY

X- UYAP kayıtlarının incelenmesinden, ' Metal Ürünleri İnşaat Yapı Malzemeleri Pazarlama Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi hakkında olumlu teyit vererek haksız katma değer vergisi iadesine sebebiyet verdiği ve müteselsilen sorumlu olduğundan bahisle davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinin iptali yolunda verilen kararlara yönelik temyiz ve karar düzeltme istemlerinin Danıştay Dokuzuncu Dairesince reddedilmesi üzerine anılan kararların kesinleştiğinin anlaşılması karşısında kurumlar vergisi beyannamesi tam tasdik raporu düzenlenmesi nedeniyle anılan şirkete ait cezalı verginin tahsili amacıyla müteselsil sorumlu sıfatıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali yolundaki ısrar kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmediğinden temyiz istemin bu nedenle reddi gerektiği oyu ile kararın gerekçesine katılmıyoruz.

KARŞI OY

XX- Temyiz isteminin kabulü ile ısrar kararının Danıştay Dördüncü Dairesinin bozma kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçe uyarınca bozulması gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.

KARŞI OY

XXX- Yeminli mali müşavir olan davacı adına düzenlenen ödeme emrini iptal eden Vergi Mahkemesi kararı temyiz edilmiştir.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12'nci maddesinde, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu oldukları, tasdikin doğru olmaması halinde tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları düzenlemesine yer verilmiş; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227'nci maddesinde ise Maliye Bakanlığının; vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya, bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu belirtilmiştir. Aynı maddede beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensuplarının, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacağı kurala bağlanmıştır.

Yukarıda yer verilen kanun hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, idarenin müşterek ve müteselsil sorumluluk ilkesi kapsamında vergi alacağının tahsili için sorumluları ayrı ayrı veya birlikte takip edebilme konusunda yetkilendirildiği sonucuna ulaşılmaktadır. Bu durumda, meslek mensuplarına, mükellef tarafından ileri sürülebilecek iddia ve savunmalar ile kendi görevinin amaç ve kapsamı çerçevesinde ileri sürülebilecekleri iddiaları idareye karşı ileri sürülebilmeleri için olanak tanınması gerekmektedir.

6183 sayılı Kanunun 37'nci maddesinin 2'nci fıkrasında, ''Hususi Kanunlarında ödeme zamanı tespit edilmemiş amme alacakları Maliye vekaletince belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenir" hükmüne yer verilmiştir.

Yeminli mali müşavirin müşterek ve müteselsil sorumlu olduğu vergi borcu için 3568 sayılı Kanunda ve Vergi Usul Kanunu'nda özel bir ödeme zamanı belirtilmemiş olması karşısında, müşterek ve müteselsil sorumlu tutulan davacı (yeminli mali müşavir) açısından bu borç tahakkuk etmemiş bir borçtur. Bu durumda, 6183 sayılı Kanun uyarınca davacıya usulüne uygun olarak bir tebliğ yapılıp, anılan madde uyarınca bir ay ödeme süresi verilmesi ve bu aşamada yargıya başvuru olanağının tanınması gerekir.

Bu nedenle, davacı adına ihbarname düzenlenmeden, ödeme emri ile takibe geçilmesi hukuka aykırı olduğundan, sonucu itibarıyla hukuka uygun olan vergi mahkemesi kararma karşı yapılan temyiz isteminin bu gerekçeyle reddi gerektiği oyuyla, karara katılmıyorum.

Davacı: ……..

Vekili: ……

Davalı: ……

Vekilleri: ……

Davanın Özeti: 22.08.2009 tarih ve 27327 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan Kamu İhale Genel Tebliği'nin 45.1.6. maddesinin (a), (b) ve (ç) bentlerinin; 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na aykırı olduğu, serbest muhasebecilerin belge onaylama yetkisine sahip olduğu, dava konusu Tebliğ'le serbest muhasebecilerin bu yetkisinin yok sayıldığı, benzer bir durum için TÜRMOB 'un görüşünün de bu doğrultuda olduğu ileri sürülerek iptali istenilmektedir.

Savunmanın Özeti: 20.07.2010 tarih ve 27657 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kamu İhale Genel Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliği ile dava konusu Tebliğ'in ilgili maddesinin yürürlükten kaldırıldığı ve aşırı düşük sorgulamasına ilişkin açıklamaların belgelendirilmesinde yeni bir düzenleme yapıldığı, dolayısıyla davanın konusuz kaldığı; diğer yandan, 10.07.2008 tarihinde yapılan değişiklikle 3568 sayılı Kanun'un 1. maddesinde sayılan meslek mensupları kapsamından serbest muhasebecilerin çıkarıldığı, aynı Kanun'un Geçici 11. maddesine göre serbest muhasebecilerin sadece Kanun'un 2. maddesinin (A) fıkrasının (a) bendinde sayılan işleri yapabileceği, dava konusu Tebliğ'de düzenlenen işlerin ise söz konusu Kanun'un 2. maddesinin (A) fıkrasının (a) bendinde sayılan işler kapsamında değerlendirilemeyeceği, bu nedenle serbest muhasebecilerin dava konusu Tebliğ çerçevesinde onaylama yetkisinin olmadığı anlaşıldığından davanın reddi gerektiği savunulmaktadır.

Danıştay Tetkik Hâkimi 'nın Düşüncesi: Konusu kalmayan dava hakkında karar verilmesine yer olmadığına karar verilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Kumru 'ın Düşüncesi: Dava, 22.08.2009 tarih ve 27327 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kamu İhale Genel Tebliği'nin 45.1.6. maddesinin (a), (b) ve (ç) bentlerinin iptali istemiyle açılmıştır.

22.08.2009 tarih ve 27327 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kamu İhale Genel Tebliği'nin dava konusu olan 45.1.6. maddesinde; "İsteklilerin aşırı düşük sorgulamasına ilişkin açıklamaları belgelere dayanmalıdır. Belgelere dayanılmaksızın yapılan açıklamalar kabul edilmeyecektir. Bu çerçevede;

a) İstekliler tarafından proforma faturalarla açıklama yapılması durumunda; proforma faturada proforma fatura içeriği mala ilişkin olarak mükellefin son geçici vergi beyanname döneminde tespit edilen birim ortalama maliyet belirtilecek ve proforma faturaya, ilgili malın son geçici vergi beyanname dönemine ait bir alış ve bir satış faturası örneği eklenerek tasdik anlaşması yapılan Yeminli Mali Müşavir (YMM) veya beyannamelerini imzalayan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)'e onaylatılacaktır.

Proforma fatura veren imalatçı ise; proforma fatura ekinde, ilgili mala ilişkin imalatçının

son geçici vergi beyanname döneminde çıkartılan birim maliyet cetveli verilecektir. Sunulan birim maliyet cetveli, mükellefin tasdik anlaşması yaptığı YMM veya beyannamelerini imzalayan SMMM tarafından onaylı olmalıdır.

b) İsteklilerce yapılan açıklamalarda teklifin bir bölümünü oluşturan iş kısımlarına ilişkin olarak piyasada o alanda faaliyet gösteren kişilerden alınan fiyat tekliflerinin sunulması hâlinde; söz konusu fiyat tekliflerinin ekinde, Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması zorunlu olan yasal defter ve belgelere uygunluğu YMM veya SMMM tarafından onaylanmış maliyet tespit raporunun sunulması zorunludur.

Söz konusu maliyet tespit raporunda, fiyat teklifi verilen işle ilgili varsa malların birim ortalama maliyetleri ile işçilik maliyetleri belirtilmelidir. Fiyat teklifinin kapsamında sadece mal bulunuyor ise; maliye tespit raporu yerine, piyasadan alınan mallara ilişkin olarak yukarıda belirtildiği şekilde proforma faturaların, fiyat teklifi veren kişinin üretici olması durumunda ise, son geçici vergi beyanname döneminde çıkartılan ilgili malın birim maliyet cetvelinin sunulması zorunludur.

c) İsteklinin ortağı olduğu tüzel kişiye ait işletmeden mal çekmesi veya satın alması durumunda; söz konusu malın emsal bedeli ile değerlenmesi gereklidir. Emsal bedelinin tespitinde Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri esas alınır.

ç) İsteklinin açıklamalarını kendi ürettiği mallara dayandırması durumunda; mükellefin tasdik anlaşması yaptığı YMM veya beyannamelerini imzalayan SMMM tarafından onayı, son geçici vergi beyanname dönemine ait üretim konusu mala ilişkin maliyet tespit raporunun sunulması zorunludur. Maliye tespit raporunda üretilen mala ilişkin birim maliyetlerin gösterilmesi gerekmektedir.

d) istekliler tarafından yapılan açıklamada, malın stoklarda bulunduğunun belirtilmesi durumunda; Vergi Usul Kanunu'nun 182'nci maddesi gereğince tutulması gereken envanter defterinin ilgili malzeme veya mala ilişkin kısmının mükellefin tasdik anlaşması yaptığı YMM veya beyannamelerini imzalayan SMMM tarafından onaylı örneğinin veya mükellefin tasdik anlaşması yaptığı YMM veya beyannamelerini imzalayan SMMM tarafından hazırlanan ve onaylanan ilgili malzeme veya mala ilişkin stok tespit raporunun sunulması zorunludur. Stok tespit raporunda mükellefin yasal defter ve belgelerine uygun ilgili malzeme veya mala ilişkin birim maliyetlerin gösterilmesi zorunludur." düzenlemesi yer almaktadır.

22.08.2009 tarih ve 27327 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kamu İhale Genel Tebliği'nin dava konusu madde hükmü, 30.07.2010 tarih ve 27657 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kamu İhale Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğin 2. ve 3. maddeleri ile 22.08.2009 tarih ve 27327 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kamu İhale Genel Tebliği'nin 45. ve 79. maddeleri değiştirilerek, aşırı düşük teklif değerlendirmelerinde düzenlenen belgelerin (maliyet/satış tutarı tespit tutanakları ve stok tespit tutanağı ile proforma faturanın) 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre çalışan meslek mensuplarından, mükellefle tam tasdik sözleşmesi yapan veya beyannamelerini imzalamaya yetkili olan tarafından düzenlenmesi, bütün belge ve tutanakların her sayfasının imzalanıp kaşeleneceği düzenlemesi yapılmıştır.

Öte yandan, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu›nun 2. maddesi mesleğin konusuyla ilgili olup;

“A) Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu: Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

Yukarıda sayılan işleri; bir iş yerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci mali müşavir denir.

B) Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu;

(A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında Kanun’un 12’nci maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır.

Yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.”

hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanun’un Geçici 11. maddesinde ise;

Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce; serbest muhasebeci unvanını almış olanlar ile serbest muhasebecilik stajına devam edenlerden başarılı olanlar; altı ayı geçmemek üzere, TÜRMOB tarafından verilen mesleki uyum eğitimine katılarak bu eğitimi tamamladıkları tarihten itibaren beş yıl içinde yapılacak özel serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavlarına beş defa girebilirler. Bu sınavlarda başarılı olanlar, serbest muhasebeci mali müşavirlik unvanını almaya hak kazanırlar. Mesleki uyum eğitiminin konuları ve ücreti ile yapılacak özel sınavın usul ve esasları Maliye Bakanlığı ile TÜRMOB tarafından müştereken belirlenir.

Söz konusu sınavlarda başarılı olamayanlar veya sınava katılmayanlar ise sadece serbest muhasebeci unvanı ile çalışabilirler, “serbest muhasebeci mali müşavir” unvanını kullanamazlar. Bunlar, 2’nci maddenin (A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işleri yapamazlar, 45’inci maddede belirtilen yasaklara uymak zorunda olup, meslek mensuplarına ilişkin düzenlemelere tabi tutulurlar. Ayrıca, bunların yapacakları iş ve işlemler karşılığında alacakları ücretler 46’ncı maddeye göre tespit edilmeye devam edilir...” hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümlere istinaden, 3568 sayılı Kanun’da meslek unvanları Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir olarak sayılmış ve bu unvanlar itibarıyla yapabilecekleri işlemler belirlenmiştir.

Yukarıda yer verilen unvanlar itibarıyla meslek mensuplarına vergi mevzuatı kapsamında verilen yetki çerçevesinde alınabilecek hizmetler belirlenmiş olup serbest muhasebeci unvanını taşıyan bir meslek mensubunun 3568 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinin (A) fıkrasının (a) bendinde ifade edilen işleri yapmaya yetkili kılındığı, düzenlenen belgelere dayalı inceleme, tahlil, denetim yapabilmesine, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermesine, rapor ve benzerlerini düzenlemesine, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapabilmesine yetki verilmemektedir.

Dava dilekçesinin incelenmesinden;

Davacı şirketin 28.05.2010 tarihinde A... Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığı tarafından ihalesi yapılan "..." inşaatında idarenin, Kamu İhale Kanunu'nun 38. ve 45. maddelerine istinaden aşırı düşük tekliflerin değerlendirmesi için teklif sahiplerinden açıklamalarını talep ettiği, teklif sahiplerinin idareye sunduğu açıklamaların incelenmesi sonucu ihalenin davacı şirket üzerinde kaldığı, ihaleye teklif veren bir firma tarafından yapılan şikâyet başvurusunun reddi üzerine, aynı firma tarafından 'na yapılan itiraz üzerine Kamu İhale Kurulu'nun; Kamu İhale Genel Tebliğin 45.1.6. maddesinin (a), (b) ve (ç) bentleri gereği bazı beyanname ve vergi ile ilgili belgeler, muhasebe kayıtları, faturaları düzenleme onaylama yetkisi SMMM ve YMM verilmesine rağmen Serbest Muhasebeci (SMM) tarafından onaylanan belgelerin ibraz edildiği, davacı açıklamalarının anılan Tebliğ' e uygun olarak gerçekleştirilmediği, teklifin değerlendirme dışı bırakılması gerektiği kararını verdiği anlaşılmaktadır.

Davacı şirket, Kamu İhale Genel Tebliği'nin 45.1.6. maddesinin (a), (b) ve (ç) bentlerinin yürürlükteki Vergi Kanunlarına, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 2. ve 3. maddelerine, Kamu İhale Kanunu'nun 38. ve 45. maddelerine aykırı olduğunu ileri sürmekte, Serbest Muhasebecilerin, mükellefleri ile ilgili olarak verecekleri her türlü bilgi ve belgeyi düzenleme ve onaylama hakkına sahip olduğunu, bütün bakanlıklara, kamu kurum ve kuruluşlarına anılan tüm belgeleri düzenleyerek ve onaylayarak vermek, kanunlarla Serbest Muhasebecilere tanınmış bir hak ve yetki kullanımı olup, aşırı düşük tekliflerin değerlendirmesi yapılırken ibraz edilen belgelerin, asıllarına ve yasal defter kayıtlarına uygunluğu yönünden, şirketin Serbest Muhasebesince verilen onayların geçerli sayılmayarak, yapmış oldukları teklifin değerlendirme dışı bırakılması işlemine dayanak oluşturan söz konusu Tebliğ hükmünün iptali gerektiğini ileri sürmektedir.

Sonuç itibarıyla, 3568 sayılı Kanun'da yer verilen unvanlar itibarıyla meslek mensuplarına vergi mevzuatı kapsamında verilen yetki çerçevesinde, 4734 sayılı Kanun hükümlerine göre düzenlendiği anlaşılan iptali istenen Tebliğ hükmü ile bu Tebliğ hükmünü değiştiren yeni düzenlemenin hukuksal etkilerinin aynı olduğu görülmekte ise de, dava görülmekte iken 30.07.2010 tarih ve 27657 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Tebliğ ile dava konusu Tebliğ kuralının değiştirilmesi nedeniyle davanın konusu kalmadığından iptal istemi hakkında ayrıca bir karar verilmesine hukuken olanak bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, 22.08.2009 tarih ve 27327 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kamu İhale Genel Tebliği'nin 45.1.6. maddesinin (a), (b) ve (ç) bentlerinin iptali istemi hakkında karar verilmesine yer olmadığına karar verilmesi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Onüçüncü ve Sekizinci Dairelerince, 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun Ek 1. maddesi uyarınca birlikte yapılan toplantıda, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra işin gereği görüşüldü:

Dava; 22.08.2009 tarih ve 27327 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan Kamu İhale Genel Tebliği'nin 45.1.6. maddesinin (a), (b) ve (ç) bentlerinin iptali istemiyle açılmıştır.

22.08.2009 tarih ve 27327 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kamu İhale Genel Tebliği'nin dava konusu olan 45.1.6. maddesinde; "İsteklilerin aşırı düşük sorgulamasına ilişkin açıklamaları belgelere dayanmalıdır. Belgelere dayanılmaksızın yapılan açıklamalar kabul edilmeyecektir. Bu çerçevede;

a) İstekliler tarafından proforma faturalarla açıklama yapılması durumunda; proforma faturada proforma fatura içeriği mala ilişkin olarak mükellefin son geçici vergi beyanname döneminde tespit edilen birim ortalama maliyet belirtilecek ve proforma faturaya, ilgili malın son geçici vergi beyanname dönemine ait bir alış ve bir satış faturası örneği eklenerek tasdik anlaşması yapılan Yeminli Mali Müşavir (YMM) veya beyannamelerini imzalayan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)'e onaylatılacaktır. Proforma fatura veren imalatçı ise; proforma fatura ekinde, ilgili mala ilişkin imalatçının son geçici vergi beyanname döneminde çıkartılan birim maliyet cetveli verilecektir. Sunulan birim maliyet cetveli, mükellefin tasdik anlaşması yaptığı YMM veya beyannamelerini imzalayan SMMM tarafından onaylı olmalıdır.

b) İsteklilerce yapılan açıklamalarda teklifin bir bölümünü oluşturan iş kısımlarına ilişkin olarak piyasada o alanda faaliyet gösteren kişilerden alınan fiyat tekliflerinin sunulması hâlinde; söz konusu fiyat tekliflerinin ekinde, Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması zorunlu olan yasal defter ve belgelere uygunluğu YMM veya SMMM tarafından onaylanmış maliyet tespit raporunun sunulması zorunludur.

Söz konusu maliyet tespit raporunda, fiyat teklifi verilen işle ilgili varsa malların birim ortalama maliyetleri ile işçilik maliyetleri belirtilmelidir. Fiyat teklifinin kapsamında sadece mal bulunuyor ise; maliye tespit raporu yerine, piyasadan alınan mallara ilişkin olarak yukarıda belirtildiği şekilde proforma faturaların, fiyat teklifi veren kişinin üretici olması durumunda ise, son geçici vergi beyanname döneminde çıkartılan ilgili malın birim maliyet cetvelinin sunulması zorunludur.

ç) İsteklinin açıklamalarını kendi ürettiği mallara dayandırması durumunda; mükellefin tasdik anlaşması yaptığı YMM veya beyannamelerini imzalayan SMMM tarafından onayı, son geçici vergi beyanname dönemine ait üretim konusu mala ilişkin maliyet tespit raporunun sunulması zorunludur. Maliye tespit raporunda üretilen mala ilişkin birim maliyetlerin gösterilmesi gerekmektedir..." kuralı yer almaktadır.

22.08.2009 tarih ve 27327 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan Kamu İhale Genel Tebliği'nin dava konusu 45. maddesi, 30.07.2010 tarih ve 27657 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan Kamu İhale Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğin 2. ve 3. maddeleriyle değiştirilmiştir. Bu çerçevede;

"...45.1.13.1. Tedarikçi veya imalatçılardan alınan ve birim fiyatları gösteren proforma

fatura sunularak açıklama yapılması durumunda proforma faturadaki birim satış tutarı;

a) Maliyete dayalı açıklama yapıldığında, maliyet/satış tutarı tespit tutanağında yer alan (Ek-O.5) ağırlıklı ortalama birim maliyetin,

b) Satışlar üzerinden açıklama yapıldığında, maliyet/satış tutarı tespit tutanağında yer alan (Ek-O.5) ağırlıklı ortalama birim satış tutarının % 80'inin, Altında olamaz.

Maliyete dayalı açıklama yapıldığında, mükellefle tam tasdik sözleşmesi yapan veya beyannamelerini imzalamaya yetkili olan meslek mensubu tarafından proforma fatura üzerine; "Birim satış tutarının, mükellefin yasal defter ve belgelerine göre çıkartılan ve tarafımdan onaylanan maliyet/satış tutarı tespit tutanağındaki ağırlıklı ortalama birim maliyet tutarının altında olmadığını beyan ederim." ibaresinin yazılarak imzalanması ve iletişim bilgileri de belirtilmek suretiyle kaşelenmesi / mühürlenmesi gerekmektedir.

Satışlar üzerinden açıklama yapıldığında, mükellefle tam tasdik sözleşmesi yapan veya beyannamelerini imzalamaya yetkili olan meslek mensubu tarafından proforma fatura üzerine; "Birim satış tutarının, mükellefin yasal defter ve belgelerine göre çıkartılan ve tarafımdan onaylanan maliyet/satış tutarı tespit tutanağındaki ağırlıklı ortalama birim satış tutarının % 80'inin altında olmadığını beyan ederim." ibaresinin yazılarak imzalanması ve iletişim bilgileri de belirtilmek suretiyle kaşelenmesi/mühürlenmesi gerekmektedir.

Kaşeleme işlemi bu Tebliğin 8.4 maddesinde belirtilen özel kaşe kullanılmak suretiyle yapılabileceği gibi, bu kaşe dışında meslek mensubuna ilişkin bilgileri içeren kaşe kullanılmak suretiyle de yapılabilir.

45.1.13.2. İsteklilerce yapılan açıklamalarda; teklifin bir bölümünü oluşturan iş kalemlerine/gruplarına ilişkin olarak piyasada o alanda faaliyet gösteren kişilerden alınan fiyat tekliflerinin sunulması hâlinde, fiyat teklifinde belirtilen veya fiyat teklifine göre hesaplanan birim fiyat;

a) Maliyete dayalı açıklama yapıldığında, maliyet/satış tutarı tespit tutanağında (Ek-O.6) yer alan toplam birim maliyet tutarının,

b) Satışlar üzerinden açıklama yapıldığında, maliyet / satış tutarı tespit tutanağında (Ek-O.6) yer alan ağırlıklı ortalama birim satış tutarının % 80'inin, Altında olamaz.

Maliyete dayalı açıklama yapıldığında, mükellefle tam tasdik sözleşmesi yapan veya beyannamelerini imzalamaya yetkili olan meslek mensubu tarafından fiyat teklifinin üzerine; "Birim fiyatın, mükellefin yasal defter ve belgelerine göre çıkartılan ve tarafımdan onaylanan maliyet/satış tutarı tespit tutanağındaki toplam birim maliyet tutarının altında olmadığını beyan ederim." ibaresinin yazılarak imzalanması ve iletişim bilgileri de belirtilmek suretiyle kaşelenmesi/mühürlenmesi gerekmektedir.

Satışlar üzerinden açıklama yapıldığında, mükellefle tam tasdik sözleşmesi yapan veya beyannamelerini imzalamaya yetkili olan meslek mensubu tarafından fiyat teklifinin üzerine; "Birim fiyatın, mükellefin yasal defter ve belgelerine göre çıkartılan ve tarafımdan onaylanan maliyet/satış tutarı tespit tutanağındaki ağırlıklı ortalama birim satış tutarının % 80'inin altında olmadığını beyan ederim." ibaresinin yazılarak imzalanması ve iletişim bilgileri de belirtilmek suretiyle kaşelenmesi/mühürlenmesi gerekmektedir.

Kaşeleme işlemi bu Tebliğin 8.4 maddesinde belirtilen özel kaşe kullanılmak suretiyle yapılabileceği gibi, bu kaşe dışında meslek mensubuna ilişkin bilgileri içeren kaşe kullanılmak suretiyle de yapılabilir. İstekli tarafından teklif kapsamındaki harita, kadastro ve proje işlerine ilişkin olarak yapılacak açıklamalarda sadece bu işlere ilişkin fiyat tekliflerinin sunulması yeterlidir.

45.1.13.6. İsteklinin açıklamalarını kendi ürettiği, aldığı veya sattığı mallara dayandırması durumunda ihale konusu işte kullanılması öngörülen mala ilişkin ağırlıklı ortalama birim maliyetin veya ağırlıklı ortalama birim satış tutarının belirtildiği "maliyet/satış tutarı tespit tutanağı" (Ek-O.7) sunulacaktır.

İsteklilerce teklif edilen tutara ilişkin birim fiyatlar,

a) Maliyete dayalı açıklama yapıldığında, ağırlıklı ortalama birim maliyetin,

b) Satışlar üzerinden açıklama yapıldığında, ağırlıklı ortalama birim satış tutarının % 80'inin, Altında olamaz.

İsteklinin satışlar üzerinden açıklama yapabilmesi için malın ticareti ile iştigal ediyor olması; maliyete dayalı açıklama yapabilmesi için ise, son geçici vergi beyanname döneminde ihale konusu işte kullanılmasını öngördüğü mal miktarının en az yarısı kadar alış yapmış olması gerekmektedir.

İsteklinin son geçici vergi beyanname döneminde 4734 sayılı Kanun kapsamındaki idarelere açıklama konusu mala ilişkin satış yapmış olması ve satılan malın idarece kabul edilmiş olması durumunda "maliyet / satış tutarı tespit tutanağı" (Ek-O.7) sunmasına gerek bulunmayıp sadece söz konusu satışa ilişkin fatura suretleri ile de belgelendirme yapılabilecektir.

...

79.4.2.4. Tedarikçi veya üreticilerden alınan birim fiyatları gösteren proforma fatura sunularak açıklama yapılması durumunda proforma faturadaki birim satış tutarı;

a) Maliyete dayalı açıklama yapıldığında, maliyet / satış tutarı tespit tutanağında yer alan (Ek-O.5) ağırlıklı ortalama birim maliyetin,

b) Satışlar üzerinden açıklama yapıldığında, maliyet / satış tutarı tespit tutanağında yer alan (Ek-O.5) ağırlıklı ortalama birim satış tutarının % 80'inin, Altında olamaz.

Maliyete dayalı açıklama yapıldığında, mükellefle tam tasdik sözleşmesi yapan veya beyannamelerini imzalamaya yetkili olan meslek mensubu tarafından proforma fatura üzerine; "Birim satış tutarının, mükellefin yasal defter ve belgelerine göre çıkartılan ve tarafımdan onaylanan maliyet/satış tutarı tespit tutanağındaki ağırlıklı ortalama birim maliyet tutarının altında olmadığını beyan ederim." ibaresinin yazılarak imzalanması ve iletişim bilgileri de belirtilmek suretiyle kaşelenmesi/mühürlenmesi gerekmektedir.

Satışlar üzerinden açıklama yapıldığında, mükellefle tam tasdik sözleşmesi yapan veya beyannamelerini imzalamaya yetkili olan meslek mensubu tarafından proforma fatura üzerine; "Birim satış tutarının, mükellefin yasal defter ve belgelerine göre çıkartılan ve tarafımdan onaylanan maliyet/satış tutarı tespit tutanağındaki ağırlıklı ortalama birim satış tutarının

% 80'inin altında olmadığını beyan ederim." ibaresinin yazılarak imzalanması ve iletişim bilgileri de belirtilmek suretiyle kaşelenmesi/mühürlenmesi gerekmektedir.

Kaşeleme işlemi bu Tebliğin 8.4 maddesinde belirtilen özel kaşe kullanılmak suretiyle yapılabileceği gibi, bu kaşe dışında meslek mensubuna ilişkin bilgileri içeren kaşe kullanılmak suretiyle de yapılabilir.

79.4.2.5. İsteklilerce yapılan açıklamalarda; teklifin bir bölümünü oluşturan iş kalemlerine/gruplarına ilişkin olarak piyasada o alanda faaliyet gösteren kişilerden alınan fiyat tekliflerinin sunulması hâlinde, fiyat teklifinde belirtilen veya fiyat teklifine göre hesaplanan birim fiyat;

a) Maliyete dayalı açıklama yapıldığında, maliyet / satış tutarı tespit tutanağında (Ek-O.6) yer alan toplam birim maliyet tutarının,

b) Satışlar üzerinden açıklama yapıldığında, maliyet/satış tutarı tespit tutanağında (Ek-O.6) yer alan ağırlıklı ortalama birim satış tutarının % 80'inin,

altında olamaz.

Maliyete dayalı açıklama yapıldığında, mükellefle tam tasdik sözleşmesi yapan veya beyannamelerini imzalamaya yetkili olan meslek mensubu tarafından fiyat teklifinin üzerine; "Birim fiyatın, mükellefin yasal defter ve belgelerine göre çıkartılan ve tarafımdan onaylanan maliyet/satış tutarı tespit tutanağındaki toplam birim maliyet tutarının altında olmadığını beyan ederim." ibaresinin yazılarak imzalanması ve iletişim bilgileri de belirtilmek suretiyle kaşelenmesi/mühürlenmesi gerekmektedir. Satışlar üzerinden açıklama yapıldığında, mükellefle tam tasdik sözleşmesi yapan veya beyannamelerini imzalamaya yetkili olan meslek mensubu tarafından fiyat teklifinin üzerine; "Birim fiyatın, mükellefin yasal defter ve belgelerine göre çıkartılan ve tarafımdan onaylanan maliyet/satış tutarı tespit tutanağındaki ağırlıklı ortalama birim satış tutarının % 80'inin altında olmadığını beyan ederim." ibaresinin yazılarak imzalanması ve iletişim bilgileri de belirtilmek suretiyle kaşelenmesi/mühürlenmesi gerekmektedir.

Kaşeleme işlemi bu Tebliğin 8.4 maddesinde belirtilen özel kaşe kullanılmak suretiyle yapılabileceği gibi, bu kaşe dışında meslek mensubuna ilişkin bilgileri içeren kaşe kullanılmak suretiyle de yapılabilir.

79.4.2.12. İsteklinin açıklamalarını kendi ürettiği, aldığı veya sattığı mallara dayandırması durumunda ihale konusu işte kullanılması öngörülen mala ilişkin ağırlıklı ortalama birim maliyetin veya ağırlıklı ortalama birim satış tutarının belirtildiği "maliyet/satış tutarı tespit tutanağı" (Ek-O.7) sunulacaktır.

İsteklilerce teklif edilen tutara ilişkin birim fiyatlar,

a) Maliyete dayalı açıklama yapıldığında, ağırlıklı ortalama birim maliyetin,

b) Satışlar üzerinden açıklama yapıldığında, ağırlıklı ortalama birim satış tutarının % 80'inin,

altında olamaz.

İsteklinin satışlar üzerinden açıklama yapabilmesi için malın ticareti ile iştigal ediyor olması; maliyete dayalı açıklama yapabilmesi için ise, son geçici vergi beyanname döneminde ihale konusu işte kullanılmasını öngördüğü mal miktarının en az yarısı kadar alış yapmış olması gerekmektedir.

İsteklinin son geçici vergi beyanname döneminde 4734 sayılı Kanun kapsamındaki idarelere açıklama konusu mala ilişkin satış yapmış ve satılan malın idarece kabul edilmiş olması durumunda "maliyet/satış tutarı tespit tutanağı" (Ek-O.7) sunmasına gerek bulunmayıp sadece söz konusu satışa ilişkin fatura suretleri ile de belgelendirme yapılabilecektir...."

düzenlemeleri yer almaktadır.

Özetle, dava konusu Tebliğ›de aşırı düşük teklif değerlendirmelerinde düzenlenen belgeleri onaylama yetkisi olan meslek mensupları sayma yoluyla SMMM ve YMM olarak belirtilmiş ve serbest muhasebeciler bu kapsama alınmamışken, 30.07.2010 tarihinde Tebliğ›de yapılan değişiklikle aşırı düşük teklif değerlendirmelerinde düzenlenen belgelerin (maliyet/satış tutarı tespit tutanakları ve stok tespit tutanağı ile proforma faturanın) 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu›na göre çalışan meslek mensuplarından, mükellefle tam tasdik sözleşmesi yapan veya beyannamelerini imzalamaya yetkili olan tarafından onaylanacağı düzenlemesi yapılmıştır. Bu durumda, Tebliğ değişikliğiyle hangi meslek mensupların belgeleri onaylamaya yetkili olduğunun ortaya konulabilmesi için mükellefle tam tasdik sözleşmesi yapan veya beyannamelerini imzalamaya yetkili olan meslek mensuplarından ne anlaşılması gerektiğinin açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 2. maddesi mesleğin konusuyla ilgili olup;

"A) Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu:

Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

Yukarıda sayılan işleri; bir iş yerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci mali müşavir denir.

B) Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu;

(A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında Kanun'un 12'nci

maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır.

Yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.” kuralı yer almaktadır.

Aynı Kanun’un Geçici 11. maddesinde ise;

“Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce; serbest muhasebeci unvanını almış olanlar ile serbest muhasebecilik stajına devam edenlerden başarılı olanlar; altı ayı geçmemek üzere, TÜRMOB tarafından verilen mesleki uyum eğitimine katılarak bu eğitimi tamamladıkları tarihten itibaren beş yıl içinde yapılacak özel serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavlarına beş defa girebilirler. Bu sınavlarda başarılı olanlar, serbest muhasebeci mali müşavirlik unvanını almaya hak kazanırlar.

Mesleki uyum eğitiminin konuları ve ücreti ile yapılacak özel sınavın usul ve esasları Maliye Bakanlığı ile TÜRMOB tarafından müştereken belirlenir.

Söz konusu sınavlarda başarılı olamayanlar veya sınava katılmayanlar ise sadece serbest muhasebeci unvanı ile çalışabilirler, “serbest muhasebeci mali müşavir” unvanını kullanamazlar. Bunlar, 2’nci maddenin (A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işleri yapamazlar, 45’inci maddede belirtilen yasaklara uymak zorunda olup, meslek mensuplarına ilişkin düzenlemelere tabi tutulurlar. Ayrıca, bunların yapacakları iş ve işlemler karşılığında alacakları ücretler 46’ncı maddeye göre tespit edilmeye devam edilir...” kuralına yer verilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun Mükerrer 227. maddesinde, “Maliye Bakanlığı:

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

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

3.(Ek: 23/7/2010-6009/10 md.)Vergi kanunları kapsamındaki yeminli mali müşavirlik tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye ve uygulatmaya,

Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir....” kuralı yer almaktadır.

Maliye Bakanlığı’nca söz konusu Kanun maddesinin uygulanmasına ilişkin 29.06.1997 tarih ve 23034 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 4 sıra nolu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ’de, serbest muhasebeciler ve serbest muhasebeci mali müşavirler meslek mensubu olarak tanımlanmıştır. Tebliğ’in “IV-Beyannameleri İmzalayacak Meslek Mensupları ve Sorumlulukları” başlığında, “Mükelleflerin beyannameleri, kendilerine 3568 sayılı Kanun’un 2/A-a maddesinde belirtilen hizmetleri bir bütün olarak fiilen veren meslek mensupları tarafından imzalanacaktır.” kuralı yer almaktadır.

3568 sayılı Kanun ve 213 sayılı Kanun düzenlemeleri birlikte değerlendirildiğinde, serbest muhasebecilerin 3568 sayılı Kanun'un 2/A-a maddesinde belirtilen hizmetleri yürütmeye yetkili oldukları, bu yönüyle diğer iki meslek grubundan ayrı değerlendirilemeyeceği, nitekim Maliye Bakanlığı'nın düzenlemelerinin de bu doğrultuda olduğu anlaşılmaktadır.

Dosyanın, incelenmesinden, 28.05.2010 tarihinde yapılan "A..." inşaatı ihalesinde, idarenin, Kamu İhale Kanunu'nun 38. ve 45. maddelerine istinaden aşırı düşük tekliflerin değerlendirmesi için teklif sahiplerinden açıklamalarını talep ettiği; teklif sahiplerinin idareye sunduğu açıklamaların incelenmesi sonucu ihalenin davacı şirket üzerinde kaldığı; ihaleye teklif veren bir firma tarafından yapılan şikâyet başvurusunun reddi üzerine, aynı firma tarafından 'na yapılan itiraz sonucunda, Kamu İhale Kurulu'nca, Kamu İhale Genel Tebliğin 45.1.6. maddesinin (a), (b) ve (ç) bentleri gereği bazı beyanname ve vergi ile ilgili belgeler, muhasebe kayıtları, faturaları düzenleme onaylama yetkisinin SMMM ve YMM'lere verilmesine rağmen serbest muhasebeci tarafından onaylanan belgelerin ibraz edildiği, bu nedenle davacı açıklamalarının anılan Tebliğ'e uygun olarak gerçekleştirilmediğinden davacının teklifinin değerlendirme dışı bırakılması yönünde 04.10.2010 tarih ve 2957 karar nolu düzeltici işlem tesis edildiği; bunun üzerine 22.08.2009 tarihli Kamu İhale Genel Tebliği'nin 45.1.6. maddesinin (a), (b) ve (ç) bentlerinin iptali istemiyle bakılan davanın açıldığı anlaşılmaktadır.

Aktarılan kanunî düzenlemeler ve Tebliğ değişiklikleri birlikte değerlendirildiğinde, 30.07.2010 tarih ve 27657 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kamu İhale Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğin 2. ve 3. maddelerinde belirtilen mükellefin beyannamelerini imzalamaya yetkili olan meslek mensupları kapsamında serbest muhasebecilerin de yer aldığının kabulü gerekmektedir.

Bu itibarla, dava konusu 22.08.2009 tarih ve 27327 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kamu İhale Genel Tebliği'nin 45.1.6. maddesinin (a), (b) ve (ç) bentlerinin, 30.07.2010 tarih ve 27657 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kamu İhale Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğin 2. ve 3. maddeleriyle değiştirildiği; 30.07.2010 tarihli Tebliğin 2.ve 3. maddelerinde belirtilen mükellefle tam tasdik sözleşmesi yapan veya beyannamelerini imzalamaya yetkili olan meslek mensupları kapsamında serbest muhasebecilerin de yer aldığı, dolayısıyla davanın konusu kalmadığından, dava konusu Tebliğ maddelerinin iptali istemi hakkında bir karar verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenle; KONUSU KALMAYAN DAVA HAKKINDA KARAR VERİLMESİNE YER OLMADIĞINA, ayrıntısı aşağıda gösterilen 213,65-TL yargılama gideri ile Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca belirlenen 1.800-TL vekâlet ücretinin davanın açılmasına neden olan davalı idareden alınarak davacı şirkete verilmesine, posta giderleri avansından artan tutarın istemi hâlinde davacı şirkete iadesine, bu kararın tebliğ tarihini izleyen 30 (otuz) gün içerisinde Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu'na temyiz yolu açık olmak üzere, 20.04.2016 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

DŞ. 9D. 19.4.2016 Tarih ve E. 2016/2470, K. 2016/2889

Özet: Dava, yeminli mali müşavir olan davacı adına, tasdik raporu düzenlediği şirketin örtülü kazanç dağıttığından bahisle salınan vergi ziyaı cezalı kurumlar vergisi, yargı harcı ve gecikme faizinin müteselsil sorumlu sıfatıyla davacıdan tahsiline yönelik olarak düzenlenen ödeme emrinin iptaline ilişkindir. 3568 Sayılı Kanun'unun 12. Maddesi uyarınca yeminli mali müşavirin hatalı tasdik işleminden kaynaklanan vergi ziyaı sebebiyle sorumlu tutulabileceği, yeminli mali müşavirin tasdikten doğan sorumluluğunun tebliğ hükümleriyle genişletilemeyeceği ve yeminli mali müşavirin 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda öngörüldüğü şekilde inceleme yetkisi bulunmadığı açıktır. Yeminli mali müşavirin, hatalı tasdik işleminden kaynaklanan vergi ziyaı sebebiyle sorumlu oldukları gözardı edilerek ve bu yetki ve sorumlulukların tebliğlerle genişletilmesi suretiyle limited şirketin ortaklarına kullandırdığı tutarlar için faiz tahakkuk ettirmeyerek örtülü kazanç dağıtma fiilinden sorumlu tutulmamaları mümkün olmadığından davacı adına düzenlenen ödeme emrinin iptali gerekirken davayı kısmen reddeden mahkeme kararında isabet bulunmamaktadır.

İstemin Özeti: Yeminli Mali Müşavir olan davacı adına, tasdik raporu düzenlediği şirketin örtülü kazanç dağıttığından bahisle salınan vergi ziyaı cezalı kurumlar vergisi, yargı harcı ve gecikme faizinin müteselsil sorumlu sıfatıyla davacıdan tahsiline yönelik olarak düzenlenen 14.06.2012 tarih ve 2012/1 Sayılı ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davayı kısmen kabul eden, kısmen reddeden ... Vergi Mahkemesi'nin 25/12/2012 tarih ve E:2012/843, K:2012/1379 Sayılı kararının reddine dair kısmının dilekçede ileri sürülen sebeplerle bozulması istenilmektedir.

Cevabın Özeti: Yasal dayanaktan yoksun olan temyiz isteminin reddi gerektiği yolundadır.

Tetkik Hakiminin Düşüncesi: İleri sürülen iddialar usule ve hukuka uygun vergi mahkemesi kararının bozulmasını gerektirecek nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerekeceği düşünülmektedir.

Hüküm veren Danıştay Dokuzuncu Dairesince işin gereği görüşüldü:

KARAR: Uyuşmazlıkta, yeminli mali müşavir olan davacı adına, tasdik raporu düzenlediği şirketin örtülü kazanç dağıttığından bahisle salınan vergi ziyaı cezalı kurumlar vergisi yargı harcı ve gecikme faizinin müteselsil sorumlu sıfatıyla davacıdan tahsiline yönelik olarak düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davayı yargı harcı yönünden kabul eden vergi ziyaı cezalı kurumlar vergisi ile gecikme faizi yönünden reddeden vergi mahkemesi kararının reddi dair kısmının bozulması istenilmektedir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesinin birinci fıkrasının birinci bendinde Maliye Bakanlığı'nın Vergi Beyannamelerinin 3565 Sayılı kanuna göre yetki almış serbest muhasebecilik serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetine getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya bu uygulamalara dair usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu ikinci fıkrasında birinci fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensuplarının, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıt-

larına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükelleflerle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacağı öngörülmüştür.

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12. Maddesinin 4. fıkrasında; yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu oldukları, yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde tasdikin kapsamıyla sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken, müteselsilen sorumlu oldukları yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin kapsamının düzenleyecekleri raporda açıkça belirtecekleri kurala bağlanmıştır. Aynı maddenin 1. fıkrasında, tasdik konuları, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğu ve hesapların, denetim standartlarına göre incelenmesi olarak belirtilmiş. 2. Fıkrada ise tasdik edilecek belgeler, tasdik konuları ile tasdike dair usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenlenmesi öngörülmüştür.

3568 Sayılı Yasa'nın 12. Maddesine dayanılarak yürürlüğe konulan ve 21.01.1990 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 20. maddesinde de tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirlerin tasdik kapsamlarıyla sınırlı olmak üzere tasdikin doğruluğundan sorumlu oldukları belirtilmiştir.

3568 Sayılı Kanunda öngörülen sorumluluk Vergi Usul Kanunu'nda mevcut "Vergi Sorumluluğu" müessesesinden değişik niteliğe sahiptir.

Yeminli Mali Müşavirler için getirilen sorumluluk belge ile ilgili ödevleri yerine getirmekten kaynaklanan bir işleve sahip olmayıp vergilendirmeye esas alınacak belge, kayıt nizamı ve matrah tespitinde dikkate alınması gereken işlemlerin muhasebe usul ve esaslarına kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğunu sağlamaya yöneliktir. 3568 Sayılı Kanun'un 12. Maddesinin 4. Fıkrasında, yeminli mali müşavirlerin, yaptıkları tasdikin doğru olmaması sebebiyle ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilen cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları belirtildiğinden, mükellefle birlikte ve aynı usullere göre takibi gerekeceği anlaşılmaktadır.

213 Sayılı Kanun'un 134. Maddesinde, vergi incelemesinden maksadın, "Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak" olduğu belirtilmiş, 135. Maddesinde de, vergi incelemesi yapmaya hesap uzmanlarının, hesap uzman yardımcılarının, ilin en büyük mal memurunun, vergi denetmenlerinin, vergi denetmen yardımcılarının, vergi dairesi müdürlerinin ve maliye müfettişlerinin, maliye müfettiş muavinlerinin, gelirler kontrolörlerinin, stajyer gelirler kontrolörlerinin, merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanların yetkili oldukları ismen sayılarak belirtilmiştir. 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun " Mesleğin Konusu" başlıklı 2. maddesinde: yeminli mal müşavirlik mesleğinin konusu gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerinin, muhasebe sistemlerine kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak, belgelerine dayanılarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik gibi işlerini yapma yanında aynı kanu-

nunun 12. maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işleri yapmak olduğu belirtilmiştir. Anılan 12. maddeye dayanılarak çıkarılan yönetmeliğin 7. maddesinde tasdiki yapılabilecek konu ve belgeler belirtilmiş 8. Maddesinde "yeminli mali müşavirler tasdik konularıyla ilgili olarak karşıt incelemeler yapabilir" denilmiş, 10. maddesinde ise " ilgililerce yaptırılacak tasdik hizmetinin tasdik sözleşmesine bağlanması" gerektiği açıklanmıştır.

Yeminli Mali Müşavirlerin, "tasdik konularıyla ilgili olarak" yapabilecekleri, "karşıt incelemeler", Vergi Usul Kanununun 134 ve 135. maddeleri karşısında, üçüncü kişilerde defter ve belge ibrazını istemeye yetkili olmadıklarından " vergi incelemesi" niteliğinde görme ya da kanuna rağmen yönetmelik uyarınca böyle bir yetkiye sahip olduklarını kabul etmek mümkün değildir. Bu hükümle yeminli mali müşavirlere ancak, mali mevzuatta yer alan teşvik, indirim, istisna ve muafiyetler yönünden tasdiki yapılabilecek olan belgeler nedeniyle, belgelerin dayanağı olan, idarenin tespit ve işlemlerine resmi merciler nezdinde inceleme ya da mercilerden bilgi isteme yetkisi verildiği kabul edilebilir. Beyanname ve bildirimlerle ilgili tasdik işlemi, bu belgelerin yükümlülerin kayıtlara uygunluğunun beyanı dışında bir anlam ifade etmez. Kanunda, yükümlü kayıtlarına esas olan belgelerin gerçeği ifade edip etmediği, " karşıt inceleme ile araştırma görev ve yetkisini yeminli mali müşavirlere veren ya da bu anlama gelen bir hüküm yer almamıştır. Kanun, yeminli mali müşavirlere " vergi incelemesi" dolayısıyla tasdik sözleşmesi yaptıkları yükümlüler dışındaki kişi ve kurumlar nezdinde " karşıt inceleme" yetkisi tanımadığı gibi yönetmelikte yer alan hükümler de bu tarzda bir incelemeye olanak sağlayacak nitelikte değildir.

Dosyanın incelenmesinden; davacı tarafından, ... Ltd. Şti. hakkında, 2007 hesap dönemine dair olarak 30.06.2008 tarih ve YMM ... Sayılı yıllık kurumlar vergisi tasdik raporu düzenlendiği söz konusu raporun sonuç bölümünde şirketin, 31.12.2007 tarihli bilanço ve gelir tablolarının, muhasebe sistemi uygulamalarına uygun ve doğru olduğunun, şirket kayıtlarının mevzuat hükümlerine uygun olarak düzenlendiğinin belirtildiği, ancak anılan şirketin ortağına kullandırdığı tutarlar için faiz tahakkuk ettirmediği ve bu sebeple transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunduğunun 07.08.2009 tarih ve CV-08/25-18 Sayılı vergi inceleme raporu ile tespit edildiği, bunun üzerine savunan vergi ziyaı cezalı kurumlar vergisinin kaldırılması istemiyle şirket tarafından açılan davanın mahkemece kabulüne karar verilmesi sebebiyle düzenlenen iki numaralı ihbarnamede yer alan kamu alacağının, müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla davacıdan tahsiline yönelik ödeme emri düzenlenerek davacıya tebliğ edildiği ve iptali istemiyle açılan davayı kısmen kabul eden kısmen reddeden vergi mahkemesi kararının redde dair kısmının bozulmasının istenildiği anlaşılmıştır.

Anılan mevzuat hükümleriyle yapılan açıklamaların birlikte değerlendirilmesi sonucunda, 3568 Sayılı Kanun'unun 12. Maddesi uyarınca yeminli mali müşavirin hatalı tasdik işleminden kaynaklanan vergi ziyaı sebebiyle sorumlu tutulabileceği, yeminli mali müşavirin tasdikten doğan sorumluluğunun tebliğ hükümleriyle genişletilemeyeceği ve yeminli mali müşavirin 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda öngörüldüğü şekilde inceleme yetkisi bulunmadığı açıktır.

Bu durumda, yeminli mali müşavirin, hatalı tasdik işleminden kaynaklanan vergi ziyaı sebebiyle sorumlu oldukları gözardı edilerek ve bu yetki ve sorumlulukların tebliğlerle genişletilmesi suretiyle limited şirketin ortaklarına kullandırdığı tutarlar için faiz tahakkuk ettirmeyerek örtülü kazanç dağıtma fiilinden sorumlu tutulmamaları mümkün olmadığından davacı adına düzenlenen ödeme emrinin iptali gerekirken davayı kısmen reddeden mahkeme

kararında isabet bulunmamaktadır.

SONUÇ: Açıklanan sebeplerle temyiz isteminin kabulüne …..... Vergi Mahkemesi'nin 25/12/2012 tarih ve E:2012/843, K:2012/1379 Sayılı Kararının BOZULMASINA, bu kararın tebliğ tarihini izleyen 15 gün içinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, 19.04.2016 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

DŞ. 7D. 30.3.2016 Tarih ve E. 2013/4184, K. 2016/3549

Özeti : Vergi tekniği raporunun, vergi/ceza ihbarnamelerinin dayanağı vergi inceleme raporuyla birlikte tebliğ edilmemesinin, savunma haklarının kullanılmasını da engelleyen, esasa etkili şekil hatası olduğu, dolayısıyla işlemleri hükümsüz kılacağı hakkında.

Temyiz İsteminde Bulunan : Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı (Düden Vergi Dairesi Müdürlüğü)

Vekili : Av. ……..

Karşı Taraf : ……… ile ……

İstemin Özeti : İkrazatçılık faaliyetinde bulunduklarından bahisle, vergi inceleme raporuna dayanılarak, davacılar adına, 2008 yılının değişik ayları için salınan banka ve sigorta muameleleri vergisine ve kesilen vergi zıyaı cezasına ve 2008 yılı için kesilen özel usulsüzlük cezasına ilişkin işlemleri; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 34›üncü maddesi ile 35›inci maddesinin 2›nci fıkrası hükümleri ile amaçlanan, talep veya dava hakkının gereği gibi kullanılması olduğundan, vergilendirmenin dayanağı takdir komisyonu kararı veya inceleme raporunun ihbarname ile birlikte ilgilisine tebliğ edilmemesinin, tarhiyatı hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili şekil hatasına vücut vereceği; olayda; dava konusu edilen işlemlerin maddi dayanağını oluşturan tespitleri içeren, davacıların savunma hakkını tam anlamıyla kullanmasını sağlayacak olan vergi tekniği raporunun, vergi/ceza ihbarnamelerinin dayanağı vergi inceleme raporuyla birlikte davacılara tebliğ edilmemesi, esasa müessir şekil hatası olup, işlemleri hükümsüz kıldığından, dava konusu işlemlerde hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle iptal eden Antalya Birinci Vergi Mahkemesinin 01.02.2013 gün ve E:2012/457; K:2013/107 sayılı kararının; tebliği gereken tarhı öngören inceleme raporu olduğu, o raporun da tebliğ edildiği ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti: Savunma verilmemiştir.

Tetkik Hakimi Abidin İLDEŞ'in Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, 2577 sayılı Kanun'un 49'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında sayılan bozma nedenlerine uymadığından, temyiz istemi reddedilerek kararın onanması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Yedinci Dairesince işin gereği görüşüldü:

Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanmış bulunan mahkeme kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine; kararın onanmasına; kararın tebliğ tarihini izleyen on beş (15) gün içinde Danıştay nezdinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, 30.3.2016 gününde oyçokluğu ile karar verildi.

KARŞI OY

Dosyasının incelenmesinden; ikrazatçılık faaliyetinde bulunduklarının vergi tekniği

raporuyla tespit edildiğinden söz edilerek, bu rapordaki tespitler esas alınarak düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak tesis edilen işlemlerin iptali istemiyle açılan davada, mahkemece vergi tekniği raporunun ihbarnameler ekinde tebliğ edilmemesinin davacıların savunma hakkını da kısıtlayan işlemleri hükümsüz kılan esasa etkili bir şekil hatası olduğu gerekçesiyle dava konusu işlemlerin iptaline karar verildiği anlaşılmış ise de, vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemiş olması esasa etkili bir şekil hatası olmadığı gibi, vergi tekniği raporu davalı İdarenin savunması ekinde dosyaya sunulmakla bu eksikliğin yargılama aşamasında giderildiği de görüldüğünden, dolayısıyla davalı İdarenin savunmasına karşı ikinci dilekçeyle cevap verme hakkı bulunan davacıların savunma hakkının kısıtlanması söz konusu olmadığından, işin esasının incelenmesi suretiyle karar verilmesi gerekirken, açıklanan gerekçeyle verilen kararda isabet görülmemiştir.

Bu nedenle, mahkeme kararının bozulması gerektiği oyu ile Dairemizin kararına katılmıyoruz.

DŞ. 4D. 03.06.2014 Tarih ve E. 2011/7308, K. 2014/4091

Anahtar Kelimeler: Yeminli Mali Müşavir, Kurumlar Vergisi, Limited Şirket, Vergi Ziyaı Cezası, Özel Usulsüzlük Cezası, Müşterek ve Müteselsil Sorumlu

Özeti: Şirket hakkında yapılan tarhiyatın kesinleşmiş olması yeminli mali müşavir adına düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davada; tasdikle ilgili sorumlulukların yerine getirilip getirilmediğinin incelenmesine engel olmadığı hakkında.

Temyiz Eden: Fatsa Vergi Dairesi Müdürlüğü

Karşı Taraf: ……

İstemin Özeti: Yeminli Mali Müşavir olan davacı adına tam tasdik raporu düzenlediği ... Su Ürünleri Ticaret Sanayi Limited Şirketi'nin vergi borçları nedeniyle müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla düzenlenip, tebliğ edilen ödeme emirlerinin iptali istemiyle dava açılmıştır. Ordu Vergi Mahkemesinin 08/06/2011 günlü ve E-.2011/64, K:2011/585 sayılı kararıyla; yükümlü şirket adına bulunan matrah farkının, müstahsillerden yapmış olduğu kum midyesi alışlarına ilişkin müstahsil makbuzlarının bir kısmının maliyetlerin artırılması amacıyla normal piyasa fiyatının üzerinde düzenlenerek ve işçilik gideri yüksek gösterilerek maliyetlerin yükseltilmesinden kaynaklandığı, özel usulsüzlük cezasının, belli miktarın üzerindeki ödemelerinin banka veya finans kurumlan aracılığıyla yapılmadığı ileri sürülerek kesildiği, yargı harçlarının ise, söz konusu vergi ve cezalara ilişkin olarak davacının tasdik raporunu düzenlediği şirket tarafından açılan davalara ilişkin olduğu dolayısıyla yeminli mali müşavirlerin inceleme yetkilerinin vergilendirmeye esas alınan belge, kayıt düzeni ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin, muhasebe usul ve esasları ile kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğu konusunda biçimsel inceleme yapmaktan ibaret olduğu ve sorumluluklarının tam tasdik raporuyla tasdik ettikleri iş ve işlemler yönünden sınırlı tutulduğu, olayda belirtilen hususların davacının verdiği hizmet ile ilgisinin bulunmadığı sonuç ve kanaatine ulaşıldığından davacı adına müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla düzenlenen ödeme emirlerinde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle ödeme emirlerinin iptaline karar verilmiştir. Davalı İdare, düzenlenen ödeme emirlerinin usul ve yasaya uygun olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Savunmanın Özeti: Temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

Tetkik Hakimi Hülya Z. Yıldırım'ın Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, temyize konu mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüşüldü:

Yeminli Mali Müşavir olan davacı adına tam tasdik raporu düzenlediği ... Su Ürünleri Ticaret Sanayi Limited Şirketi'nin vergi borçları nedeniyle müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla düzenlenip, tebliğ edilen ödeme emirlerinin iptaline karar veren Vergi Mahkemesi kararı temyiz edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'nci maddesinin birinci fıkrasında, 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarınca mükelleflerin beyannamelerinin imzalatılması ve işlemlerinin tasdik edilmesi konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiş olup, maddenin ikinci fıkrasında ise "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 ziyama bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar" denilmiş ve benzer bir düzenlemeye 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12'nci maddesinde de yer verilmiştir.

3568 sayılı Kanun'un I'inci maddesinde Kanun'un amacı, 2'nci maddesinde ise mesleğin konusu düzenlenmiştir. Bu Kanun'un 12'nci maddesine dayanılarak düzenlenen, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2 Ocak 1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Anılan Yönetmeliğin I'inci maddesinde amaç ve kapsam açıklanmış, 4'üncü maddesinde ise tasdikle ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Bu maddede tasdik, "gerçek veya tüzel kişilerin , veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce [1] denetleme ilke ve standartlara 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" olarak tanımlanmış, maddenin üçüncü fıkrasında ise, tasdik edilmiş konu ve belgelerin kamu idaresinin yetkililerince tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Yönetmeliğin 5'inci maddesinde tasdikin amacı belirlendikten sonra, 12'nci ve müteakip maddelerinde yeminli mali müşavirlerin yetkileri ve tasdike ilişkin kanıt toplama ve denetim teknikleri açıklanmıştır.

Anılan düzenlemelerin birlikte incelenmesinden, yeminli mali müşavirlerin işlemlerini tasdik ettikleri mükelleflerle ilgili olarak her türlü inceleme ve araştırma yetkilerinin bulunduğu, tasdik edilmiş işlemlerin bu tasdik kapsamında kamu idarelerince de incelenmiş olarak kabul edileceği, ancak tasdik esnasında kasten veya mesleğin gerektirdiği dikkat ve özenin gösterilmemesi sonucu vergi ziyaı bulunması halinde ise, ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezaların kesinleşmesinden sonra vadesinde ödenmemesi durumunda bu vergi ve cezalardan dolayı mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla ödeme emri ile takip edileceği sonucuna varılmaktadır.

İncelenen dosyadan, davacının tam tasdik sözleşmesi imzalayarak kurumlar vergisi yönünden işlemlerini tasdik ettiği ... Su Ürünleri Ticaret Sanayi Limited Şirketi'nin işlemlerinin incelenmesi sonucu, şirketin müstahsil makbuzları yaptığı kum midyesi ve hamsi alışları ile ilgili olarak yapılan karşıt incelemelerde, alış yapıldığı belirtilen müstahsillerin tanınmadığı, fiilen bu işi yapmadıkları ya da firmaya mal tesliminde bulunmadıklarının ve müstahsil makbuzlarında yer alan alış fiyatlarının yüksek olduğunun tespiti üzerine iç hamsi ve midye üretimine ilişkin randıman incelemesi yapıldığı, iç hamsi üretimine ilişkin randıman farkı bulunmamakla birlikte kum midyesinde maliyetin şişirildiğinin tespit edildiği ayrıca davacı şirkette çalışmayan işçilere ait ücretlerin gider olarak kaydedildiğinin tespiti üzerine satılan malın maliyeti düzeltilerek ve fazla kaydedilen işçi ücretleri giderlerden çıkarılmak suretiyle bulunan matrah üzerinden şirket adına tarhiyat yapıldığı anlaşılmıştır. Öte yandan, davacı şirket tarafından 2004 yılına ait vergi ziyaı cezalı kurumlar vergisi, aslı aranmayan

geçici vergi üzerinden kesilen vergi ziyaı cezası ve özel usulsüzlük cezasına karşı açılan davalardan, davacı şirket tarafından 6111 sayılı Kanun'dan yararlanılarak vazgeçildiğinden temyiz aşamasında karar verilmesine yer olmadığına karar verilmiştir.

Şirket hakkında yapılan tarhiyatın kesinleşmiş olması, yeminli mali müşavir adına düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davada, tasdikle ilgili sorumluluğun yerine getirildiğine ilişkin iddiaların incelenmesine engel değildir. Tasdikle ilgili sorumluluğun yerine getirilip getirilmediğini söyleyebilmek için ise öncelikle vergi inceleme raporuyla tespit edilen ve vergi ziyama yol açılan hususların incelenmesi gerekmektedir. Ancak bu yönde yapılacak bir incelemeden sonra yeminli mali müşavir olan davacının düzenlediği tasdik raporuyla karşılaştırma yapılarak, mesleğin gerektirdiği özeni göstermesi halinde vergi ziyama yol açılan işlemleri ortaya çıkarıp çıkaramayacağı tespit edilebilecektir.

Vergi Mahkemesince, yeminli mali müşavir olan davacının sorumluluğunun genel hatlarıyla kayıtlar ve belgelerdeki uyumsuzluk ile sınırlı olduğu, inceleme raporunda belirtilen fiillerden sorumlu tutulamayacağı gerekçesiyle ödeme emirlerinin iptaline karar verilmiş ise de; yukarıda belirtilen kanun ve yönetmelik hükümleri uyarınca, tasdik edilmiş konu ve belgelerin kamu idaresinin yetkililerince tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş olarak kabul edileceğini belirtir derecede yeminli mali müşavirlere yetki verilip, sorumluluk yüklendiği gibi; incelenen dosyada davacının kurumlar vergisi beyannamesi tasdik raporu düzenlediği şirketin, müstahsil makbuzu ile alimim gerçekleştirdiği emtiaya ilişkin maliyet ve işçi ücretlerinin eleştiri konusu yapıldığı anlaşılmıştır.

Bu durumda, Vergi Mahkemesince, davacının düzenlediği kurumlar vergisi beyannamesi tasdik raporuyla, ... Su Ürünleri Ticaret Sanayi Limited Şirketi hakkında düzenlenen inceleme raporunda eleştiri konusu edilen hususlar incelenmek ve karşılaştırılmak suretiyle davacının yasal sorumluluk yüklendiği hususlarda yeminli mali müşavirlik mesleğinin gerektirdiği özeni gösterip göstermediği ve yükümlü şirketin 6111 sayılı Kanun'dan yararlanma talebiyle verdiği dilekçe üzerine yapılandırılan vergi borçlarının ödenip ödenmediği araştırılarak bir karar verilmesi gerekmektedir.

Bu nedenle, temyiz isteminin kabulüyle Ordu Vergi Mahkemesinin 08/06/2011 günlü ve E:2011/64, K:2011/585 sayılı kararının bozulmasına, 03/06/2014 gününde esasta ve gerekçede oyçokluğuyla karar verildi.

KARŞI OY

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, temyize konu mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerektiği görüşüyle karara karşıyım.

.

DŞ. Vergi Dava Daireleri Kurulu 30.4.2013 Tarih ve E. 2011/561, K. 2013/158

İstemin Özeti: Dava; 16.1.2010 günlü ve 27464 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 395 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "Özelge Talebinde Bulunabilecekler" başlıklı 4'üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "Odalar ve birlikler gibi mesleki kuruluşlar, üyelerine bildirmek üzere özelge talebinde bulunamayacak olup, talebin üyelerin kendileri tarafından yapılması gerekmektedir" şeklindeki düzenlemenin iptali istemiyle açılmıştır.

Davayı inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesi, 8.3.2011 günlü ve E:2010/1129, K:2011/982 sayılı kararıyla; 400 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yürürlükten kaldırılmış ise de yayımlandığı tarihten kaldırıldığı tarihe kadar yürürlükte kalan ve idari işlemlere dayanak teşkil eden dava konusu düzenlemenin hukuka uygunluğunun incelenmesi gerektiği, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun uyuşmazlık tarihinde yürürlükte bulunan "Mükelleflerin İzahat Talebinde Bulunabilecekleri" başlıklı 413'üncü maddesinde; mükelleflerin, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilecekleri hükmünün yer aldığı, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve üst kuruluşları tanımlayan Anayasanın 135'inci maddesinin birinci fıkrasına değindikten sonra, 3568 sayılı Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Kanununun 29'uncu maddesinde, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin görevlerinin, mesleğin geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapmak, meslek mensuplarının faaliyetlerini, mesleki ahlak, düzen ve geleneklerini korumak ve odaları ilgilendiren konularda yetkili mercilere görüş bildirmek olarak belirtildiği, davaya konu 395 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin özelgenin konusu ve kapsamı başlıklı 2'nci maddesinin ilk fıkrasında; özelgenin, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulamaları bakımından, kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında yetkili makamlardan yazılı olarak açıklama talebinde bulunmaları üzerine yetkili makamlarca kendilerine verilen yazılı görüş olarak tanımlandığı, özelge ile amaçlananın, mükelleflerin idarenin görüşü doğrultusunda hareket etmelerinin sağlanması, vergi ile ilgili olarak uygulamada karşılaşılacak sorunların baştan çözüme kavuşturulması olduğu, özelgelerin bağlayıcı bir özelliği bulunmamakla birlikte mükellef açısından ceza kesilmesini önleyici bir işlevi bulunduğu, 3568 sayılı Kanunun 29'uncu maddesi ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğine verilen görevler göz önünde bulundurulduğunda, mesleğin geliştirilmesi mesleki konuların açıklanması ve üyelerin vergi ile ilgili sorunlarının çözülmesi bakımından odaları ilgilendiren konularda özelge istenilmesi işin gereği olduğundan, davacı birliğin tartışmalı bir konuda özelge isteminde bulunması ve alınacak cevabı tüm üyelerine bildirmesinin mesleki faaliyetleri geliştirerek uygulamada birliği sağlayacağı gibi idarenin iş yükünün azalmasında ve yanlış yorumların önüne geçilmesinde de etkili olacağı, mükelleflerin defterlerini tutan, beyannamelerini imzalayan, işlemlerini tasdik eden meslek mensuplarının üye olduğu odalar ve odalardan oluşan birlik tarafından, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulamaları bakımından ülke çapında uygulama birliğinin sağlanması amacıyla Maliye Bakanlığından vergiye ilişkin şüpheli konularda özelge istenmesinde, 3568 ve 213 sayılı Kanun hükümleri yönünden de herhangi bir engel bulunmadığı gerekçesiyle davaya konu düzenlemeyi iptal etmiştir.

Karar Maliye Bakanlığı tarafından temyiz edilmiş ve 213 sayılı Kanunun 413'üncü mad-

desine göre sadece mükellefler özelge talebinde bulunabileceğinden, davaya konu düzenlemede hukuka aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti: İstemin reddi gerektiği savunulmuştur.

Danıştay Tetkik Hakimi'nin Düşüncesi: 213 sayılı Vergi Usul Kanununun uyuşmazlık döneminde yürürlükte bulunan 413'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında mükelleflerin, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilecekleri öngörülmesi nedeniyle, kendi mükellefiyetleri dışında odalar ve birlikler gibi mesleki kuruluşların, üyelerinin mükellefiyetleri hakkında ve üyelerine bildirmek üzere özelge talebinde bulunmaları mümkün olmadığından, davaya konu düzenlemeyi iptal eden Danıştay Dördüncü Dairesinin kararı hukuka uygun görülmediği için bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

Dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçesi yukarıda açıklanan Danıştay Dördüncü Dairesinin 8.3.2011 günlü ve E:2010/1129, K:2011/982 sayılı kararı, aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile Kurulumuzca da uygun bulunmuş ve temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, kararın bozulmasını gerektirecek durumda görülmemiştir.

Bu nedenle, temyiz isteminin reddine, 30.4.2013 gününde oyçokluğu ile karar verildi.

KARŞI OY

16.1.2010 gün ve 27464 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 395 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin Özelge Talebinde Bulunabilecekler başlıklı 4'üncü maddesinin ikinci fıkrasının iptali istemiyle dava açılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun uyuşmazlık tarihinde yürürlükte bulunan "Mükelleflerin Özelge Talebinde Bulunabilecekleri" başlıklı 413'üncü maddesinde; mükellefler, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler hükmü yer almaktadır.

Bu madde hükmüne göre özelge; mükelleflerin vergi durumları ve vergi uygulamaları bakımından kendilerine açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında yetkili makamlardan yazılı olarak açıklama talebinde bulunmaları üzerine yetkili makamlarca kendilerine verilen yazılı görüş olarak tanımlanmıştır.

Kanunun belirtilen hükmü ile özelge talebinde bulunma hakkı yalnız mükelleflere tanınan bir hak olup bu hakkın kullanımının genişletilerek Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği gibi mesleki kuruluşlara tanınması kanuna aykırılık teşkil etmektedir.

Açıklanan nedenle dava konusu tebliğde hukuka aykırılık bulunmadığı anlaşıldığından davaya konu düzenlemeyi iptal eden Daire kararının bozulması gerektiği görüşüyle aksi yönde verilen karara katılmıyoruz.

DŞ. 3D. 19.2.2013 Tarih ve E. 2012/747, K. 2013/478

ÖZET: Meslek mensupları ve bunların yanında çalışanlar, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemeyecekleri için çeşitli kanunlarla muhbirlere tanınan hak ve menfaatlerden yararlanamayacaklarından, bunlara ihbar ikramiyesi ödenmez.

İstemin Özeti ve Karar : Serbest muhasebeci mali müşavir olan davacının, mali müşavirliğini yaptığı A... A.Ş. hakkında yaptığı ihbar nedeniyle adına ikramiye ödenmemesi gerektiği sonuç ve kanaatine varılan 26.11.2010 tarih ve 1708/67 sayılı raporun iptali ile bu ihbar üzerine anılan şirket adına tahakkuk ettirilip tahsil edilecek vergiler üzerinden 825.401,72 lira ihbar ikramiyesinin ödenmesi istemiyle dava açılmıştır.

Vergi Mahkemesinin kararıyla; 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 43. maddesinde, meslek mensupları ve bunların yanında çalışanların, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemeyecekleri, çeşitli kanunlarla muhbirlere tanınan hak ve menfaatlerden yararlanamayacakları, ancak, suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulmasının mecburi olduğu, tanıklığın, sırrın ifşası sayılmayacağının kurala bağlandığı, davacının belirtilen bu düzenleme gereğince ilgili dönemde mali müşavirliğini yapmış olduğu şirket ile ilgili ihbar ikramiyesi almasının mümkün olmadığı gerekçesiyle dava reddedilmiştir.

Davacı tarafından, uyuşmazlığın 3568 sayılı Yasa değil, 1905 sayılı Yasa uyarınca çözüme kavuşturulması gerektiği, keza 3568 sayılı Yasa'nın 43. maddesinin gerek Anayasaya gerek Türk Ceza Kanunu'na aykırılık teşkil ettiği, sözü edilen maddedeki düzenleme ile vergi kaçırma fiil ve eyleminin ihbarının önlendiği, kanunun amacının bu olamayacağı, nitekim bir kanunda suç sayılan fiilin başka bir kanunla sır olarak kabul edilemeyeceği konusunda yargı kararları bulunduğu ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir.

Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından,

SONUÇ : Temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına, 19.02.2013 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

DŞ. 4D. 18.12.2012 Tarih ve E. 2011/6946, K. 2012/8937

Özeti: Yeminli mali müşavir olan davacının tam tasdik sözleşmesi kapsamında düzenlediği kurumlar vergisi beyannamesi tasdik raporundan doğan ve tasdikin kapsamıyla sınırlı olan sorumluluğunun katma değer vergisini de kapsar şekilde genişletilemeyeceği hakkında.

Temyiz Eden: Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı (Dışkapı Vergi Dairesi Müdürlüğü)

Karşı Taraf: ……

Vekili: Av……..

İstemin Özeti: Yeminli mali müşavir olan davacının kurumlar vergisi beyannamesi tasdik raporu düzenlediği ……. Yapı Endüstrisi Anonim Şirketinin 2004/6 ila 12 nci dönemine ilişkin katma değer vergisi, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizinin tahsili amacıyla davacı adına müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla düzenlenen ödeme emirlerinin iptali istemiyle dava açılmıştır. Ankara 1.Vergi Mahkemesinin 27/05/2011 günlü ve E:2010/2494, K:2011/1327 sayılı kararıyla; davacının kurumlar vergisi beyannamesi tasdik raporu düzenlediği ……. Yapı Endüstrisi Anonim Şirketi hakkında sahte fatura kullandığı ileri sürülerek düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca düzenlenen ihbarnamelerin şirketin ve kanuni temsilcilerinin bilinen adreslerde bulunamaması nedeniyle ilanen tebliğ edildiği, kesinleşen ve süresinde ödenmeyen amme alacağının müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla davacıdan tahsili amacıyla dava konusu ödeme emirlerinin düzenlendiği, davacı tarafından düzenlenen 2004 yılı kurumlar vergisi beyannamesi tasdik raporu ile kayıt nizamına uyulduğu, beyannamelerin süresinde verildiği, vergi daireleri nezdinde karşıt inceleme yapıldığı, mal alımında bulunulan firmaların faal olduğu, ödemelerin mal alış ve satışlarıyla uyumlu olduğu, bilanço kalemlerinin muhasebe sistemiyle uyumlu olduğu ve kurumlar vergisi matrahının 19.302,21 TL olduğunun tespit edildiği, buna göre asıl borçlu hakkında ödeme emri düzenlenmediği gibi davacının yeminli mali müşavirlik mesleğinin gereği olan mesleki özeni tasdik işleminde yerine getirdiği anlaşıldığından davacının sorumlu tutulmasında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle ödeme emirlerinin iptaline karar verilmiştir. Davalı İdare, hukuka aykırı olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Savunmanın Özeti: Temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

Tetkik Hâkimi B. Barış ÖZKANAY ‹ın Düşüncesi: Davacı, tam tasdik sözleşmesi gereğince …… Yapı Endüstrisi Anonim Şirketinin 2004 yılı kurumlar vergisi beyannamesi ve ekleri ile bildirimlerinin doğruluğunu tasdik etmiş olup, katma değer vergisi yönünden düzenlenmiş bir tasdik sözleşmesi ve tasdik raporu bulunmamaktadır. Bu nedenle, katma değer vergisi yönünden sorumluluğu bulunmayan davacının, ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezalar nedeniyle müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla bu borçlardan dolayı ödeme emri ile takip edilmesine olanak bulunmadığından, ödeme emirlerini iptal eden Vergi Mahkemesi kararının bu gerekçeyle onanması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüşüldü:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'nci maddesinin birinci fıkrasında, 3568

sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarınca mükelleflerin beyannamelerinin imzalatılması ve işlemlerinin tasdik edilmesi konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiş olup, maddenin ikinci fıkrasında ise "Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar" denilmiş ve benzer bir düzenlemeye 3568 sayılı Kanunun 12'nci maddesinde de yer verilerek yeminli malî müşavirlerin yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu oldukları, yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları, yeminli malî müşavirlerin yaptıkları tasdikin kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtecekleri hükme bağlanmıştır.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12'nci maddesine dayanılarak düzenlenen, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2 Ocak 1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Anılan Yönetmeliğin 1 inci maddesinde amaç ve kapsam açıklanmış, 4 üncü maddesinde ise tasdikle ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Bu maddede tasdik, "gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlara 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" olarak tanımlanmış, maddenin üçüncü fıkrasında ise, tasdik edilmiş konu ve belgelerin kamu idaresinin yetkililerince tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş olarak kabul edileceği, 20 nci maddesinde tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirlerin tasdik kapsamları ile sınırlı olmak üzere tasdikin doğruluğundan sorumlu oldukları belirtilmiştir.

18 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinde de, yeminli mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumluluğunun vergi inceleme raporunda tespit edileceği ve takibatın vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra tahsile yönelik olarak başlayacağı belirtilmiştir.

Anılan düzenlemelerin birlikte incelenmesinden, yeminli mali müşavirlerin işlemlerini tasdik ettikleri mükelleflerle ilgili olarak her türlü inceleme ve araştırma yetkilerinin bulunduğu, tasdik edilmiş işlemlerin bu tasdik kapsamında kamu idarelerince de incelenmiş olarak kabul edileceği, ancak tasdik esnasında kasten veya mesleğin gerektirdiği dikkat ve özenin gösterilmemesi sonucu vergi ziyaı bulunması halinde ise, ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezaların kesinleşmesinden sonra vadesinde ödenmemesi durumunda bu vergi ve cezalardan dolayı mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla ödeme emri ile takip edileceği sonucuna varılmaktadır.

Davacının tam tasdik sözleşmesi imzalayarak kurumlar vergisi yönünden işlemlerini tasdik ettiği …… Yapı Endüstrisi Anonim Şirketi'nin 2004 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu, sahte fatura kullandığı ileri sürülerek bu faturalarda yer alan katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle katma değer vergisi tarhiyatı yapılmış, kesinleşen vergi ve cezalar şirket tarafından ödenmemiştir. Davacı, tam tasdik sözleşmesi gereğince …… Yapı Endüstrisi Anonim Şirketinin 2004 yılı kurumlar vergisi beyannamesi ve ekleri ile bildirim-

lerinin doğruluğunu tasdik etmiş olup, katma değer vergisi yönünden düzenlenmiş bir tasdik sözleşmesi ve tasdik raporu bulunmamaktadır. Bu nedenle yukarıda belirtilen kanun ve yönetmelik hükümleri gereği tasdik kapsamıyla sınırlı olan davacının sorumluluğu, katma değer vergisini de kapsar şekilde genişletilemez.

Bu durumda, katma değer vergisi yönünden sorumluluğu bulunmayan davacının, ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezalar nedeniyle müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla bu borçlardan dolayı ödeme emri ile takip edilmesine olanak bulunmadığından, ödeme emirlerini iptal eden Vergi Mahkemesi kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.

Bu nedenle, temyiz isteminin reddine ve Ankara 1.Vergi Mahkemesinin 27/05/2011 günlü ve E:2010/2494, K:2011/1327 sayılı kararının yukarıda belirtilen gerekçeyle onanmasına, 18.12.2012 gününde oybirliğiyle karar verildi.

DŞ. 9D. 26.04.2012 Tarih ve E. 2009/2884, K. 2012/1940

Kararın Özeti: Mükellefin, yeminli mali müşavirine verdiği bilgilerin sadece fatura bilgileri ve kayıtlarla sınırlı olduğu bir durumda, faturaların içeriğinden yeminli mali müşavirlerin sorumlu tutulmalarının mümkün olmayıp, bu yetki ve sorumlulukların tebliğlerle genişletilmesinin de mümkün bulunmadığı hk.

İstemin Özeti: Yeminli Mali Müşavir olan davacı adına olumlu teyit yazısı ile haksız olarak katma değer vergisi iadesi alınmasına yol açtığından bahisle düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davayı; 3568 sayılı Kanunun 12. maddesinde, haksız iadeye konu verginin doğrudan doğruya ödeme emri ile takibe alınacağına ilişkin bir hüküm bulunmadığı, müşterek ve müteselsil sorumluluğun hukuki mahiyeti gereği müteselsil sorumlu olan davacının borcunun da iadeden yararlanan asıl borçlunun tabi olduğu usule göre takibi gerektiği, ancak bu şekilde yeminli müşavirlerin yargı mercileri önünde iddia ve savunma haklarını kullanmalarına olanak sağlanacağı, bu durumda davacı adına ihbarname düzenlenmeden doğrudan ödeme emri düzenlenmesinde hukuki isabet bulunmadığı gerekçesiyle kabul eden İzmir 1. Vergi Mahkemesi kararını; 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 1 inci maddesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 nci maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 nci maddesinin verdiği yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığınca yayımlanan 18 Sıra No'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin ll-B/2 bendine göre ziyaa uğratılan vergi ve cezaların, miktar ve mahiyetinin kesinleşmesinden sonra serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerden müşterek ve müteselsil sorumluluk kapsamında istenilmesinin mümkün olacağı, olayda, takibe konu vergi alacağının kesinleşip kesinleşmediği, kesinleşmiş ise davacının iddialarının kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahsın ileri süreceği iddialar kapsamında olup olmadığı incelenmeden, mahkeme kararında yer alan gerekçe ile ödeme emirlerinin iptal edilmesinde isabet görülmediği gerekçesiyle bozan Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 20.2.2008 tarih ve E: 2006/3624, K: 2008/890 sayılı kararı uyarınca olayı inceleyerek takibe konu alacağın borçlusu olan şirket adına yapılan cezalı tarhiyatlar için 4811 sayılı Kanundan yararlanıldığı ancak taksitlerin ödenmemesi nedeniyle borçların kesinleştiğinin görüldüğü, bu durumda davacının ileri sürdüğü iddialar 6183 sayılı Kanunun kapsamında bulunmadığından davacının tasdikler nedeniyle müteselsil sorumluluğu bulunan davacı adına düzenlenen dava konusu ödeme emrinde isabetsizlik görülmediği gerekçesiyle reddeden İzmir 1. Vergi Mahkemesinin 6.1.2009 tarih ve E: 2008/1146, K: 2009/8 sayılı kararının; ... San. DışTic. A.Ş.'ne sadece bilgi yazısı verdiğini, ödeme emirlerinin mutlak butlan ile malul olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti: Cevap verilmemiştir.

Danıştay Savcısının Düşüncesi: Yeminli mali müşavir olan davacı adına ... Sanayi ve Dış Ticaret Anonim Şirketi'nin işlemlerinin incelenmesi sonucu tespit edilip, 4811 sayılı Yasa kapsamında taksitlendirilen, ancak vadesinde ödenmeyen vergi ve cezalardan dolayı hesaplanan gecikme faizinin tahsili amacıyla müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davayı reddeden Mahkeme kararı temyiz edilmiştir.

Dosyanın incelenmesinden, davacının asıl borçlu olan ... Sanayi ve Dış Ticaret Anonim

Şirketi ile herhangi bir sözleşmesinin bulunmadığı ve bu şirketle ilgili olarak hiçbir tasdik işlemi yapmadığı anlaşılmaktadır. Davacının, bu şirkete fatura düzenleyen ... Limited Şirketine mal satan ... Tic Ltd Şti ve ... Tic Ltd Şti.nin yeminli mali müşaviri olduğu ve ... Limited Şirketinin mali müşavirine ... Tic Ltd Şti ve ... Tic Ltd Şti. ile ilgili teyit vererek vergi ziyama sebebiyet verdiği ileri sürülerek takip yapılmış ise de, müteselsil sorumluluk yapılan tasdikle ve o mükellefle sınırlı olup, tasdik yapmayan, ancak tasdik yapan yeminli mali müşavire teyit veren yeminli mali müşavirlerin söz konusu tasdik nedeniyle sorumlu tutulmalarına hukuken olanak bulunmamaktadır.

Bu durumda, işlemlerini tasdik etmediği bir mükellefle ilgili olarak yaptığı inceleme sonucu ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezalar nedeniyle hesaplanan gecikme faizinden dolayı müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla davacının takip edilmesinde hukuka uyarlık görülmediğinden, davanın reddine ilişkin Mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

Tetkik Hakiminin Düşüncesi: Davacının ... San. DışTic.A.Ş.'nin yeminli mali müşavirine verdiği bilgilerin sadece fatura bilgileri ve kayıtlarla sınırlı bulunması ve faturaların içeriğinden davacının sorumlu tutulmasının yeminli mali müşavirlerin yukarıda yer alan düzenlemeler uyarınca mümkün olmadığı göz ardı edilerek iade alınan katma değer vergilerine bağlı olarak hesaplanan gecikme faizinden sorumlu tutulmaları hukuka uygun olmadığından davanın reddine karar veren Vergi Mahkemesi kararının bozulması gerekeceği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dokuzuncu Dairesince işin gereği görüşüldü:

Yeminli mali müşavir olan davacı müşterek ve müteselsil sorumlu olduğundan bahisle adına düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararının temyizen incelenerek bozulması istemektedir.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12. maddesinin 4. fıkrasında; yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu oldukları, yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamıyla sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları, yemin mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin kapsamını, düzenleyecekleri raporda açıkça belirtecekleri kurala bağlanmıştır. Aynı maddenin 1. fıkrasında; tasdik konuları, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin; mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğu ve hesapların denetim standartlarına göre incelenmesi olarak belirtilmiş, 2. fıkrada ise; tasdik edilecek belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenlenmesi öngörülmüştür.

3568 sayılı Yasanın 12. maddesine dayanılarak yürürlüğe konulan ve 21.1.1990 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 20. maddesinde de; tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirlerin tasdik kapsamları ile sınırlı olmak üzere tasdikin doğruluğundan sorumlu oldukları belirtilmiş olup ne 3568 sayılı Kanunda ne de 213 sayılı Kanunun 227.maddesinde teyit veren yeminli mali müşavirlerle ilgili bir düzenlemeye

yer verilmemiş olup bu nedenle tasdik raporunu düzenleyen yeminli mali müşavirlerle aynı şekilde sorumlu oldukları sonucuna ulaşılmaktadır.

Bu durumda, davacının ... Tic. A.Ş.'nin yeminli mali müşavirine verdiği bilgilerin sadece fatura bilgileri ve kayıtlarla sınırlı bulunması ve faturaların içeriğinden davacının sorumlu tutulmasının yeminli mali müşavirlerin yukarıda yer alan düzenlemeler uyarınca mümkün olmadığı gözardı edilerek ve bu yetki ve sorumlulukların tebliğlerle genişletilmesi suretiyle faturaların içeriğinden ve haksız olarak iade alınan katma değer vergilerine bağlı olarak hesaplanan gecikme faizinden sorumlu tutulmaları mümkün olmadığından, davacı adına düzenlenen ödeme emrinin iptali gerekirken Mahkemece davanın reddine karar verilmesinde hukuki isabet bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulü ile İzmir 1. Vergi Mahkemesinin 6.1.2009 tarih ve E: 2008/1146, K: 2009/8 sayılı kararının bozulmasına 26.4.2012 tarihinde oybirliği ile karar verildi.

.

DŞ. 4D. 26.04.2012 Tarih ve E. 2011/9403, K. 2012/1544

Kararın Özeti: Yeminli mali müşavirin, hakkında tasdik raporu düzenlediği mükellefin kesinleşen vergi borçlarından sorumlu tutulabilmesi için düzenlenen tasdik raporunun Kanunda öngörülen nitelikleri taşıyıp taşımadığının araştırılması ve yeminli mali müşavirlik mesleğinin gereği olan mesleki özenin söz konusu tasdik işleminde yerine getirilip getirilmediğinin de Mahkemece dikkate alınması gerektiği hk.

İstemin Özeti: Yeminli mali müşavir olan davacı adına, ... Limited Şirketinin vergi borçları nedeniyle müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla düzenlenen 30.12.2010 tarih ve 1 ila 6 takip numaralı ödeme emirlerinin iptali istemiyle dava açılmıştır. İstanbul 7.Vergi Mahkemesinin 9.9.2011 günlü ve E: 2011/186, K: 2011/3116 sayılı kararıyla; 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu oldukları, yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olduklarının öngörüldüğü, ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227 nci maddesinin verdiği yetkiye dayalı olarak Maliye Bakanlığınca yayımlanan 18 Sıra No'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin II- B/2. bendinde, müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen meslek mensupları hakkında vergi dairelerince yapılacak takibatın, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacağı ve tahakkuku kesinleşen vergi ve cezanın tahsiline yönelik olacağının açıklandığı, bu düzenlemelerin birlikte değerlendirilmesinden, meslek mensuplarının sorumluluğunun, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlayacağı ve... Limited Şirketinin dava açılmamak suretiyle kesinleşen 2006 yılı kurumlar vergisi, vergi ziyaı cezaları ve gecikme faizine ilişkin vergi borcu için davacının müteselsil sorumluluğu bulunduğu anlaşıldığından davacı adına ödeme emri düzenlenmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir. Davacı, kararın hukuka aykırı olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Savunmanın Özeti: Savunma verilmemiştir.

Tetkik Hakiminin Düşüncesi: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227 nci maddesi uyarınca yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmaması nedeniyle vergi ziyama yol açılmış olması halinde söz konusu olabilmektedir. Bu itibarla, mükellef hakkında yapılan herhangi bir tarhiyatın kesinleşmiş olması, davacının sorumluluğu için yeterli değildir.

Bu nedenle, Vergi Mahkemesince, davacının düzenlediği kurumlar vergisi beyannamesi tasdik raporu ile ... Limited Şirketi hakkında düzenlenen inceleme raporunda tenkit edilen hususlar incelenmek ve karşılaştırılmak suretiyle davacının yasal sorumluluk yüklendiği hususlarda yeminli mali müşavirlik mesleğinin gerektirdiği özeni gösterip göstermediği araştırılarak karar verilmesi gerektiğinden Mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısının Düşüncesi: İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların tem-

yizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen Mahkeme kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince, dosya tekemmül ettiği için davacının yürütmenin durdurulması isteminin incelenmesine gerek görülmeyerek işin esası incelenip gereği görüşüldü:

Yeminli Mali Müşavir olan davacının, kurumlar vergisi beyannamesi tasdik raporu düzenlediği ... Limited Şirketi'nin 2006 yılına ilişkin kurumlar vergisi, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizinin tahsili amacıyla müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla davacı adına düzenlenen ödeme emirlerine karşı açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararı temyiz edilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227 nci maddesinin birinci fıkrasında, 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarınca mükelleflerin beyannamelerinin imzalatılması ve işlemlerinin tasdik edilmesi konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiş olup, maddenin ikinci fıkrasında ise "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 ziyama bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar" denilmiş ve benzer bir düzenlemeye 3568 sayılı Kanunun 12 nci maddesinde de yer verilmiştir.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 1 inci maddesinde Kanunun amacı, 2 nci maddesinde ise mesleğin konusu düzenlenmiştir. Bu Kanunun 12 nci maddesine dayanılarak düzenlenen, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2 Ocak 1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Anılan Yönetmeliğin 1 inci maddesinde amaç ve kapsam açıklanmış, 4 üncü maddesinde ise tasdikle ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Bu maddede tasdik, "gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlara 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" olarak tanımlanmış, maddenin üçüncü fıkrasında ise, tasdik edilmiş konu ve belgelerin kamu idaresinin yetkililerince tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Yönetmeliğin 5 inci maddesinde tasdikin amacı belirlendikten sonra, 12 nci ve müteakip maddelerde yeminli mali müşavirlerin yetkileri ve tasdike ilişkin kanıt toplama ve denetim teknikleri açıklanmıştır.

18 Sıra Nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinde de, yeminli mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumluluğunun vergi inceleme raporunda tespit edileceği ve takibatın vergi ve ceza

tahakkukunun kesinleşmesinden sonra tahsile yönelik olarak başlayacağı belirtilmiştir.

Davacının tam tasdik sözleşmesi imzaladığı şirketin sahte belge kullandığı ve maliyetlerinin yüksek gösterildiği tespitini içeren vergi inceleme raporu uyarınca şirket adına yapılan tarh ¡yatların kesinleştiği ileri sürülerek davacı adına 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227 nci maddesi uyarınca düzenlenen ödeme emirlerine karşı açılan dava, Mahkemece reddedilmiştir. Mükellef hakkında yapılan tarhiyatın kesinleşmiş olması, yeminli mali müşavir adına düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davada, tasdikle ilgili sorumluluğun yerine getirildiğine ilişkin iddiaların incelenmesine engel değildir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227 nci maddesinde yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasına bağlanmıştır. Dolayısıyla mükellef hakkında yapılan tarhiyat, ihtilaf yaratılmaksızın kesinleşmiş olmakla birlikte, müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla yeminli mali müşavir olan davacı adına düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davada, yeminli mali müşavirin kesinleşen vergi borçlarından sorumlu tutulabilmesi için öncelikle davacının hazırladığı tasdik raporunun Kanunda öngörülen nitelikleri taşıyıp taşımadığı araştırılmalıdır. Davacının sorumluluğunun kapsamı belirlenirken 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 4369 sayılı Kanunla değişik 256 nci maddesinde yeminli mali müşavirlere ilişkin olarak getirilen düzenleme ile yeminli mali müşavirlik mesleğinin gereği olan mesleki özenin söz konusu tasdik işleminde yerine getirilip getirilmediğinin de Mahkemece dikkate alınması gerekmektedir. Bu itibarla müteselsil sorumlu sıfatıyla davacı adına düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davayı, davacı iddialarını araştırmaksızın reddeden Vergi Mahkemesi kararı hukuka uygun görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, davacının temyiz isteminin kabulüyle, İstanbul 7.Vergi Mahkemesinin 9.9.2011 günlü ve E: 2011/186, K: 2011/3116 sayılı kararının bozulmasına 26.4.2012 gününde oybirliğiyle karar verildi.

DŞ. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 15.02.2012 Tarih ve E. 2011/579, K. 2012/54

ÖZET: Vergi kaybı doğuran eylemlere iştirak edenler adına bu nedenle ceza kesilebilmesi için maddi menfaat gözetilmesi şartı aranmaz. Yeminli mali müşavirlerin, işlemlerini yürüttüğü firmaların mali tablolarını ve beyannamelerini düzenlerken gösterecekleri mesleki özeni, bu konuda yürürlüğe konulan Yönetmelik uyarınca düzenleyecekleri tasdik raporlarında da göstermeleri gerekir.

İstemin Özeti : Yeminli mali müşaviri olduğu bir şirketin gerçek bir emtia teslimine dayanmayan faturaları kayıtlarına dahil ederek, katma değer vergisi iadesi almasına yol açan işlemleri onaylaması nedeniyle davacı adına iştirak eyleminden Ocak ilâ Mart 1999 dönemleri için kesilen vergi ziyaı cezalarını kaldıran vergi mahkemesi kararı, Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 02.11.2004 günlü ve E:2003/327, K:2004/5290 sayılı kararıyla bozulmuş, karar düzeltme istemi, aynı Dairenin 14.12.2007 günlü ve E:2005/1613, K:2007/5054 sayılı kararıyla reddedilmiştir.

İzmir 1.Vergi Mahkemesi, Danıştay Dokuzuncu Dairesinin, Vergi Usul Kanununun, 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 344›üncü maddesinde, 359›uncu maddedeki eylemlere iştirak edenlere, maddi menfaat gözetilmesi koşulu aranmaksızın bir kat vergi ziyaı cezası kesilmesinin arandığı, dosyadaki belgelerden, iade edilen vergilerin yer aldığı faturaların, bu amaçla oluşturulmuş bir organizasyon içinde düzenlendiğinin anlaşıldığı ve yeminli mali müşavirlerin salt teyit yazılarına göre tasdik raporu düzenlemesinde isabet görülmediği gibi davacının bu durumu bilmemesinin mümkün olmadığı gerekçesiyle verilen bozma kararına uymayarak verdiği 11.04.2008 günlü ve E:2008/634, K:2008/433 sayılı kararıyla cezanın kaldırılması yolundaki ilk kararında ısrar etmiştir.

Vergi idaresinin temyiz istemini inceleyen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 24.06.2011 günlü ve E:2008/722, K:2011/355 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 4369 sayılı Kanunun 11. maddesiyle değişen ve 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren "Vergi Ziyaı Cezası" başlıklı 344. maddesinin üçüncü fıkrasında; vergi ziyama 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu cezanın üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat uygulanmasının öngörüldüğü, maddede yapılan düzenlemede, vergi ziyama 359'uncu maddede yer alan eylemlerle yol açılmasına iştirak edenler adına, 01.01.1999 tarihinden önceki düzenlemeden farklı olarak, maddi menfaat gözetilmesi şartı aranmaksızın ceza kesilmesinin düzenlenmesi nedeniyle, bu koşulun aranmasına gerek kalmadığı, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12'nci 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 hesaplarının denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik edecekleri hükmüne yer verildiği, yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenleneceğinin kurala bağlandığı, bu düzenleme uyarınca yürürlüğe konulan ve 21.11.1990 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik"in 4'üncü maddesinde ise tasdik; gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce

denetleme ilke ve standartlarına uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konu ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının mühür kullanılmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanması olarak tanımlandığı, "Kanıt Toplama" başlıklı 14'üncü maddesinde, yeminli mali müşavirlerin tasdik çalışmasının yürütülmesi sırasında tasdik konusu ve kapsamı ile yeterli miktarda güvenilir kanıt toplamasının zorunlu olduğu, "Hataların Düzeltilmesi ve Hilelerin Ortaya Çıkarılması" başlıklı 16'ncı maddesinde, hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında temel sorumluluğun işletme yönetimi ve yeminli mali müşavire ait olduğu, hata ve hilelerin önlenmesinde gerekli tedbirleri yeminli mali müşavirlerin alması gerektiğinin de düzenlendiği, bu düzenlemeler karşısında yeminli mali müşavirlerin, işlemlerini yürüttüğü firmaların mali tablolarını ve beyannamelerini düzenlerken gösterecekleri mesleki özeni, bu firmalara düzenleyecekleri tasdik raporlarında da göstermelerinin zorunlu olduğu, iade hakkı bulunan kimseye verginin iadesi için gerekli olan tasdik raporlarının düzenlenmesinde yeminli mali müşavirlerin, alt firma yeminli mali müşavirlerinden aldıkları teyit yazılarının yeterli olmadığı, Yönetmeliğin 14 ve 16'ncı maddelerinde öngörüldüğü gibi tasdikin konusu ve kapsamı ile ilgili olarak yeterli miktarda güvenilir kanıt toplanması, hata ve hileleri ortaya çıkaracak şekilde ayrıntılı inceleme ve araştırma yapması gerektiği; davacı, işlemlerini yürüttüğü ve katma değer vergisi iadesi tasdik raporlarını düzenleyerek vergi iadesi almasına sebebiyet verdiği ... Dış Ticaret Limited Şirketinin ihraç etmiş göründüğü emtianın gerçekte alınıp alınmadığı, bu emtiaya ait alış faturalarının sahte ya da içeriği itibarıyla yanıltıcı mahiyette olup olmadığı yönünde yukarıda değinilen şekilde bir inceleme ve araştırma yapmadığı gibi sadece alt firmaların yeminli mali müşavirlerinden alınan teyit yazıları ile yetindiği ve tasdik raporlarını bu yazıların varlığına dayandırdığı, Yasa ve Yönetmelik hükümlerinin kendisine yüklediği mesleki sorumluluk kapsamında harici bir araştırmaya yönelmeksizin düzenlediği tasdik raporlarıyla haksız vergi iadesi yapılan firma yetkilisinin inceleme elemanına verdiği ifadede; ihraç edilen malların alış faturalarının kendilerine İstanbul'dan gönderildiğini, bu faturalar üzerine bazen düşük miktarda kar ilave edilerek satış faturaları düzenlendiğini, düzenlenen faturaların tekrar İstanbul'a gönderildiğini ve İstanbul'da bulunan ...'ın faturaları alarak ihracat işlemlerini gerçekleştirdiğini, fatura içeriği emtiayı görmediklerini, nasıl taşındığı ve mal bedellerinin ne şekilde ödendiğini bilmediğini ifade ettiği ve davacının yeminli mali müşaviri olduğu bu firmanın, ihtilaflı dönemde yüzmilyarlarca lira tutarında hesap hareketi olmasına karşın, şirket adına açılan banka hesabının kullanılmadığı, daha çok, şirketin %50 paylı ortağı ve kanuni temsilcisi olan ...'in kayınpederi olan kişinin sahibi olduğu bir başka şirketin banka hesabının kullanıldığı ve malların ihraç edilmiş gösterildiği ülkelerin gümrük idareleri ile yapılan yazışmalar üzerine gümrük müfettişlerince düzenlenen raporlarda, ihracatın ya hiç yapılmadığı, ya da gösterilenden çok düşük düzeyde kaldığının tespit edildiği, şirket adına bu nedenle yapılan vergilendirmenin dava konusu yapılmaksızın kesinleştiğinin ara kararına cevaben gönderilen yazıdan anlaşıldığı, işlemlerini yürüttüğü, tasdik raporlarını düzenlediği şirketin ne emtia hareketine ve ne de nakit hareketine ait kayıtları ve banka hesaplarının işleyişini incelemediği; mesleki bilgisi ve bunun gerektirdiği sorumlulukla yeterli ve güvenilir kanıt toplamak iradesi taşıdığı takdirde inceleme sırasında yapılan bu saptamaların ihracatçı firmanın yasal kayıtlarından davacı tarafından da kolaylıkla yapılabileceğinin açık olduğu, kendisine haksız katma değer vergisi, davacının düzenlediği tasdik raporuna dayanılarak iade edilen firmanın bu amaçla oluşturulan büyük bir organizasyonun içinde olduğu anlaşıldığından, firmanın bu faaliyetlerinden davacının haberdar olmadığının düşünülemeyeceği, belirtilen bütün bu hususlar göz önüne alındığında, yürürlükte bulunan düzenlemelere göre vergi yükümlülerinin Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde yer alan eylemlerle yol açılan vergi kaybı doğuran eylemlerine iştirak edenler adına bu nedenle ceza kesilebilme-

si için maddi menfaat gözetilmesi şartının aranmaması, davacının, işlemlerini onayladığı firmanın haksız katma değer vergisi iadesi almasına düzenlemiş olduğu tasdik raporlarıyla sebebiyet vermesi ve alt firmalar hakkındaki teyit yazılarının, tasdik raporunun düzenlenmesinden doğacak sorumluluktan korunabilmek amacıyla ve şeklen elde edildiğinin anlaşılması karşısında, cezaların kaldırılması yolundaki ısrar kararında hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle ısrar kararını bozmuştur.

Davacı tarafından; Kurulun bozma kararında üçüncü kişilerce işlendiği ileri sürülen vergiyi ziyaa uğratma suçuna nasıl iştirak ettiğinin belirtilmediği, hakkındaki hükmü destekleyecek geçerli bir delil, belge bulunmadığı, sahte fatura düzenleyen şirketin bu eylemini bilmemenin suç sayıldığı, fiil olmadan suç olmayacağı, suç ve cezaların kanuniliği ilkesine ve kıyas yasağına aykırı karar verildiği, yeminli mali müşavir olarak üstüne düşen görevleri fazlasıyla yaptığı, alt firmaların yeminli mali müşavirlerinden alınan emtianın gerçek mal hareketine dayandığını belgeleyen teyit raporları aldığı, bunların doğruluğunu vergi dairelerinden ve gümrük müdürlüklerinden teyit ettiği, firmaların kapasite raporları ve sanayi sicil belgelerini görüp incelediği, olay tarihinde yürürlükte olan 20 sayılı Tebliğ hükümlerine göre hareket ettiği, döviz alım belgeleri suretlerini tasdik raporuna eklediği, olaya doğrudan uygulanması mümkün olmayan tebliğ hükümlerine dayanılarak karar verildiği, bu arada 2003 yılında ve 2011 yılında iki vergi affı kanunu çıktığı, haklılığına olan inancından dolayı bu yasalardan yararlanmadığı, aynı konuda önceki vergilendirme dönemi için kesilen cezanın kaldırılması yolundaki kararın kesinleştiği ileri sürülerek kararın düzeltilmesi istenmiştir.

Savunmanın Özeti : İstemin reddi gerektiği savunulmuştur.

Danıştay Tetkik Hâkimi Dr. Özlem ERDEM KARAHANOĞULLARI'nın Düşüncesi : 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 54'üncü maddesinde yazılı sebepler bulunmadığından, karar düzeltme isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Mehmet SAĞLAM'ın Düşüncesi : Kararın düzeltilmesi dilekçesinde ileri sürülen nedenler, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 54'üncü maddesinde yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi gerekeceği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

KARAR VE SONUÇ : 2577 sayılı idari Yargılama Usulü Kanununun 54 üncü maddesinde, Danıştay dava daireleri ve İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurullarının temyiz üzerine verdikleri kararlar hakkında, bu maddede yazılı sebeplerle kararın düzeltilmesinin istenebileceği kurala bağlandığından ve dilekçede ileri sürülen sebepler bunlardan hiçbirine uymadığından, karar düzeltme isteminin reddine, 15.02.2012 gününde oybirliği ile karar verildi.

.

DŞ. Vergi Dava Daireleri Kurulu 24.06.2011 Tarih ve E. 2008/722, K. 2011/355

Kararın Özeti: Davacının yeminli mali müşaviri olduğu şirketin gerçek bir emtia teslimine dayanmayan faturalar nedeniyle meslek mensubu adına kesilen iştirak cezasının, iade edilen vergilerin yer aldığı faturaların, bu amaçla oluşturulmuş bir organizasyon içinde sahte olarak düzenlendiğinin anlaşıldığı ve yeminli mali müşavirlerin başka doneler araştırmadan salt teyit yazılarına göre tasdik raporu düzenlemesinde yasaya uyarlık görülmediği gibi davacının bu durumu bilmemesinin mümkün olmadığı gerekçesiyle hukuka uygun olduğu hk.

İstemin Özeti: Davacının yeminli mali müşaviri olduğu şirketin gerçek bir emtia teslimine dayanmayan faturaları kayıtlarına dahil ederek, katma değer vergisi iadesi almasına yol açan işlemleri onaylaması nedeniyle adına iştirak eyleminden Ocak/Mart 1999 dönemleri için kesilen vergi ziyaı cezalarını kaldıran vergi mahkemesi kararı, Danıştay……..... Dairesinin 2.11.2004 günlü ve E: 2003/327, K: 2004/5290 sayılı kararıyla Vergi Usul Kanununun, 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 344'üncü maddesinde, 359'uncu maddedeki eylemlere iştirak edenlere, maddi menfaat gözetilmesi koşulu aranmaksızın bir kat vergi ziyaı cezası kesilmesinin arandığı, dosyadaki belgelerden, iade edilen vergilerin yer aldığı faturaların, bu amaçla oluşturulmuş bir organizasyon içinde düzenlendiğinin anlaşıldığı ve yeminli mali müşavirlerin salt teyit yazılarına göre tasdik raporu düzenlemesinde isabet görülmediği gibi davacının bu durumu bilmemesinin mümkün olmadığı gerekçesiyle bozulmuş, karar düzeltme istemi reddedilmiştir.

Bozma kararına uymayan …..... Vergi Mahkemesi; 11.4.2008 günlü ve E: 2008/634, K: 2008/433 sayılı kararıyla; ilk kararın dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçe uyarınca cezanın kaldırılması yolundaki kararında ısrar etmiştir.

Israr kararı vergi idaresi tarafından temyiz edilmiş ve davacının şirket adına katma değer vergisi iadesi tasdik raporu düzenlediği dönemlerde yükümlünün temin ettiği sahte faturaları defterlerine intikal ettirmek suretiyle katma değer vergisi iadesi aldığının tespit edildiği, davacının tasdik raporunu hazırlarken yapması gereken incelemeleri yapmadığı, alt firmaların yeminli mali müşavirlerinin sorumluluğu haricinde kalan inceleme ve araştırmaların 1 Seri Nolu Genel Tebliğ gereği raporu düzenleyen yeminli mali müşavirler tarafından yerine getirilmesi gerektiği, alt firma nezdindeki tespitleri de içerir vergi inceleme raporu ile belgelendiği üzere, davacının organizasyon halinde yapılan sahte fatura düzenlenme fiiline iştirak ettiğinin açık olduğu ileri sürülerek bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti: Temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmaktadır.

Danıştay Tetkik Hakiminin Düşüncesi: Vergi Usul Kanununun, 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 344'üncü maddesinde, 359'uncu maddedeki eylemlere iştirak edenlere, maddi menfaat gözetilmesi koşulu aranmaksızın bir kat vergi ziyaı cezası kesilmesinin arandığı, öte yandan davacının, işlemlerini yürüttüğü firmanın haksız katma değer vergisi iadesi almasına düzenlemiş olduğu tasdik raporlarıyla sebebiyet verdiği ve alt firmalar hakkındaki teyit yazılarının, tasdik raporunun düzenlenmesinden doğacak sorumluluktan korunabilmek amacıyla ve şeklen elde edildiği anlaşıldığından, temyiz isteminin kabulü ile kararın bozulması gerektiğini düşünülmektedir.

Danıştay Savcısının Düşüncesi: İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49'uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen Mahkeme ısrar kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

Davacının yeminli mali müşaviri olduğu şirketin gerçek bir emtia teslimine dayanmayan faturaları kayıtlarına dahil ederek, katma değer vergisi iadesi almasına yol açan işlemleri onaylaması nedeniyle adına iştirak eyleminden Ocak ila Mart 1999 dönemleri için kesilen vergi ziyaı cezalarını kaldıran ısrar kararı, vergi idaresince temyiz edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunun 4369 sayılı Kanunun 11. maddesiyle değişen ve 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren "Vergi Ziyaı Cezası" başlıklı 344. maddesinin üçüncü fıkrasında; vergi ziyama 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu cezanın üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanması öngörülmüştür. Maddede yapılan düzenlemede, vergi ziyama 359'uncu maddede yer alan eylemlerle yol açılmasına iştirak edenler adına, 1.1.1999 tarihinden önceki düzenlemeden farklı olarak, maddi menfaat gözetilmesi şartı aranmaksızın bir kat vergi ziyaı cezası kesilmesinin düzenlenmesi nedeniyle bu koşulun aranmasına gerek kalmamıştır.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12'nci 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 hesaplarının denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik edecekleri hükmüne yer verilmiş, yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenleneceği kurala bağlanmıştır. Bu düzenleme uyarınca yürürlüğe konulan ve 21.11.1990 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik"in 4'üncü maddesinde ise tasdik; gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konu ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının mühür kullanılmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanması olarak tanımlanmış, "Kanıt Toplama" başlıklı 14'üncü maddesinde, yeminli mali müşavirlerin tasdik çalışmasının yürütülmesi sırasında tasdik konusu ve kapsamı ile yeterli miktarda güvenilir kanıt toplamasının zorunlu olduğu, "Hataların Düzeltilmesi ve Hilelerin Ortaya Çıkarılması" başlıklı 16'ncı maddesinde, hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında temel sorumluluğun işletme yönetimi ve yeminli mali müşavire ait olduğu, hata ve hilelerin önlenmesinde gerekli tedbirleri yeminli mali müşavirlerin alması gerektiği de düzenlenmiştir.

Bu düzenlemeler karşısında yeminli mali müşavirlerin, işlemlerini yürüttüğü firmaların mali tablolarını ve beyannamelerini düzenlerken gösterecekleri mesleki özeni, bu firmalara düzenleyecekleri tasdik raporlarında da göstermeleri zorunludur. İade hakkı bulunan kimseye verginin iadesi için gerekli olan tasdik raporlarının düzenlenmesinde yeminli mali müşavirlerin, alt firma yeminli mali müşavirlerinden aldıkları teyit yazıları yeterli olmayıp, Yönetmeliğin 14 ve 16'ncı maddelerinde öngörüldüğü gibi tasdikin konusu ve kapsamı ile ilgili olarak yeterli miktarda güvenilir kanıt toplanması, hata ve hileleri ortaya çıkaracak

şekilde ayrıntılı inceleme ve araştırma yapması gerekmektedir.

Davacı; işlemlerini yürüttüğü ve katma değer vergisi iadesi tasdik raporlarını düzenleyerek vergi iadesi almasına sebebiyet verdiği ... Dış Ticaret Limited Şirketinin ihraç etmiş göründüğü emtianın gerçekte alınıp alınmadığı, bu emtiaya ait alış faturalarının sahte ya da içeriği itibarıyla yanıltıcı mahiyette olup olmadığı yönünde yukarıda değinilen şekilde bir inceleme ve araştırma yapmadığı gibi sadece alt firmaların yeminli mali müşavirlerinden alınan teyit yazıları ile yetinmiş ve tasdik raporlarını bu yazıların varlığına dayandırmıştır. Yasa ve Yönetmelik hükümlerinin kendisine yüklediği mesleki sorumluluk kapsamında harici bir araştırmaya yönelmeksizin düzenlediği tasdik raporlarıyla haksız vergi iadesi yapılan firma yetkilisinin inceleme elemanına verdiği ifadede; ihraç edilen malların alış faturalarının kendilerine İstanbul'dan gönderildiğini, bu faturalar üzerine bazen düşük miktarda kar ilave edilerek satış faturaları düzenlendiğini, düzenlenen faturaların tekrar İstanbul'a gönderildiğini ve İstanbul'da bulunan ...'ın faturaları alarak ihracat işlemlerini gerçekleştirdiğini, fatura içeriği emtiayı görmediklerini, nasıl taşındığı ve mal bedellerinin ne şekilde ödendiğini bilmediğini ifade ettiği ve davacının yeminli mali müşaviri olduğu bu firmanın, ihtilaflı dönemde yüz milyarlarca lira tutarında hesap hareketi olmasına karşın, şirket adına açılan banka hesabının kullanılmadığı, daha çok şirketin %50 paylı ortağı ve kanuni temsilcisi olan ...'in kayınpederi olan kişinin sahibi olduğu bir başka şirketin banka hesabının kullanıldığı ve malların ihraç edilmiş gösterildiği ülkelerin gümrük idareleri ile yapılan yazışmalar üzerine gümrük müfettişlerince düzenlenen raporlarda, ihracatın ya hiç yapılmadığı, ya da gösterilenden çok düşük düzeyde kaldığı tespit edilmiştir. Şirket adına bu nedenle yapılan vergilendirmenin dava konusu yapılmaksızın kesinleştiği, ara kararına cevaben gönderilen yazıdan anlaşılmıştır.

İşlemlerini yürüttüğü, tasdik raporlarını düzenlediği şirketin ne emtia hareketine ve ne de nakit hareketine ait kayıtları ve banka hesaplarının işleyişini incelemediği; mesleki bilgisi ve bunun gerektirdiği sorumlulukla yeterli ve güvenilir kanıt toplamak iradesi taşıdığı takdirde inceleme sırasında yapılan bu saptamaların ihracatçı firmanın yasal kayıtlarından davacı tarafından da kolaylıkla yapılabileceği açıktır. Kendisine haksız katma değer vergisi, davacının düzenlediği tasdik raporuna dayanılarak iade edilen firmanın bu amaçla oluşturulan büyük bir organizasyonun içinde olduğu da anlaşıldığından, firmanın bu faaliyetlerinden davacının haberdar olmadığı da düşünülemez.

Belirtilen bütün bu hususlar göz önüne alındığında, yürürlükte bulunan düzenlemelere göre vergi yükümlülerinin Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde yer alan eylemlerle yol açılan vergi kaybı doğuran eylemlerine iştirak edenler adına bu nedenle ceza kesilebilmesi için maddi menfaat gözetilmesi şartının aranmaması, davacının, işlemlerini onayladığı firmanın haksız katma değer vergisi iadesi almasına düzenlemiş olduğu tasdik raporlarıyla sebebiyet vermesi ve alt firmalar hakkındaki teyit yazılarının, tasdik raporunun düzenlenmesinden doğacak sorumluluktan korunabilmek amacıyla ve şeklen elde edildiğinin anlaşılması karşısında cezaların kaldırılması yolundaki ısrar kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüyle, ... Vergi Mahkemesinin; 11.4.2008 günlü ve E: 2008/634, K: 2008/433 sayılı ısrar kararının bozulmasına, yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 24.6.2011 gününde oybirliğiyle karar verildi.

DŞ. 9D. 23.02.2011 Tarih ve E. 2008/8661, K. 2011/422

Özeti: Konusu aynı olmayan dava hakkında iki ayrı mahkemeden ayrı karar çıktığından bahisle yargılanmanın yenilenmesi istenilmeyeceği hakkında.

Temyiz İsteminde Bulunan : ……..

Vekili: Av. ……

Karşı Taraf : Bayındır Vergi Dairesi Müdürlüğü

İstemin Özeti : Yeminli mali müşavir olan davacının düzenlediği katma değer vergisi iadesi tasdik raporları ile … Nakliyecilik Personel Taşımacılık Turizm İnş. ve San. Ltd. Şti.›nin haksız katma değer vergisi iadesi almasına sebebiyet verdiğinden bahisle iştirak suçuna bağlı olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 338 ve 344/2. maddeleri uyarınca 1997/Ocak-Nisan dönemleri için kesilen kaçakçılık cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden İzmir 3. Vergi Mahkemesinin 28.4.1999 tarih ve E:1997/1196, K:1999/254 sayılı kararı hakkında yükümlü tarafından yargılamanın yenilenmesi istemini; dosyanın incelenmesinden; Mahkemelerinin 28.4.1999 tarih ve E:1997/1196, K:1999/254 sayılı kararı ile davanın reddedildiği, davacı tarafından bu kararın temyiz edilmesi sonucunda Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 11.6.2003 tarih ve E:1999/2744, K:2003/3396 sayılı kararı ile onandığı ve kararın kesinleştiği, bu defa davacı tarafından yargılamanın yenilenmesinin istenildiğinin anlaşıldığı, olayda, 2577 sayılı Kanunun 53 üncü maddesinde yer alan koşulların oluşmadığı gerekçesiyle reddeden İzmir 3. Vergi Mahkemesinin 17.7.2008 tarih ve E:2008/615, K:2008/949 sayılı kararının; tarafları, konusu ve sebebi aynı olan iki ayrı davada farklı karar verildiği ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti: Temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmaktadır.

Danıştay Savcısı Filiz Z. Gürmeriç' in Düşüncesi: İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen Mahkeme kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Tetkik Hakimi Engin Karabacak'ın Düşüncesi: İleri sürülen iddialar usule ve hukuka uygun Vergi Mahkemesi kararının bozulmasını gerektirecek nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerekeceği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dokuzuncu Dairesince işin gereği görüşüldü:

2577 sayılı İdari Yargılam Usulü Kanununun 53. maddesinin 1. fıkrasının h bendinde, tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir

mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması halinde yargılamanın yenilenmesi istenilebileceği hükmü düzenlenmiştir.

Dosyanın incelenmesinden, yeminli mali müşavir olan davacı adına, … Nakliyecilik Personel Taşımacılık Turizm İnş. ve San. Ltd. Şti. hakkında düzenlediği katma değer vergisi iade tasdik raporları nedeniyle haksız katma değer vergisi iadesi alınmasına sebebiyet verdiğinden bahisle iştirak suçuna bağlı olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 338 ve 344/2. maddeleri uyarınca 1997/Ocak-Nisan dönemleri için kaçakçılık cezası kesildiği, bu cezanın İzmir 3. Vergi Mahkemesinin E:1997/1196 sayılı dosyasında dava konusu yapıldığı, davanın 28.4.1999 tarih ve K:1999/254 sayılı karar ile reddedildiği, bu kararın Dairemiz tarafından onanarak kesinleştirildiği, bunun yanında davacı adına müteselsil sorumluluk kapsamında 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12. maddesi uyarınca 1997/Ocak-Nisan dönemleri için kaçakçılık cezalı katma değer vergisi tarhiyatının yapıldığı, cezalı tarhiyatın İzmir 1. Vergi Mahkemesinin E:2000/1395 sayılı esasında dava konusu yapıldığı, davanın 25.9.2003 tarih ve K:2003/1519 sayılı karar ile kabul edilerek cezalı tarhiyatın kaldırıldığı, bu kararın temyiz edilmeksizin kesinleşmesi üzerine davacı tarafından, tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında iki ayrı Mahkemeden birbirine aykırı iki karar çıktığı iddiasıyla yargılamanın yenilenmesinin istenildiği anlaşılmaktadır.

Her ne kadar davacı tarafından, tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında iki ayrı Mahkemeden birbirine aykırı iki karar çıktığı iddia edilse de; yargılamanın yenilenmesini istediği davanın konusu, iştirak suçuna bağlı olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 338 ve 344/2. maddeleri uyarınca 1997/Ocak-Nisan dönemleri için kesilen kaçakçılık cezası iken, diğer davanın konusun ise; müteselsil sorumluluk kapsamında 3568 sayılı Kanunun 12. maddesi uyarınca 1997/Ocak-Nisan dönemleri için tarh edilen kaçakçılık cezalı katma değer vergisi olduğu anlaşılmış olup, bu durumda, 2577 sayılı Kanunun 53. maddesinin 1. fıkrasının h bendinde belirtilen yargılamanın yenilenmesi sebebinin bulunmadığı görüldüğünden, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına, 38,20 TL ilam harcının temyiz isteminde bulunandan alınmasına 23.2.2011 tarihinde oybirliği ile karar verildi.

DŞ. 8D. 21.02.2011 Tarih ve E. 2008/5520, K. 2011/1033

Davacı: ……

Davalılar: 1- Maliye Bakanlığı

2- Türkiye S… M… M…. M… ve Y… M… M… O… Birliği (T……B)

Vekili: Av……..

Davanın Özeti: Dava, 21.11.2007 gün ve 26707 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 3. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "mesleki faaliyetler aynı zamanda ev olarak kullanılan ikametgahlarda yürütülemez" hükmünün iptali istemidir.

Savunmanın Özeti : Maliye Bakanlığınca, Yönetmeliklerle mesleğin saygın bir hale getirilmesi, muhasebe ve denetim mesleğine gereken önemin verilmesi ,meslekten yüksek kalite ve standardın sağlanmasının amaçlandığı Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğince ise konut tipi bürolarda denetimin sağlanamadığı, mesleğin belli standartlara kavuşturulması için düzenlemelerde bulunulduğu, davanın reddi gerektiği savunulmuştur.

Danıştay Tetkik Hakimi N…….. S….'nün Düşüncesi : Davanın reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı A……. Y…. Ö……..'in Düşüncesi : Dava; Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olan davacı tarafından, 21.11.2007 tarih ve 26707 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 3.. maddesinde yer alan, "mesleki faaliyetler aynı zamanda ev olarak kullanılan ikemetgahlarda yürütülemez" kuralının iptali istemiyle açılmıştır.

2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının "Yönetmelikler" başlıklı 124. maddesinde; Başbakanlık, bakanlıklar ve kamu tüzelkişilerinin, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilecekleri düzenlenmiştir.

27.09.2007 tarih ve 26656 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 14. maddesi ile 21.2.1990 tarihli ve 20440 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğinin 38. maddesinde değişiklik yapılmıştır. Yönetmeliğin 14. maddesi ile; "Her meslek mensubu mesleki faaliyetine başlamadan önce bağlı olduğu odanın bilgisi dahilinde işyeri açmak zorundadır.

Büro standartları ve buna ilişkin usul ve esaslar Birlik genel kurulunda belirlenir. Açılan işyerleri bağımsız büro şeklinde olup, başka bir serbest meslek faaliyeti veya ticarethane ile iç içe olamaz. Bir meslek mensubunun birden fazla bürosu olamaz. Mesleki faaliyetler aynı zamanda ev olarak kullanılan ikametgahlarda yürütülemez. Birlikte çalışan meslek mensupları da ayrı büro edinemezler.

Ortaklık bürosu veya şirket kurulması halinde de işyeri açılması mecburidir. Mesleki faaliyette bulunmayan meslek mensupları ikametgahlarının bulunduğu bölgenin odasına kaydolurlar.

Meslek mensuplarının Türk Ticaret Kanununa göre bir meslek şirketi kurmaları halinde, şirket, kayıtlı olduğu odanın bulunduğu ilin sınırları içinde şube ve irtibat bürosu açamaz. Bir şirketin başka bir ilde şube açabilmesi, o ildeki ilgili meslek odasının çalışanlar listesine kayıtlı, şirketi temsil ve ilzama yetkili bir ortak görevlendirmesi halinde mümkündür. İşyeri açılışına ilişkin gerekli yoklama odalar tarafından yapılır. Vergi dairelerince mükellefiyet tesisinde oda sicil belgesi aranır. Büro edinen meslek mensupları, odaya kayıt olduktan itibaren üç ay içinde Büro Tescil Belgesi almak zorundadırlar. Büro Tescil Belgeleri iki yılda bir vize ettirilir." düzenlemesi getirilmiştir.

Diğer yandan, 27.09.2007 tarih ve 26656 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 3. maddesi ile "Kınama Cezası" başlıklı 6. maddeye (s) bendi eklenmiştir. Yönetmeliğin (s) bendinde ise;" Birlik Genel Kurulunca belirlenen "büro standartları"na uyulmaması, açılan işyerlerinin bağımsız büro şeklinde olmaması, başka bir serbest meslek faaaliyeti veya ticari faaaliyet ile iç içe olması, ev olarak kullanılan ikametgahların aynı zamanda büro olarak kullanılması, bir meslek mensubunun (ortaklık durumu hariç) birden fazla bürosunun olması," kınama cezası verilmesini gerektiren durumlar arasında sayılarak, ev olarak kullanılan yerlerde büro faaliyetinin yürütülmesi disiplin yönünden yaptırıma bağlanmıştır.

Dosyanın incelenmesinden; Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olan davacı tarafından, mesleki işyerinin aynı zamanda ikametgah olarak da kullanılmasına yasak getiren dava konusu Yönetmelik hükmü ile, ikametgahların büro olarak kullanılması yasaklanarak, büro edinme zorunluluğu getirilmesi üzerine bakılan davanın açıldığı anlaşılmaktadır.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği tarafından yapılan düzenlemelerin, muhasebe mesleğinin uluslararası standartlara uygun hale getirilmesini ve belli kurallar çerçevesinde icrasını temin etmek, yeni meslek mensuplarının yetiştirilebilmesini ve kontrolünü gereği gibi sağlayabilmek ve muhasebecilik faaliyetinin daha çağdaş şartlarda yerine getirilmesi sağlanarak hizmet kalitesini yükseltme amaçlarına yönelik olduğu, ikametgahların büro olarak kullanılması durumunda, konut dokunulmazlığı nedeniyle gerekli denetimleri yapmanın mümkün olamayacağı ve muhasebecilik mesleğinin belli standartlara bağlanmasının zorlaşacağı açıktır.

Bu durumda, muhasebecilik mesleğinin belli standartlara bağlanması ve gerekli denetimlerin sağlanması amacıyla yapılan düzenlemelerde kamu yararına, hizmet gereklerine ve hukuka aykırılık görülmemiştir.

Belirtilen nedenlerle, yasal dayanaktan yoksun bulunan davanın reddi yolunda karar verilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Sekizinci Dairesince işin gereği görüşüldü:

Dava; 21.11.2007 gün ve 26707 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebeci,

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 3. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "mesleki faaliyetler aynı zamanda ev olarak kullanılan ikametgahlarda yürütülemez" hükmünün iptali istemiyle açılmıştır.

2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının "Yönetmelikler" başlıklı 124. maddesinde; Başbakanlık, bakanlıklar ve kamu tüzelkişilerinin, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilecekleri düzenlenmiştir.

27.09.2007 tarih ve 26656 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 14. maddesi ile 21.2.1990 tarihli ve 20440 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğinin 38. maddesinde değişiklik yapılmıştır. Yönetmeliğin 14. maddesi ile; "Her meslek mensubu mesleki faaliyetine başlamadan önce bağlı olduğu odanın bilgisi dahilinde işyeri açmak zorundadır.

Büro standartları ve buna ilişkin usul ve esaslar Birlik genel kurulunda belirlenir. Açılan işyerleri bağımsız büro şeklinde olup, başka bir serbest meslek faaliyeti veya ticarethane ile iç içe olamaz. Bir meslek mensubunun birden fazla bürosu olamaz. Mesleki faaliyetler aynı zamanda ev olarak kullanılan ikametgahlarda yürütülemez. Birlikte çalışan meslek mensupları da ayrı büro edinemezler.

Ortaklık bürosu veya şirket kurulması halinde de işyeri açılması mecburidir. Mesleki faaliyette bulunmayan meslek mensupları ikametgahlarının bulunduğu bölgenin odasına kaydolurlar.

Meslek mensuplarının Türk Ticaret Kanununa göre bir meslek şirketi kurmaları halinde, şirket, kayıtlı olduğu odanın bulunduğu ilin sınırları içinde şube ve irtibat bürosu açamaz. Bir şirketin başka bir ilde şube açabilmesi, o ildeki ilgili meslek odasının çalışanlar listesine kayıtlı, şirketi temsil ve ilzama yetkili bir ortak görevlendirmesi halinde mümkündür. İşyeri açılışına ilişkin gerekli yoklama odalar tarafından yapılır. Vergi dairelerince mükellefiyet tesisinde oda sicil belgesi aranır. Büro edinen meslek mensupları, odaya kayıt olduktan itibaren üç ay içinde Büro Tescil Belgesi almak zorundadırlar. Büro Tescil Belgeleri iki yılda bir vize ettirilir." düzenlemesi getirilmiştir.

Diğer yandan, 27.09.2007 tarih ve 26656 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 3. maddesi ile "Kınama Cezası" başlıklı 6. maddeye (s) bendi eklenmiştir. Yönetmeliğin (s) bendinde ise;" Birlik Genel Kurulunca belirlenen "büro standartları"na uyulmaması, açılan işyerlerinin bağımsız büro şeklinde olmaması, başka bir serbest meslek faaaliyeti veya ticari faaaliyet ile iç içe olması, ev olarak kullanılan ikametgahların aynı zamanda büro olarak kullanılması, bir meslek mensubunun (ortaklık durumu hariç) birden fazla bürosunun olması," kınama cezası verilmesini gerektiren durumlar arasında sayılarak, ev olarak kullanılan yerlerde büro faaliyetinin yürütülmesi disiplin yönünden yaptırıma bağlanmıştır.

Dosyanın incelenmesinden; Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olan davacı tarafından, kendisine ait bulunan işyerinin aynı zamanda ikametgah olarak da kullanıldığı, yapılan yönetmelik değişikleriyle ikametgahların büro olarak kullanılması yasaklanarak, büro edinme

zorunluluğu getirilmesi üzerine bakılan davanın açıldığı anlaşılmaktadır.

Muhasebecilik mesleğinin uluslararası standartlarda, belirli kurallar çerçevesinde yapılmasını temin etmek, mesleğe yeni katılanların en iyi şekilde yetiştirilerek mesleğe kazandırılmasını sağlamak, mesleğin gereği gibi yerine getirilmesi hususunda yapılacak olan denetimin en iyi şekilde yerine getirilmesini mümkün kılmak adına Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği tarafından söz konusu düzenlemenin getirildiği, aksi halde konut dokunulmazlığı nedeniyle belli denetimleri gerçekleştirmenin mümkün olamayacağı açıktır.

Bu durumda, muhasebecilik mesleğinin belli standartlara bağlanması ve gerekli denetimlerin sağlanması amacıyla yapılan düzenlemelerde kamu yararına, hizmet gereklerine ve hukuka aykırılık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle yasal dayanaktan yoksun bulunan davanın reddine, 160,30 TL yargılama giderinin davacı üzerinde bırakılmasına, karar verildiği tarihte yürürlükte bulunan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca 1.100,00-TL vekalet ücretinin davacıdan alınarak davalı idarelerden Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğine verilmesine, 21.02.2011 gününde oybirliği ile karar verildi.

DŞ. 3D. 08.12.2010 Tarih ve E. 2009/2201, K. 2010/3783

Kararın Özeti: Mükellef kayıtlarına esas olan belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadıkları hususunda yeminli mali müşavirlere üçüncü kişiler nezdinde karşıt incelemeler yapma görev ve yetkisini veren bir kural bulunmadığından, yeminli mali müşavirlerin sahip olmadıkları yetkinin kullanılmamasından dolayı sorumlu tutulmalarına hukuken olanak bulunmadığı hk.

İstemin Özeti: Yeminli mali müşavir olan davacının Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi hakkında düzenlediği tasdik raporu ile haksız katma değer vergisi iadesi alınmasına sebebiyet vermesi nedeniyle, müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla adına düzenlenen ödeme emrini; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kamu görevlilerini gösteren 135'inci maddesinde sayılanlar arasında yeminli mali müşavirlere yer verilmediği gibi 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda da, yeminli mali müşavirlere, yükümlü kayıtlarına esas olan belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadıklarının üçüncü kişiler nezdinde karşıt incelemeler yaparak araştırma görev ve yetkisini veren bir kural bulunmadığı, bu durumda üçüncü kişilerden defter ve belge istemek suretiyle karşıt inceleme yapma yetkileri bulunmayan yeminli mali müşavirlerin inceleme yapma yetkilerinin, ancak vergilendirmeye esas alınan belge, kayıt düzeni ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin, muhasebe usul ve esasları ile, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğu konusunda biçimsel inceleme yapmaktan ibaret olduğu açık bulunduğundan, yeminli mali müşavirlerin sahip olmadıkları yetkinin kullanılmamasından dolayı sorumlu tutulmalarının hukuken olanaklı olmadığı gerekçesiyle iptal eden Hatay 1.Vergi Mahkemesinin 13.1.2009 gün ve E: 2008/514, K.2009/10 sayılı kararının; tasdikini yaptığı faturaların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını bilmesi gereken davacı adına düzenlenen ödeme emrinde hukuka aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti: Temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmaktadır.

Tetkik Hakiminin Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar Vergi Mahkemesi kararının bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısının Düşüncesi: İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49'uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, temyiz isteminin reddi ile temyiz edilen Mahkeme kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince işin gereği görüşülüp düşünüldü:

Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına, 8.12.2010 gününde oybirliğiyle karar verildi.

DŞ. 4D. 13.5.2010 Tarih ve E. 2008/3229, K. 2010/2725

ÖZET: İşlemlerini tasdik ettiği mükellefle ilgili olarak yaptığı incelemede gerekli olan mesleki özen ve sorumluluğu göstermeyen yeminli mali müşavirin, ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezalar nedeniyle müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla takibinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

İstemin Özeti : Yeminli mali müşavir olan davacı adına, 2004 yılı kurumlar vergisi beyannamesi tasdik raporu düzenlediği … Orman Ürünleri Elektrik İnşaat Sanayi Ticaret Anonim Şirketi hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu üzerine tarhiyat öncesi uzlaşılan ancak vadesinde ödenmeyen gelir (stopaj) vergisi, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizinin tahsili için müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla ödeme emri düzenlenip tebliğ edilmiştir. Ordu Vergi Mahkemesinin 28.2.2008 günlü ve E:2007/104, K:2008/88 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesinin ikinci 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 dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacağının öngörüldüğü, ancak yeminli mali müşavirlere karşıt inceleme yapma yetkisi veren yasal bir düzenlemenin bulunmadığı, davacı tarafından düzenlenen 2004 yılı kurumlar vergisi beyannamesi tasdik raporu ile şirketin gelir tablosunda yer alan satış, maliyet ve diğer gelir-gider hesaplarının ve dönem karının, gelir tablosu dipnotlarının kanuni defter kayıtları ile uygun olduğu, bu döneme ilişkin muhasebe kayıt ve belgelerinin mevzuata uygun olduğunun belirtildiği, … Orman Ürünleri Elektrik İnşaat Sanayi Ticaret Anonim Şirketi hakkında düzenlenen vergi inceleme raporuyla saptanan matrah farkının ihbarla ortaya çıkan sevk irsaliyeleri ve … adına kayıtlı şahsi banka hesaplarıyla davacı şirketin yasal defter ve belgelerinin karşılaştırılması suretiyle belirlendiği, yeminli mali müşavirlerin inceleme yetkilerinin biçimsel olması ve sorumluluklarının tasdik ettikleri iş ve işlemlerle sınırlı olması nedeniyle davacı tarafından tasdik raporunun düzenlenmesi sırasında bilinmesi mümkün olmayan ve ihbarla ortaya çıkarılan sevk irsaliyeleri ve banka hesaplarından hareketle bulunan matrah farkından davacının sorumlu tutulmasında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle ödeme emrinin iptaline karar verilmiştir. Davalı İdare, matrah farkının anılan şirketin kayıtlarından hareketle bulunduğunu, dolayısıyla, davacının sorumlu olması gerektiğini ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Savunmanın Özeti : Temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

Tetkik Hakimi B.Barış Özkanay'ın Düşüncesi : 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227 nci maddesi uyarınca yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmaması nedeniyle vergi ziyaına yol açılmış olması halinde söz konusu olabilmektedir.

Bu itibarla, davacının düzenlediği kurumlar vergisi beyannamesi tasdik raporu ile … Orman Ürünleri Elektrik İnşaat Sanayi Ticaret Anonim Şirketi hakkında düzenlenen inceleme raporunda tenkit edilen hususlar karşılaştırıldığında; davacının, işlemlerini tasdik ettiği mükellefle ilgili olarak yaptığı incelemede gerekli olan mesleki özen ve sorumluluğu gös-

termediği ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezalar nedeniyle davacının müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla ödeme emri ile takip edilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığından mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Gülsen Bişkin'in Düşüncesi : İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen Mahkeme kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüşüldü:

KARAR : Yeminli mali müşavir olan davacı adına, 2004 yılı kurumlar vergisi beyannamesi tasdik raporu düzenlediği … Orman Ürünleri Elektrik İnşaat Sanayi Ticaret Anonim Şirketi hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu üzerine tarhiyat öncesi uzlaşılan ancak vadesinde ödenmeyen gelir (stopaj) vergisi, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizinin tahsili için müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla ödeme emrini iptal eden Vergi Mahkemesi kararı temyiz edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesinin birinci fıkrasında, 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarınca mükelleflerin beyannamelerinin imzalatılması ve işlemlerinin tasdik edilmesi konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiş olup, maddenin ikinci fıkrasında ise "Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar" denilmiş ve benzer bir düzenlemeye 3568 sayılı Kanunun 12 nci maddesinde de yer verilmiştir.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 1 inci maddesinde Kanunun amacı, 2 nci maddesinde ise mesleğin konusu düzenlenmiştir. Bu Kanunun 12 nci maddesine dayanılarak düzenlenen, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2 Ocak 1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Anılan Yönetmeliğin 1 inci maddesinde amaç ve kapsam açıklanmış, 4 üncü maddesinde ise tasdikle ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Bu maddede tasdik, "gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlara 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" olarak tanımlanmış, maddenin üçüncü fıkrasında ise, tasdik edilmiş konu ve belgelerin kamu idaresinin yetkililerince tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Yönetmeliğin 5 inci maddesinde tasdikin amacı belirlendikten sonra, 12 nci ve müteakip maddelerde yeminli mali müşavirlerin yetkileri ve tasdike ilişkin kanıt toplama ve denetim teknikleri açıklanmıştır.

18 Sıra Nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinde de, yeminli mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumluluğunun vergi inceleme raporunda tespit edileceği ve takibatın vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra tahsile yönelik olarak başlayacağı belirtilmiştir.

Anılan düzenlemelerin birlikte incelenmesinden, yeminli mali müşavirlerin işlemlerini tasdik ettikleri mükelleflerle ilgili olarak her türlü inceleme ve araştırma yetkilerinin bulunduğu, tasdik edilmiş işlemlerin bu tasdik kapsamında kamu idarelerince de incelenmiş olarak kabul edileceği, ancak tasdik esnasında kasten veya mesleğin gerektirdiği dikkat ve özenin gösterilmemesi sonucu vergi ziyaı bulunması halinde ise, ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezaların kesinleşmesinden sonra vadesinde ödenmemesi durumunda bu vergi ve cezalardan dolayı mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla ödeme emri ile takip edileceği sonucuna varılmaktadır.

Davacının tam tasdik sözleşmesi yaparak kurumlar vergisi yönünden işlemlerini tasdik ettiği … Orman Ürünleri Elektrik İnşaat Sanayi Ticaret Anonim Şirketinin 2004 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu, şirket tarafından düzenlenen sevk irsaliyeleriyle faturalar arasında farklar olduğu ve üçüncü kişiler adına açılan banka hesapları kullanılarak elde edilen hasılatın kayıt dışı bırakıldığı tespit edilerek matrah farkı bulunmuş, bulunan matrah farkı nedeniyle tarhiyat öncesi uzlaşılmış ancak tahakkuk eden vergi ve cezalar vadesinde ödenmemiştir. İnceleme sonucu bulunan matrah farkının ortaya çıkarılmasını sağlayan yöntemlerden biri şirketin düzenlediği sevk irsaliyeleriyle faturaların inceleme elemanı tarafından karşılaştırılmasıdır. Bu belgeler, inceleme yetkisi olan davacının da her zaman ulaşabileceği türden belgeler olduğu gibi şirketin defter kayıtlarına dayanak teşkil etmesi bakımından da davacı tarafından incelenmesi zorunluluğu bulunmaktadır.

Bu durumda, işlemlerini tasdik ettiği mükellefle ilgili olarak yaptığı incelemede gerekli olan mesleki özen ve sorumluluğu göstermediği açık olan davacının, ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezalar nedeniyle müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla bu borçlardan dolayı ödeme emri ile takip edilmesinde hukuka aykırılık görülmemiştir.

SONUÇ : Açıklanan nedenlerle, davalı İdarenin temyiz isteminin kabulüyle Ordu Vergi Mahkemesinin 28.2.2008 günlü ve E:2007/104, K:2008/88 sayılı kararının bozulmasına, 13.05.2010 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

KARŞI OY

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227 nci maddesinde, beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensuplarının imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğu öngörülmüştür.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 34 üncü maddesinde, ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin ihbarname ile ilgililere tebliğ edileceği öngörülmüştür. 3568 sayılı Kanunun 12 nci ve Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227 nci maddesinde düzenlenen müşterek ve müteselsil sorumluluk idareye, vergi alacağının tahsili için sorumlulardan dilediğine müracaat edebilme olanağı sağladığı gibi aynı zamanda sorumlulardan her ikisinin birden takibine de imkan verdiğinden, meslek mensuplarının, mükellef tarafından ileri sürülebilecek iddia

ve savunmalar ile kendi görevinin amaç ve kapsamı çercevesinde ileri sürülebilecek kimi iddiaların idareye karşı ileri sürülebilmesi ancak tarhiyat anından itibaren takip edilmeleri ile mümkündür.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "Amme Alacağının Cebren Tahsili" başlıklı İkinci Kısmında düzenlenen 54 üncü maddesinde,"ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur." 55 inci maddesinde de "Amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir "ödeme emri" ile tebliğ olunur" denilmektedir. Anılan Yasa maddeleri uyarınca ancak borçlusunun süresi içinde ödemediği bir kamu alacağının bulunması, bu şekilde kesinleşen kamu alacağının cebren tahsilini sağlamak üzere ödeme emri düzenlenmesi gereği öngörülmüştür. Dava konusu ödeme emri düzenlenmesine esas olan borç ise Vergi Usul Kanunu'nun 112 nci maddesi gereğince vadesi mükellef açısından belli olan ancak müşterek ve müteselsil sorumlu tutulan davacı (yeminli mali müşavir) açısından vadesi belli olmayan, tahakkuk etmemiş bir borçtur.

Yeminli mali müşavirin müşterek ve müteselsil sorumlu olduğu vergi borcu için 3568 sayılı Kanun'da ve Vergi Usul Kanunu'nda ödeme zamanı tespit edilmemiş olması karşısında, 6183 sayılı Kanun'un 37. maddesinin 2. fıkrasında yer alan "Hususi Kanunlarında ödeme zamanı tespit edilmemiş amme alacakları Maliye vekaletince belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenir" hükmü uyarınca davacıya usulüne uygun olarak bir tebliğ yapılıp, anılan madde uyarınca bir ay ödeme süresi verilmesi ve bu aşamada yargıya başvuru olanağının tanınması gerekir.

Yukarıda da açıklandığı gibi, 6183 sayılı Kanun'un 54. maddesi uyarınca ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağının varlığından söz edilerek cebren tahsil yoluna gidilmesi, ödeme emri düzenlenmesi ancak amme alacağının ödenmesi için süre verilmesi, bu süre içinde borcun ödenmemesi veya yargı yoluna başvurulmuşsa borcun varlığı konusunda karar verilmesi sonucunda olanaklıdır.

Her ne kadar, 18 sıra Nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinde, yeminli mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumluluğunun vergi inceleme raporunda tespit edileceği ve takibatın vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesi sonrası başlayacağı belirtilmekteyse de yukarıda yapılan açıklamalar ve Yasa hükümleri karşısında, söz konusu Genel Tebliğ hükümleri esas alınarak davacı hakkında doğrudan ve ilk kez cebren tahsil yolu uygulanarak ödeme emri düzenlenmesinde hukuki isabet yoktur.

Bu nedenle, davacı adına ihbarname düzenlenmeden ödeme emri düzenlenmesi yasal olmadığından, temyiz isteminin reddiyle Mahkeme kararının bu gerekçeyle onanması gerektiği oyuyla karara karşıyız.

Özeti: 1- (1) sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin; iştirak kazançları istisnasına ilişkin (5.1) ile iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetlerine ilişkin (5.6.2.2.2) işaretli bölümlerindeki düzenlemeleri 5422 ve 5520 sayılı Yasalara uygun olduğundan davanın bu düzenlemeler yönünden reddinde hukuka aykırılık görülmediği,

2- Genel Tebliğin avans kâr payı dağıtımına ilişkin (15.6.6) işaretli bölümündeki düzenlemelerin dayanağı gösterilen 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15›inci maddesinin 1›inci fıkrası ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94›üncü maddesinin 1›inci fıkrasında kesinti yapılması gerekli olduğu hükme bağlanan ödemeler içinde avans kâr payı dağıtımıyla ilgili bir düzenleme olmadığı gibi maddelerde yer almadığı halde kesinti yapılması gereken farklı ödeme türlerini belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmediğinden halka açık olmayan şirketler ile diğer sermaye şirketleri yönünden davanın reddinde hukuka aykırılık görülmediği ancak, yapılan düzenlemenin hisse senetleri halka arzedilmiş olan veya halka arzedilmiş sayılan halka açık anonim ortaklıklarla ilgili kurallar içeren 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca çıkarılan tebliğdeki düzenlemelere uygun olduğundan, halka açık anonim şirketler yönünden davanın reddinin hukuka uygun düşmediği hakkında.

Temyiz Edenler : 1- …

2- Maliye Bakanlığı

İstemin Özeti : Dava; (1) sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin; iştirak kazançları istisnasına ilişkin (5.1); iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetlerine ilişkin (5.6.2.2.2) ve avans kâr payı dağıtımına ilişkin (15.6.6) işaretli bölümlerindeki düzenlemelerin iptali istemiyle açılmıştır.

Davayı inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesi, 30.4.2008 günlü ve E:2007/2323, K:2008/1612 sayılı kararıyla; yeminli mali müşavir olan davacının, davaya konu düzenleme nedeniyle meşru, kişisel ve güncel bir menfaatinin etkilendiği anlaşıldığından, davalı iddialarının bu yönden yerinde görülmediği, dava konusu Genel Tebliğde, kanunda açıkça yer almayan, hukuksal sonuç doğuran ve davacının menfaatini etkileyebilecek düzenlemeler yer aldığından, idarenin idari davaya konu yapılabilecek bir idari işlem bulunmadığı yönündeki iddialarının kabul edilmeyeceği, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin (1/a-2) işaretli fıkrasında, tam mükellef kurumun kârına başka bir kurumun katılmasına imkân veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kâr paylarının vergiden müstesna tutulduğu, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3946 sayılı Yasa ile değişik 8'inci maddesinin 1'inci bendinin gerekçesinde, yeniden düzenlenen 8'inci maddede üniter vergi sistemi gözetilerek, Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi nedeniyle bir kurumun başka bir kurumun sermayesine iştiraki bulunduğunda iştirakten doğan kazancın, iştirak edilen kurumda vergilendirilmiş olacağı için istisna tanındığının belirtildiği, (47) sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin Birinci Kısmının (1/a) bölümünün üçüncü paragrafında, iştirak kazançları istisnasının, tam mükellefiyete tabi kurumlardan alınan kâr paylarına uygulanacağı; altıncı paragrafında, iştirak kazançları istisnasına ilişkin hükümlerin, tam mükellef kurumlardan 1.1.1994 tarihinden itibaren elde edilen kâr payları hakkında uygulanacağı; yedinci paragrafında, iştirak kazançları istisnasıyla vergilendirmede müker-

rerliğin önlenmesinin amaçlandığının belirtildiği, istisnaya konu kazançların, esas itibarıyla kazancın elde edildiği ilk kurumda kurumlar vergisine ve Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin 6'ncı bendindeki vergi tevkifatına tabi tutulduğu için kazancın kâr dağıtımı yoluyla intikal ettiği diğer kurumlarda yeniden vergilendirilmesinin önüne geçilmek istendiği, bu uygulamanın, sermayeye iştirakten doğan kazançların vergiden müstesna tutulması amacıyla yapılmadığı, yargı kararlarında da tam mükellef kurumlardan elde edilen kâr paylarının, mükerrerliğin önlenmesi amacıyla vergiden müstesna tutulması şeklinde anlaşıldığı, (1) sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin iştirak kazançları istisnasına ilişkin (5.1) bölümü ile iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetlerine ilişkin (5.6.2.2.2) bölümündeki düzenlemelerinde, 5422 ve 5520 sayılı Yasalara aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın belirtilen bölümlere ilişkin kısmını reddetmiş; avans kâr payı dağıtımının, ne 5520 sayılı Yasada ve ne de Türk Ticaret Kanununun 470'inci maddesinde açıkca düzenlenmediği, bu konudaki düzenlemenin, Sermaye Piyasası Kanununda yer aldığı ve 15'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında; halka açık anonim ortaklıkların; üçer aylık ara dönemler itibarıyla hazırladıkları mali tablolarında yer alan kârlardan, kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayırmak zorunda oldukları yedek akçeler ile vergi karşılıkları düşüldükten sonra kalan kısmın yarısını geçmemek, anasözleşmede hüküm bulunmak ve genel kurul kararıyla ilgili yılla sınırlı olmak üzere yönetim kuruluna yetki verilmesi koşullarıyla temettü avansı dağıtabileceklerinin, her ara dönemde verilecek temettü avansının, bir önceki yılın bilanço kârının yarısını aşamayacağı ve önceki dönemde ödenen temettü avansları mahsup edilmeden ilave temettü avansı verilmesi ve dağıtılmasına karar verilemeyeceği, temettü avansı dağıtım kararı verilmesi ve avansın ödenmesinde Türk Ticaret Kanununun bilanço ve gelir tablosunun kabulü ve kârın dağıtılmasına ilişkin bu maddeye aykırı hükümlerin uygulanmayacağı, ara dönemlere ait bilanço ve gelir tablolarının gerçeği yansıtmaması veya mevzuat, muhasebe ilke ve kurallarına aykırı düzenlenmesinden doğan zararlar için yönetim kurulu üyeleri ve temsilcisi oldukları tüzel kişilerin, şirket denetçilerinin, bağımsız denetim yapanların ve bağlı oldukları gerçek ve tüzel kişilerin; şirkete, pay sahiplerine, şirket alacaklarına ve doğrudan doğruya olmak üzere temettü avansının kararlaştırıldığı veya ödendiği bilanço yılı içinde pay senedi iktisabetmiş kişiler ile üçüncü kişilere karşı müteselsilen sorumlu oldukları ve izleyen düzenlemelerin yapıldığı, dolayısıyla avans kâr payı dağıtımının, halka açık anonim şirketler için geçerli olduğu ve kendine özgü koşulları ve denetim usulleri bulunan bir müessese olduğu, (1) sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (15.6.6) işaretli bölümünün dayandırıldığı 5520 sayılı Yasanın 15'inci maddesinde ise hangi kurumlar ve gerçek kişilerin, kurumlara, avanslar da dahil olmak üzere nakten veya hesaben yaptıkları ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben %15 kesinti yapmak zorunda oldukları dışında bir düzenleme yapılmadığından, Maliye Bakanlığına avans kâr payı dağıtımı konusunda düzenleme yapma yetkisi tanınmadığı, Kanunda açıkca tanınmış bir yetki bulunmadığı halde Kanunda düzenlenmemiş bir konuda, verginin konulup, değiştirilmesi veya kaldırılması sonucunu da doğurabilecek ve tüm sermaye şirketlerini kapsayacak şekilde yapılan bu düzenlemede hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle (15.6.6) işaretli bölümü iptal etmiştir.

Karar, taraflarca temyiz edilmiş; davacı, kurucu intifa senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kar payları ile bunların elden çıkarılmasından elde edilen kazançların 5422 sayılı Kanun uyarınca iştirak kazançları istisnası kapsamında değerlendirilemeyeceği; vergi idaresi, davacının dava açmakta menfaati bulunmadığı, ayrıca, avans kar payı dağıtımıyla ilgili düzenlemenin, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa uygun olduğu ileri sürülerek bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti: Davacı tarafından savunma verilmemiş; vergi idaresi tarafından istemin reddi gerektiği savunulmuştur.

Danıştay Tetkik Hakimi Murat GÜNGÖR' ün Düşüncesi : Halka açık anonim şirketlerle ilgili olarak 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve bu Kanun uyarınca yayımlanan Tebliğ hükümlerinde yer alan düzenlemelere benzer kurallar içermesi nedeniyle Kararın(15.6.6) işaretli bölümünün halka açık anonim şirketlere ilişkin hüküm fıkrasının bozulması ile diğer hüküm fıkraları yönünden temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar Kararın bozulmasını gerektirmediğinden bu yönden temyiz istemlerinin reddi gerektiği düşünülmüştür.

Danıştay Savcısı A.Kemal TERLEMEZOĞLU' nun Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine girmediğinden temyiz isteminin reddi ile Danıştay Dördüncü Daire kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca yerine getirmesi gereken işlemlerini hukuka uygun bir şekilde yapması gereken meslek mensupları, beyannamelerini imzaladıkları yahut tasdik raporu düzenledikleri mükellefler adına salınacak vergi, kesilecek ceza ve uygulanacak gecikme faizinden müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulduklarından, yeminli mali müşavir olan davacının, yaptığı işlemlerinde mükelleflerine karşı sorumluluğu bulunması ve vergi kanunları uyarınca yürürlüğe konulan genel tebliğlere de uymakla yükümlü tutulması nedeniyle meşru, kişisel ve güncel bir menfaatinin etkilendiği anlaşıldığından, genel tebliğin bazı bölümlerinin iptali istemiyle dava açmakta ehliyetli bulunduğuna; Yedinci Daire Başkanı … ve Üyesi … ile Üçüncü Daire Üyeleri … ile …'nın bu konudaki karşı oyları ve oyçokluğu ile karar verilip, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

Temyiz istemi; (1) sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin, iştirak kazançları istisnasına ilişkin (5.1); iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetlerine ilişkin (5.6.2.2.2) ve avans kâr payı dağıtımına ilişkin (15.6.6) işaretli bölümlerindeki düzenlemelerin iptali istemiyle açılan davada, Genel Tebliğin (5.1) ile (5.6.2.2.2) işaretli bölümlerine karşı açılan davayı reddeden; (15.6.6) işaretli bölümünü iptal eden Danıştay Dördüncü Daire kararının bozulmasına ilişkindir.

(1) sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin, iştirak kazançları istisnasına ilişkin (5.1) bölümü ile iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetlerine ilişkin (5.6.2.2.2) bölümündeki düzenlemelerinde, 5422 ve 5520 sayılı Yasalara aykırılık görülmediği ve davanın bu düzenlemelere ilişkin kısmının reddi yolundaki Daire kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçe Kurulumuzca da uygun bulunduğundan, davacının temyiz dilekçesindeki iddialar kararın sözü edilen hüküm fıkralarının bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemiştir.

(1) sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (15.6.6) işaretli bölümünün birinci paragrafında; Kurumlar vergisi mükelleflerinin, geçici vergi dönemleri itibarıyla doğan ticari kârları üzerinden avans kâr payı dağıtabilecekleri, mükelleflerce dağıtılabilecek avans kâr payının, geçici vergi dönemleri itibarıyla hazırlanan mali tablolarında yer alan kârlardan, kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler, vergi ve mali karşılıklar ile varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı düşüldükten sonra kalan kısmın yarısını geçemeyeceği,

ikinci paragrafında; bir hesap dönemi içinde dağıtılabilecek toplam avans kâr payının da bir önceki yıla ait dönem kârının, kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler, vergi ve mali karşılıklar ile varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı düşüldükten sonra kalan kısmının yarısını geçemeyeceği, üçüncü paragrafında; aynı hesap dönemi içinde birden fazla avans kâr payı ödemesi yapılması durumunda, sonraki geçici vergi dönemlerinde ödenecek avans kâr payı hesaplanırken, önceki dönemlerde ödenen avans kâr paylarının indirileceği, dördüncü paragrafında; Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinde dağıtılabilecek avans kâr payının ise devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hakedişleri arasındaki müspet farktan, kesinti suretiyle ödenen vergiler indirildikten ve varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı ile kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler düşüldükten sonra kalan kısmının yarısını geçemeyeceği, beşinci paragrafında; avans kâr payı dağıtmak isteyen kurumların ana sözleşmelerinde avans kâr payı dağıtımı ile zarar doğması veya yıllık kârın dağıtılan avans kâr payını karşılamaması halinde, avansın geri çağrılmasına ilişkin hüküm bulunması ile genel kurul kararıyla da ilgili yılla sınırlı olmak üzere yönetim kuruluna yetki verilmesinin zorunlu olduğu, altıncı paragrafında; yönetim kuruluna avans kâr payı dağıtımı için genel kurul tarafından yetki verildiği takdirde, yönetim kurulu (Limited şirketlerde ortaklar kurulu) tarafından ilgili geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe kadar avans kâr payı dağıtımı hakkında karar alınması gerektiği, yedinci paragrafında; avans kâr payı dağıtımı yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılacağı ve kesilen vergilerin, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edileceği, sekizinci paragrafında; avans kâr payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etmenin, kurumun yıllık safi kazancının kesinleşip, nakden veya hesaben dağıtıldığı tarihte gerçekleşeceği, şu kadar ki bu sürenin, ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verildiği hesap döneminin sonunu geçemeyeceği, dokuzuncu paragrafında; kurumlar vergisi beyannamesinde ya da birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinin bitiminde, zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük olması halinde, avans kâr payı dağıtmış olan kurumların, dağıtımını yaptıkları kâr payının kazançla karşılanamayan kısmını izleyen hesap döneminde kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar geriye çağırmaları gerektiği, onuncu paragrafında; geri çağrılan avans kâr payları üzerinden şirket tarafından kesinti suretiyle ödenmiş olan vergilerin, bu işlemin yapıldığı vergilendirme döneminde 252 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "3. Gelir ve Kurumlar Vergisi ile İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemleri" bölümünde yapılan açıklamalara göre mahsup veya iade edileceği, onbirinci paragrafında; avans kâr payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin uygulanmayacağı ancak, hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük çıkması halleri dışında, avans olarak dağıtılan kâr payının kazançla karşılanabilen kısmının geriye çağrılması durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacağı kurala bağlanmıştır.

Maliye Bakanlığı savunmasında; Genel Tebliğin (15.6.6) işaretli bölümünün dayanağının, "avanslar da dahil... ile avans olarak ödenenler dahil" ibarelerinin geçtiği 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15'inci maddesinin 1'inci fıkrası ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrası olduğu ifade edilmektedir.

5520 sayılı Kanunun 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasında, Kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıf-

lar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilânço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları bu fıkranın bentlerindeki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben %15 oranında kesinti yapmak zorunda oldukları; 193 sayılı Kanunun 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında da, Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin, avans olarak ödenenler dahil olmak üzere izleyen bentlerde sayılan ödemeleri, nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları kurala bağlanmıştır.

Değinilen maddelerde kesinti yapılması gerekli olduğu hükme bağlanan ödemeler içinde avans kar payı dağıtımıyla ilgili bir düzenleme olmadığı gibi maddelerde yer almadığı halde kesinti yapılması gereken farklı ödeme türlerini belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki de verilmemiştir.

Kâr payı dağıtımı; sermaye şirketlerinin faaliyet dönemleri içinde elde ettikleri kârın tamamını veya bir bölümünü pay sahiplerine dağıtmasıdır. Dağıtılan kâr paylarına aynı zamanda temettü de denilmektedir. Kâr payı dağıtımıyla ilgili 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 470'nci maddesinin ikinci fıkrasında, kâr payının ancak safi kârdan ve bu gaye için ayrılan yedek akçelerden dağıtılabileceği öngörülmüştür.

Bu hüküm dışında sermaye şirketleri için kâr payı (temettü) dağıtımıyla ilgili bir diğer düzenleme, hisse senetleri halka arzedilmiş olan veya halka arzedilmiş sayılan halka açık anonim ortaklıklarla ilgili kurallar içeren 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununda bulunmaktadır. Kanunun temettü ve bedelsiz payların dağıtımı esasları başlıklı olan ve 15.12.1999 gün ve 4487 sayılı Kanunun 5'inci maddesiyle değişik 15'inci maddesinde, halka açık anonim ortaklıklardaki kâr payı (temettü) dağıtımının usul ve esasları ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiş ve maddenin dördüncü fıkrasında da kâr payının (temettü) avans olarak dağıtılabileceği öngörülmüştür.

Değinilen Kanunun 14/a ile 15'inci maddeleri uyarınca hazırlanan Sermaye Piyasası Kanununa Tabi Olan Halka Açık Anonim Ortaklıkların Temettü ve Temettü Avansı Dağıtımında Uyacakları Esaslar Hakkında Tebliğde, temettü avansının ortaklara ara dönem kârından dağıtılacak avans olduğu belirtilerek, avans kâr payının (temettü) dağıtım usul ve esasları düzenlenmiştir.

Genel Tebliğin davaya konu yapılan (15.6.6) işaretli bölümünün ilk altı paragrafı 2499 sayılı Kanun uyarınca çıkarılan Tebliğde halka açık anonim şirketler açısından aynen yer almaktadır. Bu ilk altı paragraf dışındaki paragraflarda ise avans kâr payı (temettü) dağıtılmasındaki vergilendirme ilkelerine ilişkin düzenlemeler bulunmakta, yedinci ve sekizinci parapraflarda; 193 ve 5520 sayılı Kanunlara göre vergilendirme esasları, dokuzuncu ve onuncu paragraflarda; dönem sonunda ortaklık zarar ederse avans olarak fazla dağıtılan kâr payının (temettü) iadesi ile geri çağrılan ödemelere ait vergilerin iadesi esasları ve onbirinci paragrafında; hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük çıkması halleri dışında, avans olarak

dağıtılan kâr payının kazançla karşılanabilen kısmının geriye çağrılması durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin uygulanmasıyla ilgili esaslara yer verilmiştir.

Genel Tebliğin (15.6.6) işaretli bölümündeki düzenleme, 2499 sayılı Kanun uyarınca yürürlüğe konulan Tebliğde halka açık anonim şirketlere, avans kâr payı (temettü) dağıtılması konusunda verilen yetkinin, diğer sermaye şirketlerine de uygulanabileceği varsayımına dayanmakta ve avans kâr payı (temettü) dağıtılması halinde yapılacak vergilendirmeye ilişkin kurallar öngörmektedir.

193, 5520 ve 6762 sayılı Kanunlarda avans kâr payı (temettü) dağıtımı konusunda herhangi bir düzenleme olmaması ve Maliye Bakanlığına bu konuda düzenleme yapma yetkisi verilmemesine karşın, tüm sermaye şirketlerinin avans kâr payı (temettü) dağıtabilmesinin olanaklı kılınması hukuka uygun görülmese de, 2499 sayılı Kanuna tabi halka açık anonim şirketler açısından geçerli olan yasal düzenlemelere dayanılarak düzenleme yapılması hukuka aykırı olmadığından, davaya konu edilen (15.6.6) işaretli bölümün tümünün iptal edilmesi hukuka uygun düşmemiştir.

Açıklanan nedenlerle; (1) sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin; iştirak kazançları istisnasına ilişkin (5.1), iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetlerine ilişkin (5.6.2.2.2) işaretli bölümleri ile avans kâr payı dağıtımına ilişkin (15.6.6) işaretli bölümünün halka açık olmayan şirketler ile diğer sermaye şirketlerine ilişkin kısmı yönünden temyiz istemlerinin reddine; Maliye Bakanlığı temyiz isteminin kısmen kabulüyle, Danıştay Dördüncü Dairesinin, 30.4.2008 günlü ve E:2007/2323, K:2008/1612 sayılı kararının, avans kâr payı dağıtımına ilişkin (15.6.6) işaretli bölümünün halka açık anonim şirketlere ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına, yeniden verilecek kararda hüküm altına alınacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 16.4.2010 gününde usulde oyçokluğu, esasta oyçokluğu ile karar verildi.

KARŞI OY

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2'nci maddesinin, 1'inci fıkrasının 4577 sayılı Kanunun 5'inci maddesiyle değişik (a) bendinde; iptal davasının, idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılacağı; aynı Kanunun 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinde ise, ehliyetsiz kişi tarafından açılan davanın reddine karar verileceği belirtilmiştir.

İptal davasının tanımına göre iptal davası açılabilmesi için, davacının medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olması yeterli değildir. Ayrıca, iptali istenilen idari işlemin, davacının güncel, doğrudan ve kişisel bir menfaatini ihlal ediyor olması da gereklidir. İdari Yargılama Hukukunda, davada taraf olma ehliyetinin bir koşulu olarak kabul edilen menfaat ihlali söz konusu olmaksızın iptal davası açılmasına olanak bulunmamaktadır.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu hükümlerine göre yeminli mali müşavir olarak görev yapan davacının; müşterisi olan şirketlerin kurumlar vergisi beyannamelerini onaylaması ve bu onayın doğru olmaması halinde, onayın kapsamı ile sınırlı olmak üzere vergi ve cezadan müştereken ve müteselsilen sorumlu olması nedeniyle davalı idarece yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin menfaatini etkilediği iddiasıyla iptali istemiyle dava açıldığı anlaşılmıştır.

Davacının mükellefi olmadığı, yalnızca 3568 sayılı Kanunun 12'nci maddesinde sözü edilen inceleme işlemini yaptığı vergilerle ve onayladığı beyannamelerle ilgili düzenleyici işlemin kişisel bir menfaatini etkilediğinden söz edilemeyeceği açık olduğundan, 2577 sayılı Kanunun 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendi uyarınca reddi gereken dava hakkında uyuşmazlığın esası incelenerek verilen kararda hukuka uyarlık görülmemiştir.

Açıklanan nedenle, davacının temyiz isteminin bu gerekçeyle reddi gerektiği, davalının temyiz isteminin ise kabul edilerek, davanın reddi gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.

DŞ. Vergi Daireleri Genel Kurulu 16.04.2010 Tarih ve E. 2008/810, K. 2010/186

Özeti: 1- İlk dava dilekçesinde davaya konu yapılmayan özel usulsüzlük cezasına karşı dava açma süresi, iki kez dilekçe reddedildikten sonra korunamayacağından, dava açma süresi geçtikten sonra konu yapılması nedeniyle esası incelenerek kaldırılmasına ilişkin hükmün hukuka uygun düşmediği,

2- Muhasebeci olan davacının, mensubu olduğu mesleğin kurallarına da aykırı olan fatura ve perakende satış fişlerini herhangi bir komisyon karşılığı düzenlemediği yönündeki iddiasının içerdiği risk gözetildiğinde karşılıksız yapılmasının ekonomik gereklere uygun düşmediği,

3- Muhasebeciliğini yaptığı mükelleflerin bilgisi olmaksızın bastırılan ve özel gider indiriminde kullanılması için düzenlendiği davacı beyanlarıyla da sabit olan fatura ve perakende satış fişlerinden, ele geçirilemeyenlerin imha edilerek düzenlenmediği veya komisyon karşılığı düzenlenmediğini ispat yükü davacıya ait olmasına karşın, Vergi Usul Kanunu'nun 3›üncü maddesinin (B) bendine de aykırı bir şekilde kanıt yükünün davalı vergi idaresinde olduğuna dayanılarak tarhiyatın kaldırılmasının hukuka uygun görülmediği hakkında.

Temyiz Eden: Karadeniz Vergi Dairesi Müdürlüğü

Karşı Taraf : ……....

İstemin Özeti : Serbest Muhasebecilik yapan ve muhasebeciliğini yaptığı vergi yükümlüleri adına, bilgileri dışında fatura ve perakende satış fişi bastırarak komisyon karşılığı düzenlediği saptanan davacı adına 2001 takvim yılı için re›sen salınan ve gecikme faizi eklenmeksizin kesilen üç kat vergi ziyaı cezalı gelir vergisi, geçici vergi, fon payı ile komisyon gelirini belgelendirmemesi nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezası davaya konu yapılmıştır.

Davayı inceleyen Trabzon Vergi Mahkemesi, 19.2.2007 günlü ve E:2006/459, K:2007/56 sayılı kararıyla; davacı tarafından bastırılarak dağıtılan belgelerden haberdar olmadıklarının, adına belge bastırılanlarca inceleme raporu ekinde yer alan tutanakta saptandığı, davacının bu anlatımları doğrulayarak belgeleri bir menfaat temin etmeden ihtiyacı olan kişilere verdiğini beyan ettiği, bu şekilde bastırılan 23.950 belgeden, 1.529'unun düzenlendiğinin belirlendiği, 22.361 adet belgeye ulaşılamadığı, ele geçirilen belgelerdeki yazılı tutarın 614.600.000.000 Lira ve belge başına düşen ortalama tutarın 402.000.000 Lira olduğu bu tutar esas alınarak ele geçirilemeyen ancak kullanıldığı kabul edilen belgelere yazılması gereken tutarın 8.989.122.000.000 Lira olacağı ve %2 komisyon geliri hesaplanarak tarhiyat yapıldığı, komisyon gelirinin belgelendirilmemesi nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesildiği, dağıtılan belgelerden davacının ne kadar komisyon geliri elde ettiğinin somut olarak saptanması gerektiği, davalı idarece, belgelerin kullanıldığı varsayımı ile belirlenen ortalama tutar üzerinden komisyon geliri belirlenmesi yoluyla tespit edilen matrah üzerinden yapılan tarhiyatta hukuka uygunluk bulunmadığı, 213 sayılı Yasanın 353'üncü maddesinde öngörülen koşullar oluşmaksızın, kesilen özel usulsüzlük cezasının da yasaya uygun olmadığı gerekçesiyle tarhiyatı ve özel usulsüzlük cezasını kaldırmıştır.

Vergi idaresinin temyiz istemini inceleyen Danıştay Üçüncü Dairesi, 21.2.2008 günlü ve E:2007/2072, K:2008/491 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesinin (B) bendinde vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğunun kurala bağlandığı, dosyadan, Trabzon Emniyet Müdürlüğü birimlerince, büfe işletmeciliği yapan ... ile konfeksiyon ürünleri ticareti yapan ... ve ... adlı yükümlülerin işletme büyüklüğünü aşacak sayıda fatura bastırdığının ve bu faturaların Trabzon, Kocaeli, Çanakkale ve İstanbul'da bulunan bazı kamu kurumlarının çalışanları ve emeklilerinin özel gider indirimi beyanlarında kullanıldığının anlaşılması üzerine yürütülen çok yönlü ve kapsamlı araştırma sonucu faturaların, bu yükümlülerin bilgisi dışında muhasebecileri olan davacı tarafından bastırılıp dağıtıldığının tespit edildiği ve Trabzon Cumhuriyet Başsavcılığınca emniyet birimlerinin yaptığı sorgu tutanakları, zaptedilen belgeler ve diğer yazılı belgelerin Gelir İdaresi Başkanlığına intikal ettirilmesi üzerine vergi incelemesi başlatıldığı, Trabzon Emniyet Müdürlüğünce ele geçirilen bilgi ve belgelerin değerlendirilmesi yanında davacı, adına fatura bastırılan yükümlüler, faturaların basıldığı matbaa sahibi ve çalışanının anlatımı ile Trabzon'da bulunan kamu kurumları nezdinde yapılan araştırma sonucu ulaşılan bilgi ve belgelere dayandığı anlaşılan vergi incelemesinin, vergiyi doğuran olayın varlığını ve mahiyetini açık olarak ortaya koyan nitelik ve yeterlikte olduğu, vergi mahkemesinin aksi yöndeki yargısının hukuka uygun görülmediği, davacının, bastırıp düzenlediği, mal veya hizmet karşılığı bulunmayan bu faturaları özel gider indirimi bildirimlerinde kullanılmak üzere çeşitli kişilere teslim ettiğinin anlatımıyla sabit olduğu, faturanın, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında düzenlenen yasal belge olduğu, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu hükümlerine göre muhasebecilik yapan davacının, yükümlülerden adına fatura bastırmak için aldığı yetkiyi kullanarak, bilgileri olmadan fatura ve perakende satış fişi bastırması ve bu belgeleri emtia teslimine ya da hizmet ifasına dayanmaksızın belge ticaretine konu yapmasının, Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve 3568 sayılı Kanun hükümlerine aykırılık teşkil ettiği, 213 sayılı Yasanın 3'üncü maddesinin son fıkrasında, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin, iddia eden tarafa ait olduğu düzenlendiğinden, 23.950 adet fatura ve perakende satış fişinden 22.361 adedinin düzenlenmediğini ispat külfeti davacıya düştüğü halde, imha edildiğini ileri sürerek, bastırdığı belgelerin sadece 60 adedini emniyet birimleri ve inceleme elemanına ibraz eden davacının 22.361 adet fatura ve perakende satış fişini de düzenlediğinin kabulünde hukuka aykırılık görülmediği, olayın özelliği dikkate alındığında emtia ya da hizmet karşılığı düzenlenmeyip, belge ticaretine konu yapıldığı durumlarda karşılıksız düzenlenmesinin iktisadi ve ticari icaplara uygun olmayacağı gerçeği de göz önünde bulundurulduğunda, belgelerin komisyon karşılığı düzenlendiği sonucuna varıldığı, bu nedenle inceleme sırasında ele geçirilemeyen belgelerin komisyon karşılığı düzenlendiğini ispat külfeti davalı idareye yüklenerek yazılı gerekçe ile verilen karar hukuka uygun görülmediğinden, tarhiyata karşı açılan dava hakkında inceleme raporunda belirlenen komisyon kazancının hukuka uygun olup olmadığı yönünden yapılacak inceleme sonucu yeniden karar verilmek üzere kararı bozmuştur.

Bozma kararına uymayan Trabzon Vergi Mahkemesi, 28.7.2008 günlü ve E:2008/396, K:2008/388 sayılı kararıyla ilk kararında ısrar etmişti

Israr kararı vergi idaresi tarafından temyiz edilmiş ve davacının muhasebeciliğini yaptığı mükellefler adına bilgileri olmadan bastırdığı fatura ve sevk irsaliyelerini, her hangi bir emtia ya da hizmet teslimine dayanmaksızın özel gider indiriminde kullanılması amacıyla

farklı illerde çalışan ve emeklilere komisyon karşılığı dağıttığının tespit edildiği, ayrıca, özel usulsüzlük cezası ilk dilekçede davaya konu yapılmadığı halde yenilenen davada kaldırılması istendiğinden, bu yönden davada süreaşımı bulunduğu ileri sürülerek bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti : Savunma verilmemiştir.

Danıştay Tetkik Hâkimi Murat GÜNGÖR' ün Düşüncesi: Danıştay Üçüncü Dairesince verilen bozma kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçe doğrultusunda ısrar kararının bozulması gerektiği düşünülmüştür.

Danıştay Savcısı Sefer YILDIRIM' ın Düşüncesi: İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49'uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen Mahkeme ısrar kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

Serbest Muhasebecilik yapan davacının; muhasebeciliğini yaptığı mükellefler adına, bilgileri dışında fatura ve perakende satış fişi bastırarak komisyon karşılığı düzenlediğinin saptanması nedeniyle adına 2001 takvim yılı için re'sen salınan ve gecikme faizi eklenmeksizin kesilen üç kat vergi ziyaı cezalı gelir vergisi, geçici vergi, fon payı ile komisyon gelirini belgelendirmemesi nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezasını kaldıran vergi mahkemesi ısrar kararı temyiz edilmiştir.

Davacı tarafından 23.6.2006 gününde tebliğ edilen vergilendirmelere karşı 24.7.2006 gününde mahkeme kaydına giren dilekçeyle açılan davada, 2001 ila 2004 yıllarına ilişkin üç kat vergi ziyaı cezalı gelir vergisi, geçici vergi, fon payı ile katma değer vergilerinin ihbarnamelerinin tarih ve numaraları belirtilerek davaya konu edilmesi üzerine, dava dilekçesinin, yıllara ve vergi türlerine göre vergilendirmelerin herbiri ayrı ayrı davaya konu yapılmak üzere reddedildiği; yenilen dilekçede 2001 yılına ilişkin üç kat vergi ziyaı cezalı gelir vergisi, geçici vergi, fon payı ile katma değer vergisinin ihbarnamelerinin tarih ve numaralarına yer verildiği için bu dilekçenin de gelir vergisi ile geçici verginin aynı; katma değer vergisinin ise ayrı dilekçeyle davaya konu yapılması gerektiği belirtilerek reddedilmesinden sonra yenilenen davaya ait dilekçede, 2001 yılına ilişkin üç kat vergi ziyaı cezalı gelir vergisi, geçici vergi, fon payı ile daha önce davaya konu yapılmamasına karşın komisyon gelirini belgelendirmemesi nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezası davaya konu yapılmıştır. Reddedilen ilk dava dilekçesinde davaya konu edilmediği halde, dava dilekçesinin ikinci kez reddinden sonra yenilenen dilekçede davaya konu yapılan özel usulsüzlük cezasına karşı dava açma süresi dilekçe ret kararlarıyla korunamayacağından, dava açma süresi geçtikten sonra davaya konu yapılan özel usulsüzlük cezasının kaldırılmasına ilişkin hüküm hukuka uygun düşmemiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesinin (B) bendinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu; vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin, yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği; ancak, bu olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı; iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde, ispat külfetinin iddia eden tarafa ait bulunduğu hükme bağlanmıştır.

Trabzon Emniyet Müdürlüğü Mali Şube görevlilerince, Trabzon'da; ... Büfe ticari unvanıyla faaliyette bulunan ... ile ... unvanıyla faaliyette bulunan ...'un ticari faaliyetlerini aşacak sayıda fatura ve perakende satış fişi bastırdıklarının tespiti üzerine, 15.1.2005 gününde ilgililerin ifadelerine başvurulduğu, faturaların anlaşmalı ... Matbaasını vekaleten işleten ...'nun ifadesinde, belge bastırmak isteyenlerden vergi levhalarını isteyerek vergi dairesine, dairelerinin mükellefi olup olmadıklarını sorarak basım yaptıklarını ve her ayın 15'inde basımı yapılan belgelere ait bilgilerin vergi idaresine bildirildiği ve birer nüshasının saklandığını, ...'ün vekalet verdiği muhasebecisi ...'ün, 11-12 yıldır belge bastırdığını ve 1999 ila 2004 yıllarında toplam 70 cilt fatura ile 247 cilt perakende satış fişi bastırdığını beyan ettiği; ...'ün ifadesinde, 1999 yılında işyerini açarken 5 cilt fatura ile 10 cilt perakende satış fişi bastırdığını, açılıştan 5 ay sonrasından itibaren yazar kasa fişi kullandığını, yaşlı olmasından dolayı fatura bastırması, maliyet ve hasılatlarını belgelemesi için akrabası olan muhasebecisi ...'e vekalet verdiğini, adına bastırılan toplam 70 cilt fatura ile 247 cilt perakende satış fişinden bilgisinin olmadığını, olaydan Mali Şubeye geldiğinde haberdar olduğunu beyan ettiği; ...'un 2004 yılında adına bastırılan ve ... Matbaası tarafından vergi idaresine bildirilen 35 cilt perakende satış fişiyle ilgili ifadesinde; 2000 yılından itibaren faaliyette bulunduklarını, muhasebicisinin ... olduğunu ve kendisine vekalet vermediğini, ... Matbaasının yerini bilmediğini ve işleticisini tanımadığını, iş yerinde yazar kasa fişi kullandığını, ihtiyacı olan belgeleri başka bir matbaada bastırdığını, bilgisi olmadan adına belge bastırıp piyasaya dağıtan ...'ten şikayetçi olduğunu beyan ettiği; davacı ...'ün yapılan tespitlerle ilgili ifadesinde; ...'ün verdiği vekaletnameye dayanılarak bilgisi olmaksızın, ...'un ise vekaletnamesi ve bilgisi olmaksızın adlarına fatura ile perakende satış fişi bastırarak eşine, dostuna, isimlerini hatırlayamadığı resmi kurumlarda çalışan memurlara özel gider indiriminde kullanılmak üzere her hangi bir menfaat elde etmeksizin düzenlediğini, fatura ile perakende satış fişi ciltlerini, suç olduğu için bir kısmını berberi ...'in iş yerinde, bir kısmını evinde sakladığını, teslim ettiği 56 cilt perakende satış fişi ile 11 cilt fatura dışındaki fatura ve perakende satış fişi ciltlerinden bir kısmının zayi olduğunun, bir kısmını vergi dairesinde çalışanlara verdiğini, 1999 yılına ait olanları zamanaşımına uğradığı için kalanını da bilerek ve isteyerek suç unsurunu kaldırmak için imha ettiğini beyan ettiği saptanmıştır.

Düzenlenen 22.2.2006 günlü ve 2006-1684/1 sayılı vergi tekniği raporuna ek tutanaklarda, ... ve ...'un Mali Şube görevlilerine 15.1.2005 gününde verdikleri ifadelerine benzer beyanlarda bulunduğu, matbaacı ...'nun ifadesine ek olarak, ...'un babası ...'un ...'e vekaletname verdiği ve buna dayanılarak belgeleri bastığını ve üç mükellef adına basılan fatura ve perakende satış fişlerini muhasebecileri olan ...'e teslim ettiğine ilişkin bilgi formları bulunduğunu beyan ettiği; bir kısım fatura ile perakende satış fişleri ciltleri dükkanında olan berber ...'in ise tutanakta, ...'ün müşterisi olduğunu, bazen evraklarını ve fatura ciltlerini dükkanına bıraktığını ve bir kaç gün almadığını, fatura düzenlediğini gördüğünü ve amcası ile kayınpederine de fatura düzenlediğini, emniyet görevlileri dışarıda beklediği sırada dükkanına gelerek evraklarını aldığını beyan ettiği; ...'un tutanakta, ... Matbaasında hiç belge

bastırmadığını, ...'e işlerini takip etmesi ve belge bastırması amacıyla vekaletname verdiğini ancak, bilgisi dışında bu kişi tarafından adına fatura ve perakende satış fişi bastırarak piyasaya dağıtıldığını, oğlu ... emniyet müdürlüğüne gittiğinde öğrendiğini, işyerinde yazar kasa fişi kullandığını beyan ettiği; Mali Şube görevlilerine verdiği ifadesine ek olarak ...'ün tutanakta, ... ve ... dışında ... adına vekaletnamesine dayanarak bilgisi olmaksızın fatura ve perakende satış fişi bastırarak piyasaya dağıttığını beyan ettiği görülmektedir.

Vergi tekniği raporu ekinde bulunan ve Trabzon'daki kamu kurum ve kuruluşlarıyla yapılan yazışmalarda, değinilen mükellefler adına bastırılan ve Kocaeli, Çanakkale, İstanbul ve Trabzon illerinde bulundukları belirlenen çok fazla sayıda kişiye düzenlenen fatura ve perakende satış fişlerinin özel gider indiriminde kullanıldığı ve 23.950 adet fatura ve perakende satış fişinden, 1.529 adetinin ele geçirildiği, 60 adetinin kullanılmadığı, 22.361 adetinin ele geçirilemediği ancak, ifadeler, tutanaklar ve yapılan yazışmalar ve davacının anlatımı ve düzenlenmemiş olarak incelemeye sunulmamış olması karşısında bu belgelerin de özel gider indiriminde kullanılmak üzere komisyon karşılığı düzenlendiği kabul edilmiştir.

Fatura, bir ticari işletmeden emtia satın alan kimseye, satıcı tarafından düzenlenerek verilen ve alıcının borçlandığı tutarı gösteren ticari bir belgedir. 3568 sayılı Kanuna göre muhasebecilik yapan davacının, muhasebeciliğini yaptığı mükelleflerden aldığı yetkiyi kullanarak bilgileri olmaksızın adlarına fatura ve perakende satış fişi bastırması ve gerçek bir emtia ya da hizmet teslimine dayanmaksızın özel gider indiriminde kullanılması amacıyla düzenlemesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 3568 sayılı Kanun hükümlerine de aykırı düşmektedir.

Davacı, fatura ve perakende satış fişlerini herhangi bir komisyon karşılığı düzenlemediğini iddia etmekte ise de, mensubu olduğu mesleğin kurallarına da aykırı olan bu eylemin içerdiği risk gözetildiğinde karşılıksız yapılması ekonomik gereklere uygun düşmeyen ve davacı tarafından kanıtlanamayan iddianın kabulüne olanak yoktur.

Muhasebeciliğini yaptığı mükelleflerin bilgisi olmaksızın bastırılan ve özel gider indiriminde kullanılması için düzenlendiği kendi beyanlarıyla da sabit olan fatura ve perakende satış fişlerinden, ele geçirilemeyenlerin imha edilerek düzenlenmediği veya komisyon karşılığı düzenlenmediğini ispat yükü davacıya ait olmasına karşın, Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesinin (B) bendine de aykırı bir şekilde, ele geçirilmeyen fatura ve perakende satış fişlerinden kullanılanların ve bu belgelerdeki tutarların tespiti konusundaki kanıt yükünün davalı vergi idaresinde olduğuna dayanılarak tarhiyatın kaldırılması hukuka uygun görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulü ile Trabzon Vergi Mahkemesinin, 28.7.2008 günlü ve E:2008/396, K:2008/388 sayılı ısrar kararının bozulmasına, yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 16.4.2010 gününde özel usulsüzlük cezası yönünden oybirliği, vergilendirme yönünden oyçokluğu ile karar verildi.

KARŞI OY

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, ısrar kararının dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçe karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından, vergilendirme yönünden istemin reddi gerektiği oyu ile kararın bu kısmına katılmıyoruz.

DŞ. Vergi Daireleri Genel Kurulu 16.04.2010 Tarih ve E. 2008/708, K. 2010/201

Özeti : 1- (1) sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin; iştirak kazançları istisnasına ilişkin (5.1) ile iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetlerine ilişkin (5.6.2.2.2) işaretli bölümlerindeki düzenlemeleri 5422 ve 5520 sayılı Yasalara uygun olduğundan davanın bu düzenlemeler yönünden reddinde hukuka aykırılık görülmediği,

2- Genel Tebliğin avans kâr payı dağıtımına ilişkin (15.6.6) işaretli bölümündeki düzenlemelerin dayanağı gösterilen 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15›inci maddesinin 1›inci fıkrası ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94›üncü maddesinin 1›inci fıkrasında kesinti yapılması gerekli olduğu hükme bağlanan ödemeler içinde avans kâr payı dağıtımıyla ilgili bir düzenleme olmadığı gibi maddelerde yer almadığı halde kesinti yapılması gereken farklı ödeme türlerini belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmediğinden halka açık olmayan şirketler ile diğer sermaye şirketleri yönünden davanın reddinde hukuka aykırılık görülmediği ancak, yapılan düzenlemenin hisse senetleri halka arz edilmiş olan veya halka arz edilmiş sayılan halka açık anonim ortaklıklarla ilgili kurallar içeren 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca çıkarılan tebliğdeki düzenlemelere uygun olduğundan, halka açık anonim şirketler yönünden davanın reddinin hukuka uygun düşmediği hakkında.

Temyiz Edenler : 1- …….

2- Maliye Bakanlığı

İstemin Özeti: Dava; (1) sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin; iştirak kazançları istisnasına ilişkin (5.1); iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetlerine ilişkin (5.6.2.2.2) ve avans kâr payı dağıtımına ilişkin (15.6.6) işaretli bölümlerindeki düzenlemelerin iptali istemiyle açılmıştır.

Davayı inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesi, 30.4.2008 günlü ve E:2007/2323, K:2008/1612 sayılı kararıyla; yeminli mali müşavir olan davacının, davaya konu düzenleme nedeniyle meşru, kişisel ve güncel bir menfaatinin etkilendiği anlaşıldığından, davalı iddialarının bu yönden yerinde görülmediği, dava konusu Genel Tebliğde, kanunda açıkça yer almayan, hukuksal sonuç doğuran ve davacının menfaatini etkileyebilecek düzenlemeler yer aldığından, idarenin idari davaya konu yapılabilecek bir idari işlem bulunmadığı yönündeki iddialarının kabul edilmeyeceği, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin (1/a-2) işaretli fıkrasında, tam mükellef kurumun kârına başka bir kurumun katılmasına imkân veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kâr paylarının vergiden müstesna tutulduğu, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3946 sayılı Yasa ile değişik 8'inci maddesinin 1'inci bendinin gerekçesinde, yeniden düzenlenen 8'inci maddede üniter vergi sistemi gözetilerek, Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi nedeniyle bir kurumun başka bir kurumun sermayesine iştiraki bulunduğunda iştirakten doğan kazancın, iştirak edilen kurumda vergilendirilmiş olacağı için istisna tanındığının belirtildiği, (47) sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin Birinci Kısmının (1/a) bölümünün üçüncü paragrafında, iştirak kazançları istisnasının, tam mükellefiyete tabi kurumlardan alınan kâr paylarına uygulanacağı; altıncı paragrafında, iştirak kazançları istisnasına ilişkin hükümlerin, tam mükellef kurumlardan 1.1.1994 tarihinden itibaren elde edilen kâr payları hakkında uygulanacağı; yedinci paragrafında, iştirak kazançları istisnasıyla vergilendirmede müker-

rerliğin önlenmesinin amaçlandığının belirtildiği, istisnaya konu kazançların, esas itibarıyla kazancın elde edildiği ilk kurumda kurumlar vergisine ve Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin 6'ncı bendindeki vergi tevkifatına tabi tutulduğu için kazancın kâr dağıtımı yoluyla intikal ettiği diğer kurumlarda yeniden vergilendirilmesinin önüne geçilmek istendiği, bu uygulamanın, sermayeye iştirakten doğan kazançların vergiden müstesna tutulması amacıyla yapılmadığı, yargı kararlarında da tam mükellef kurumlardan elde edilen kâr paylarının, mükerrerliğin önlenmesi amacıyla vergiden müstesna tutulması şeklinde anlaşıldığı, (1) sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin iştirak kazançları istisnasına ilişkin (5.1) bölümü ile iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetlerine ilişkin (5.6.2.2.2) bölümündeki düzenlemelerinde, 5422 ve 5520 sayılı Yasalara aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın belirtilen bölümlere ilişkin kısmını reddetmiş; avans kâr payı dağıtımının, ne 5520 sayılı Yasada ve ne de Türk Ticaret Kanununun 470'inci maddesinde açıkça düzenlenmediği, bu konudaki düzenlemenin, Sermaye Piyasası Kanununda yer aldığı ve 15'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında; halka açık anonim ortaklıkların; üçer aylık ara dönemler itibarıyla hazırladıkları mali tablolarında yer alan kârlardan, kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayırmak zorunda oldukları yedek akçeler ile vergi karşılıkları düşüldükten sonra kalan kısmın yarısını geçmemek, anasözleşmede hüküm bulunmak ve genel kurul kararıyla ilgili yılla sınırlı olmak üzere yönetim kuruluna yetki verilmesi koşullarıyla temettü avansı dağıtabileceklerinin, her ara dönemde verilecek temettü avansının, bir önceki yılın bilanço kârının yarısını aşamayacağı ve önceki dönemde ödenen temettü avansları mahsup edilmeden ilave temettü avansı verilmesi ve dağıtılmasına karar verilemeyeceği, temettü avansı dağıtım kararı verilmesi ve avansın ödenmesinde Türk Ticaret Kanununun bilanço ve gelir tablosunun kabulü ve kârın dağıtılmasına ilişkin bu maddeye aykırı hükümlerin uygulanmayacağı, ara dönemlere ait bilanço ve gelir tablolarının gerçeği yansıtmaması veya mevzuat, muhasebe ilke ve kurallarına aykırı düzenlenmesinden doğan zararlar için yönetim kurulu üyeleri ve temsilcisi oldukları tüzel kişilerin, şirket denetçilerinin, bağımsız denetim yapanların ve bağlı oldukları gerçek ve tüzel kişilerin; şirkete, pay sahiplerine, şirket alacaklarına ve doğrudan doğruya olmak üzere temettü avansının kararlaştırıldığı veya ödendiği bilanço yılı içinde pay senedi iktisabetmiş kişiler ile üçüncü kişilere karşı müteselsilen sorumlu oldukları ve izleyen düzenlemelerin yapıldığı, dolayısıyla avans kâr payı dağıtımının, halka açık anonim şirketler için geçerli olduğu ve kendine özgü koşulları ve denetim usulleri bulunan bir müessese olduğu, (1) sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (15.6.6) işaretli bölümünün dayandırıldığı 5520 sayılı Yasanın 15'inci maddesinde ise hangi kurumlar ve gerçek kişilerin, kurumlara, avanslar da dahil olmak üzere nakten veya hesaben yaptıkları ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben %15 kesinti yapmak zorunda oldukları dışında bir düzenleme yapılmadığından, Maliye Bakanlığına avans kâr payı dağıtımı konusunda düzenleme yapma yetkisi tanınmadığı, Kanunda açıkca tanınmış bir yetki bulunmadığı halde Kanunda düzenlenmemiş bir konuda, verginin konulup, değiştirilmesi veya kaldırılması sonucunu da doğurabilecek ve tüm sermaye şirketlerini kapsayacak şekilde yapılan bu düzenlemede hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle (15.6.6) işaretli bölümü iptal etmiştir.

Karar, taraflarca temyiz edilmiş; davacı, kurucu intifa senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kar payları ile bunların elden çıkarılmasından elde edilen kazançların 5422 sayılı Kanun uyarınca iştirak kazançları istisnası kapsamında değerlendirilemeyeceği; vergi idaresi, davacının dava açmakta menfaati bulunmadığı, ayrıca, avans kar payı dağıtımıyla ilgili düzenlemenin, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa uygun olduğu ileri sürülerek bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti: Davacı tarafından savunma verilmemiş; vergi idaresi tarafından istemin reddi gerektiği savunulmuştur.

Danıştay Tetkik Hakimi Murat GÜNGÖR' ün Düşüncesi: Halka açık anonim şirketlerle ilgili olarak 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve bu Kanun uyarınca yayımlanan Tebliğ hükümlerinde yer alan düzenlemelere benzer kurallar içermesi nedeniyle Kararın(15.6.6) işaretli bölümünün halka açık anonim şirketlere ilişkin hüküm fıkrasının bozulması ile diğer hüküm fıkraları yönünden temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar Kararın bozulmasını gerektirmediğinden bu yönden temyiz istemlerinin reddi gerektiği düşünülmüştür.

Danıştay Savcısı A. Kemal TERLEMEZOĞLU' nun Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine girmediğinden temyiz isteminin reddi ile Danıştay Dördüncü Daire kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca yerine getirmesi gereken işlemlerini hukuka uygun bir şekilde yapması gereken meslek mensupları, beyannamelerini imzaladıkları yahut tasdik raporu düzenledikleri mükellefler adına salınacak vergi, kesilecek ceza ve uygulanacak gecikme faizinden müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulduklarından, yeminli mali müşavir olan davacının, yaptığı işlemlerinde mükelleflerine karşı sorumluluğu bulunması ve vergi kanunları uyarınca yürürlüğe konulan genel tebliğlere de uymakla yükümlü tutulması nedeniyle meşru, kişisel ve güncel bir menfaatinin etkilendiği anlaşıldığından, genel tebliğin bazı bölümlerinin iptali istemiyle dava açmakta ehliyetli bulunduğuna; Yedinci Daire Başkanı …… ve Üyesi …… ile Üçüncü Daire Üyeleri …… ile …..…'nın bu konudaki karşı oyları ve oyçokluğu ile karar verilip, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

Temyiz istemi; (1) sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin, iştirak kazançları istisnasına ilişkin (5.1); iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetlerine ilişkin (5.6.2.2.2) ve avans kâr payı dağıtımına ilişkin (15.6.6) işaretli bölümlerindeki düzenlemelerin iptali istemiyle açılan davada, Genel Tebliğin (5.1) ile (5.6.2.2.2) işaretli bölümlerine karşı açılan davayı reddeden; (15.6.6) işaretli bölümünü iptal eden Danıştay Dördüncü Daire kararının bozulmasına ilişkindir.

(1) sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin, iştirak kazançları istisnasına ilişkin (5.1) bölümü ile iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetlerine ilişkin (5.6.2.2.2) bölümündeki düzenlemelerinde, 5422 ve 5520 sayılı Yasalara aykırılık görülmediği ve davanın bu düzenlemelere ilişkin kısmının reddi yolundaki Daire kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçe Kurulumuzca da uygun bulunduğundan, davacının temyiz dilekçesindeki iddialar kararın sözü edilen hüküm fıkralarının bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemiştir

(1) sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (15.6.6) işaretli bölümünün birinci paragrafında; Kurumlar vergisi mükelleflerinin, geçici vergi dönemleri itibarıyla doğan ticari kârları üzerinden avans kâr payı dağıtabilecekleri, mükelleflerce dağıtılabilecek avans kâr payının, geçici vergi dönemleri itibarıyla hazırlanan mali tablolarında yer alan kârlardan, kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler, vergi ve mali karşılıklar ile varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı düşüldükten sonra kalan kısmın yarısını

geçemeyeceği, ikinci paragrafında; bir hesap dönemi içinde dağıtılabilecek toplam avans kâr payının da bir önceki yıla ait dönem kârının, kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler, vergi ve mali karşılıklar ile varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı düşüldükten sonra kalan kısmının yarısını geçemeyeceği, üçüncü paragrafında; aynı hesap dönemi içinde birden fazla avans kâr payı ödemesi yapılması durumunda, sonraki geçici vergi dönemlerinde ödenecek avans kâr payı hesaplanırken, önceki dönemlerde ödenen avans kâr paylarının indirileceği, dördüncü paragrafında; Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinde dağıtılabilecek avans kâr payının ise devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hakedişleri arasındaki müspet farktan, kesinti suretiyle ödenen vergiler indirildikten ve varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı ile kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler düşüldükten sonra kalan kısmının yarısını geçemeyeceği, beşinci paragrafında; avans kâr payı dağıtmak isteyen kurumların ana sözleşmelerinde avans kâr payı dağıtımı ile zarar doğması veya yıllık kârın dağıtılan avans kâr payını karşılamaması halinde, avansın geri çağrılmasına ilişkin hüküm bulunması ile genel kurul kararıyla da ilgili yılla sınırlı olmak üzere yönetim kuruluna yetki verilmesinin zorunlu olduğu, altıncı paragrafında; yönetim kuruluna avans kâr payı dağıtımı için genel kurul tarafından yetki verildiği takdirde, yönetim kurulu (Limited şirketlerde ortaklar kurulu) tarafından ilgili geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe kadar avans kâr payı dağıtımı hakkında karar alınması gerektiği, yedinci paragrafında; avans kâr payı dağıtımı yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılacağı ve kesilen vergilerin, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edileceği, sekizinci paragrafında; avans kâr payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etmenin, kurumun yıllık safi kazancının kesinleşip, nakden veya hesaben dağıtıldığı tarihte gerçekleşeceği, şu kadar ki bu sürenin, ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verildiği hesap döneminin sonunu geçemeyeceği, dokuzuncu paragrafında; kurumlar vergisi beyannamesinde ya da birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinin bitiminde, zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük olması halinde, avans kâr payı dağıtmış olan kurumların, dağıtımını yaptıkları kâr payının kazançla karşılanamayan kısmını izleyen hesap döneminde kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar geriye çağırmaları gerektiği, onuncu paragrafında; geri çağrılan avans kâr payları üzerinden şirket tarafından kesinti suretiyle ödenmiş olan vergilerin, bu işlemin yapıldığı vergilendirme döneminde 252 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "3. Gelir ve Kurumlar Vergisi ile İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemleri" bölümünde yapılan açıklamalara göre mahsup veya iade edileceği, onbirinci paragrafında; avans kâr payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin uygulanmayacağı ancak, hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük çıkması halleri dışında, avans olarak dağıtılan kâr payının kazançla karşılanabilen kısmının geriye çağrılması durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacağı kurala bağlanmıştır.

Maliye Bakanlığı savunmasında; Genel Tebliğin (15.6.6) işaretli bölümünün dayanağının, "avanslar da dahil... ile avans olarak ödenenler dahil" ibarelerinin geçtiği 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15'inci maddesinin 1'inci fıkrası ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrası olduğu ifade edilmektedir.

5520 sayılı Kanunun 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasında, Kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıf-

lar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilânço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları bu fıkranın bentlerindeki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben %15 oranında kesinti yapmak zorunda oldukları; 193 sayılı Kanunun 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında da, Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin, avans olarak ödenenler dahil olmak üzere izleyen bentlerde sayılan ödemeleri, nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları kurala bağlanmıştır.

Değinilen maddelerde kesinti yapılması gerekli olduğu hükme bağlanan ödemeler içinde avans kar payı dağıtımıyla ilgili bir düzenleme olmadığı gibi maddelerde yer almadığı halde kesinti yapılması gereken farklı ödeme türlerini belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki de verilmemiştir.

Kâr payı dağıtımı; sermaye şirketlerinin faaliyet dönemleri içinde elde ettikleri kârın tamamını veya bir bölümünü pay sahiplerine dağıtmasıdır. Dağıtılan kâr paylarına aynı zamanda temettü de denilmektedir. Kâr payı dağıtımıyla ilgili 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 470'nci maddesinin ikinci fıkrasında, kâr payının ancak safi kârdan ve bu gaye için ayrılan yedek akçelerden dağıtılabileceği öngörülmüştür.

Bu hüküm dışında sermaye şirketleri için kâr payı (temettü) dağıtımıyla ilgili bir diğer düzenleme, hisse senetleri halka arz edilmiş olan veya halka arz edilmiş sayılan halka açık anonim ortaklıklarla ilgili kurallar içeren 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununda bulunmaktadır. Kanunun temettü ve bedelsiz payların dağıtımı esasları başlıklı olan ve 15.12.1999 gün ve 4487 sayılı Kanunun 5'inci maddesiyle değişik 15'inci maddesinde, halka açık anonim ortaklıklardaki kâr payı (temettü) dağıtımının usul ve esasları ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiş ve maddenin dördüncü fıkrasında da kâr payının (temettü) avans olarak dağıtılabileceği öngörülmüştür.

Değinilen Kanunun 14/a ile 15'inci maddeleri uyarınca hazırlanan Sermaye Piyasası Kanununa Tabi Olan Halka Açık Anonim Ortaklıkların Temettü ve Temettü Avansı Dağıtımında Uyacakları Esaslar Hakkında Tebliğde, temettü avansının ortaklara ara dönem kârından dağıtılacak avans olduğu belirtilerek, avans kâr payının (temettü) dağıtım usul ve esasları düzenlenmiştir.

Genel Tebliğin davaya konu yapılan (15.6.6) işaretli bölümünün ilk altı paragrafı 2499 sayılı Kanun uyarınca çıkarılan Tebliğde halka açık anonim şirketler açısından aynen yer almaktadır. Bu ilk altı paragraf dışındaki paragraflarda ise avans kâr payı (temettü) dağıtılmasındaki vergilendirme ilkelerine ilişkin düzenlemeler bulunmakta, yedinci ve sekizinci parapraflarda; 193 ve 5520 sayılı Kanunlara göre vergilendirme esasları, dokuzuncu ve onuncu paragraflarda; dönem sonunda ortaklık zarar ederse avans olarak fazla dağıtılan kâr payının (temettü) iadesi ile geri çağrılan ödemelere ait vergilerin iadesi esasları ve onbirinci paragrafında; hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük çıkması halleri dışında, avans olarak dağıtılan kâr payının kazançla

karşılanabilen kısmının geriye çağrılması durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin uygulanmasıyla ilgili esaslara yer verilmiştir.

Genel Tebliğin (15.6.6) işaretli bölümündeki düzenleme, 2499 sayılı Kanun uyarınca yürürlüğe konulan Tebliğde halka açık anonim şirketlere, avans kâr payı (temettü) dağıtılması konusunda verilen yetkinin, diğer sermaye şirketlerine de uygulanabileceği varsayımına dayanmakta ve avans kâr payı (temettü) dağıtılması halinde yapılacak vergilendirmeye ilişkin kurallar öngörmektedir.

193, 5520 ve 6762 sayılı Kanunlarda avans kâr payı (temettü) dağıtımı konusunda herhangi bir düzenleme olmaması ve Maliye Bakanlığına bu konuda düzenleme yapma yetkisi verilmemesine karşın, tüm sermaye şirketlerinin avans kâr payı (temettü) dağıtabilmesinin olanaklı kılınması hukuka uygun görülmese de, 2499 sayılı Kanuna tabi halka açık anonim şirketler açısından geçerli olan yasal düzenlemelere dayanılarak düzenleme yapılması hukuka aykırı olmadığından, davaya konu edilen (15.6.6) işaretli bölümün tümünün iptal edilmesi hukuka uygun düşmemiştir.

Açıklanan nedenlerle; (1) sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin; iştirak kazançları istisnasına ilişkin (5.1), iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetlerine ilişkin (5.6.2.2.2) işaretli bölümleri ile avans kâr payı dağıtımına ilişkin (15.6.6) işaretli bölümünün halka açık olmayan şirketler ile diğer sermaye şirketlerine ilişkin kısmı yönünden temyiz istemlerinin reddine; Maliye Bakanlığı temyiz isteminin kısmen kabulüyle, Danıştay Dördüncü Dairesinin, 30.4.2008 günlü ve E:2007/2323, K:2008/1612 sayılı kararının, avans kâr payı dağıtımına ilişkin (15.6.6) işaretli bölümünün halka açık anonim şirketlere ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına, yeniden verilecek kararda hüküm altına alınacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 16.4.2010 gününde usulde oyçokluğu, esasta oyçokluğu ile karar verildi.

KARŞI OY

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2'nci maddesinin, 1'inci fıkrasının 4577 sayılı Kanunun 5'inci maddesiyle değişik (a) bendinde; iptal davasının, idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılacağı; aynı Kanunun 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinde ise, ehliyetsiz kişi tarafından açılan davanın reddine karar verileceği belirtilmiştir.

İptal davasının tanımına göre iptal davası açılabilmesi için, davacının medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olması yeterli değildir. Ayrıca, iptali istenilen idari işlemin, davacının güncel, doğrudan ve kişisel bir menfaatini ihlal ediyor olması da gereklidir. İdari Yargılama Hukukunda, davada taraf olma ehliyetinin bir koşulu olarak kabul edilen menfaat ihlali söz konusu olmaksızın iptal davası açılmasına olanak bulunmamaktadır.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu hükümlerine göre yeminli mali müşavir olarak görev yapan davacının; müşterisi olan şirketlerin kurumlar vergisi beyannamelerini onaylaması ve bu onayın doğru olmaması halinde, onayın kapsamı ile sınırlı olmak üzere vergi ve cezadan müştereken ve müteselsilen sorumlu olması nedeniyle davalı idarece yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin menfaatini etkilediği iddiasıyla iptali istemiyle dava açıldığı anlaşılmıştır.

Davacının mükellefi olmadığı, yalnızca 3568 sayılı Kanunun 12'nci maddesinde sözü edilen inceleme işlemini yaptığı vergilerle ve onayladığı beyannamelerle ilgili düzenleyici işlemin kişisel bir menfaatini etkilediğinden söz edilemeyeceği açık olduğundan, 2577 sayılı Kanunun 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendi uyarınca reddi gereken dava hakkında uyuşmazlığın esası incelenerek verilen kararda hukuka uyarlık görülmemiştir.

Açıklanan nedenle, davacının temyiz isteminin bu gerekçeyle reddi gerektiği, davalının temyiz isteminin ise kabul edilerek, davanın reddi gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.

Özeti : 1- (1) sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin; iştirak kazançları istisnasına ilişkin (5.1) ile iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetlerine ilişkin (5.6.2.2.2) işaretli bölümlerindeki düzenlemeleri 5422 ve 5520 sayılı Yasalara uygun olduğundan davanın bu düzenlemeler yönünden reddinde hukuka aykırılık görülmediği,

2- Genel Tebliğin avans kâr payı dağıtımına ilişkin (15.6.6) işaretli bölümündeki düzenlemelerin dayanağı gösterilen 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15›inci maddesinin 1›inci fıkrası ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94›üncü maddesinin 1›inci fıkrasında kesinti yapılması gerekli olduğu hükme bağlanan ödemeler içinde avans kâr payı dağıtımıyla ilgili bir düzenleme olmadığı gibi maddelerde yer almadığı halde kesinti yapılması gereken farklı ödeme türlerini belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmediğinden halka açık olmayan şirketler ile diğer sermaye şirketleri yönünden davanın reddinde hukuka aykırılık görülmediği ancak, yapılan düzenlemenin hisse senetleri halka arzedilmiş olan veya halka arzedilmiş sayılan halka açık anonim ortaklıklarla ilgili kurallar içeren 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca çıkarılan tebliğdeki düzenlemelere uygun olduğundan, halka açık anonim şirketler yönünden davanın reddinin hukuka uygun düşmediği hakkında.

Temyiz Edenler : 1- ………

2- Maliye Bakanlığı

İstemin Özeti : Dava; (1) sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin; iştirak kazançları istisnasına ilişkin (5.1); iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetlerine ilişkin (5.6.2.2.2) ve avans kâr payı dağıtımına ilişkin (15.6.6) işaretli bölümlerindeki düzenlemelerin iptali istemiyle açılmıştır.

Davayı inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesi, 30.4.2008 günlü ve E:2007/2323, K:2008/1612 sayılı kararıyla; yeminli mali müşavir olan davacının, davaya konu düzenleme nedeniyle meşru, kişisel ve güncel bir menfaatinin etkilendiği anlaşıldığından, davalı iddialarının bu yönden yerinde görülmediği, dava konusu Genel Tebliğde, kanunda açıkça yer almayan, hukuksal sonuç doğuran ve davacının menfaatini etkileyebilecek düzenlemeler yer aldığından, idarenin idari davaya konu yapılabilecek bir idari işlem bulunmadığı yönündeki iddialarının kabul edilmeyeceği, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin (1/a-2) işaretli fıkrasında, tam mükellef kurumun kârına başka bir kurumun katılmasına imkân veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kâr paylarının vergiden müstesna tutulduğu, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3946 sayılı Yasa ile değişik 8'inci maddesinin 1'inci bendinin gerekçesinde, yeniden düzenlenen 8'inci maddede üniter vergi sistemi gözetilerek, Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi nedeniyle bir kurumun başka bir kurumun sermayesine iştiraki bulunduğunda iştirakten doğan kazancın, iştirak edilen kurumda vergilendirilmiş olacağı için istisna tanındığının belirtildiği, (47) sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin Birinci Kısmının (1/a) bölümünün üçüncü paragrafında, iştirak kazançları istisnasının, tam mükellefiyete tabi kurumlardan alınan kâr paylarına uygulanacağı; altıncı paragrafında, iştirak kazançları istisnasına ilişkin hükümlerin, tam mükellef kurumlardan 1.1.1994 tarihinden itibaren elde edilen kâr payları hakkında uygulanacağı; yedinci paragrafında, iştirak kazançları istisnasıyla vergilendirmede müker-

rerliğin önlenmesinin amaçlandığının belirtildiği, istisnaya konu kazançların, esas itibarıyla kazancın elde edildiği ilk kurumda kurumlar vergisine ve Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin 6'ncı bendindeki vergi tevkifatına tabi tutulduğu için kazancın kâr dağıtımı yoluyla intikal ettiği diğer kurumlarda yeniden vergilendirilmesinin önüne geçilmek istendiği, bu uygulamanın, sermayeye iştirakten doğan kazançların vergiden müstesna tutulması amacıyla yapılmadığı, yargı kararlarında da tam mükellef kurumlardan elde edilen kâr paylarının, mükerrerliğin önlenmesi amacıyla vergiden müstesna tutulması şeklinde anlaşıldığı, (1) sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin iştirak kazançları istisnasına ilişkin (5.1) bölümü ile iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetlerine ilişkin (5.6.2.2.2) bölümündeki düzenlemelerinde, 5422 ve 5520 sayılı Yasalara aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın belirtilen bölümlere ilişkin kısmını reddetmiş; avans kâr payı dağıtımının, ne 5520 sayılı Yasada ve ne de Türk Ticaret Kanununun 470'inci maddesinde açıkca düzenlenmediği, bu konudaki düzenlemenin, Sermaye Piyasası Kanununda yer aldığı ve 15'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında; halka açık anonim ortaklıkların; üçer aylık ara dönemler itibarıyla hazırladıkları mali tablolarında yer alan kârlardan, kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayırmak zorunda oldukları yedek akçeler ile vergi karşılıkları düşüldükten sonra kalan kısmın yarısını geçmemek, anasözleşmede hüküm bulunmak ve genel kurul kararıyla ilgili yılla sınırlı olmak üzere yönetim kuruluna yetki verilmesi koşullarıyla temettü avansı dağıtabileceklerinin, her ara dönemde verilecek temettü avansının, bir önceki yılın bilanço kârının yarısını aşamayacağı ve önceki dönemde ödenen temettü avansları mahsup edilmeden ilave temettü avansı verilmesi ve dağıtılmasına karar verilemeyeceği, temettü avansı dağıtım kararı verilmesi ve avansın ödenmesinde Türk Ticaret Kanununun bilanço ve gelir tablosunun kabulü ve kârın dağıtılmasına ilişkin bu maddeye aykırı hükümlerin uygulanmayacağı, ara dönemlere ait bilanço ve gelir tablolarının gerçeği yansıtmaması veya mevzuat, muhasebe ilke ve kurallarına aykırı düzenlenmesinden doğan zararlar için yönetim kurulu üyeleri ve temsilcisi oldukları tüzel kişilerin, şirket denetçilerinin, bağımsız denetim yapanların ve bağlı oldukları gerçek ve tüzel kişilerin; şirkete, pay sahiplerine, şirket alacaklarına ve doğrudan doğruya olmak üzere temettü avansının kararlaştırıldığı veya ödendiği bilanço yılı içinde pay senedi iktisabetmiş kişiler ile üçüncü kişilere karşı müteselsilen sorumlu oldukları ve izleyen düzenlemelerin yapıldığı, dolayısıyla avans kâr payı dağıtımının, halka açık anonim şirketler için geçerli olduğu ve kendine özgü koşulları ve denetim usulleri bulunan bir müessese olduğu, (1) sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (15.6.6) işaretli bölümünün dayandırıldığı 5520 sayılı Yasanın 15'inci maddesinde ise hangi kurumlar ve gerçek kişilerin, kurumlara, avanslar da dahil olmak üzere nakten veya hesaben yaptıkları ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben %15 kesinti yapmak zorunda oldukları dışında bir düzenleme yapılmadığından, Maliye Bakanlığına avans kâr payı dağıtımı konusunda düzenleme yapma yetkisi tanınmadığı, Kanunda açıkca tanınmış bir yetki bulunmadığı halde Kanunda düzenlenmemiş bir konuda, verginin konulup, değiştirilmesi veya kaldırılması sonucunu da doğurabilecek ve tüm sermaye şirketlerini kapsayacak şekilde yapılan bu düzenlemede hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle (15.6.6) işaretli bölümü iptal etmiştir.

Karar, taraflarca temyiz edilmiş; davacı, kurucu intifa senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kar payları ile bunların elden çıkarılmasından elde edilen kazançların 5422 sayılı Kanun uyarınca iştirak kazançları istisnası kapsamında değerlendirilemeyeceği; vergi idaresi, davacının dava açmakta menfaati bulunmadığı, ayrıca, avans kar payı dağıtımıyla ilgili düzenlemenin, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa uygun olduğu ileri sürülerek bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti : Davacı tarafından savunma verilmemiş; vergi idaresi tarafından istemin reddi gerektiği savunulmuştur.

Danıştay Tetkik Hakimi Murat GÜNGÖR' ün Düşüncesi : Halka açık anonim şirketlerle ilgili olarak 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve bu Kanun uyarınca yayımlanan Tebliğ hükümlerinde yer alan düzenlemelere benzer kurallar içermesi nedeniyle Kararın(15.6.6) işaretli bölümünün halka açık anonim şirketlere ilişkin hüküm fıkrasının bozulması ile diğer hüküm fıkraları yönünden temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar Kararın bozulmasını gerektirmediğinden bu yönden temyiz istemlerinin reddi gerektiği düşünülmüştür.

Danıştay Savcısı A.Kemal TERLEMEZOĞLU 'nun Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine girmediğinden temyiz isteminin reddi ile Danıştay Dördüncü Daire kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca yerine getirmesi gereken işlemlerini hukuka uygun bir şekilde yapması gereken meslek mensupları, beyannamelerini imzaladıkları yahut tasdik raporu düzenledikleri mükellefler adına salınacak vergi, kesilecek ceza ve uygulanacak gecikme faizinden müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulduklarından, yeminli mali müşavir olan davacının, yaptığı işlemlerinde mükelleflerine karşı sorumluluğu bulunması ve vergi kanunları uyarınca yürürlüğe konulan genel tebliğlere de uymakla yükümlü tutulması nedeniyle meşru, kişisel ve güncel bir menfaatinin etkilendiği anlaşıldığından, genel tebliğin bazı bölümlerinin iptali istemiyle dava açmakta ehliyetli bulunduğuna; Yedinci Daire Başkanı … ve Üyesi … ile Üçüncü Daire Üyeleri … ile …'nın bu konudaki karşı oyları ve oyçokluğu ile karar verilip, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

Temyiz istemi; (1) sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin, iştirak kazançları istisnasına ilişkin (5.1); iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetlerine ilişkin (5.6.2.2.2) ve avans kâr payı dağıtımına ilişkin (15.6.6) işaretli bölümlerindeki düzenlemelerin iptali istemiyle açılan davada, Genel Tebliğin (5.1) ile (5.6.2.2.2) işaretli bölümlerine karşı açılan davayı reddeden; (15.6.6) işaretli bölümünü iptal eden Danıştay Dördüncü Daire kararının bozulmasına ilişkindir.

(1) sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin, iştirak kazançları istisnasına ilişkin (5.1) bölümü ile iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetlerine ilişkin (5.6.2.2.2) bölümündeki düzenlemelerinde, 5422 ve 5520 sayılı Yasalara aykırılık görülmediği ve davanın bu düzenlemelere ilişkin kısmının reddi yolundaki Daire kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçe Kurulumuzca da uygun bulunduğundan, davacının temyiz dilekçesindeki iddialar kararın sözü edilen hüküm fıkralarının bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemiştir.

(1) sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (15.6.6) işaretli bölümünün birinci paragrafında; Kurumlar vergisi mükelleflerinin, geçici vergi dönemleri itibarıyla doğan ticari kârları üzerinden avans kâr payı dağıtabilecekleri, mükelleflerce dağıtılabilecek avans kâr payının, geçici vergi dönemleri itibarıyla hazırlanan mali tablolarında yer alan kârlardan, kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler, vergi ve mali karşılıklar ile varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı düşüldükten sonra kalan kısmın yarısını geçemeyeceği,

ikinci paragrafında; bir hesap dönemi içinde dağıtılabilecek toplam avans kâr payının da bir önceki yıla ait dönem kârının, kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler, vergi ve mali karşılıklar ile varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı düşüldükten sonra kalan kısmının yarısını geçemeyeceği, üçüncü paragrafında; aynı hesap dönemi içinde birden fazla avans kâr payı ödemesi yapılması durumunda, sonraki geçici vergi dönemlerinde ödenecek avans kâr payı hesaplanırken, önceki dönemlerde ödenen avans kâr paylarının indirileceği, dördüncü paragrafında; Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinde dağıtılabilecek avans kâr payının ise devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hakedişleri arasındaki müspet farktan, kesinti suretiyle ödenen vergiler indirildikten ve varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı ile kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler düşüldükten sonra kalan kısmının yarısını geçemeyeceği, beşinci paragrafında; avans kâr payı dağıtmak isteyen kurumların ana sözleşmelerinde avans kâr payı dağıtımı ile zarar doğması veya yıllık kârın dağıtılan avans kâr payını karşılamaması halinde, avansın geri çağrılmasına ilişkin hüküm bulunması ile genel kurul kararıyla da ilgili yılla sınırlı olmak üzere yönetim kuruluna yetki verilmesinin zorunlu olduğu, altıncı paragrafında; yönetim kuruluna avans kâr payı dağıtımı için genel kurul tarafından yetki verildiği takdirde, yönetim kurulu (Limited şirketlerde ortaklar kurulu) tarafından ilgili geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe kadar avans kâr payı dağıtımı hakkında karar alınması gerektiği, yedinci paragrafında; avans kâr payı dağıtımı yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılacağı ve kesilen vergilerin, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edileceği, sekizinci paragrafında; avans kâr payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etmenin, kurumun yıllık safi kazancının kesinleşip, nakden veya hesaben dağıtıldığı tarihte gerçekleşeceği, şu kadar ki bu sürenin, ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verildiği hesap döneminin sonunu geçemeyeceği, dokuzuncu paragrafında; kurumlar vergisi beyannamesinde ya da birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinin bitiminde, zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük olması halinde, avans kâr payı dağıtmış olan kurumların, dağıtımını yaptıkları kâr payının kazançla karşılanamayan kısmını izleyen hesap döneminde kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar geriye çağırmaları gerektiği, onuncu paragrafında; geri çağrılan avans kâr payları üzerinden şirket tarafından kesinti suretiyle ödenmiş olan vergilerin, bu işlemin yapıldığı vergilendirme döneminde 252 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "3. Gelir ve Kurumlar Vergisi ile İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemleri" bölümünde yapılan açıklamalara göre mahsup veya iade edileceği, onbirinci paragrafında; avans kâr payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin uygulanmayacağı ancak, hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük çıkması halleri dışında, avans olarak dağıtılan kâr payının kazançla karşılanabilen kısmının geriye çağrılması durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacağı kurala bağlanmıştır.

Maliye Bakanlığı savunmasında; Genel Tebliğin (15.6.6) işaretli bölümünün dayanağının, "avanslar da dahil... ile avans olarak ödenenler dahil" ibarelerinin geçtiği 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15'inci maddesinin 1'inci fıkrası ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrası olduğu ifade edilmektedir.

5520 sayılı Kanunun 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasında, Kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıf-

lar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilânço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları bu fıkranın bentlerindeki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben %15 oranında kesinti yapmak zorunda oldukları; 193 sayılı Kanunun 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında da, Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin, avans olarak ödenenler dahil olmak üzere izleyen bentlerde sayılan ödemeleri, nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları kurala bağlanmıştır.

Değinilen maddelerde kesinti yapılması gerekli olduğu hükme bağlanan ödemeler içinde avans kar payı dağıtımıyla ilgili bir düzenleme olmadığı gibi maddelerde yer almadığı halde kesinti yapılması gereken farklı ödeme türlerini belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki de verilmemiştir.

Kâr payı dağıtımı; sermaye şirketlerinin faaliyet dönemleri içinde elde ettikleri kârın tamamını veya bir bölümünü pay sahiplerine dağıtmasıdır. Dağıtılan kâr paylarına aynı zamanda temettü de denilmektedir. Kâr payı dağıtımıyla ilgili 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 470'nci maddesinin ikinci fıkrasında, kâr payının ancak safi kârdan ve bu gaye için ayrılan yedek akçelerden dağıtılabileceği öngörülmüştür.

Bu hüküm dışında sermaye şirketleri için kâr payı (temettü) dağıtımıyla ilgili bir diğer düzenleme, hisse senetleri halka arzedilmiş olan veya halka arzedilmiş sayılan halka açık anonim ortaklıklarla ilgili kurallar içeren 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununda bulunmaktadır. Kanunun temettü ve bedelsiz payların dağıtımı esasları başlıklı olan ve 15.12.1999 gün ve 4487 sayılı Kanunun 5'inci maddesiyle değişik 15'inci maddesinde, halka açık anonim ortaklıklardaki kâr payı (temettü) dağıtımının usul ve esasları ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiş ve maddenin dördüncü fıkrasında da kâr payının (temettü) avans olarak dağıtılabileceği öngörülmüştür.

Değinilen Kanunun 14/a ile 15'inci maddeleri uyarınca hazırlanan Sermaye Piyasası Kanununa Tabi Olan Halka Açık Anonim Ortaklıkların Temettü ve Temettü Avansı Dağıtımında Uyacakları Esaslar Hakkında Tebliğde, temettü avansının ortaklara ara dönem kârından dağıtılacak avans olduğu belirtilerek, avans kâr payının (temettü) dağıtım usul ve esasları düzenlenmiştir.

Genel Tebliğin davaya konu yapılan (15.6.6) işaretli bölümünün ilk altı paragrafı 2499 sayılı Kanun uyarınca çıkarılan Tebliğde halka açık anonim şirketler açısından aynen yer almaktadır. Bu ilk altı paragraf dışındaki paragraflarda ise avans kâr payı (temettü) dağıtılmasındaki vergilendirme ilkelerine ilişkin düzenlemeler bulunmakta, yedinci ve sekizinci parapraflarda; 193 ve 5520 sayılı Kanunlara göre vergilendirme esasları, dokuzuncu ve onuncu paragraflarda; dönem sonunda ortaklık zarar ederse avans olarak fazla dağıtılan kâr payının (temettü) iadesi ile geri çağrılan ödemelere ait vergilerin iadesi esasları ve onbirinci paragrafında; hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük çıkması halleri dışında, avans olarak dağıtılan kâr payının kazançla

karşılanabilen kısmının geriye çağrılması durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin uygulanmasıyla ilgili esaslara yer verilmiştir.

Genel Tebliğin (15.6.6) işaretli bölümündeki düzenleme, 2499 sayılı Kanun uyarınca yürürlüğe konulan Tebliğde halka açık anonim şirketlere, avans kâr payı (temettü) dağıtılması konusunda verilen yetkinin, diğer sermaye şirketlerine de uygulanabileceği varsayımına dayanmakta ve avans kâr payı (temettü) dağıtılması halinde yapılacak vergilendirmeye ilişkin kurallar öngörmektedir.

193, 5520 ve 6762 sayılı Kanunlarda avans kâr payı (temettü) dağıtımı konusunda herhangi bir düzenleme olmaması ve Maliye Bakanlığına bu konuda düzenleme yapma yetkisi verilmemesine karşın, tüm sermaye şirketlerinin avans kâr payı (temettü) dağıtabilmesinin olanaklı kılınması hukuka uygun görülmese de, 2499 sayılı Kanuna tabi halka açık anonim şirketler açısından geçerli olan yasal düzenlemelere dayanılarak düzenleme yapılması hukuka aykırı olmadığından, davaya konu edilen (15.6.6) işaretli bölümün tümünün iptal edilmesi hukuka uygun düşmemiştir.

Açıklanan nedenlerle; (1) sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin; iştirak kazançları istisnasına ilişkin (5.1), iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetlerine ilişkin (5.6.2.2.2) işaretli bölümleri ile avans kâr payı dağıtımına ilişkin (15.6.6) işaretli bölümünün halka açık olmayan şirketler ile diğer sermaye şirketlerine ilişkin kısmı yönünden temyiz istemlerinin reddine; Maliye Bakanlığı temyiz isteminin kısmen kabulüyle, Danıştay Dördüncü Dairesinin, 30.4.2008 günlü ve E:2007/2323, K:2008/1612 sayılı kararının, avans kâr payı dağıtımına ilişkin (15.6.6) işaretli bölümünün halka açık anonim şirketlere ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına, yeniden verilecek kararda hüküm altına alınacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 16.4.2010 gününde usulde oyçokluğu, esasta oyçokluğu ile karar verildi.

KARŞI OY

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2'nci maddesinin, 1'inci fıkrasının 4577 sayılı Kanunun 5'inci maddesiyle değişik (a) bendinde; iptal davasının, idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılacağı; aynı Kanunun 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinde ise, ehliyetsiz kişi tarafından açılan davanın reddine karar verileceği belirtilmiştir.

İptal davasının tanımına göre iptal davası açılabilmesi için, davacının medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olması yeterli değildir. Ayrıca, iptali istenilen idari işlemin, davacının güncel, doğrudan ve kişisel bir menfaatini ihlal ediyor olması da gereklidir. İdari Yargılama Hukukunda, davada taraf olma ehliyetinin bir koşulu olarak kabul edilen menfaat ihlali söz konusu olmaksızın iptal davası açılmasına olanak bulunmamaktadır.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu hükümlerine göre yeminli mali müşavir olarak görev yapan davacının; müşterisi olan şirketlerin kurumlar vergisi beyannamelerini onaylaması ve bu onayın doğru olmaması halinde, onayın kapsamı ile sınırlı olmak üzere vergi ve cezadan müştereken ve müteselsilen sorumlu olması nedeniyle davalı idarece yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin menfaatini etkilediği iddiasıyla iptali istemiyle dava açıldığı anlaşılmıştır.

Davacının mükellefi olmadığı, yalnızca 3568 sayılı Kanunun 12'nci maddesinde sözü edilen inceleme işlemini yaptığı vergilerle ve onayladığı beyannamelerle ilgili düzenleyici işlemin kişisel bir menfaatini etkilediğinden söz edilemeyeceği açık olduğundan, 2577 sayılı Kanunun 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendi uyarınca reddi gereken dava hakkında uyuşmazlığın esası incelenerek verilen kararda hukuka uyarlık görülmemiştir.

Açıklanan nedenle, davacının temyiz isteminin bu gerekçeyle reddi gerektiği, davalının temyiz isteminin ise kabul edilerek, davanın reddi gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.

DŞ. 4D. 08.03.2010 Tarih ve E. 2009/8749, K. 2010/1166

Kararın Özeti: Yeminli mali müşavirlerin sorumluluğunun kapsamı belirlenirken, Vergi Usul Kanunu'nun 4369 sayılı Kanunla değişik 256'ncı maddesinde yeminli mali müşavirlere ilişkin olarak getirilen düzenleme ile yeminli mali müşavirlik mesleğinin gereği olan mesleki özenin tasdik işleminde yerine getirilip getirilmediğinin de dikkate alınması gerektiği hk.

İstemin Özeti: Yeminli mali müşavir olan davacının kurumlar vergisi beyannamesi tasdik raporu düzenlediği şirket adına 2001 yılı için resen kurumlar vergisi tarhiyatı yapıldığı ve kesinleştiği halde ödenmeyen amme alacağından davacının sorumluluğu bulunduğu ileri sürülerek müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla davacı adına ödeme emirleri düzenlenip tebliğ edilmiştir. Ankara 1.Vergi Mahkemesinin 17.9.2009 günlü ve E: 2009/378, K: 2009/1567 sayılı kararıyla; 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12 nci maddesinde yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu oldukları, yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müsteselsilen sorumlu olduklarının öngörüldüğü, ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227 nci maddesinin verdiği yetkiye dayalı olarak Maliye Bakanlığınca yayımlanan 4 Sıra No'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğinin (V)-B bölümünde; müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen meslek mensupları hakkında vergi dairelerince yapılacak takibatın, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacağı ve tahakkuku kesinleşen vergi ve cezanın tahsiline yönelik olacağının açıklandığı, bu düzenlemelerin birlikte değerlendirilmesinden, meslek mensuplarının sorumluluğunun, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlayacağı ve ..... Anonim Şirketinin tarhiyat öncesi uzlaşma sonucu kesinleşen kurumlar vergisi ve fon payı borcunun ödenmeyen kısmı için davacının müteselsil sorumluluğu bulunduğu anlaşıldığından davacı adına ödeme emri düzenlenmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir. Davacı, tasdik sözleşmesi imzalanan şirkete fatura düzenleyen mükelleflerle ilgili araştırmalar yapıldığını ancak yeminli mali müşavirlere karşıt inceleme yapma yetkisi veren bir düzenleme bulunmaması nedeniyle borcun ödenmemesinden sorumluluğu olamayacağını ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Savunmanın Özeti: Yasal dayanaktan yoksun bulunan temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

Tetkik Hakiminin Düşüncesi: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227 nci maddesi uyarınca yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmaması nedeniyle vergi ziyama yol açılmış olması halinde söz konusu olabilmektedir. Bu itibarla, mükellef hakkında yapılan herhangi bir tarhiyatın kesinleşmiş olması, davacının sorumluluğu için yeterli değildir.

Bu nedenle, Vergi Mahkemesince, davacının düzenlediği kurumlar vergisi beyannamesi tasdik raporu ile ... Anonim Şirketi hakkında düzenlenen inceleme raporunda tenkit edilen hususlar incelenmek ve karşılaştırılmak suretiyle davacının yasal sorumluluk yüklendi-

ği hususlarda yeminli mali müşavirlik mesleğinin gerektirdiği özeni gösterip göstermediği araştırılarak karar verilmesi gerektiğinden mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısının Düşüncesi: Uyuşmazlıkta, Yeminli Mali Müşavir olan yükümlünün, kurumlar vergisi tasdik raporu düzenlediği... Anonim Şirketinin 2001 yılına ilişkin kurumlar vergisi ve fon payı borcu nedeniyle tahsili amacıyla müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davayı reddeden Ankara 1.Vergi Mahkemesi kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

Davacı adına ihbarname düzenlenmeden ödeme emri düzenlenmesi mümkün bulunmadığından davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, temyiz olunan vergi mahkemesi kararının bozulmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince, dosya tekemmül ettiği için davacının yürütmenin durdurulması isteminin incelenmesine gerek görülmeyerek işin esası incelenip gereği görüşüldü:

Yeminli Mali Müşavir olan davacının, kurumlar vergisi beyannamesi tasdik raporu düzenlediği ... Anonim Şirketi'nin 2001 yılına ilişkin kurumlar vergisi ve fon payı borcunun tahsili amacıyla müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla davacı adına düzenlenen ödeme emirlerine karşı açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararı temyiz edilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227 nci maddesinin birinci fıkrasında, 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarınca mükelleflerin beyannamelerinin imzalatılması ve işlemlerinin tasdik edilmesi konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiş olup, maddenin ikinci fıkrasında ise "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 ziyama bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar" denilmiş ve benzer bir düzenlemeye 3568 sayılı Kanunun 12 nci maddesinde de yer verilmiştir.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 1 inci maddesinde Kanunun amacı, 2 nci maddesinde ise mesleğin konusu düzenlenmiştir. Bu Kanunun 12 nci maddesine dayanılarak düzenlenen, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2 Ocak 1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Anılan Yönetmeliğin 1 inci maddesinde amaç ve kapsam açıklanmış, 4 üncü maddesinde ise tasdikle ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Bu maddede tasdik, "gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlara 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" olarak tanımlanmış, maddenin üçüncü fıkrasında ise, tasdik edilmiş konu ve belgelerin

kamu idaresinin yetkililerince tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Yönetmeliğin 5 inci maddesinde tasdikin amacı belirlendikten sonra, 12 nci ve müteakip maddelerde yeminli mali müşavirlerin yetkileri ve tasdike ilişkin kanıt toplama ve denetim teknikleri açıklanmıştır.

18 Sıra Nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinde de, yeminli mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumluluğunun vergi inceleme raporunda tespit edileceği ve takibatın vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra tahsile yönelik olarak başlayacağı belirtilmiştir.

Davacının tam tasdik sözleşmesi imzaladığı şirketin sahte belge kullandığı ve maliyetlerinin yüksek gösterildiği tespitini içeren vergi inceleme raporu uyarınca şirket adına yapılan tarhiyatların kesinleştiği ileri sürülerek davacı adına 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227 nci maddesi uyarınca düzenlenen ödeme emirlerine karşı açılan dava, mahkemece reddedilmiştir. Mükellef hakkında yapılan tarhiyatın kesinleşmiş olması, yeminli mali müşavir adına düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davada, tasdikle ilgili sorumluluğun yerine getirildiğine ilişkin iddiaların incelenmesine engel değildir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227 nci maddesinde yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasına bağlanmıştır. Dolayısıyla mükellef hakkında yapılan tarhiyat, ihtilaf yaratılmaksızın kesinleşmiş olmakla birlikte, müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla yeminli mali müşavir olan davacı adına düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davada, yeminli mali müşavirin kesinleşen vergi borçlarından sorumlu tutulabilmesi için öncelikle davacının hazırladığı tasdik raporunun Kanunda öngörülen nitelikleri taşıyıp taşımadığı araştırılmalıdır. Davacının sorumluluğunun kapsamı belirlenirken 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 4369 sayılı Kanunla değişik 256 nci maddesinde yeminli mali müşavirlere ilişkin olarak getirilen düzenleme ile yeminli mali müşavirlik mesleğinin gereği olan mesleki özenin söz konusu tasdik işleminde yerine getirilip getirilmediğinin de mahkemece dikkate alınması gerekmektedir. Bu itibarla müteselsil sorumlu sıfatıyla davacı adına düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davayı, davacı iddialarını araştırmaksızın reddeden Vergi Mahkemesi kararı hukuka uygun görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, davacının temyiz isteminin kabulüyle, Ankara 1.Vergi Mahkemesinin 17.9.2009 günlü ve E: 2009/378, K: 2009/1567 sayılı kararının bozulmasına 8.3.2010 gününde esasta oybirliğiyle, gerekçede oyçokluğuyla karar verildi.

KARŞI OY

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer227 nci maddesinde, beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensuplarının imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyama bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğu öngörülmüştür.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 34 üncü maddesinde, ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin ihbarname ile ilgililere tebliğ edileceği öngörülmüştür. 3568 sayılı Kanunun 12 nci ve Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227 nci maddesinde düzenlenen müşterek ve müteselsil sorumluluk idareye, vergi alacağının tahsili için sorumlulardan dilediğine müracaat edebilme olanağı sağladığı gibi aynı zamanda sorumlulardan her ikisinin birden takibine

de imkan verdiğinden, meslek mensuplarının, mükellef tarafından ileri sürülebilecek iddia ve savunmalar ile kendi görevinin amaç ve kapsamı çerçevesinde ileri sürülebilecek kimi iddiaların idareye karşı ileri sürülebilmesi ancak tarhiyat anından itibaren takip edilmeleri ile mümkündür.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "Amme Alacağının Cebren Tahsili" başlıklı İkinci Kısmında düzenlenen 54 üncü maddesinde, ''ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur." 55 inci maddesinde de "Amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir "ödeme emri" ile tebliğ olunur" denilmektedir. Anılan Yasa maddeleri uyarınca ancak borçlusunun süresi içinde ödemediği bir kamu alacağının bulunması, bu şekilde kesinleşen kamu alacağının cebren tahsilini sağlamak üzere ödeme emri düzenlenmesi gereği öngörülmüştür. Dava konusu ödeme emri düzenlenmesine esas olan borç ise Vergi Usul Kanunu'nun 112 nci maddesi gereğince vadesi mükellef açısından belli olan ancak müşterek ve müteselsil sorumlu tutulan davacı(yeminli mali müşavir) açısından vadesi belli olmayan, tahakkuk etmemiş bir borçtur.

Yeminli mali müşavirin müşterek ve müteselsil sorumlu olduğu vergi borcu için 3568 sayılı Kanun'da ve Vergi Usul Kanunu nda ödeme zamanı tespit edilmemiş olması karşısında, 6183 sayılı Kanun'un 37 nci maddesinin 2 nci fıkrasında yer alan "Hususi Kanunlarında ödeme zamanı tespit edilmemiş amme alacakları Maliye vekaletince belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenir" hükmü uyarınca davacıya usulüne uygun olarak bir tebliğ yapılıp, anılan madde uyarınca bir ay ödeme süresi verilmesi ve bu aşamada yargıya başvuru olanağının tanınması gerekir.

Yukarıda da açıklandığı gibi, 6183 sayılı Kanun'un 54 üncü maddesi uyarınca ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağının varlığından söz edilerek cebren tahsil yoluna gidilmesi, ödeme emri düzenlenmesi ancak amme alacağının ödenmesi için süre verilmesi, bu süre içinde borcun ödenmemesi veya yargı yoluna başvurulmuşsa borcun varlığı konusunda karar verilmesi sonucunda olanaklıdır.

Her ne kadar, 18 sıra Nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinde, yeminli mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumluluğunun vergi inceleme raporunda tespit edileceği ve takibatın vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesi sonrası başlayacağı belirtilmekteyse de yukarıda yapılan açıklamalar ve Yasa hükümleri karşısında, söz konusu Genel Tebliğ hükümleri esas alınarak davacı hakkında doğrudan ve ilk kez cebren tahsil yolu uygulanarak ödeme emri düzenlenmesinde hukuki isabet yoktur.

Bu nedenle, davacı adına ihbarname düzenlenmeden ödeme emri düzenlenmesi yasal olmadığından, Mahkeme kararının bu gerekçeyle bozulması gerektiği oyuyla karara karşıyız.

.

DŞ. 4D. 26.10.2009 Tarih ve E. 2007/3699, K. 2009/5106

ÖZET: 3065 sayılı Kanun'un 27/5. maddesi uyarınca davacının verdiği hizmete ilişkin bedelin Resmi Gazete'de yayımlanan tarifeden düşük olamayacağından tarifede belirlenen ücrete göre katma değer vergisi beyannamesi verilmesi gerekir.

İstemin Özeti : 2004 yılı işlemleri incelenen davacı hakkında düzenlenen inceleme raporu uyarınca 2004/1 ila 7, 9 ila 12, 2005/3 üncü dönemleri için salınan katma değer vergisi ile kesilen vergi ziyaı cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. Ankara 4. Vergi Mahkemesinin 26.1.2007 günlü ve E:2005/1451, K:2007/145 sayılı kararıyla; serbest muhasebeci mali müşavirlik yapan ve 2004 yılı işlemleri katma değer vergisi yönünden incelenen davacının Resmi Gazete'de yayımlanan 2004 yılı serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik asgari ücret tarifesinde belirlenen tutarların altında tahsilat yaptığı, 3065 sayılı Kanunun 27/5 inci maddesinde hizmet bedelinin serbest meslek faaliyetiyle ilgili meslek teşekkülünce tespit edilmiş tarifede gösterilen ücretten düşük olamayacağı hüküm altına alındığından davacının tarifede belirlenen ücret üzerinden katma değer vergisi beyan etmesi gerektiği, buna göre davacı tarafından mükelleflere verilen hizmetler dikkate alınarak her ay için yeniden katma değer vergisi matrahı hesaplandığı, öte yandan, davacının yıl içinde sadece bir işçi olmak üzere toplam otuzdokuz işgünü işçi çalıştırdığı gözönüne alındığında gider kaydedilen giyim harcamalarının demirbaş niteliğinde olduğundan sözedilemeyeceği, 2004 yılı gelirinin % 5 ini geçmeyecek miktarda sağlık ve eğitim harcamalarının gider olarak yazılması gerekirken tamamının gider yazılması nedeniyle bu kısma isabet eden indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin reddedildiği, bu şekilde yeniden düzenlenen beyan tablosu uyarınca vergi ziyaı cezalı katma değer vergilerinin salındığı, ancak, davacı tarafından belgesi düzenlenip beyan edilmiş ücretlerin dışında tahsil edildiği halde beyan edilmeyen ücretin olduğuna dair somut bir tespitin olmadığından tarhiyatın bu kısmında hukuka uyarlık bulunmadığı, giyim harcamalarına ait katma değer vergisi ile sağlık ve eğitim giderlerine ait faturalarda yer alan ve beyan edilen gelirin %5 ini aşan harcamalara dair katma değerlerine ilişkin indirimlerin reddinde hukuka aykırılık bulunmadığı, Anayasa Mahkemesince 213 sayılı Kanunun 344/2. maddesinin iptaline karar verilmesi nedeniyle vergi ziyaı cezasının gecikme faizsiz olarak hesaplanması gerektiği gerekçesiyle davanın kısmen reddine karar verilmiştir. Davalı İdare, yapılan tarhiyatın hukuka uygun olduğunu ileri sürerek kararın kabule ilişkin kısmının bozulmasını istemektedir.

Savunmanın Özeti : Savunma verilmemiştir.

Tetkik Hakimi Yavuz Şen'in Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, temyize konu mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Eren Sonbay'ın Düşüncesi : İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen Mahkeme kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüşüldü:

KARAR : 2004 yılı işlemleri incelenen davacı hakkında düzenlenen inceleme raporu uyarınca 2004/1 ila 7, 9 ila 12, 2005/3 üncü dönemleri için salınan katma değer vergisi ile kesilen vergi ziyaı cezasının kaldırılması istemiyle açılan davanın kısmen reddine karar veren Vergi Mahkemesi kararının kabule ilişkin kısmı temyiz edilmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 27 nci maddesinin 5 inci fıkrasında, serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa hizmetin bedelinin bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamayacağı öngörülmüş, aynı Kanunun 10 uncu maddesinin c bendinde, kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her iki kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması vergiyi doğuran olay olarak belirlenmiştir. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 46 ncı maddesinde, ücretin meslek mensuplarının hizmetlerine karşılık olan meblağı ifade ettiği, ücretin asgari miktarının tarife ile belirleneceği, tarifelerin Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe gireceği hüküm altına alınmıştır. 2004 yılı Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Asgari Ücret Tarifesi 31.12.2003 tarih ve 25333 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Dosyanın incelenmesinden serbest muhasebeci mali müşavirlik yapan ve 2004 yılı işlemleri katma değer vergisi yönünden incelenen davacının Resmi Gazete'de yayımlanan 2004 yılı serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik asgari ücret tarifesinde belirlenen tutarların altında tahsilat yaptığı, 3065 sayılı Kanunun 27/5 inci maddesinde hizmet bedelinin serbest meslek faaliyetiyle ilgili meslek teşekkülünce tespit edilmiş tarifede gösterilen ücretten düşük olamayacağı hüküm altına alındığından davacının tarifede belirlenen ücret üzerinde katma değer vergisi beyan etmesi gerektiği, buna göre davacı tarafından mükelleflere verilen hizmetler dikkate alınarak her ay için yeniden hesaplanan katma değer vergisi vergisi matrahı üzerinden tarhiyatın yapıldığı, Vergi Mahkemesince, davacı tarafından belgesi düzenlenip beyan edilmiş ücretlerin dışında tahsil edildiği halde beyan edilmeyen ücretin olduğuna dair somut bir tespitin olmadığından tarhiyatın bu kısmında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle cezalı verginin bu kısmının kaldırılmasına karar verildiği anlaşılmıştır.

Ancak, davacının verdiği hizmet bedelinin 3065 sayılı Kanunun 27/5 nci maddesi uyarınca 31.12.2003 tarih ve 25333 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2004 yılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Asgari Ücret Tarifesinde belirlenen ücretten düşük olamayacağından davacının tarifede belirlenen ücret üzerinden katma değer vergisi beyan etmesi gerekmektedir. Bu itibarla, davacı tarafından mükelleflere verilen serbest meslek hizmeti karşılığı asgari ücret tarifesinde belirlenen ücret dikkate alınarak her ay için hesaplanan katma değer vergisi matrah farkı üzerinden yapılan tarhiyatın bu kısmında hukuka aykırılık görülmemiştir.

SONUÇ : Bu nedenle, davalı İdarenin temyiz isteminin kabulüyle Ankara 4. Vergi Mahkemesinin 26.1.2007 günlü ve E:2005/1451, K:2007/145 sayılı kararının kabule ilişkin kısmının bozulmasına, 26.10.2009 gününde oybirliğiyle karar verildi.

.

DŞ. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 21.11.2008 Tarih ve E. 2008/522, K. 2008/738

ÖZET: Meslek mensuplarının, Vergi Usul Kanununun mükerrer 227. maddesine dayanan sorumluluğu borçtan sorumluluktur. Beyannameleri ve işlemleri meslek mensuplarınca imzalanıp onaylanan vergi yükümlüleri tarafından ödeme yapılması, bu sorumluluğun miktarını azaltıcı veya kaldırıcı etki yaratmaktadır.

Bir vergi yükümlüsü adına tahakkuk edip, kesinleşmiş kamu alacağından Vergi Usul Kanununun mükerrer 227. maddesi uyarınca müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulan meslek mensupları hakkında bu nedenle yapılan takibe ödeme emri düzenlenerek başlanması yasa gereğidir.

Meslek mensuplarının; kendileri yönünden sorumluluğun bulunmadığı ya da kalktığı yönündeki iddiaların Vergi Usul Kanununun mükerrer 227. maddesi ve bu konuda yürürlüğe konulmuş genel tebliğler ile sorumluluğu gerektiren hukuksal durum da gözetilerek ödeme emrine karşı açılacak davada incelenmesi gerekirken, davacı adına düzenlenen ödeme emrinin, meslek mensubu adına ihbarname düzenlenmemesi nedeniyle iptali yolundaki ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.

İstemin Özeti : Yeminli mali müşavir olan ve tam tasdik sözleşmesi imzaladığı şirketin bir kısım hasılatını kayıt ve beyan dışı bırakması nedeniyle salınan cezalı kurumlar vergisi ile fon payı ve gecikme faizinden müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulan davacı adına düzenlenen ödeme emri davaya konu yapılmıştır.

Davayı inceleyen Mersin Vergi Mahkemesi, 16.2.2006 günlü ve E:2005/318, K:2006/352 sayılı kararıyla; 213 sayılı Yasanın mükerrer 227'nci maddesinde, beyannameyi imzalayan meslek mensuplarının, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyama bağlı salınacak vergi ve cezalardan, mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları kurala bağlandığından, mükelleflerle birlikte aynı usullere göre takibi gerekeceği ve ancak bu şekilde yeminli mali müşavirlerin yargı mercileri önünde iddia ve savunma haklarını kullanmalarına olanak sağlanacağı, davacının 1999 yılına ilişkin kurumlar vergisi tasdik raporunu düzenlediği ... Anonim Şirketinin aktifinde kayıtlı makine ve teçhizatı ile üzerinde fabrika binası bulunan arsayı satmasına karşın, bu satış işlemini ve hasılatını kayıt ve beyan dışı bırakarak kurum kazancını ortaklara dağıttığının vergi inceleme raporu ile tespiti üzerine re'sen salınan cezalı vergiler şirket adresinde tebliğ edilemediğinden, ilanen tebliğ olunduğu ve Hazineye intikal ettirilmeyen vergi, ceza ve gecikme faizinden müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulan davacıdan tahsili için dava konusu ödeme emrinin düzenlendiği anlaşılmakta ise de, davacı adına öncelikle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 34'üncü maddesi uyarınca ihbarname yoluyla tarhiyat yapılması gerekirken, bu kurala uyulmaksızın doğrudan cebren takibe başlanmasında hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu ödeme emrini iptal etmiştir.

Vergi idaresinin temyiz istemini inceleyen Danıştay Üçüncü Dairesi, 1.10.2007 günlü ve E:2006/3972, K:2007/2562 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 227'nci maddesinde, Maliye Bakanlığının vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyeti getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konulan itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya, bu uygulamalara

ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğunun ve beyannameyi imzalayan veya tasdik raporu düzenleyen meslek mensuplarının, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyama bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacağının kurala bağlandığı, söz konusu maddenin verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığınca yayımlanan (4) sayılı Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğin "Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğun Tesbiti" başlıklı (V) işaretli bölümünün (B) bendinde, müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen meslek mensupları hakkında vergi dairelerince yapılacak takibatın, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacağının ve tahakkuku kesinleşen vergi ve cezanın tahsiline yönelik olacağının belirtildiği, bu düzenlemelerin birlikte değerlendirilmesinden, meslek mensuplarının sorumluluğunun, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlayacağının, kesinleşmiş bir kamu alacağından müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulan meslek mensupları adına yeniden ihbarname düzenleme zorunluluğunun bulunmadığı, takibe konu alacağın miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşip kesinleşmediği araştırılmadan ve davacının iddialarının kendisine ödeme emri tebliğ olunan kişi tarafından ileri sürülebilecek iddialar kapsamında olup olmadığı incelenmeden verilen kararda hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle, kararı bozmuştur.

Mersin l. Vergi Mahkemesi, 26.12.2007 günlü ve E:2007/1118, K:2007/2088 sayılı kararıyla, ödeme emrinin iptali yolundaki ilk kararında ısrar etmiştir.

Karar, vergi dairesi tarafından temyiz edilmiş, yeminli mali müşavirlerin sorumluluğunun tasdik raporu düzenledikleri mükellefler adına salınan cezalı vergilerin kesinleşmesinden sonra başlatıldığı, ihbarname düzenlenmesine gerek olmadığı, ödeme emrinin yasaya uygun olduğu ileri sürülerek bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti: Savunma verilmemiştir.

Danıştay Tetkik Hâkimi Gönül SAYIN'ın Düşüncesi: Danıştay Üçüncü Dairesince verilen bozma kararında yer alan nedenler doğrultusunda ısrar kararının bozulması gerektiği düşünülmüştür.

Danıştay Savcısı Sefer YILDIRIM'ın Düşüncesi: İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen Mahkeme ısrar kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

KARAR : Yeminli mali müşavir olan davacının, kurumlar vergisi beyannamesi tasdik raporunu düzenlediği... Anonim Şirketinin işlemleri incelendiğinde, kazancının bir kısmını noksan beyan etmesinden dolayı yapılan cezalı tarhiyatın kesinleşmesi nedeniyle bu borçtan müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulan davacı adına düzenlenen ödeme emrinin iptali

yolundaki vergi mahkemesi ısrar kararı temyiz edilmiştir.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun meslek mensuplarına vermiş olduğu yetkiye ilişkin mali sorumluluğu düzenleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 227 nci maddesinde; Maliye Bakanlığının; vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya, bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu kurala bağlanmıştır.

3568 sayılı Yasa uyarınca yetkilendirilmiş meslek mensuplarının, Vergi Usul Kanununun mükerrer 227'nci maddesinin ilk fıkrasında öngörülen ve ikinci fıkrasında Maliye Bakanlığına usul ve esaslarını belirleme yetkisi tanınan vergi beyannamelerinin imzalanmasından veya tasdik raporlarının düzenlenmesinden doğan sorumlulukları, aynı maddenin üçüncü fıkrasında düzenlenmiştir. Bu düzenlemede meslek mensupları, imzalanan beyannameler veya düzenlenen tasdik raporlarındaki bilgilerin, defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi kaybına bağlı olarak, vergi mükellefi adına salınacak vergi, kesilecek ceza ve uygulanacak gecikme faizlerinden asıl mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmuştur.

Meslek mensupları, beyannamelerini imzaladıkları yahut tasdik raporu düzenledikleri mükellefler adına salınacak vergi, kesilecek ceza ve uygulanacak gecikme faizinden müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulduklarından, Vergi Usul Kanununun mükerrer 227'nci maddesinin ikinci fıkrasında usul ve esaslarını belirleme yetkisi tanınan ve birinci fıkrada öngörülen bu konudaki zorunluluk hakkında Maliye Bakanlığınca yayımlanan genel tebliğlerde kapsamı ayrı ayrı belirtilen imza ve tasdikten doğan sorumlulukla ilgili takibe vergi yükümlüsü hakkındaki takibin kesinleşmesinden sonra başlanacağı duyurulmuştur.

Meslek mensuplarının, Vergi Usul Kanununun mükerrer 227. maddesine dayanan sorumluluğu borçtan sorumluluktur. Beyannameleri ve işlemleri meslek mensuplarınca imzalanıp onaylanan vergi yükümlüleri tarafından ödeme yapılması, bu sorumluluğun miktarını azaltıcı veya kaldırıcı etki yaratmaktadır. Kaldı ki, bir borçtan müştereken ve müteselsilen sorumlulukta müteselsil borçlular, tahakkuk etmiş ve vadesi geçmiş alacağın tahsil edilmemiş kısmından, asıl borçluya rücu olanağı bulunmak üzere sorumlu tutulduğundan, yükümlü sıfatıyla ödenmesi gereken bir borcun tarafı da olamazlar. Tüm bu nedenlerle, bir vergi yükümlüsü adına tahakkuk edip, kesinleşmiş kamu alacağından Vergi Usul Kanununun mükerrer 227'nci maddesi uyarınca müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulan meslek mensupları hakkında bu nedenle yapılan takibe ödeme emri düzenlenerek başlanması yasa gereğidir.

Meslek mensuplarının; kendileri yönünden sorumluluğun bulunmadığı ya da kalktığı yönündeki iddiaların Vergi Usul Kanununun mükerrer 227'nci maddesi ve bu konuda yürürlüğe konulmuş genel tebliğler ile sorumluluğu gerektiren hukuksal durum da gözetilerek ödeme emrine karşı açılacak davada incelenmesi gerekirken, davacı adına düzenlenen ödeme emrinin, meslek mensubu adına ihbarname düzenlenmemesi nedeniyle iptali yolundaki ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.

SONUÇ : Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulü ile Mersin 1.Vergi Mahkemesinin 26.12.2007 günlü ve E:2007/1118, K:2007/2088 sayılı ısrar kararının bozulmasına, yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 21.11.2008 gününde oybirliği ile karar verildi.

DŞ. Vergi Dava Daireleri 21.3.2008 Tarih ve E. 2007/319, K. 2008/212

Özeti: Yasal defter ve kayıtlar arasında bulunması zorunlu olmayan ve yeminli mali müşavirlere ibraz edilmeyen belgelere dayanılarak saptanan matrah farkından dolayı, yeminli mali müşavirin müşterek ve müteselsil olarak sorumlu tutulamayacağı hakkında.

Temyiz Eden: Kavaklıdere Vergi Dairesi Müdürlüğü

Karşı Taraf: ……..…

İstemin Özeti : Yeminli mali müşavirlik yapan davacı adına, işlemlerini tasdik ettiği … Dış Ticaret Limited Şirketi hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu üzerine tarhiyat öncesi uzlaşılan ancak vadesinde ödenmeyen amme alacağının tahsili için müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla ödeme emri düzenlenip tebliğ edilmiştir.

Ankara 4.Vergi Mahkemesi 11.4.2005 günlü ve E:2004/931, K:2005/493 sayılı kararıyla; 3568 sayılı Kanunun 12 nci maddesinin 4 üncü fıkrasına göre yeminli mali müşavirlerin, yaptıkları tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilen cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacakları, bu sorumluluğun Borçlar Kanununun tam teselsül hükümlerine göre belirleneceği, Borçlar Kanunundaki haksız fiil sorumluluğuyla ilgili kurallar esas alındığında, yeminli mali müşavirlerin yaptığı tasdikten sorumlu tutulabilmesi için; tasdikin doğru olmaması, tasdik için gerekli özenin gösterilmemesi, vergi ziyaının ortaya çıkması ve tasdikin doğru olmaması ile vergi ziyaı arasında illiyet bağnın bulunması gerektiği, buna göre, denetim işini mevzuata uygun yapan yeminli mali müşavirlerin sorumlu tutulamayacakları, incelenen olayda, … Dış Ticaret Limited Şirketinin işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen raporda, şirketin 2002 yılında sattığı 304 adet temizlik robotunu, alış ve satış kayıtlarında göstermediği, bunlara ilişkin alış ve satış faturalarının 2003 yılında düzenlendiğinin tespit edildiği, inceleme elemanınca bu tespitin, kurumun müşteri departmanından alınan müşteri listesinde yer alan bilgilerden ve müşteri ifadelerinden hareketle yapıldığı, saptanan matrah farkı üzerinden, kurum ile vergi idaresi arasında tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlandığı, uzlaşılan vergilerin ödenmemesi üzerine de dava konusu ödeme emrinin düzenlendiğinin anlaşıldığı, davacının şirketin resmi kayıtlarında bulunmayan gizli alım ve satımları bilmesine olanak olmadığı, kendisine bildirilmeyen stokların da davacının yaptığı envanterde tespiti yapılamacağından, bu konuda da davacıya atfedilecek bir kusurun bulunmadığı, öte yandan aynı konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığının bildirimi üzerine Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odasınca davacı hakkında yapılan disiplin kovuşturmasında, disiplin kuruluna sevke gerek olmadığına karar verildiği, bu nedenle davacının bilgisi dışında ve kanuni defter ve belgelerde yer almayan işlemler nedeniyle sorumlu tutulmasına olanak bulunmadığı gerekçesiyle ödeme emrinin iptaline karar vermiştir.

Vergi dairesi müdürlüğünün temyiz istemini inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesi 29.11.2005 günlü ve E:2005/1293, K:2005/2286 sayılı kararıyla; yeminli mali müşavirlerin işlemlerini tasdik ettikleri mükelleflerle ilgili olarak karşıt inceleme dahil her türlü inceleme ve araştırma yetkilerinin bulunduğu, tasdik esnasında kasten veya mesleğin gerektirdiği yetki ve mesleki özenin gösterilmemesi sonucu vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde, mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla ödeme emri ile takip edilebilecekleri, bu alacağın takibine ihbarname ile başlanılmasına gerek bulunmadığı, davacının

tam tasdik sözleşmesi yaparak işlemlerini tasdik ettiği … Dış Ticaret Limited Şirketinin 2002 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu, inceleme elemanının pazarlama departmanından edindiği müşteri listeleri ile yasal defter ve belgeleri karşılaştırılarak ihtilaflı dönemde satışını yaptığı bir kısım emtia için 2003 yılında belge aldığı ve bunlara ait satış faturalarını da bu yılda düzenlediği saptanarak matrah farkı tespit edildiği, bu belgelerin arama ile ele geçirilmediği, inceleme yetkisi bulunan davacının da bu belgelere her zaman ulaşabileceği, ayrıca davacının kendisinin de tespitinde hazır bulunduğu fiili envanterin usulüne uygun olarak yapılmadığı, bu nedenle, işlemlerini tasdik ettiği mükellefle ilgili olarak yaptığı incelemede gerekli olan mesleki özen ve sorumluluğu göstermediği açık olduğundan, ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezalardan müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla ödeme emri ile takibinde hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle mahkeme kararını bozmuştur.

Bozma kararına uymayan Ankara 4.Vergi Mahkemesi 2.2.2007 günlü ve E:2006/1874, K:2007/266 sayılı kararıyla; davanın kabulü yolundaki kararında ısrar etmiştir.

Davalı idare, vadesinde ödenmeyen vergi ve cezaların müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatı nedeniyle davacıdan tahsili için düzenlenen ödeme emrinin yasal olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Savunmanın Özeti : Savunma verilmemiştir.

Danıştay Tetkik Hakimi Abdurrahman GENÇBAYın Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar ısrar kararının bozulmasını sağlayacak durumda görülmediğinden istemin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı İbrahim ERDOĞDUnun Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinin 1 inci fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine girmediğinden vergi dairesi temyiz isteminin reddi ile temyiz konusu Vergi Mahkemesi ısrar kararının onanması gerekeceği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

Yeminli mali müşavir olan davacının, işlemlerini tasdik ettiği … Dış Ticaret Limited Şirketinin işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen inceleme raporunda önerilen ve tarhiyat öncesi uzlaşılan ancak vadesinde ödenmeyen vergi ve cezaların tahsili için müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla adına düzenlenip, tebliğ edilen ödeme emrini iptal eden vergi mahkemesi ısrar kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 nci maddesinin (1) işaretli fıkrasında, 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarınca mükelleflerin beyannamelerinin imzalatılması ve işlemlerinin tasdik edilmesi konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiş olup, maddenin (2) işaretli fıkrasında ise, beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensuplarının, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden, mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacağı kurala bağlanmış, 3568 sayılı Kanunun 12 nci maddesinde de aynı yönde düzenleme

yer almıştır.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12 nci maddesine dayanılarak düzenlenen, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 4 üncü maddesinde tasdikle ilgili açıklamalara yer verilmiş, tasdikin tanımı, "gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlara 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" olarak yapılmış, maddenin üçüncü fıkrasında ise, tasdik edilmiş konu ve belgelerin kamu idaresinin yetkililerince tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Yönetmeliğin 5 inci maddesinde tasdikin amacı belirlendikten sonra, 12 nci ve müteakip maddelerde yeminli mali müşavirlerin yetkileri ve tasdike ilişkin kanıt toplama ve denetim teknikleri açıklanmıştır.

18 Sıra Nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinde de, yeminli mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumluluğunun vergi inceleme raporunda tespit edileceği ve takibatın vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra tahsile yönelik olarak başlayacağı belirtilmiştir.

Öte yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 nci maddesinde, yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmaması durumunda kabul edilmiştir. Bu maddeler birlikte değerlendirildiğinde yeminli mali müşavirlerin sorumluluğunun kapsamı belirlenirken, inceleme elemanınca 213 sayılı Kanunun 4369 sayılı Kanunla değişik 256 ncı maddesinin son cümlesinin ve yeminli mali müşavirlik mesleğinin gereği olan mesleki özenin söz konusu tasdik işlemlerinde yerine getirilip getirilmediğinin de dikkate alınması gerekmektedir.

Dosyada mevcut inceleme raporunda, davacının tam tasdik sözleşmesi yaparak işlemlerini tasdik ettiği … Dış Ticaret Limited Şirketinin 2002 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu, şirketin pazarlama departmanından alınan müşteri listeleri ile yasal defter ve belgeler karşılaştırılarak, ilgili yılda satışı yapılan 304 adet temizlik robotu için 2003 yılında belge alındığı ve buna ilişkin faturaların da bu yılda düzenlendiği saptanarak matrah farkı tespit edilmiştir. İnceleme sonucu bulunan matrah farkı, mükellef firmanın pazarlama departmanından alınan müşteri listelerinin incelenmesi sonucu bulunmuştur. Bu belgeler, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda sayılan ve mükelleflerin düzenlemek ya da tutmak zorunda olduğu belgelerden olmayıp, şirketin kendi iç işleyişini izlemek için tutulan özel kayıtlardır. Bu nedenle, söz konusu müşteri listeleri, mükellefin kendiliğinden ibraz etmemesi halinde, yeminli mali müşavir olan davacının, düzenleyeceği tasdik raporu ile ilgili olarak bilmesi gereken belgeler arasında yer almamaktadır. Davacı tarafından mükellef şirket hakkında düzenlenen tasdik raporunun hazırlanması sırasında da davacıya bu nitelikte bir belge verilmediği anlaşıldığından, bu belgede yer alan kayıtlar nedeniyle, davacının mesleki özen sorumluluğunu gereği gibi yerine getirmediğinden söz etmeye olanak bulunmamaktadır.

Buna göre, yasal defter ve kayıtlar arasında bulunması zorunlu olmayan ve yeminli mali müşavire ibraz edilmeyen belgelere dayanılarak saptanan matrah farkından dolayı yeminli mali müşavirin müşterek ve müteselsil olarak sorumlu tutulmasına olanak bulunmadığın-

dan, davacı adına düzenlenen ödeme emrinde hukuka uygunluk görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin reddine, 21.3.2008 gününde esasta ve gerekçede oyçokluğu ile karar verildi.

KARŞI OY

Israr kararının Danıştay Dördüncü Dairesince verilen bozma kararında yer alan gerekçe ve esaslar uyarınca bozulması gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.

KARŞI OY

X- 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 341 nci maddesinin 1 inci fıkrasında, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yönünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi vergi ziyaı olarak ifade edilmiş, 3 üncü fıkrasında ise, yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesinin veya tamamlanmasının veyahut haksız iadenin geri alınmasının ceza uygulanmasına mani teşkil etmeyeceği hükmüne yer verilmiş, aynı Kanunun 344 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında da, mükellef veya sorumlu tarafından 341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyaına sebebiyet verilmesi vergi ziyaı suçu olarak tanımlandıktan sonra 2 nci fıkrada, vergi ziyaı suçu işleyenlere vergi ziyaı cezası kesileceği belirtilmiştir.

Öte yandan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde, kurumlar vergisinin, birinci maddede yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı öngörülmüş, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinde ise, bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet fark olduğu açıklanarak, vergi sistemimizde dönemsellik ilkesinin geçerli olduğu ifade edilmiştir.

Dosyanın incelenmesinden, davacının yeminli mali müşavirliğini yaptığı … Dış Ticaret Limited Şirketinin 2002 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu, pazarlama departmanından alınan müşteri listeleri ile yasal defter ve belgeler karşılaştırılarak ilgili yılda satışı yapılan 304 adet temizlik robotu için 2003 yılında satış faturası düzenlendiği ve vergi inceleme raporunun sonuç bölümünde, 2003 yılı kayıtlarına intikal ettirilen maliyet, gider ve hasılat rakamlarının, mükellef kurum tarafından düzenlenecek kurumlar vergisi beyannamesinde 2003 yılı kurum kazancının tespiti noktasında dikkate alınmaması gerektiğinin belirtildiği anlaşılmaktadır. Bu durumda, 2002 yılında kayıt ve beyan dışı bırakılan kazanç 2003 yılında dikkate alınarak hesaplanacak olan kurumlar vergisinin davacıdan takibi mümkün değildir. Ancak, 2002 yılında kurumlar vergisi noksan tahakkuk ettirildiğinden vergi ziyaına sebebiyet verildiği de açıktır. Bu nedenle, davacının temyiz isteminin kısmen kabulü ile mahkemenin ısrar kararının vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi yönünen bozulması gerektiği oyu ile karara katılmıyorum.

KARŞI OY

XX- Yeminli mali müşavir olan davacının işlemlerini tasdik ettiği limited şirket hakkında düzenlenen inceleme raporu üzerine tarhiyat öncesi uzlaşılan, ancak vadesinde ödenme-

yen amme alacağının tahsili amacıyla müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla davacı adına düzenlenen ödeme emrinin iptali yolundaki vergi mahkemesi ısrar kararı davalı idarece temyiz edilmiştir.

Tasdikten doğan sorumluluğun düzenlendiği 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 nci maddesinde; meslek mensuplarının, düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacakları; 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavairlik Kanununun 12 nci maddesinde de, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu oldukları, yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları, kurala bağlanmıştır.

Öte yandan, Vergi Usul Kanununun Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın düzenlendiği Ek 11 inci maddesinde, Maliye Bakanlığının vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebileceği, tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılamayacağı ve hiçbir merciye şikayette bulunulamayacağı belirtilmiştir.

Bu hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden, meslek mensuplarının tasdikten doğan sorumluluğunun, resen veya ikmalen salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerine ilişkin olduğu, mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşma suretiyle kabul ederek, dava açmadan ve hiçbir merciye şikayette bulunmadan ödemeyi taahhüt ettikleri noksan beyan edilen vergi ve buna ilişkin ceza ve gecikme faizlerinden, meslek mensuplarının sorumlu tutulamayacağı sonucuna varıldığından, mükellef tarafından tarhiyat öncesi uzlaşılan vergi, ceza ve gecikme faizlerinin tahsili amacıyla müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla davacı adına düzenlenen ödeme emrinin iptali yolundaki vergi mahkemesi kararına yönelik temyiz isteminin, bu gerekçeyle reddi gerektiği görüşüyle, karara gerekçe yönünden katılmıyorum.

.

DŞ. 3D. 22.03.2006 Tarih ve E. 2006/220, K. 2006/768

ÖZET: Yeminli mali müşavir olan davacının düzenlediği tasdik raporu ile haksız katma değer vergisi iadesi alınmasına sebebiyet verdiğinden bahisle, adına müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla düzenlenen ödeme emri düzenlenmiştir. 6183 sayılı Yasanın 5 inci maddesi uyarınca takip edilen amme alacağının asıl borçlu şirketin mükellefi bulunduğu vergi dairesi müdürlüğünün vermiş olduğu yetkiye dayanılarak niyabeten davacının mükellefi olduğu vergi dairesi müdürlüğünce ödeme emri düzenlenmesi hukuka aykırı bulunmadığından aksi gerekçeyle verilen kararın bozulması gerekir.

İstemin Özeti : Yeminli mali müşavir olan davacının düzenlediği tasdik raporu ile haksız katma değer vergisi iadesi alınmasına sebebiyet verdiğinden bahisle, adına müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla düzenlenen ödeme emrini; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun kapsamına giren vergi, resim ve harçlardan kaynaklanan Devlete ait kamu alacakları hakkında tahsil işlemleri ile bu alacakların güvence altına alınması için gerekli diğer işlemlerin yapılmasına, vergi mükellefinin bağlı olduğu vergi dairesinin yetkili olduğu, yasal düzenlemelerde yetki kuralının takip edilmesi gereken kişiye değil, takibin konusu olan verginin mükellefine göre belirlendiği, olayda, ödeme emri ile istenen kamu alacağının asıl borçlusu davacının işlemlerini tasdik ettiği ... Dış Ticaret ve Turizm Limited Şirketi olduğundan söz konusu alacakla ilgili olarak 6183 sayılı Kanunda öngörülen takip ve tahsil işlemlerinin yapılmasına bu şirketin katma değer vergisi yönünden bağlı olduğu Kocamustafapaşa Vergi Dairesinin yetkili olması karşısında davacının mükellefi olduğu davalı Seyhan Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından ödeme emri düzenlenmesinde yasalara uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle iptal eden Adana 2. Vergi Mahkemesinin 7.4.2004 gün ve E:2003/1223, K:2004/368 sayılı kararının; 6183 sayılı Kanunun 5 inci maddesi hükmü uyarınca niyabeten ödeme emri düzenlenmesinde yasalara aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti : Savunma verilmemiştir.

Tetkik Hakimi : Ahmet Derin

Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar Vergi Mahkemesi kararının bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Savcı : İbrahim Erdoğdu Düşüncesi : İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen Mahkeme kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince işin gereği görüşülüp düşünüldü:

KARAR : 1998 Mart dönemi için, katma değer vergisi iadesi tasdik raporlarını düzenlediği ... Dış Ticaret ve Turizm Limited Şirketi hakkında düzenlenen inceleme raporuna dayanılarak, haksız iade edilen katma değer vergisinin, gecikme faizinin ve kaçakçılık cezasının tahsili amacıyla müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla yeminli mali müşavir olan davacı adına düzenlenip tebliğ edilen ödeme emrini iptal eden vergi mahkemesi kararı temyiz edil-

miştir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 1 inci maddesinde, devlete, vilayet özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait mahkeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi feri amme alacakları ile bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümlerinin tatbik olunacağı öngörülmüştür.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun serbest muhasebeci, serbest muhasebeci ve mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlere vermiş olduğu yetkiye ilişkin mali sorumluluğu düzenleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 227 nci maddesinde; Maliye Bakanlığının; vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya, bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu belirtilmiş, aynı maddede beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensuplarının, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyama bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacağı kurala bağlanmıştır.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun "Tahsilata Selahiyetli Tahsil Dairesi" başlıklı 5 inci maddesinde, takibatın, alacaklı amme idaresinin mahalli tahsil dairesince yapılacağı; borçlu veya malları başka mahallerde bulunduğu takdirde, tahsil dairesinin borçlunun veya mallarının bulunduğu mahalde yapılacak takipleri o mahaldeki aynı neviden amme idaresinin tahsil dairelerine niyabeten yaptıracağı hükmüne yer verilmiştir.

Olayda, yeminli mali müşavir olan davacının, hakkında katma değer vergisi iadesi tasdik raporu düzenlediği ... Dış Ticaret ve Turizm Limited Şirketine ait yeminli mali müşavir raporunun doğru olmaması nedeniyle haksız yere katma değer vergisi iadesi yapıldığı, adı geçen şirket ve ortaklarına ulaşılamadığından gereğinin yapılarak bilgi verilmesinin 1.9.2003 gün ve 23383 sayılı yazı ile Kocamustafapaşa Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından davacının bağlı bulunduğu Seyhan Vergi Dairesi Müdürlüğüne bildirilmesi üzerine bu vergi dairesi tarafından müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla davacı adına ödeme emri düzenlenmiştir.

Bu durumda 6183 sayılı Yasanın 5 inci maddesi uyarınca takip edilen amme alacağının asıl borçlusu ... Dış Ticaret ve Turizm Limited Şirketinin mükellefi bulunduğu Kocamustafapaşa Vergi Dairesi Müdürlüğünün vermiş olduğu yetkiye dayanılarak niyabeten davacının mükellefi olduğu Seyhan Vergi Dairesi Müdürlüğünce ödeme emri düzenlenmesinde yasalara aykırılık bulunmadığından ödeme emrinin yetkisiz vergi dairesi müdürlüğünce düzenlendiği gerekçesiyle iptali yolunda verilen karar hukuka uygun düşmemiştir.

SONUÇ : Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulü ile Adana 2. Vergi Mahkemesinin 7.4.2004 gün ve E:2003/1223, K:2004/368 sayılı kararının bozulmasına, 492 sayılı Harçlar Kanununun 13 üncü maddesinin (£)bendi parantez içi hükmü uyarınca alınması gereken harç dahil olmak üzere yargılama giderlerinin yeniden verilecek kararda karşılanması gerektiğine 22.03.2006 gününde oybirliğiyle karar verildi.

.

DŞ. 9D. 19.10.2005 Tarih ve E. 2002/172, K. 2005/2934

Özeti: Karşıt inceleme yetkisi bulunmayan yeminli mali müşavirlerin düzenledikleri tasdik raporunun kapsamıyla sorumlu oldukları gözardı edilerek bu yetki ve sorumlulukların tebliğlerle genişletilmesi suretiyle faturaların içeriğinden ve haksız olarak alınan KDV'lerden sorumlu tutulamayacakları Hk.

Temyiz İsteminde Bulunan: ……..... Vergi Dairesi Müdürlüğü

Karşı Taraf: .....

İstemin Özeti: Davacı adına, verdiği teyit yazısı ile haksız iade alınmasına sebebiyet verdiğinden bahisle 3568 sayılı Yasanın 12. maddesi uyarınca tarh edilen katma değer vergisinin terkini istemiyle açılan davayı; davacının teyit verdiği firma ile arasında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesi uyarınca bir irtibat, organizasyon veya vergi kaçırmaya yönelik bir ilişkinin bulunduğu yolunda bir tespit bulunmadığından yapılan tarhiyatta isabet görülmediği gerekçesiyle kabul eden .... Vergi Mahkemesinin 26.9.2001 tarih ve 2001/1330 sayılı kararının; davacının haksız iade alınmasına neden olan organizasyon içinde bulunduğu tespit edildiğinden müteselsilen sorumluluk esasına göre yapılan tarhiyatın yerinde olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti: Yasal dayanaktan yoksun olan temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmaktadır.

Danıştay Savcısı ....'ın Düşüncesi: İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen Mahkeme kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Tetkik Hakimi ....'ın Düşüncesi: İleri sürülen iddialar usule ve hukuka uygun Vergi Mahkemesi kararının bozulmasını gerektirecek nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerekeeği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dokuzuncu Dairesince işin gereği görüşüldü:

Uyuşmazlıkta Yeminli Mali Müşavir olan davacının verdiği teyit raporu ile haksız katma değer vergisi iadesi alınmasına sebebiyet verildiğinden bahisle borçlu firma ile birlikte vergi borçları için müştereken ve müteselsilen sorumlu tutularak adına tarh edilen katma değer vergisinin terkini istemiyle açılan davayı kabul eden vergi mahkemesi kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12. maddesinin 4. fıkrasında; yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu oldukları, yaptıkları tastikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamıyla sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken müteselsilen sorumlu oldukları, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin kapsamını, düzenleyecekleri raporda açıkça belirtecekleri kurala bağlanmıştır. Aynı maddenin 1. fıkrasında; tasdik konuları, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların

teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin; mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğu ve hesapların denetim standartlarına göre incelenmesi olarak belirtilmiş, 2. fıkrada ise; tasdik edilecek belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenlenmesi öngörülmüştür.

3568 sayılı Yasanın 12. maddesine dayanılarak yürürlüğe konulan ve 21.1.1990 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 20. maddesinde de; tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirlerin tasdik kapsamları ile sınırlı olmak üzere tasdikin doğruluğundan sorumlu oldukları belirtilmiştir. 3568 sayılı Kanunda öngörülen sorumluluk, Vergi Usul Kanununda mevcut "Vergi Sorumluluğu" müessesesinden değişik niteliğe sahiptir. Yeminli mali müşavirler için getirilen sorumluluk, belge ile ilgili ödevleri yerine getirmekten kaynaklanan bir işleve sahip olmayıp, vergilendirmeye esas alınacak belge, kayıt nizamı ve matrah tespitinde dikkate alınması gereken işlemlerin muhasebe usul ve esaslarına, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğunu sağlamaya yöneliktir. 3568 sayılı Kanunun 12. maddesinin 4. fıkrasında, yeminli mali müşavirlerin, yaptıkarı tasdikin doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilen cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları belirtildiğinden, mükellefle birlikte ve aynı usullere göre takibi gerekeceği anlaşılmaktadır. Yeminli Mali Müşavir, tasdikin doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi ve bunun cezasından "mükellefle birlikte" sorumlu tutulduğundan, bu sorumluluğu 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 ziyaı nedeniyle takip için önce vergi mükellefi hakkında takibat yapılıp bunun kesinleşmesini ve kamu alacağının tahsil edilebilir hale gelmesini beklemeye ve ancak bundan sonra yeminli mali müşavirin takibi için gerekli işlemlerin yapılacağının kabulüne olanak vermemektedir.

Vergi Usul Kanununun 134. maddesinde, vergi incelemesinden maksadın, "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamak" olduğu belirtilmiş, 135. maddesinde de, vergi incelemesi yapmaya hesap uzmanlarının, hesap uzman muavinlerinin, ilin en büyük mal memurunun, vergi denetmenlerinin, vergi dairesi müdürlerinin, ve stajyer gelirler kontrolörlerinin yetkili oldukları ismen sayılarak belirtilmiştir. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun "Mesleğin Konusu" başlıklı 2 nci maddesinde; yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak, belgelerine dayanılarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik gibi işleri yapma yanında, aynı Kanunun 12 nci maddesine göre çıkartılacak Yönetmelik çerçevesinde tasdik işleri yapmak olduğu belirtilmiştir. Anılan 12 nci maddeye dayanılarak çıkarılan Yönetmeliğin 7 nci maddesinde, tasdiki yapılabilecek konu ve belgeler belirtilmiş 8. maddesinde yeminli mali müşavirler tasdik konuları ile ilgili olarak karşıt incelemeler yapabilir" denilmiş, 10 uncu maddesinde ise "ilgililerce yaptırılacak tasdik hizmetinin tasdik sözleşmesine bağlanması" gerektiği açıklanmıştır.

Yeminli mali müşavirlerin, “tasdik konuları ile ilgili olarak” yapabilecekleri “karşıt incelemeler”, Vergi Usul Kanununun 134 ve 135 inci maddeleri karşısında, üçüncü kişilerden defter ve belge ibrazını istemeye yetkili olmadıklarından “vergi incelemesi” niteliğinde görmek, ya da kanuna rağmen yönetmelik uyarınca böyle bir yetkiye sahip olduklarını kabul etmek mümkün değildir. Bu hükümle yeminli mali müşavirlere ancak, mali mevzuatta yer alan teşvik, indirim, istisna ve muafiyetler yönünden tasdiki yapılabilecek olan belgeler nedeniyle, bu belgelerin dayanağı olan, idarenin tespit ve işlemlerini resmi merciler nezdinde inceleme ya da mercilerden bilgi isteme yetkisi verildiği kabul edilebilir. Beyanname ve bildirimlerle ilgili tasdik işlemi, bu belgelerin yükümlülerin kayıtlarına uygunluğunun beyanı dışında bir anlam ifade etmez. Kanunda, yükümlü kayıtlarına esas alan belgelerin gerçeği ifade edip etmediğini, “karşıt inceleme” ile araştırma görev ve yetkisini yeminli mali müşavirlere veren ya da bu anlama gelen bir hüküm yer almamıştır. Bu nedenle, önceki genel tebliğlerde, örneğin 1 Sıra No’lu Genel Tebliğin D/5 bölümünde, “işin niteliği ve işletmenin türüne göre, tasdike dayanak yapılan belgelerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olup olmadığı araştırılarak, şüphelenilen durumlarda ilgililerin mükellefiyet kayıtları vergi dosyalarından ve diğer kamu idarelerinden bilgi alınarak tetkik edilecektir.” denilmekle yetinilmiştir. “Tasdike ilişkin usul ve esas” olarak nitelendirilemeyecek olan bu yöndeki bir düzenlemenin, Kanun 12 nci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığınca yapılabileceğinin kabulü de mümkün değildir. Esasen Yönetmeliğin, “Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkileri” başlıklı 12 nci maddesi de, “karşıt inceleme” nin, tasdikle sınırlı olmak üzere kamu idare ve müesseselerinden bilgi alınmak suretiyle yürütüleceğini göstermektedir. Sonuç olarak Kanun, yeminli mali müşavirlere “vergi incelemesi”, dolayısıyla tasdik sözleşmesi yaptıkları yükümlüler dışındaki kişi ve kurumlar nezdinde “karşıt inceleme” yetkisi tanımadığı gibi yönetmelikte yer alan hükümler de bu tarzda bir incelemeye olanak sağlayacak nitelikte değildir.

Yönetmeliğin tasdikin kapsamını belirleyen 7/c maddesinde yeminli mali müşavirlerce katma değer vergisi mevzuatı yönünden tasdiki yapılabilecek konu ve belgelerin, katma değer vergisi beyannameleri ve ekleri, iade hakkı doğuran işlem ve belgeler ile Maliye Bakanlığınca gerek görülecek katma değer vergisine ilişkin diğer işlem ve belgeler olduğu belirtilmiştir.

Dosyada mevcut inceleme raporunda; .... Ltd. ŞTi. nezdinde yapılan karşıt incelemelerde, mal alımlarının sahte faturalara dayandığı, haksız vergi iadesi alındığı davacı tarafından verilen keyit yazısında satış faturalarının gerçek olduğu bildirilerek haksız katma değer vergisi iadesi alınmasına neden olduğundan iade alınan katma değer vergisi ile vergilere bağlı olarak kesilecek ceza ve gecikme faizlerinden sorumlu tutulması gerektiği belirtilmiştir. Karşıt inceleme yetkisi bulunmayan yeminli mali müşavirlerin, düzenledikleri tasdik raporunun kapsamıyla sınırlı olarak sorumlu oldukları gözardı edilerek ve bu yetki ve sorumlulukların tebliğlerle genişletilmesi suretiyle faturaların içeriğinden ve haksız olarak iade alınan katma değer vergilerinden de sorumlu tutulmaları mümkün değildir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin reddine .... Vergi Mahkemesinin 24.9.2001 tarih ve 2001/1330 sayılı kararının onanmasına 19.10.2005 tarihinde oybirliği ile karar verildi.

.

DŞ. 4D. 09.03.2005 Tarih ve E. 2004/1877, K. 2005/347

ÖZET: Vergi beyannamesini imzalayan serbest muhasebeci, mali müşavir ve yeminli mali müşavirler, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkacak vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Davacının muhasebeciliğini yaptığı şirketin 2000, 2001 ve 2002 yılları işlemlerinin incelenmesi sonucu, şirketin işyeri adresinin sürekli kapalı olduğu, ortakların ikametgah adreslerinde bulunamadığı, şirketin sermayesi varlıkları, işyerinin konumu ve işçi durumu gibi hususların bu kapasitede bir faaliyetin yürütülmesi için uygun olmadığı, tarh dosyasındaki beyan ve bildirimlerin ticari hayatın gereklerine uymadığı belirtilerek, şirketin gerçek bir mal teslimine dayalı ticari faaliyetinin olmadığı, sahte fatura ticareti yapmak amacıyla kurularak mükellefiyet tesis ettirdiği sonucuna ulaşıldığı, Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 nci maddesine göre şirket beyannamelerini imzalayan muhasebecilerin, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından doğan, bir başka ifadeyle defter kayıt ve belgeleri ile beyannamelerin birbirleriyle tutarsız olmasından kaynaklanan bir sorumluluk olduğu dikkate alındığında dava konusu ödeme emri içeriği cezanın, beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından kaynaklanmayıp, şirketin düzenlediği faturalar karşılığında % 5 komisyon geliri elde ettiği varsayımına dayandığından bu madde uyarınca davacının sorumluluğundan söz edilemeyeceği gerekçesiyle ödeme emrinin iptaline

İstemin Özeti : Davacının muhasebeciliğini yaptığı Yaka Metal Hurda İnşaat Nakliyat Plastik Pazarlama Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi›nin 2000 yılına ilişkin defter ve belgelerinin incelenmesi sonucu sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura düzenlendiği ileri sürülerek geçici vergi üzerinden kesilen vergi ziyaı cezasının kesinleşmesi ve alacağın şirketten tahsil edilememesi üzerine müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla davacı adına ödeme emri düzenlenip tebliğ edilmiştir. Denizli Vergi Mahkemesi 23.6.2004 günlü ve E:2004/26, K:2004/241 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu›nun mükerrer 227 nci maddesinde, vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu›na göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatılması mecburiyeti getirmeye Maliye Bakanlığı›nın yetkili kılındığını, bu suretle beyannameyi imzalayan meslek mensuplarının imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkacak vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacaklarının öngörüldüğü, davacının muhasebeciliğini yaptığı şirketin 2000, 2001 ve 2002 yılları işlemlerinin incelenmesi sonucu, şirketin işyeri adresinin sürekli kapalı olduğu, ortakların ikametgah adreslerinde bulunamadığı, şirketin sermayesi varlıkları, işyerinin konumu ve işçi durumu gibi hususların bu kapasitede bir faaliyetin yürütülmesi için uygun olmadığı, tarh dosyasındaki beyan ve bildirimlerin ticari hayatın gereklerine uymadığı belirtilerek, şirketin gerçek bir mal teslimine dayalı ticari faaliyetinin olmadığı, sahte fatura ticareti yapmak amacıyla kurularak mükellefiyet tesis ettirdiği sonucuna ulaşıldığı, davacının anılan şirketle sözleşme yapmadan 2000/Kasım -2001/Eylül dönemi arasında muhasebeciliğini yaptığı, en son 2001/Eylül yevmiye defterini kaydettiği, bu tarihden sonraki beyannamelerin yine davacı tarafından doldurulmakla beraber imza atmadığı, ancak

mükellefle olan muhasebeci ilişkisinin devam ettiği hususlarına da düzenlenen raporda yer verildiği,Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 nci maddesine göre şirket beyannamelerini imzalayan muhasebecilerin, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından doğan, bir başka ifadeyle defter kayıt ve belgeleri ile beyannamelerin birbirleriyle tutarsız olmasından kaynaklanan bir sorumluluk olduğu dikkate alındığında dava konusu ödeme emri içeriği cezanın, beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından kaynaklanmayıp, şirketin düzenlediği faturalar karşılığında % 5 komisyon geliri elde ettiği varsayımına dayandığından bu madde uyarınca davacının sorumluluğundan söz edilemeyeceği gerekçesiyle ödeme emrinin iptaline karar vermiştir. Davalı İdare, vergi beyannamelerinin Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce imzalanmasına ilişkin 1 sıra nolu Tebliğde, Serbest Muhasebecilerin bilerek kullandıkları veya araştırmayı gerektirmeden sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğu anlaşılan belgelerden, işletmenin kapasitesine uygun olmayan belgelerden serbest muhasebecilerin sorumlu olacaklarının öngörüldüğünü, davacının beyannamelerini imzaladığı şirketin sahte fatura düzenlediğinin tespitinin harici araştırmayı gerektirmediğini ileri sürmekte, kararın bozulmasını istemektedir.

Savunmanın Özeti : Yasal dayanaktan yoksun bulunan temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

Tetkik Hakimi H.Gül Yılmaz'ın Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, temyize konu mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı İbrahim Erdoğdu'nun Düşüncesi : İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, isteminin reddi ile temyiz edilen Mahkeme kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüşüldü:

KARAR : Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.

SONUÇ : Bu nedenle, temyiz isteminin reddine 9.3.2005 gününde esasta ve gerekçede oyçokluğuyla karar verildi.

KARŞI OY

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 1 inci maddesinde kanunun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin

ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak olarak belirtilmiş ve bu kanun hükümlerine göre meslek icrasına hak kazananlara, "Serbest Muhasebeci", "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir", "Yeminli Mali Müşavir" denileceği, 2/A maddesinde de muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu düzenlenmiştir. Meslek mensuplarının sorumlulukları ise 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 nci maddesi ile belirlenmiştir. Bu madde de, Maliye Bakanlığının; vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya, bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu, bu hükme göre beyannameyi imzalayan meslek mensuplarının, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacağı öngörülmüştür.

213 sayılı kanunun mükerrer 227 inci maddesine göre şirket beyannamelerini imzalayan meslek mensuplarının sorumlulukları imzaladıkları beyannamede yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından doğması nedeniyle, serbest muhasebeci mali müşavirler, imzaladıkları beyannamede yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygunluğunu tesbit edebilmeleri için mükellefler tarafından kendilerine ibraz edilen belgelerin, muhasebe kurallarına uygun olarak, kanuni defterlere kaydedilmesinden ve mali tablolara aktarılmasından ve harici araştırmayı gerektirmeden sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de sorumlu olacakları gibi, miktar ve tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgelerin de kullanılmaması hususuda meslek mensubunun sorumluluğu kapsamındadır.

Davacının muhasebeciliğini yaptığı Limited Şirketi'n işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen inceleme raporunda işyeri adresinin sürekli kapalı olduğu, şirket ortaklarının ikametgah adreslerinde bulunamadığı, şirketin sermayesi, varlıkları, işyerinin konumu , işçi durumu gibi hususların faturalara konu nitelikte faaliyetin yürütülmesi için uygun olmaması nedeniyle sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura ticareti yaptığı sonucuna varılarak şirket hakkında yapılan cezalı tarhiyatlar kesinleşmiştir. 3598 sayılı Kanunda sayılan meslek mensuplarından olan davacı, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura düzenleyen şirketin, beyannamelerini imzalamıştır. Beyannameyi imzalayan meslek mensubunun, imzaladığı beyannamede yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygunluğunun sağlanması hususu sadece yüzeysel bir inceleme ile değil, yukarıda belirtilen şekilde olması gerekir.

Bu durumda davacının, beyannamelerini imzaladığı Limited Şirketin sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediğini sorumluluğu gereği bilmesi gerekeceğinden, müşterek ve müteselsil sorumlu olarak hakkında düzenlenen ödeme emrinde hukuka aykırılık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle vergi mahkemesi kararının bozulması gerektiği görüşüyle karar karşıyım.

KARŞI OY

Davacının muhasebeciliğini yaptığı ..... İnşaat Nakliyat Plastik Pazarlama Sanayi ve Ti-

caret Limited Şirketi'nin 2000 yılına ilişkin defter ve belgelerinin incelenmesi sonucu sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura düzenlendiği ileri sürülerek geçici vergi üzerinden kesilen vergi ziyaı cezasının kesinleşmesi ve alacağın şirketten tahsil edilememesi üzerine müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla davacı adına ödeme emri düzenlenip, tebliğ edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227 nci maddesinde, beyannameyi imzalayan muhasebeciler imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğu öngörülmüştür.

İncelenen olayda ise, davacının sorumluluğu, beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından kaynaklanmamaktadır. Bu nedenle, mahkeme kararının, şirketin düzenlediği faturalar karşılığında % 5 komisyon geliri elde ettiği varsayımına dayanılarak kesilen cezadan davacının yukarıda sözü edilen Yasa hükmü uyarınca sorumluluğundan söz edilemeyeceği gerekçesi hukuka uygundur. Ancak davacı, müşterek ve müteselsil sorumluluğu kapsamında ödeme emri düzenlenerek takibe başlanılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 34 üncü maddesinde, ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin ihbarname ile ilgililere tebliğ edileceği öngörülmüştür. 3568 sayılı Kanunun 12 nci ve Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227 nci maddesinde düzenlenen müşterek ve müteselsil sorumluluk idareye, vergi alacağının tahsili için sorumlulardan dilediğine müracaat edebilme olanağı sağladığı gibi, aynı zamanda sorumlulardan her ikisinin birden takibine de imkan verdiğinden , meslek mensuplarının, mükellef tarafından ileri sürülebilecek iddia ve savunmalar ile kendi görevinin amaç ve kapsamı çercevesinde ileri sürülebilecek kimi iddiaları idareye karşı ileri sürülebilmesi, ancak tarhiyat anından itibaren takip edilmeleri ile mümkündür.

Bu nedenle, davacı adına ihbarname düzenlenmeden ödeme emrinin düzenlenmesinin yasal olmadığı, Mahkeme kararının sonucu itibarıyla yerinde olduğu görüşüyle kararın gerekçesine karşıyım.

.

DŞ. 4D. 14.02.2005 Tarih ve E. 2004/2404, K. 2005/207

ÖZET: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227 nci maddesinde düzenlenen müşterek ve müteselsil sorumluluk hükümleri kapsamında yeminli mali müşavir olan davacının sorumluluğunun, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlayacağı, kesinleşmiş bir kamu alacağı için de müşterek ve müstesil sorumlu tutulan meslek mensupları adına yeniden ihbarname düzenleme zorunluluğunun bulunmadığı hakkında.

İstemin Özeti : Yeminli mali müşavir olan davacının tam tasdik sözleşmesi imzaladığı şirketin komisyon karşılığı sahte fatura düzenlediği ve tarhiyatın kesinleştiği ileri sürülerek müşterek ve müteselsil sorumluVERGİDEN sıfatıyla 1999 yılı gelir (stopaj) vergisi, fon payı, gecikme faizi ve vergi ziyaı cezasının tahsili amacıyla davacı adına ödeme emri düzenlenip, tebliğ edilmiştir. İstanbul 4. Vergi Mahkemesi, 9.9.2004 günlü ve E:2004/827, K:2004/1754 sayılı kararıyla; 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 55 inci maddesi uyarınca ödeme emri düzenlenebilmesi için vergi borcunun tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından geçmesi, vadesi geldiği halde ödenmemiş olması gerektiği, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 34 üncü maddesinde ikmalen veya re'sen tarh edilen vergilerin ihbarname ile ilgililere tebliğ edileceğinin öngörüldüğü, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12 nci maddesinde öngörülen sorumluluğun müteselsil olmasının idareye vergi alacağının tahsili için sorumlulardan dilediğine müracaat edebilme olanağı sağladığı gibi aynı zamanda sorumlulardan her ikisinin birden takibine de imkan verdiği, yeminli mali müşavirlerin müştereken ve müteselsilen sorumluluklarında, mükellef tarafından ileri sürülebilecek iddia ve savunmaları idareye karşı ileri sürebilmelerinin tarhiyat anından itibaren takip edilmeleri ile mümkün olduğu, davacı hakkında bu düzenlemeler dikkate alınmadan ödeme emri düzenlemesinin yasal olmadığı,davacı adına önce ihbarname düzenlenmesi gerektiği, tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından geçmeyen borcun kesinleşmesinden söz edilemeyeceği gerekçesiyle ödeme emrinin iptaline karar vermiştir.Davalı İdare, yeminli mali müşavirlerin sorumluluğunun ödemeye yönelik olduğunu, mükellef ve mali müşavir adına tahakkuk işlemlerinin ayrı ayrı yapılmasının pek çok sakıncalarının ortaya çıkacağını, davacının tasdikten dolayı sorumlu olmadığı şeklindeki iddialarının ödeme emri aşamasında da incelenebileceğini ileri sürmekte, kararın bozulmasını istemektedir.

Savunmanın Özeti : Yasal dayanaktan yoksun bulunan temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

Tetkik Hakimi H. Gül Yılmaz'ın Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, temyize konu mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı A.Kemal Terlemezoğlu'nun Düşüncesi : İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüşüldü:

KARAR : 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 1 inci maddesinde kanunun amacı, 2/A maddesinde muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu düzenlenmiştir. Meslek mensuplarının sorumlulukları ise 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 nci maddesi ile belirlenmiştir. Bu madde de, Maliye Bakanlığının; vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya, bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu, bu hükme göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensuplarının, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacağı öngörülmüştür.

Ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227 nci maddesinin verdiği yetkiye dayalı olarak Maliye Bakanlığınca yayımlanan 18 Sıra No'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğin II-B/2 bölümünde; müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen meslek mensupları hakkında vergi dairelerince yapılacak takibatın, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacağı ve tahakkuku kesinleşen vergi ve cezanın tahsiline yönelik olacağı açıklanmıştır.

Söz konusu düzenlemelerin birlikte değerlendirilmesinden,meslek mensuplarının sorumluluğunun, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlayacağı, kesinleşmiş bir kamu alacağı için de müşterek ve müstesil sorumlu tutulan meslek mensupları adına yeniden ihbarname düzenleme zorunluluğunun bulunmadığı anlaşılmaktadır.

Olayda, takibe konu vergi alacağının miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşip kesinleşmediği, kesinleşmiş ise davacının iddialarının kendisine ödeme emri tebliğ olunan kişi tarafından ileri sürülebilecek iddialar kapsamında olup olmadığı incelemeden, mahkeme kararında yazılı gerekçelerle iptal edilmesinde isabet görülmemiştir.

SONUÇ : Bu nedenle, İstanbul 4. Vergi Mahkemesinin 9.9.2004 günlü ve E: 2004/827, K:2004/1754 sayılı kararının bozulmasına 14.2.2005 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

AZLIK OYU

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar mahkeme kararının dayandığı gerekçeler karşısında yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak nitelikte görülmediğinden karara karşıyım.

4325 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin a fıkrasındaki istisnadan yararlanan davacının 2001 yılı kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz etmediği ileri sürülerek istisna hükümlerinden yararlandırılmaması sonucu salınan kurumlar vergisi ve kesilen vergi ziyaı cezası, davacının 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun ilgili maddeleri uyarınca matrah artırımında bulunması nedeniyle düzeltme fişi ile terkin edilerek kurum kazancının ortaklara dağıtıldığı kabul edilip, gelir (stopaj) vergisi salınmış, fon payı hesaplanmış, vergi ziyaı cezası kesilmiştir. Ordu Vergi Mahkemesi 1.3.2004 günlü ve E:2003/331, K:2004/64 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227 nci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığının vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerleme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını yeminli mali müşavir tasdik raporu ibrazı şartına bağlayabileceği kabul edilse de düzenlenecek tasdik raporunun amacı, tastık hizmeti verilen mükellefin mükerrer 227 nci maddede sayılan konu ile ilgili şartları taşıyıp, taşımadığı, yararlanılacak konunun ne olduğu ile olayın gerçek mahiyetinin araştırılarak tespit edilmesi dışında bir anlamı olmadığı, 4325 sayılı Kanunda öngörülen bir istisnadan yararlanabilmek için ön koşul oluşturma yetkisi içermediği, Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 nci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 30 sıra nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği ile 4325 sayılı Kanundan yararlanılabilmek için yeminli mali müşavir tasdik raporunun vergi dairesine verilmesi zorunluluğu getirilmesinin istisnadan yararlanabilmek için Kanunda öngörülmeyen bir şartın idari işlemle getirilmesi anlamını taşıdığı, davacının 4325 sayılı Kanunda öngörülen koşulları taşıdığının tartışmasız olduğu ve bu istisnadan yararlanılması için yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz mecburiyeti gibi bir şartın yer almadığı, Tebliğle getirilen düzenlemenin 4325 sayılı Kanundan yararlanmanın ön koşulu olduğu ve yeminli mali müşavir tasdik raporu ibrazının zorunlu bulunduğu kabul edilse dahi, beyannamenin kabulü sırasında veya daha sonra Vergi Dairesi İşlem Yönergesinin 44 üncü maddesinin 3 numaralı bendi uyarınca tasdik raporu eksikliğinin fark edilmesi halinde davalı idarece, eksikliğin davacı şirkete süre verilmek suretiyle bir yazı ile tamamlatılması yoluna gidilmesi ve yararlanılmak istenilen istisnaya ilişkin olarak 4325 sayılı Kanundaki şartların yerine getirip getirmediği ile yararlanılacak istisnanın gerçek tutarının ne olduğu konulan araştırılarak olayın gerçek mahiyetinin ortaya konulmasının zorunlu olduğu, bu yollara başvurulmadan salt beyanname ekinde yeminli mali müşavir tasdik raporu sunulmaması nedeniyle davacı şirketin 4325 sayılı Kanundaki istisnadan yararlandırılmamasında isabet olmadığı gerekçesiyle tarhıyatın kaldırılmasına karar vermiştir. Davalı İdare, Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 nci maddesine göre yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz edilmemesi nedeniyle davacının 4325 sayılı Kanundaki istisnadan yararlandırılmaması sonucu yapılan tarhiyatın yasal olduğunu ileri sürmekte, kararın bozulmasını istemektedir.

Savunmanın Özeti: Savunma verilmemiştir.

Tetkik Hakimi H. Gül Yılmaz'ın Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, temyize konu mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı İbrahim Erdoğdu'nun Düşüncesi: İdare ve yergi mahkemelerin-

ce verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, isteminin reddi ile temyiz edilen Mahkeme kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüşüldü:

213 sayılı Vergi Usul Kanununa 4008 sayılı Kanun'un 6 ncı maddesiyle eklenen mükerrer 227 nci maddenin 2 nci bendinde Maliye Bakanlığı'nın vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerleme, 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 yetkili olduğu ve bu bende göre yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibrazı şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükelleflerin tasdike konu haktan yararlanamayacakları, ancak Maliye Bakanlığının tasdik raporlarının ibraz süresini iki aya kadar uzatabileceği öngörülmüştür. Bu maddenin yürürlük tarihi 6.7.1994 olarak belirlenmiştir.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12 nci maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak hazırlanan, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 7 nci maddesi ile, yeminli mali müşavirlerce vergi mevzuatı yönünden tasdiki yapılabilecek olan konu ve belgelerin belirlendiği, bu maddenin 1 inci fıkrasının "Mali Mevzuatta Yer alan Teşvik, İndirim, İstisna ve Muafiyetler Yönünden" başlıklı (G) bendinin g/ alt bendinde ise diğer teşvik indirim, istisna ve muafiyetlerle ilgili işlemlerin tasdik kapsamında yer alabileceğinin belirtildiği, maddenin son fıkrasında ise, tasdike ilişkin olarak aranacak bilgi şekil şartlan ile tasdike ilişkin diğer usul ve esasların Bakanlıkça çıkarılacak tebliğlerle belirleneceği öngörülmüştür. Maliye Bakanlığı bu yetkiye dayanarak 30 sıra nolu Tebliği yayımlamıştır. Bu Tebliğ de 4325 sayılı Kanunun 3/a maddesindeki istisna ile ilgili işlemler yeminli mali müşavirlerin tasdik edeceği konular kapsamına alınmıştır.

30 sıra nolu Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinde 4325 sayılı Kanunun 3/a maddesindeki istisnadan yararlanılması yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen tasdik raporu ibraz şartına bağlanmıştır. Bu düzenleme Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 inci maddesinin 2 nci fıkrasında yer alan ve bu madde ile yararlanılması yeminli mali müşavir tasdik raporu ibrazı şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükelleflerin tasdike konu haktan yararlanamayacaklarına ilişkin hükme paralel bir düzenleme olduğundan idari işlemle istisnadan yararlanılması için ön koşul oluşturulması söz konusu değildir. Ancak maddede tasdik raporunun ne zaman ibraz edileceği konusunda bir açıklamaya yer verilmemiş olup, Vergi Dairesi İşlem Yönergesinin 44 üncü maddesi uyarınca elden verilen beyannamelerde beyanname ve eklerindeki bilgilerin, beyannameye bağlanması gerekli olan eklerin eksik olması halinde bu eksikliklerin beyannamenin alınması sırasında mükellefe tamamlattırılması

öngörülmüştür. Bu durumda ilgili dönem beyannamesinin alınması sırasında 4325 sayılı Kanundaki istisna hükmünden yararlanılabilmesi için yeminli mali müşavir tasdik raporu ibrazının zorunlu olduğunun bildirilmesi ve bir süre verilmek suretiyle bu eksikliğin tamamlatılması yoluna gidilmesi gerekmekte iken, beyanname verme tarihinde tasdik raporu istenilmeyerek davacının istisna hükümlerinden yararlandırılmamasında isabet bulunmamaktadır. Nitekim davacı yeminli mali müşavir tasdik raporunu 23.12.2003 tarihinde davalı idareye ibraz etmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 227 nci maddesinde bu raporun ne zaman ve ne Şekilde ibraz edileceğine ilişkin bir düzenlemeye yer verilmediği, sadece ibraz süresinin iki aya kadar uzatılabileceğinin ifade edildiği ve Vergi Dairesi İşlem Yönergesinin 44 üncü maddesinde beyanname ekindeki eksikliklerin tamamlatılması gerektiği dikkate alındığında vergi dairesince davacı beyanda bulunduğunda tasdik raporunun süre belirtilerek istenmesi ve ibraz edilmezse tasdike konu haktan yararlandırılmaması gerekmektedir. Bu nedenle temyiz isteminin reddine, 7.2.2005 gününde oybirliğiyle karar verildi.

Yeminli mali müşavir olan davacıya 6 ay süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası verilmesine yönelik Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Disiplin Kurulu kararı ile bu karara süresi içerisinde herhangi bir itiraz olmadığından, Oda Disiplin Kurulu kararının kesinleştiğine ilişkin TÜRMOB Disiplin Kurulunun 17.01.2002 gün ve 2002/735/268 sayılı işleminin iptali istemiyle açılan davada, 3568 sayılı Yasanın 2 ve 12/4 maddeleri ile Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 20. maddesi ve Vergi Usul Kanununun 134. maddesinden söz edilerek, dosyanın incelenmesinden, yeminli mali müşavir olan davacının müşavirliğini yaptığı Frukon Gıda Maddeleri Ulus Nak. San.A.Ş.'nin 1998 yılı Ağustos ve Eylül dönemi Katma Değer Vergisi iade tasdik raporlarının düzenlenmesi sırasında yeterli karşıt inceleme yapmadan gerçeğe aykırı olarak tasdik ettiği gerekçesiyle davaya konu işlemin tesis edildiği anlaşılmışsa da, karşıt inceleme yapma yetkisi bulunmayan davacının, anılan Katma Değer Vergisi tasdik raporunu ilgili mevzuat çerçevesinde yeterli inceleme ve araştırmayı yapmak suretiyle düzenlediği sonucuna varıldığından, dava konusu disiplin cezasında mevzuata uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu işlemi iptal eden Ankara 5. İdare Mahkemesinin 09.09.2003 gün ve E:2002/1238, K:2003/984 sayılı kararının; vergi dairesi yazısı bulunmamasına rağmen, davacının bu yazıyı aldığı varsayılarak hüküm kurulmasında hukuka uyarlık olmadığı ileri sürülerek, 2577 sayılı Yasanın 49. maddesi uyarınca temyizen incelenerek bozulması istemidir.

Savunmanın Özeti: Savunma verilmemiştir.

Danıştay Tetkik Hakimi Mesude GÜNDÜZ'ün Düşüncesi: Temyiz başvurusu, yeminli mali müşavir olan davacıya 6 ay süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası verilmesine yönelik işlemi iptal eden İdare Mahkemesi kararının bozulması istemine ilişkindir.

Dosyanın incelenmesinden, müşavirlik yaptığı Frukon Anonim Şirketinin tasdik raporlarını gerekli ve yeterli incelemeyi yapmadan düzenleyen davacı hakkında tesis edilen işlemde hukuka aykırılık bulunmadığından, dava konusu işlemi iptal eden İdare Mahkemesi kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir

Danıştay Savcısı Ahmet Yahya ÖZDEMİR'in Düşüncesi: Yeminli mali müşavir olan davacıya karşıt nceleme ve vergi dairesi teyidi olmadan K.D.V İnceleme raporu düzenlediği gerekçesiyle verilen 6 ay geçici mesleki faaliyetten alıkoyma cezasını iptal eden İdare Mahkemesi kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

Davacının tabi olduğu mevzuat gereği, diğer mükellefler nezdinde direkt karşıt inceleme yetkisi bulunmamakta ise de, olayda Ağustos-Eylül 1998 dönemine ilişkin K.D.V I raporlarına esas olmak üzere ilişkili yükümlülerin dökümüne dair vergi dairesinden ve gerekli ise diğer resmi kurumlardan bilgi istenilmesine yönelik olarak, düzenlemelerde Y.M.M. yetkili kılındığından, olayda, davacının yasal sorumluluğunun bulunmadığının kabulü mümkün bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, temyiz konusu kararın bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Sekizinci Dairesince işin gereği görüşüldü:

Uyuşmazlık, Yeminli mali müşavir olan davacıya 6 ay süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası verilmesine yönelik Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Disiplin Kurulu kararı ile bu karara süresi içerisinde herhangi bir itiraz olmadığından, Oda Disiplin Kurulu kararının kesinleştiğine ilişkin TÜRMOB Disiplin Kurulu işleminin iptali isteminden kaynaklanmaktadır.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12. maddesinin 4. fıkrasında, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu oldukları hükme bağlanmış, 2.1.1990 gün ve 20390 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konulan, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 8. maddesinin 2. fıkrasında da yeminli mali müşavirlerin tasdik konuları ile ilgili olarak karşıt İncelemeler yapabilecekleri düzenlenmiştir.

Öte yandan, 3568 sayılı Yasanın Disiplin Cezalarını düzenleyen 48. maddesinin c bendinde ise, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, mesleki sıfatı saklı kalmak şartıyla altı aydan az, bir yıldan çok olmamak üzere mesleki faaliyetten alıkoyma olarak tanımlanmış, 22.6.1990 gün ve 20556 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliğinin İle maddesinde de, yeminli mali müşavirlerin tasdik yetkisini gerçeğe aykırı olarak kullanmış olduğunun, Maliye Bakanlığınca tespit edilmesi hali, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezasını gerektiren haller arasında sayılmıştır.

Dosyanın incelenmesinden, yeminli mali müşavir olan davacının, müşavirliğini yaptığı Kayseri Defterdarlığı Erciyes Vergi Dairesi mükellefi Frukon Anonim Şirketinin, 1998 yılı Ağustos ve Eylül dönemi Katma Değer Vergisi iadesi tasdik raporlarının düzenlenmesi sırasında yeterli karşıt inceleme yapmadan, başka bir anlatımla, Örkan Tekstil Sanayi Ticaret Anonim Şirketine ait alış faturalarının gerçek olup olmadıkları konusunda incelemeler yapmadan gerçeğe aykırı olarak tasdik yaptığı gerekçesiyle davaya konu cezanın verildiği anlaşılmıştır.

Olayda, İdare Mahkemesince karşıt inceleme yetkisi bulunmayan davacı hakkında tesis edilen işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu işlem iptal edilmişse de, davacının, müşavirliğini yaptığı şirketin alış faturalarının sahibi olan firmaların defter ve belgelerini inceleme konusunda yetkisi yoksa da bu firmaların durumları konusunda vergi daireleri ve diğer resmi kurumlardan bilgi alabilecekleri doğaldır.

Nitekim, dosyada mevcut 25.9.2000 gün ve 720/9 sayılı Vergi İnceleme Raporunda da davacının müşavirliğini yaptığı Frukon Anonim Şirketinin alış faturalarının sahibi Örkan Tekstil Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketinin herhangi bir mal ve hizmet satışı olmaksızın komisyon karşılığı sahte fatura düzenlemek amacı ile kurulmuş paravan bir firma olduğu belirtilmiştir.

Bu durumda, gerekli araştırma ve inceleme yapmadan tasdik raporu düzenleyen davacı hakkında tesis edilen işlemde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, Ankara 5. İdare Mahkemesi kararının bozulmasına, dosyanın yeniden bir karar verilmek üzere anılan Mahkemeye gönderilmesine 29.6.2004 gününde oybirliği ile karar verildi.

DŞ: 9D. 27.05.2004 Tarih ve E. 2002/4498, K. 2004/3636

Özeti: Yeminli Mali Müşavir olan meslek mensubunun yasa gereği müteselsilen sorumlu olması nedeniyle mükellefle aynı usul ve esaslara göre takibi gerekeceği, bu nedenle adına düzenlenecek ihbarname ile tarhiyat yapılmaksızın ödeme emri tebliğ edilemeyeceği Hk.

Temyiz İsteminde Bulunan: ..... Vergi Dairesi Müdürlüğü

Karşı Taraf: .....

Vekili: Av. .....

İstemin Özeti: Yeminli mali müşavir olan davacı hakkında düzenlediği katma değer vergisi iade raporu ile haksız katma değer vergisi iadesi alınmasına sebebiyet verdiğinden bahisle müteselsil sorumlu sıfatıyla adına düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davayı; 3568 sayılı Kanunun 12/4. maddesi hükmü uyarınca; yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilen cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları belirtildiğinden mükellefle birlikte ve aynı usule göre takibi gerekeceği, bu durumda tasdik yetkisini gerçeğe aykırı olarak kullandığından bahisle ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezalar nedeniyle, mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olan davacı yeminli mali müşavir adına önce ihbarname ile tarhiyat yapılıp alacak tahakkuk ettikten sonra ödeme emri düzenlenmesi gerekirken doğruda ödeme emri düzenlenip tebliğ edilmesinde isabet bulunmadığı gerekçesiyle kabul ederek ödeme emrini iptal eden .... Vergi Mahkemesinin 30.4.2002 tarih ve 2002/843 sayılı kararının; yeminli mali müşavir olan davacının ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan asıl yükümlü ile müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğu bu nedenle doğrudan ödeme emri tanzimi ve tebliğinin yerinde bulunduğu ileri sürülerek bozulması istemidir.

Savunmanın Özeti: Yasal dayanaktan yoksun olan temyiz isteminin reddi gerekeceği savunulmuştur.

Danıştay Savcısı ....'ün Düşüncesi: İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen Mahkeme kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Tetkik Hakimi ....'ın Düşüncesi: İleri sürülen iddialar usule ve hukuka uygun Vergi Mahkemesi kararının bozulmasını gerektirecek nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerekeceği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar, sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına 27.5.2004 tarihinde oybirliği ile karar verildi.

.

DŞ. 4D. 27.05.2004 Tarih ve E. 2003/2051, K. 2004/1263

ÖZETİ: Yararlanılan yatırım indirimi ile ilgili yeminli mali müşavir tasdik raporunun süresinde ibraz edilmemesi halinde, idarece, tasdik raporunun istenmesi, ibraz edilmemesi halinde bu haktan yararlandırılmaması gerektiği hakkında

Temyiz Eden: Boğaziçi Kurumlar Vergi Dairesi Başkanlığı İSTANBUL

Karşı Taraf: …….. Kimya ve Makina Sanayi Temsilcilik ve Dış Ticaret Limited Şirketi

İstemin Özeti: 1999 yılı için yararlanılan yatırım indirimiyle ilgili olarak yeminli mali müşavir tasdik raporunu süresinden sonra ibraz ettiği ileri sürülen davacı adına yatırım indiriminden yararlandırılmamak suretiyle kurumlar vergisi salınmış, fon payı hesaplanıp, vergi ziyaı cezası kesilmiştir. İstanbul 6. Vergi Mahkemesi 13.05.2003 gün ve E: 2002/1459, K: 2003/1821 sayılı kararıyla; 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu hükümleri uyarınca, yükümlülerin vergiye tabi belgelerini yeminli mali müşavirlerce tastik ettirme zorunluluğu öngörülmediği ancak bu konuda tanınan yetkiyle mükelleflerin vergi idaresi karşısındaki durumlarını hafifletici ve açıklayıcı bir olanak sağlandığı, nitekim 12 nci maddenin 3 üncü fıkrasında belirtildiği gibi, tasdik edilmiş belgelerin, tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş belge sayılacağının belirtildiği, bu nedenle, yeminli mali müşavirlerin tasdik işlemlerini zorunlu hale getirmenin mümkün olmadığı ayrıca, Kanun'da bazı hususların yönetmeliklerce ve idarece düzenleneceği yolunda hüküm bulunması, istisna ve indirimlerden yararlanabilmek için kanunda öngörülmeyen hiç bir şartın idari işlemle getirilebileceğinin kabulünü gerektirmeyeceğinden yeminli mali müşavir tasdik raporunun süresinden sonra verildiği ve ancak ilgili yıla ait olması gerekirken 1999 ve 2000 yılları için düzenlendiğinden söz edilerek yapılan tarhiyatta isabet görülmediği gerekçesiyle vergi ve cezaların kaldırılmasına karar vermiştir. Davalı İdare, yapılan tarhiyatın usul ve yasaya uygun olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Savunmanın Özeti: Savunma verilmemiştir.

Tetkik Hakimi Hülya Z.Yıldırım'ın Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, temyize konu mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı A.Kemal Terlemezoğlu'nun Düşüncesi: İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, isteminin reddi ile temyiz edilen Mahkeme kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüşüldü:

Yatırım indirimine ilişkin yeminli mali müşavir tasdik raporunu süresinden sonra ibraz eden davacının yatırım indirimi hakkından yararlandırılmaması suretiyle yapılan tarhiyatı kaldıran mahkeme kararının bozulması istenilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununa 4008 sayılı Kanun'un 6 ncı maddesiyle eklenen mükerrer 227 nci maddenin 2 nci bendinde Maliye Bakanlığı'nın vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerleme, 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 yetkili olduğu ve bu bende göre yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibrazı şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükelleflerin tasdike konu haktan yararlanamayacakları ancak, Maliye Bakanlığının tasdik raporlarının ibraz süresini iki aya kadar uzatabileceği öngörülmüştür. Bu maddenin yürürlük tarihi 6.07.1994 olarak belirlenmiştir.

7 sıra nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği'nde, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12 nci maddesinin Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak hazırlanan ve 2.01.1990 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Konuları ve Tasdike ilişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" hükümleri uyarınca "Yatırım İndirimi" ile ilgili işlemler Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik edeceği konular kapsamına alınmıştır.

Diğer yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227 nci maddesinde verilen yetkiye dayanılarak 3.08.1995 tarihli 22363 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 187 seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin F/b bölümünde ise, mükelleflerin yatırım indiriminden yararlanabilmeleri için, yatırım indirimi uygulamalarını yeminli mali müşavirlere tasdik ettirmeleri gerektiği, vergi dairelerince, yıllık beyannamelerin kabulü sırasında yatırım indirimi uygulayan mükelleflerden tasdik işlemini kapsayan tasdik raporlarının istenileceği belirtilmiştir.

Olayda, davacı Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında gerçekleştirilen yatırımla ilgili olarak 1999 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde yatırım indirimi tutarını kurum kazancından indirmek suretiyle vergisini hesaplamış, yatırım indirimine ilişkin olarak Yeminli Mali Müşavir raporunu ise 1999 ve 2000 yıllarını kapsayacak şekilde süresinden sonra vermiştir. Ancak İdarece de, yukarıda belirtilen tebliğde yer alan düzenlemeler uyarınca yatırım indirimine ilişkin yeminli mali müşavir tasdik raporu beyannamenin verildiği tarihte istenilmemiştir. Yatırım indiriminden yararlanabilmesi için tastik raporu ibrazı şart olmakla birlikte, 187 seri no'lu tebliğde tasdik raporunun isteneceği belirtildiğinden davacı beyanda bulunduğunda tasdik raporunun istenmesi ve ibraz edilmezse tasdike konu haktan yararlandırılmaması gerekmektedir. Öte yandan, davacının 1999 yılına ilişkin tasdik raporunu ibraz ettiği göz önünde bulundurulduğunda yapılan tarhiyatta isabet görülmediğinden vergi ve cezaların bu gerekçeyle kaldırılması gerekmektedir.

Bu durumda sonucu itibarıyla yerinde olan mahkeme kararına yönelik temyiz isiteminin reddine 27.05.2004 gününde oybirliğiyle karar verildi.

.

DŞ. 9D. 06.05.2004 Tarih ve E. 2002/603, K. 2004/3174

Özeti: YMM'lerin müteselsil sorumlulukları Hk.

Temyiz İsteminde Bulunan: ……... Vergi Dairesi Müdürlüğü

Karşı Taraf: .....

İstemin Özeti: Yeminli Mali Müşavir olan davacının .... Ltd. Şti. hakkında düzenlediği tasdik raporu ile haksız katma değer vergisi iade ve indiriminde bulunulmasına neden olduğunun saptanması üzerine müteselsil sorumluluk kapsamında adına düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davayı; 3568 sayılı Kanunun 12/4. maddesi hükmü uyarınca; yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilen cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları belirtilmiş olup müşterek ve müteselsil sorumluluğun hukuki içeriği gereğince müteselsil sorumlu olan davacının da, asıl borçlunun tabi olduğu usule göre takibinin gerekeceği, bu durumda tasdik yetkisini gerçeğe aykırı olarak kullandığından bahisle ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezalar nedeniyle, mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olan davacı yeminli mali müşavir adına önce ihbarname ile tarhiyat yapılıp alacak tahakkuk ettikten sonra ödeme emri düzenlenmesi gerekirken doğrudan ödeme emri düzenlenip tebliğ edilmesinde isabet bulunmadığı gerekçesiyle kabul ederek ödeme emrini iptal eden .... Vergi Mahkemesinin 31.10.2001 tarih ve 2001/1077 sayılı kararının; yeminli mali müşavir olan davacı adına doğrudan ödeme emri tanzim ve tebliğinin yerinde olduğu ileri sürülerek bozulması isteminden ibarettir.

Savunmanın Özeti: Temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

Danıştay Savcısı ....'ın Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Yasasının 49. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine uymayıp Vergi Mahkemesince verilen kararın dayandığı hukuki ve yasal nedenler karşısında, anılan kararın bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemektedir.

Açıklanan nedenle temyiz isteminin reddi ile Vergi Mahkemesi kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

Tetkik Hakimi ....'ın Düşüncesi: İleri sürülen iddialar usule ve hukuka uygun Vergi Mahkemesi kararının bozulmasını gerektirecek nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerekeceği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dokuzuncu Dairesince işin gereği görüşüldü:

Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar, sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına 6.5.2004 tarihinde oybirliği ile karar verildi.

.

DŞ. 7D. 08.03.2004 Tarih ve E. 2001/1482, K. 2004/624

Özeti: YMM. lerin tasdik raporu düzenlediği firmaya mal satan alt firmaların işlemlerinin noksanlığından sorumlu tutulup tutulamıyacağı Hk.

Temyiz İsteminde Bulunan: ……..... Vergi Dairesi Müdürlüğü

Karşı Taraf: ……...

İstemin Özeti: Yeminli mali müşavir olan davacının, düzenlediği tasdik raporu ile haksız katma değer vergisi iadesi alınmasına sebebiyet verdiğinden bahisle, 1995/Ocak, Haziran, Kasım dönemleri için adına salınan katma değer vergisine ve kesilen kaçakçılık cezasına ilişkin işlemi; olayda, yeminli müşavir olan davacı adına, düzenlediği tasdik raporuna konu alış belgelerinin gerçek dışı olması nedeniyle, haksız katma değer vergisi iadesi alınmasına sebebiyet verdiğinden bahisle, hakkında, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 338'inci maddesi hükmünün uygulanmasının istenmesi üzerine, dava konusu işlem tesis edilmiş ise de; gerek 3568 sayılı Kanun hükümlerinin, gerekse Vergi Usul Kanununun vergi incelemesi başlıklı hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, yeminli mali müşavirlerin, tasdik sözleşmesinde belirtilen işlemlerde sınırlı bir inceleme yetkisi olduğu, üçüncü kişilerin defter ve belgelerini isteme ve inceleme yetkisi bulunmadığı sonucuna varıldığından, hakkında tasdik raporu düzenlediği firmaya mal satan alt firmaların işlemlerinin noksanlığından davacının sorumlu tutulamayacağı; öte yandan, adına tasdik raporu düzenlenen firmanın defter ve belgelerini ibraz etmemesinde de davacının kusurunun bulunmadığı; katma değer vergisi beyannamesinde vergisi indirim konusu yapılan bir faturanın da idarece iddia edildiği gibi mükerrer kaydedilmediğinin anlaşıldığı; bu itibarla, davacı adına tesis edilen işlemde isabet görülmediği gerekçesiyle iptal eden .... Vergi Mahkemesinin 26.10.2000 gün ve E: 1999/581; K: 2000/594 sayılı kararının; tasdik ettiği katma değer vergisi iadesi raporu ile, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelere istinaden katma değer vergisi iadesi alınmasını sağlayarak, hazineyi zarara uğratma olayının içinde aktif olarak bulunan davacı adına, iştirak fiilinden dolayı salınan vergi ve kesilen kaçakçılık cezasının yerinde olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti: Savunma verilmemiştir.

Tetkik Hakimi ....'in Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, 2577 sayılı Kanunun 49'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında sayılan bozma nedenlerine uymadığından, temyiz istemi reddedilerek kararın onanması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı ....'ın Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Yasasının 49'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine uymayıp vergi mahkemesince verilen kararın dayandığı hukuki ve yasal nedenler karşısında, anılan kararın bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemektedir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin reddi ile vergi mahkemesi kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Yedinci Dairesince işin gereği görüşüldü:

Dosyanın incelenmesinden, yeminli mali müşavir olan davacı adına, içeriği doğru olmayan tasdik raporu ile haksız katma değer vergisi iadesi alınmasına sebebiyet verdiğinden bahisle tesis edilen dava konusu işlemin, mahkemece, istemin özeti bölümünde yazılı gerekçeyle iptal edildiği anlaşılmıştır.

Her ne kadar davalı idarece, dava konusu işlemin, 3568 sayılı Kanun hükümleri ile Vergi Usul Kanununun olay tarihinde yürürlükte bulunan 338'inci maddesi hükümlerine dayanılarak tesis edildiği ileri sürülmekte ise de; dava konusu işlemin, Vergi Usul Kanununun yukarıda değinilen maddesi uyarınca tesis edilen bir işlem olmadığı, 3568 sayılı Kanunun müşterek ve müteselsil sorumluluk hükümlerine göre tesis edildiği görülmektedir. Kaldı ki, 213 sayılı Kanunun 338'inci maddesi uyarınca iştirak nedeniyle ceza kesilebilmesi için, maddede belirtilen şartların olayda gerçekleştiği hususunda yapılmış somut bir tespitte de bulunulmadığından, davacının, bu maddeye dayanılarak sorumlu tutulması da olanaklı değildir.

Davacının düzenlediği tasdik raporu nedeniyle sorumlu tutulduğu husus, bu rapora konu olan alış belgelerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadıklarının tespitine bağlı bulunmaktadır. Bu tespit ise, söz konusu belgelerin gerçek mahiyete uygun olup olmadıklarının araştırılmasını gerektirdiğinden; ancak, üçüncü kişilerin defter ve belgeleri üzerinde yapılacak karşıt incelemeyle ulaşılabilecek bir sonuçtur.

Oysa; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kamu görevlilerini gösteren 135'inci maddesinde sayılanlar arasında yeminli mali müşavirlere yer verilmediği gibi, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda da, yeminli mali müşavirlere, yükümlü kayıtlarına esas olan belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadıklarının üçüncü kişiler nezdinde karşıt incelemeler yaparak araştırma görev ve yetkisini veren bir kural bulunmamaktadır.

Her ne kadar; 3568 sayılı Kanunun 12'nci maddesinde yer alan "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; yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasların, gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve nevileri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği" hükmüne dayanılarak, 2.1.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe konulan, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Koınuları, Tasdike ilişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 8'inci maddesinde, yeminli mali müşavirlere tasdik konuları ile ilgili olarak karşıt inceleme yetkisi veren düzenleme yapılmış ve 8.11.1995 gün ve 22457 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan (19) Sıra Nolu Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinde de, yeminli mali müşavirlerin karşıt inceleme yapma yetkileri olduğu belirtilmişse de, anılan Genel Tebliğin hükmü, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 22.10.1999 gün ve E: 1999/89; K: 1999/439 sayılı kararıyla, 3568 sayılı Kanunda, yükümlü kayıtlarına esas olan belgelerin gerçeği ifade edip etmediğini karşıt inceleme ile araştırma görev ve yetkisini, yeminli mali müşavirlere veren bir kural yer almadığı; yönetmelikte yer alan hkümlerin de, bu biçimde bir incelemeye olanak sağlayacak nitelikte olmadığı gerekçesiyle iptal edilmiştir.

Bu hukuki durum karşısında; yeminli mali müşavirlerin, karşıt inceleme yapma yetkileri bulunmadığı; inceleme yapma yetkilerinin, ancak, vergilendirmeye esas alınan belge, kayıt düzeni ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin, muhasebe usul ve esasları ile, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğu konusunda biçimsel inceleme yapmaktan ibaret olduğu açık bulunmaktadır. Bu bakımdan; yeminli mali müşavirlerin sahip olmadıkları yetkinin kullanılmamasından dolayı sorumlu tutulmaları hukuken olanaklı değildir.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin reddine, 8.3.2004 gününde oybirliği ile karar verildi.

.

DŞ: 7D. 30.01.2004 Tarih ve E. 2002/2514, K. 2004/200

Temyiz İsteminde Bulunan: .....

Karşı Taraf : ..... Vergi Dairesi Müdürlüğü

İstemin Özeti : Yeminli mali müşavir olan davacının, düzenlediği tasdik raporu ile haksız katma değer vergisi iadesi alınmasına sebebiyet verdiğinden bahisle, adına, müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada; dosyanın incelenmesinden, işlemleri tasdik edilen yükümlü adına, aynı nedenle yapılan tarh işleminin iptali istemiyle açılan davanın, Mahkemelerince, reddedildiğinin; bu kararın kesinleşmesine karşın vadesinde ödenmeyen kamu alacağının tahsili amacıyla, müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla, davacı adına ödeme emri düzenlendiğinin;

Mahkemelerince verilen ara kararı üzerine, Vergi Dairesince gönderilen yazıda, 1996 Nisan dönemi işlemlerini tasdik eden ve sorumluluğu bu dönem ile sınırlı olan davacının, yanlışlıkla 1996 yılının tüm dönemleri için sorumlu tutulduğunun anlaşıldığı; olayda, davacının, işlemlerini tasdik ettiği yükümlü hakkında, ilgili Kanun ve düzenlemelerde öngörülen biçimde, vergi daireleri nezdinde herhangi bir araştırma ve inceleme yapmaksızın tasdik raporu düzenlemesi sebebiyle, ödeme emrinin 1996 Nisan dönemine ilişkin kısmında hukuka aykırılık bulunmadığı; yanlışlıkla düzenlendiği Vergi Dairesince de kabul edilen kısmında ise, isabet görülmediği gerekçesiyle, ödeme emrinin kısmen iptali; kısmen de davanın reddi yolundaki Hatay Birinci Vergi Mahkemesinin 12.3.2002 gün ve E:2001/366; K:2002/48 sayılı kararının davanın kısmen reddine ilişkin hüküm fıkrasının; sorumlunun, tarh aşamasından itibaren yükümlü ile birlikte takibi gerektiği ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti : İstemin reddi gerektiği savunulmuştur.

Tetkik Hakimi Abidin İldeş' in Düşüncesi : Yeminli mali müşavirlerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 135'inci maddesinde sayılan incelemeye yetkili olan kişilerden olmamaları nedeniyle, üçüncü kişiler nezdinde karşıt inceleme yapma yetkileri bulunmamaktadır. Yeminli mali müşavirlerin yetki ve sorumluluklarını belirleyen 3568 sayılı Kanunda da bu yönde bir yetkiye yer verilmemiştir. Zira, Vergi Dava Dairelerinin 22.10.1999 gün ve E:1999/89; K:1999/438 sayılı kararı ile de karşıt inceleme yetkilerinin olmadığı hüküm altına alınmıştır.

Bu hukuki durum karşısında, inceleme yapma yetkisi, sözleşme yaparak işlemlerini yürüttüğü yükümlünün işlemlerinin biçime uygunluğu ile sınırlı olan davacının, ancak, karşıt inceleme ile gerçek mahiyete uygun olup olmadıklarını ortaya çıkarabileceği belgelerin gerçeğe aykırılığından sorumlu tutulması hukuka uygun değildir.

Bu nedenle, temyiz isteminin kabulü ile mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı H.Hüseyin Tok'un Düşüncesi: İdare ve yergi mahkemelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddeye yazılı nedenlerden hiç-

birisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen mahkeme kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Yedinci Dairesince işin gereği görüşüldü: Dosyanın incelenmesinden, yeminli mali müşavir olan davacı adına, düzenlediği tasdik raporuna konu alış belgelerinin gerçek dışı olduklarının; içeriği doğru olmayan tasdik raporu ile haksız katma değer vergisi iadesi alınmasına sebebiyet verdiğinden bahisle, müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davanın; Mahkemece, işlemleri tasdik edilen yükümlü hakkında, vergi daireleri nezdinde hiçbir araştırma ve inceleme yapılmaksızın rapor düzenlendiği, dolayısıyla tasdik raporu ile haksız katma değer vergisi iadesine sebebiyet verildiği gerekçesiyle kısmen reddedildiği anlaşılmıştır.

Davacının düzenlediği tasdik raporu nedeniyle sorumlu tutulduğu husus, bu rapora konu olan alış belgelerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadıklarının tespitine bağlı bulunmaktadır. Bu tespit ise, söz konusu belgelerin gerçek mahiyete uygun olup olmadıklarının araştırılmasını gerektirdiğinden; ancak, üçüncü kişilerin defter ve belgeleri üzerinde yapılacak karşıt incelemeyle ulaşılabilecek bir sonuçtur.

Oysa; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kamu görevlilerini gösteren 135'inci maddesinde sayılanlar arasında yeminli mali müşavirlere yer verilmediği gibi, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda da, yeminli mali müşavirlere, yükümlü kayıtlarına esas olan belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadıklarının üçüncü kişiler nezdinde karşıt incelemeler yaparak araştırma görev ve yetkisini veren bir kural bulunmamaktadır.

Her ne kadar; 3568 sayılı Kanunun 12'inci maddesinde yer alan "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 belirtilmiş; aynı maddenin ikinci fıkrasında, yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasların, gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları»

» yatırımın miktarları ve nevileri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği" hükmüne dayanılarak, 2.1.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe konulan, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike ilişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 8'inci maddesinde, yeminli mali müşavirlere tasdik konuları ile ilgili olarak karşıt inceleme yetkisi veren düzenleme yapılmış ve 8.11.1995 gün ve 22457 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan (19) Sıra Nolu Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinde de, yeminli mali müşavirlerin karşıt inceleme yapma yetkileri olduğu belirtilmişse de, anılan Genel Tebliğin hükmü, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 22.10.1999 gün ve E: 1999/89; K: 1999/439 sayılı kararıyla, 3568 sayılı Kanunda yükümlü kayıtlarına esas olan belgelerin gerçeği ifade edip etmediğini karşıt inceleme ile araştırma görev ve yetkisini, yeminli mali müşavirlere veren bir kural yer almadığı; yönetmelikte yer alan hükümlerin de, bu biçimde bir incelemeye olanak sağlayacak nitelikte olmadığı gerekçesiyle iptal edilmiştir.

Bu hukuki durum karşısında; yeminli mali müşavirlerin, üçüncü kişilerden defter ve belge istemek suretiyle karşıt inceleme yapma yetkileri bulunmadığı; inceleme yapma yetkilerinin, ancak, vergilendirmeye esas alınan belge, kayıt düzeni ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin, muhasebe usul ve esasları ile, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğu konusunda biçimsel inceleme yapmaktan ibaret olduğu açık bulunmaktadır. Bu bakımdan; yeminli mali müşavirlerin sahip olmadıkları yetkinin kullanılmamasından dolayı sorumlu tutulmaları hukuken olanaklı değildir. Açıklanan nedenle, temyiz isteminin kabulüne ve mahkeme kararının temyize konu hüküm fıkrasının bozulmasına; bozma kararı üzerine Mahkemece yeniden verilecek kararla birlikte yargılama giderleri de dikkate alınacağından, bu hususta hüküm tesisine gerek bulunmadığına, 30.1.2004 gününde oybirliği ile karar verildi.

DŞ. Vergi Daireleri Genel Kurulu 26.12.2003 Tarih ve E. 2003/313, K. 2003/469

İstemin Özeti : 2.3.2001 günlü Resmi Gazete' de yayımlanan 29 sıra No.lu “”Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği”” nin III Ortak Hükümler Kısmının “” 1- Yeminli Mali Müşavirlerden Bilgi İstenmesi “” başlıklı bölümünün iptali istemiyle dava açılmıştır.

Danıştay Dördüncü Dairesi 19.3.2003 günlü ve E: 2002/2427, K: 2003/671 sayılı kararıyla; 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun “”Tasdik ve Tasdikten Doğan Sorumluluk”” başlıklı 12 inci 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 tasdikin 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 belirleneceğinin ifade edildiği ve bu doğrultuda hazırlanan yönetmeliğin 2.1.1990 gün ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girdiği, “”Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 4 üncü maddesinde; tasdik kavramının tanımı yapılarak, 14 üncü maddesinde, yeminli mali müşavirlerin tasdik çalışmasının yürütülmesi sırasında tasdik konusu ve kapsamı ile ilgili yeterli miktarda güvenilir kanıtları toplamak zorunda olduklarının belirtildiği, Yönetmeliğin 3 üncü maddesinde; denetleme ilke ve standartlarının, yeminli mali müşavir tarafından verilecek tasdik hizmetinde uyulacak ve bakanlık tarafından belirlenecek esasları ifade edeceği açıklanarak, 15 inci maddesinde, ilgililerden bilgi toplamanın denetim teknikleri arasında sayıldığı, aynı Yönetmeliğin 7 nci 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 belirleneceğinin ifade edildiği, dava konusu edilen 29 seri No.lu Genel Tebliğin de bu kapsamda çıkarıldığı, Tebliğin iptali istenilen bölümünde; yeminli mali müşavirlerin, tasdik hizmeti verdikleri mükelleflerin doğrudan ya da 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 vermekle yükümlü oldukları, şeklinde düzenleme yapıldığı, 3568 sayılı Kanunla yeminli mali müşavirlere tanınan tasdik yetkisinin kapsamı ve getirilen sorumluluk nedeniyle tasdik kapsamındaki konu ve belgelerin doğruluğunun saptanmasının önem kazandığı, bir belgenin gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığının tespiti açısından, mükelleflerin ticari ilişkide bulunduğu kişilerin işlemleri hakkında bilgi sahibi olunması gerekli olup, mükellefe tasdik hizmeti veren yeminli mali müşavirlerden bilgi istenmesinin, gerek 3568 sayılı Kanuna gerekse anılan Yönetmeliğe paralel nitelikte bir düzenlemeyi içermesi nedeniyle Tebliğin iptali istenen kısmının mevzuata aykırı olmadığı, gerekçesiyle davayı reddetmiştir.

Yükümlü tarafından, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 256 ncı maddesiyle, yeminli mali

müşavirlere karşıt inceleme yetkisi verildiği, bu maddede bilgi verme zorunluluğuna ilişkin düzenleme bulunmadığı, düzenlemenin Anayasanın 18 inci maddesinde yer alan kimsenin zorla çalıştırılamayacağı hükmüne aykırı olduğu ileri sürülerek karar temyiz edilmiştir.

Savunmanın Özeti: Temyiz isteminin reddi gerektiği yolundadır.

Danıştay Tetkik Hakimi Gülsen BİŞKİN' in Düşüncesi: Dava konusu edilen 29 sıra No.lu “”Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği””nin III-1 bölümünde yer alan Yeminli Mali Müşavirlerin bilgi verme zorunluluğuna ilişkin düzenleme, 213 sayılı Yasanın 256 ncı maddesi, 3568 sayılı Yasanın 12 nci maddesi ile bu maddeye dayanılarak yayımlanan “”Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik' in”” 7 nci maddesine dayanılarak yapıldığı belirtilse de, Yasada ve Yönetmelikte belirlenen hususları aşar nitelikte olduğu, karşıt inceleme ve tespit ile ilgili düzenlemeden daha ağır sorumluluk ve zorunluluk getirdiği böyle bir düzenlemenin tebliğle yapılamayacağı, kararın bozulması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı A. Kemal TERLEMEZOĞLU' nun Düşüncesi: Danıştay dava dairelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinin 1 inci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen Danıştay Dördüncü Dairesince verilen kararın onanma-sının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

2.3.2001 günlü ve 24334 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 29 sıra No.lu “”Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği””nin III Ortak Hükümler Kısmının “”1- Yeminli Mali Müşavirlerden Bilgi İstenmesi”” başlıklı bölümünün iptali istemiyle açılan davayı reddeden Danıştay Dördüncü Dairesi kararı temyiz edilmiştir.

Dava konusu Tebliğin iptali istenen bölümünde, yeminli mali müşavirlerin, tasdik hizmeti verdikleri mükelleflerin doğrudan ya da 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 Kanununun 12 nci maddesinin 1 inci fıkrasında, yeminli mali müşavir-

lerin, 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, 2 nci fıkrasında ise, yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasların, gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve nevileri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği kuralı yer almıştır.

3568 sayılı Kanunun 12 nci maddesine dayanılarak çıkarılan ve 2.1.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "" Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik "" in 7 nci maddesinde, çeşitli vergiler yönünden tasdiki yapılabilecek konu ve belgeler açıklandıktan sonra, tasdik işlemi yapılırken aranacak asgari bilgi, şekil şartları ile tasdike ilişkin diğer usul ve esasların Bakanlıkça çıkarılacak tebliğlerle belirleneceği ifade edilmiştir.

Bu yetkiye dayanılarak yayımlanan dava konusu Tebliğin iptali istenilen bölümünde, yeminli mali müşavirlerin tasdik hizmeti verdikleri mükelleflerle ilgili olarak diğer yeminli mali müşavirlerden bilgi isteyebilecekleri ve yeminli mali müşavirlerin harici araştırmayı gerektirmeyen bilgileri 15 gün içinde vermekle yükümlü oldukları ve bilgilerin doğruluğundan genel hükümler uyarınca sorumlu oldukları yolunda düzenleme yapılmıştır.

Anayasanın 124 üncü maddesinde, kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla yönetmelik çıkarılabileceği hükme bağlanmıştır. 5.2.1992 gün ve 21133 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 15.10.1991 gün ve E: 1990/29, K: 1991/37 sayılı Anayasa Mahkemesi kararında belirtildiği üzere, yürütmenin tüzük ve yönetmelik çıkarmak şeklindeki düzenleme yetkisi, idarenin yasallığı ilkesi içerisinde sınırlı ve tamamlayıcı bir yetki durumundadır. Bazı istisnalar dışında, yasalarla düzenlenmemiş bir alanda idarenin kural koyma yetkisi bulunmamaktadır. Ancak, ilkeler yasa ile belirtildikten sonra, uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin hususların düzenlenmesinin yürütmeye bırakılması mümkündür.

3568 sayılı Kanunun 12 nci maddesinde, yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ve tasdike ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenmesi öngörülmüştür. Anılan madde ile Maliye Bakanlığına verilen yetki, tasdike ilişkin usul ve esasların, mükellefiyet şekilleri ve iş kolları gibi ayırımlar dikkate alınarak uygulamayla ilgili ayrıntıların düzenlenmesine ilişkindir. Yeminli mali müşavirlerin, başka yeminli mali müşavirlerden bilgi istemeleri veya başka yeminli mali müşavirlere bilgi vermeleri ile ilgili konular tasdike ilişkin usul ve esas olarak nitelendirilemeyeceğinden, 3568 sayılı Kanunun 12 nci maddesinde Maliye Bakanlığına verilen yetkiye dayanılarak sözü edilen konularda yönetmelik ve genel tebliğ ile kural konulmasına olanak bulunmamaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3469 sayılı Kanun ile değişik 256 ncı maddesinde, defter ve belgelerin vergi idaresinin yetkili makam ve memurlarına ibraz ve inceleme için arz edilmesinin zorunlu olduğu ve bu zorunluluğun Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlerle doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, def-

ter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerli olduğu kuralına yer verilmiştir. Ancak, madde ile getirilen yükümlülük, yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara ilişkin olup, bir yeminli mali müşavirin tasdik edeceği işlemler dolayısıyla diğer yeminli mali müşavirlere bilgi verme ve verdikleri bilgilerin doğruluğundan da genel hükümler uyarınca sorumlu olma zorunluluğunu kapsamamaktadır.

Bu durumda, bir yeminli mali müşavirin başka bir yeminli mali müşavirin tasdik edeceği işlemler dolayısıyla, tasdiki yapacak yeminli mali müşavire bilgi vermesini zorunlu kılan yasal bir düzenleme bulunmadığı gibi, yasa ile yapılabilecek bu tür bir düzenlemenin yönetmelikle veya yönetmeliğin atıfta bulunduğu genel tebliğle yapılmasına da olanak bulunmadığından, 3568 sayılı Kanunun 12 nci maddesinin verdiği yetkiye göre çıkarılan Yönetmeliğe dayanılarak yayımlanan 29 sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği ile yeminli mali müşavirlere bilgi verme zorunluluğu getirilmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir.

SONUÇ : Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulü ile Danıştay Dördüncü Dairesinin 19.3.2003 gün ve E: 2002/2427, K: 2003/671 sayılı kararının bozulmasına, yeniden verilecek kararda karşılanacağından yargılama giderleri yönünden hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 26.12.2003 gününde oyçokluğu ile karar verildi.

KARŞI OY

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar Danıştay Dördüncü Dairesinin kararını bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddi gerektiği görüşüyle karara katılmıyoruz.

DŞ. 7D. 08.12.2003 Tarih ve E. 2000/8285, K. 2003/4977

ÖZETİ: Yeminli Mali Müşavirlerin hatalı tasdik işleminden dolayı müteselsilen sorumlu oldukları Hk.

Temyiz İsteminde Bulunan: …….. Vergi Dairesi Müdürlüğü

Karşı Taraf: .....

İstemin Özeti: Düzenlediği tasdik raporu ile haksız yere katma değer vergisi iadesi alınmasına sebebiyet verdiğinden bahisle, yeminli mali müşavir olan davacı adına, müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla düzenlenip tebliğ edilen ödeme emrini; 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12›nci maddesi uyarınca, sorumluluğun, tasdikin kapsamı ile sınırlı olduğu; sözü edilen maddenin yorumundan, zıyaa uğrayan vergi ve cezaların miktar ve mahiyeti kesinleşmeden sorumluya başvurulamayacağı sonucuna ulaşıldığı; diğer bir anlatımla, sorumluluğun tarh ve tahakkuk aşamasında değil, tahsil aşamasında başladığı; öte yandan, işlemleri tasdik edilen şirket adına aynı nedenle yapılan tarhiyatın dava konusu edildiği; bu haliyle, tahsil aşaması gelmemiş alacak için karşıt inceleme yetkisi de bulunmayan davacıya başvurulmasının isabetsiz olduğu gerekçesiyle iptal eden .... Vergi Mahkemesinin 10.12.1999 günlü ve E: 1999/373; K: 1999/788 sayılı kararının; yapılan işlemin yerinde olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti: Savunma verilmemiştir.

Tetkik Hakimi ....'in Düşüncesi: Dosyanın incelenmesinden, yeminli mali müşavir olan davacı adına, haksız yere katma değer vergisi iadesi alınmasına sebebiyet verdiğinden bahisle, müteselsil sorumlu sıfatıyla ödeme emri düzenlendiği, işlemleri tasdik edilen şirket adına, aynı nedenle yapılan tarhiyatın esastan incelenmek suretiyle, 7.7.1999 günlü mahkeme kararı ile iptal edilidği, sözü edilen iptal kararının Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 24.2.2000 günlü E. 2000/3651; K.2000/610 sayılı kararı ile onandığı; davaya konu ödeme emrinin, tarh işlemi kesinlik kazanmadan tebliğ edildiği anlaşılmıştır.

3568 sayılı Kanunun 12'nci ve 213 sayılı Kanunun 227'nci maddelerinde, yeminli mali müşavirlerin, tasdik işlemlerinden doğan vergi zıyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizinden, yükümlülerle birlikte müteselsilen sorumlu oldukları öngörülerek, kanundan doğan müteselsil sorumluluk esası benimsenmiştir.

Müteselsil (dayanışmalı) borç, alacaklının borçluların her birinden borcun tamamının ödenmesini isteyebildiği ve borcun tamamı ödeninceye kadar borçluların hepsinin sorumlu olduğu borç ilişkisidir. Borçlulardan birinin borcu ödemesi ile borçtan kurtulması, ancak durumun veya borcun niteliğinin elverdiği oranda sonuç doğurur.

Bu hukuki durum karşısında, borçluların her birine aynı aşamada başvurulması gerekirken, asıl borçluya tarh aşamasında, davacıya ise, tahsil aşamasında başvurulması olanaklı olmadığı gibi, aynı nedenle doğan müteselsil borcun, yukarıda sözü edilen yargı organı kararı ile doğmadığına karar verilmiş olması sebebiyle sözü edilen karar, borcun niteliği gereği kanunen müteselsil borçlu olan davacı hakkında da hüküm ve sonuç doğuracaktır. Dolayısıyla, ortadan kalkan kamu alacağını konu edinen ödeme emrini iptal eden mahkeme

kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenle, temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı ....'nın Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Yasasının 49'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine uymayıp vergi mahkemesince verilen kararın dayandığı hukuki ve yasal nedenler karşısında, anılan kararın bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemektedir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin reddi ile vergi mahkemesi kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Yedinci Dairesince işin gereği görüşüldü:

Temyiz başvurusu; düzenlendiği tasdik raporu ile haksız katma değer vergisi iadesi alınmasına sebebiyet verdiğinden bahisle, yeminli mali müşavir olan davacı adına müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla düzenlenen ödeme emrini iptal eden mahkeme kararının bozulması istemine ilişkindir.

Dosyanın incelenmesinden, düzenlediği tasdik raporuyla haksız katma değer vergisi iadesi alınmasına neden olduğundan bahisle, iadeden yararlanan şirket adına salınan katma değer vergisi ile kesilen kaçakçılık cezasının ve gecikme faizinin tahsili için, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12'nci maddesinde öngörülen müteselsil sorumluluk esası uyarınca, davacı adına ödeme emri düzenlendiği; katma değer vergisi iadesine konu işlemlerini tasdik ettiği şirket adına, aynı nedenle tesis edilen tarh işleminin, Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 24.2.2000 günlü ve E: 1999/3651; K: 2000/610 sayılı kararı ile onanan mahkeme kararı ile iptal edildiği; istemin özeti bölümünde yer alan gerekçe ile dava konusu ödeme emrinin iptaline karar verildiği anlaşılmıştır.

Yukarıda sözü edilen 3568 sayılı Kanunun 12'nci maddesinin dördüncü fıkrasında; yeminli mali müşavirlerin, yaptıkları tasdikin doğruluğundan ve yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, zıyaa 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 açıkca bu şekilde sorumlu kıldığı borçlular arasında mevcut olan borç olarak tanımlanmış; anılan Kanunun 142'nci maddesinde de, alacaklının birden fazla borçlunun her birinden borcun ifasının 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 zıyaı nedeniyle takibi için önce vergi mükellefi hakkında tarhiyat yapılıp bunun kesinleşmesini ve kamu alacağının tahsil edilebilir hale gelmesini

beklemeye ve ancak bundan sonra yeminli mali müşavirin takibi için gerekli işlemlerin yapılacağının 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.

Olayda, 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, asıl borçlu yönünden yapılan tarhiyatın kesinleşmesini beklemeden de müteselsil sorumlu olan davacıya başvurulabilir. Ancak, dava konusu ödeme emrine konu kamu alacağının, tarh aşamasında, kesinleşen yargı kararı ile iptal edilmiş olması sebebiyle, ortada, davacının müteselsil sorumlu sıfatıyla takibini gerektiren bir kamu alacağı bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenle, temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, mahkeme kararının bozulmasını gerektirecek nitelikte olmadığından, temyiz isteminin reddine, 8.12.2003 gününde oybirliği ile karar verildi.

DŞ. 7D. 24.06.2003 Tarih ve E. 2002/2790, K. 2003/3685

ÖZET: Yeminli mali müşavirin tasdik raporu sonucu alınan katma değer vergisi ve cezaya karşı, tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması ve ödenmemesi durumunda, yeminli mali müşavirin de asıl mükellef gibi sorumlu olmaktadır.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 tarafından tarh edilen vergi ve kesilen cezada, tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması 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 gerekir.

İstemin Özeti: Yeminli mali müşavir olan davacının düzenlediği tasdik raporuna dayanılarak haksız katma değer vergisi indiriminde bulunulduğundan bahisle müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla davacı adına düzenlenen ödeme emrini; 3568 sayılı Yasanın 12›nci maddesinden bahsedilerek, dosyanın incelenmesinden, davacının düzenlediği tasdik raporuna dayanılarak haksız katma değer vergisi indirimi yapılması nedeniyle, ... Medikal Tıbbi Cihazlar Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi adına tarh edilen vergi ve ceza ile gecikme faizinin tahsili amacıyla davacı adına ödeme emri düzenlendiğinin anlaşıldığı; olayda, 3568 sayılı Yasa hükümlerinin gereği olarak, uyuşmazlığa konu vergi ve ceza alacakları ile ilgili olarak davacı yeminli mali müşavire ihbarname tebliğ edilmediği, bu durumda, amme alacağının kesinleştiğinden bahsedilemeyeceği gerekçesiyle iptal eden Ankara Dördüncü Vergi Mahkemesinin 9.7.2002 gün ve E: 2001/1111; K: 2002/459 sayılı kararının; tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılan ve ödenmeyen vergi ve cezanın tahsili amacıyla davacı adına ödeme emri düzenlenmesinin yerinde olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti: Savunma verilmemiştir.

Tetkik Hakimi Nazlı Yanıkdemir'in Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, 2577 sayılı Kanunun 49'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında sayılan bozma nedenlerine uymadığından, temyiz istemi reddedilerek kararın onanması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Bilgin Arısan'ın Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Yasasının 49'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine uymayıp vergi mahkemesince verilen kararın dayandığı hukuki ve yasal nedenler karşısında, anılan kararın bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemektedir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin reddi ile Vergi Mahkemesi kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Yedinci Dairesince işin gereği görüşüldü:

KARAR : Olayda, yeminli mali müşavir unvanıyla düzenlediği tasdik raporuyla ... Medikal Tıbbi Cihazlar Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketinin haksız olarak ihracatta katma

değer vergisi indiriminde bulunmasına neden olduğu ileri sürülerek, iadeden yararlanan mükellef tarafından 14.8.2001 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 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 amme alacağının ilk önce ihbarname tebliği yoluyla takibinin icap ettiği gerekçesiyle iptal edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunun, 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 ziyaına 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 tasdikin doğruluğundan ve yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, zıyaa 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 zıyaı nedeniyle takibi için önce vergi mükellefi hakkında tarhiyat yapılıp bunun kesinleşmesini ve kamu alacağının tahsil edilebilir hale gelmesini beklemeye ve ancak bundan sonra yeminli mali müşavirin takibi için gerekli işlemlerin yapılacağının 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 ... Medikal Tıbbi Cihazlar Sanayi ve Ticaret 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 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 tarafından tarh edilen vergi ve kesilen cezada, tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması 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.

SONUÇ : Açıklanan nedenle, temyiz isteminin kabulüne mahkeme kararının bozulmasına, bu karar üzerine Mahkemece yeniden verilecek kararla birlikte yargılama giderleri de hüküm altına alınacağından, bu hususta ayrıca hüküm tesisine gerek bulunmadığına, 24.6.2003 gününde oybirliği ile karar verildi.

.

DŞ. 4D. 19.03.2003 Tarih ve E. 2002/2427, K. 2003/671

ÖZET: 29 Sıra No'lu ""Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Tebliğinin III-1"" Yeminli Mali Müşavirlerden Bilgi İstenmesi başlıklı bölümünün iptali isteminin reddi gerekmektedir.

İstemin Özeti: 02.03.2001 günlü ve 24334 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 29 no'lu ""Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Kanunu Genel Tebliği""nin III Ortak Hükümler Kısmının ""1-Yeminli Mbali Müşavirlerden Bilgi istenmesi"" başlıklı bölümünün iptali istemiyle dava açılmıştır. Davacı 213 Usul Kanunu'nun 256. maddesiyle, yeminli mali müşavirlere karşıt inceleme yetkisi verildiği, bu maddenin tebliğde sözü edilen bilgi verme zorunluluğunu kapsamadığı bu düzenlemenin Anayasanın 18. maddesinde yer alan kimsenin zorla çalıştırılamayacağı hükmüne de aykırı olduğunu ileri sürmektedir.

Savunmanın Özeti: İptali istenilen düzenlemenin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 256. maddesi, 3568 sayılı Kanunun 12. maddesi ile ""Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 7. maddesine uygun olduğunu, 27 sıra no'lu Tebliğle getirilen düzenlemeyle paralellik taşıdığını ileri sürmekte ve davanın reddini istemektedirler.

Tetkik Hakimi Sevil Bozkurt'un Düşüncesi: Dava konusu edilen 29 sıra no'lu ""Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği'nin III-l bölümüyle, 3568 sayılı Kanun ve bu Kanun uyarınca çıkarılan Yönetmeliğe paralel düzenleme getirildiğinden davanın reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Hüseyin Tok'un Düşüncesi: Dava, 02.03.2001 gün ve 24334 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 29 sıra numaralı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin III-l ortak hükümler kısmının ""Yeminli Mali Müşavirlerden Bilgi istenmesi"" başlıklı bölümünün, Anayasanın 18., 213 sayılı V.U.K.nun 256. ve Yeminli Malı Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konulan, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 8. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülerek iptaline karar verilmesi isteği ile açılmıştır.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun ""Tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk"" başlığını taşıyan 12. maddesinin birinci fıkrasında, yeminli mali müşavirlerin gerçek ve tüzelkişilerin 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, ikinci fıkrasında yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak Yönetmeliklerle belirleneceği, aynı maddenin dördüncü fıkrasında ise, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu oldukları, aksi halde tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratılan vergi ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları hüküm altına alınmış, sözü edilen maddenin ikinci fıkrasına dayanılarak çıkarılan tasdik yönetmeliği de 02.01.1990 gün ve 20390 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Yukarıda sözü edilen Yönetmeliğin 4. maddesinin birinci fıkrasında tasdik kavramı açıklanmış, 14. maddesinde yeminli mali müşavirlerin tasdik çalışmasının yürütülmesi sırasında tasdik konusu ve kapsamı ile ilgili yeterli miktarda güvenilir kanıtları toplamak zorunda oldukları belirtildikten sonra “”denetim teknikleri”” başlıklı 15. maddesinde de, yeminli mali müşavirlerin tasdik çalışmalarının yürütülmesinde kanıtları hangi tekniklerle toplayacakları düzenlenmiş, bunlar arasında ilgililerden bilgi toplama esasına da yer verilmiş, aynı yönetmeliğin 7. maddesinin son fıkrasının verdiği yetkiye dayanılarak yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile bunlara ekli mali tablolar ve bildirimlerin yeminli mali müşavirlerce tasdikine ilişkin usul ve esaslar 18, 20 ve 27 numaralı tebliğlerle açıklanmıştır.

3568 sayılı Kanunun genel gerekçesinde, yeminli mali müşavirlere tanınan beyanname tasdiki yetkisi ile kamu idarelerince yapılması gerekli denetleme işlerinin kolaylaşacağı, bu idare ve kurumlara sunulan beyanların yeminli mali müşavirin ehliyeti ile gözden geçirilmiş olacağından, anlaşılması ve incelenmesi kolay belgeler haline geleceği, ülke çapında denetim fonksiyonunun yaygınlaştırılacağı, devlet kadrolarında görevli vergi inceleme elemanı sayısıyla kontrol ve denetimden geçirilemeyen beyannamelerin denetim altına alınabileceği belirtilmiştir.

3568 sayılı Kanunun yukarıda belirtilen amacı ve bu Kanunun 12. maddesinin 4. fıkrası ile yeminli mali müşavirlere verilen sorumluluk karşısında; tasdik kapsamındaki konu ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının saptanması önem kazandığından, bir durum ya da belgenin gerçek durum veya işlemi yansıtıp yansıtmadığının durum ya da işlemin diğer yönünün de incelenmesini zorunlu kılması sebebiyle yukarıda belirtilen yasa ve yönetmelik hükümleri ve tebliğlerle yeminli müşavirlere tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere diğer mükelleflerin işlemleri ile karşıt inceleme ve bu mükelleflerin yeminli mali müşavirlerinden teyit alma esası getirilmiştir. Sözü edilen karşıt inceleme ve teyit alma esaslarına ek olarak 29 numaralı tebliğin dava konusu III-1 bölümü ile yeminli mali müşavirlerin tasdik hizmeti verdikleri mükelleflerin doğrudan ya da silsile yoluyla ticari ilişkide bulunduğu kişiler ile ilgili olarak tam tasdik hizmeti veren diğer yeminli mali müşavirlerden bilgi isteyebilecekleri, kendisinden bilgi istenen yeminli mali müşavirlerin tam tasdik hizmeti verdikleri mükelleflere ilişkin yukarıda belirtilen nitelikte ve harici bir araştırmayı gerektirmeyen bilgiler vermekle yükümlü oldukları yönünde bir düzenleme getirilmesinde yukarıda belirtilen amaç ve sorumluluklar karşısında hukuka aykırılık görülmemiştir.

Davacı, aynı oda çevresindeki bir yeminli mali müşavirin diğer yeminli mali müşavirden teyit almak suretiyle karşıt inceleme yapmasının anılan yönetmeliğin 8. maddesine aykırı olduğunu ileri sürmekte ise de, bilgi isteme uygulamasının kapsam, içerik ve sorumluluk açısından karşıt inceleme ve teyit uygulamasından farklı olduğu anlaşıldığından bu yöndeki davacı iddiaları kabul edilir nitelikte bulunmamıştır.

Diğer taraftan davacı, yeminli mali müşavirlere 213 sayılı VUK’nun değişik 256. maddesi ile karşıt inceleme yetkisi verildiğini, karşıt inceleme konusunda ancak Maliye Bakanlığınca düzenleyici işlem tesis edilebileceğini ileri sürmekte ise de, dava konusu işlem karşıt inceleme değil, bilgi isteme uygulaması olduğundan yukarıda belirtilen nedenlerle tesis edilen düzenleyici işlem bu yönden de hukuka aykırı görülmemiştir.

Öte yandan, yukarıda sözü edilen Yönetmeliğin 12. maddesindeki kamu idare ve müesseselerinin yeminli mali müşavirlerin tasdik konusu ile sınırlı olmak üzere isteyeceği bilgileri vermekle yükümlü oldukları yönündeki uygulamaya paralel olarak yeminli mali

müşavirlerin de kapsama alınması ile tasdik uygulamasından amaçlanan denetimin işlerlik kazanmasına imkan verilmesi, ayrıca bu uygulamanın tam tasdik sözleşmesi yapmış olan tüm yeminli mali müşavirlerin bilgi istemleri yönünden de önem taşıması nedeniyle getirilen düzenlemeyi angarya olarak nitelemek mümkün değildir.

Açıklanan nedenlerle davanın reddine karar verilmesi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüşüldü:

Dava; 02.03.2001 günlü ve 24334 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 29 sıra no'lu"" Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin III-1 ""Yeminli Mali Müşavirlerden Bilgi İstenmesi"" 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 Kanununun ""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 tasdikin doğruluğundan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları, yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konulan ile tasdike ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği ifade edilmiş ve bu doğrultuda hazırlanan yönetmelik 02.01.1990 gün ve 20390 sayılı Resmi Gazetede 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 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 vermekle yükümlü oldukları şeklinde düzenleme yapılmıştır. 3568 sayılı Kanun'la yeminli mali müşavirlere tanınan tasdik yetkisinin kapsamı ve getirilen sorumluluk nedeniyle tasdik kapsamındaki konu ve belgelerin doğruluğunun saptanması önem kazanmaktadır. Bir belgenin gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığının tesbiti 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 Yönetmeliğe paralel nitelikte bir düzenlemeyi içermektedir. Dolayısıyla ""29 Seri No'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği""nin III-1 bölümünde yer alan düzenlemenin mevzuata aykırı olduğunu söylemek mümkün değildir.

Açıklanan nedenlerle davanın reddine, yargılama giderinin davacı üzerinde bırakılmasına 19.03.2003 gününde oybirliğiyle karar verildi.

.

DŞ. 9D. 19.02.2003 Tarih ve E. 2002/3068, K. 2003/537

Özeti: Karşıt inceleme yetkisi bulunmayan YMM. lerin, sınırlı sorumlulukları nedeniyle haksız olarak alınan KDV. lerinden sorumlu tutulamıyacağı Hk.

Temyiz İsteminde Bulunan: .....

Karşı Taraf: …….. Vergi Dairesi Müdürlüğü

İstemin Özeti: Yeminli mali müşavir olan davacının düzenlediği tasdik raporu ile .... A.Ş.'nin haksız katma değer vergisi iadesi almasına sebebiyet verdiğinden bahisle sorumlu sıfatıyla adına uygulanan haciz işleminin iptali istemiyle açılan davayı; 6183 sayılı Kanunun 13. maddesi uyarınca uygulanan ihtiyati haczin yasal olduğu, incelemeye dayalı olarak henüz tarhiyat yapılmamış veya yapılan tarhiyatlara dava açılmamış ya da söz konusu tarhiyatın davacının müşterek ve müteselsil sorumluluk alanı çerçevesinde kalıp kalmamış olmasının ihtiyati haciz tatbikine mani olmadığı, sorumluluğun tarhiyat aşamasında karara bağlanacak bir husus olduğu, bu durumda amme alacağının teminat altına alınması bakımından tatbik olunan haciz işleminde isabetsizlik bulunmadığı gerekçesiyle reddeden .... Vergi Mahkemesinin 28.3.2002 tarih ve 2002/632 sayılı kararının; düzenledikleri tasdik raporlarının gerçek olduğu ve bu raporların kapsamı ile sorumlu tutulmaları gerektiği ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti: Mahkeme kararının onanması gerektiği savunulmuştur.

Danıştay Savcısı ....'in Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Yasasının 49. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine uymayıp Vergi Mahkemesince verilen kararın dayandığı hukuki ve yasal nedenler karşısında, anılan kararın bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemiştir.

Açıklanan nedenle temyiz isteminin reddi ile Vergi Mahkemesi kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

Tetkik Hakimi ....'in Düşüncesi: Yeminli Mali Müşavirlerin karşıt inceleme yapma yetkileri bulunmadığından firmaların vergi borçlarından sorumlu tutulmaları olanağı mevcut olmayıp ihtiyati haciz işleminin kaldırılması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dokuzuncu Dairesince işin gereği görüşüldü:

Uyuşmazlıkta yeminli mali müşavir olan davacının haksız katma değer vergisi iadesi alınmasına sebebiyet verdiğinden bahisle borçlu firma ile birlikte vergi borçları için müştereken ve müteselsilen sorumlu tutularak adına uygulanan ihtiyati haciz işleminin iptali istemiyle açılan davayı reddeden vergi mahkemesi kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12. maddesinin 4. fıkrasında; yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu oldukları,yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamıyla sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken müteselsilen sorumlu oldukları, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin kapsamını, düzenleyecekleri raporda açıkça belirtecekleri kurala bağlanmıştır. Aynı maddenin 1. fıkrasında; tasdik konuları, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların

teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin; mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğu ve hesapların denetim standartlarına göre incelenmesi olarak belirtilmiş, 2. fıkrada ise; tasdik edilecek belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenlenmesi öngörülmüştür.

3568 sayılı Yasanın 12. maddesine dayanılarak yürürlüğe konulan ve 21.1.1990 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 20. maddesinde de; tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirlerin tasdik kapsamları ile sınırlı olmak üzere tasdikin doğruluğundan sorumlu oldukları belirtilmiştir.

3568 sayılı Kanunda öngörülen sorumluluk, Vergi Usul Kanununda mevcut "Vergi Sorumluluğu" müessesesinden değişik niteliğe sahiptir. Yeminli mali müşavirler için getirilen sorumluluk, belge ile ilgili ödevleri yerine getirmekten kaynaklanan bir işleve sahip olmayıp, vergilendirmeye esas alınacak belge, kayıt nizamı ve matrah tespitinde dikkate alınması gereken işlemlerin muhasebe usul ve esaslarına, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğunu sağlamaya yöneliktir. 3568 sayılı Kanunun 12. maddesinin 4. fıkrasında, yeminli mali müşavirlerin, yaptıkları tasdikin doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilen cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları belirtildiğinden, mükellefle birlikte ve aynı usullere göre takibi gerekeceği anlaşılmaktadır. Yeminli Mali Müşavir, tasdikin doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi ve bunun cezasından "mükellefle birlikte" sorumlu tutulduğundan, bu sorumluluğu 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 ziyaı nedeniyle takip için önce vergi mükellefi hakkında takibat yapılıp bunun kesinleşmesini ve kamu alacağının tahsil edilebilir hale gelmesini beklemeye ve ancak bundan sonra yeminli mali müşavirin takibi için gerekli işlemlerin yapılacağının kabulüne olanak vermemektedir.

Vergi Usul Kanununun 134. maddesinde, vergi incelemesinden maksadın, "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamak" olduğu belirtilmiş, 135. maddesinde de, vergi incelemesi yapmaya hesap uzmanlarının, hesap uzman muavinlerinin, ilin en büyük mal memurunun, vergi denetmenlerinin, vergi dairesi müdürlerinin, ve stajyer gelirler kontrolörlerinin, maliye müfettişlerinin, maliye müfettiş muavinlerinin, gelirler kontrolörlerinin yetkili oldukları ismen sayılarak belirtilmiştir. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun "Mesleğin Konusu" başlıklı 2 inci maddesinde; yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak, belgelerine dayanılarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik gibi işleri yapma yanında, aynı Kanunun 12 inci maddesine göre çıkartılacak Yönetmelik çerçevesinde tasdik işleri yapmak olduğu belirtilmiştir. Anılan 12 inci maddeye dayanılarak çıkarılan Yönetmeliğin 7 inci maddesinde, tasdiki yapılabilecek konu ve belgeler belirtilmiş 8. maddesinde yeminli mali müşavirler tasdik konuları ile ilgili olarak karşıt incelemeler yapabilir" denilmiş, 10

uncu maddesinde ise "ilgililerce yaptırılacak tasdik hizmetinin tasdik sözleşmesine bağlanması" gerektiği açıklanmıştır.

Yeminli mali müşavirlerin, "tasdik konuları ile ilgili olarak" yapabilecekleri "karşıt incelemeler", Vergi Usul Kanununun 134 ve 135 inci maddeleri karşısında, üçüncü kişilerden defter ve belge ibrazını istemeye yetkili olmadıklarından "vergi incelemesi" niteliğinde görmek, ya da kanuna rağmen yönetmelik uyarınca böyle bir yetkiye sahip olduklarını kabul etmek mümkün değildir. Bu hükümle yeminli mali müşavirlere ancak, mali mevzuatta yer alan teşvik, indirim, istisna ve muafiyetler yönünden tasdiki yapılabilecek olan belgeler nedeniyle, bu belgelerin dayanağı olan idarenin tespit ve işlemlerini resmi merciler nezdinde inceleme ya da mercilerden bilgi isteme yetkisi verildiği kabul edilebilir. Beyanname ve bildirimlerle ilgili tasdik işlemi, bu belgelerin yükümlülerin kayıtlarına uygunluğunun beyanı dışında bir anlam ifade etmez. Kanunda, yükümlü kayıtlarına esas olan belgelerin gerçeği ifade edip etmediğini, "karşıt inceleme" ile araştırma görev ve yetkisini yeminli mali müşavirlere veren ya da bu anlama gelen bir hüküm yer almamıştır. Bu nedenle, önceki genel tebliğlerde, örneğin 1 Sıra No'lu Genel Tebliğin D/5 bölümünde, "işin niteliği ve işletmenin türüne göre, tasdike dayanak yapılan belgelerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olup olmadığı araştırılarak, şüphelenilen durumlarda ilgililerin mükellefiyet kayıtları vergi dosyalarından ve diğer kamu idarelerinden bilgi alınarak tetkik edilecektir." denilmekle yetinilmiştir. "Tasdike ilişkin usul ve esas" olarak nitelendirilemeyecek olan bu yöndeki bir düzenlemenin, Kanun 12 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığınca yapılabileceğinin kabulü de mümkün değildir. Esasen Yönetmeliğin, "Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkileri" başlıklı 12 nci maddesi de, "karşıt inceleme" nin, tasdikle sınırlı olmak üzere kamu idare ve müesseselerinden bilgi alınmak suretiyle yürütüleceğini göstermektedir. Sonuç olarak Kanun, yeminli mali müşavirlere "vergi incelemesi", dolayısıyla tasdik sözleşmesi yaptıkları yükümlüler dışındaki kişi ve kurumlar nezdinde "karşıt inceleme" yetkisi tanımadığı gibi yönetmelikte yer alan hükümler de bu tarzda bir incelemeye olanak sağlayacak nitelikte değildir.

Yönetmeliğin tasdikin kapsamını belirleyen 7/c maddesinde yeminli mali müşavirlerce katma değer vergisi mevzuatı yönünden tasdiki yapılabilecek konu ve belgelerin, katma değer vergisi beyannameleri ve ekleri, iade hakkı doğuran işlem ve belgeler ile Maliye Bakanlığınca gerek görülecek katma değer vergisine ilişkin diğer işlem ve belgeler olduğu belirtilmiştir.

Dosyada mevcut inceleme raporunda; .... A.Ş.'ne mal satan firmalar nezdinde yapılan karşıt incelemelerde, mal alımlarının sahte faturalara dayandığı, davacı tarafından verilen teyit yazısında satış faturalarının gerçek olduğu bildirilerek haksız katma değer vergisi iadesi alınmasına neden olduğundan iade alınan katma değer vergisi ile vergilere bağlı olarak kesilecek ceza ve gecikme faizlerinden sorumlu tutulması gerektiği belirtilmiştir. Karşıt inceleme yetkisi bulunmayan yeminli mali müşavirlerin, düzenledikleri tasdik raporunun kapsamıyla sınırlı olarak sorumlu oldukları gözardı edilerek ve bu yetki ve sorumlulukların tebliğlerle genişletilmesi suretiyle faturaların içeriğinden ve haksız olarak iade alınan katma değer vergilerinden de sorumlu tutulmaları mümkün değildir.

Bu durumda davacı adına uygulanan haciz işleminin kaldırılması gerekirken mahkemece onanmasında isabet bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulü ile .... Vergi Mahkemesinin 28.3.2002 tarih ve 2002/632 sayılı kararının bozulmasına 19.2.2003 tarihinde oybirliği ile karar verildi.

DŞ. 9D. 05.02.2003 Tarih ve E. 2000/5035, K. 2003/420

Özeti: Müteselsil sorumluluk nedeniyle adına tarhiyat yapılan; karşıt inceleme yetkisi bulunmayan YMM. nin tasdik raporu kapsamıyla sorumlu olduğunun gözardı edilmemesi gerektiği Hk.

Temyiz İsteminde Bulunan: …….. Vergi Dairesi Müdürlüğü

Karşı Taraf: .....

İstemin Özeti: Yeminli mali müşavir olarak faaliyet gösteren davacının düzenlediği katma değer vergisi tasdik raporu ile ihracatta haksız katma değer vergisi iadesi alınmasına neden olduğundan bahisle müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulması suretiyle 1994/ Haziran, Temmuz, Ağustos, Eylül, Ekim, Kasım, Aralık dönemleri için adına salınan kaçakçılık cezalı katma değer vergisinin terkini istemiyle açılan davayı; 3568 sayılı Kanunun 12. maddesinin 4. fıkrasında yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikinin doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilen cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaklarının belirtildiği, bu hüküm ile vadesi geldiği halde ödenmemiş vergi borçlarının yeminli mali müşavirden tahsilinin öngörüldüğünün söylenemeyeceği, kanun koyucunun bu amaçta olması halinde, mükellefin varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve cezalar yönünden sorumluluğa işaret eden bir düzenlemeye gideceği, buna göre öncelikle vergi mükellefi hakkında tarhiyat yapılıp kesinleşmesi ve kamu alacağının tahsil edilebilir hale gelmesi gerektiği, ancak bundan sonra yeminli mali müşavirin takibinin mümkün olduğu, yine aynı Kanunun 12. maddesine dayanılarak yürürlüğe konulan ve 2.1.1990 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler Yönetmeliğinin 20. maddesinde, tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirlerin tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdikin doğruluğundan sorumlu olacaklarının belirtildiği, bu sorumluluğun 213 sayılı Vergi Usul Kanununda mevcut vergi sorumluluğu müessesesinden farklı niteliğe sahip olduğu, yeminli mali müşavirler için getirilen sorumluluğun vergi ile ilgili ödevleri yerine getirmekten kaynaklanan bir işleve sahip olmayıp, vergilendirmeye esas alınacak gerekli işlemlerin muhasebe usul ve esaslarına, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğunu sağlamaya yönelik olduğu, 3568 sayılı Kanunun "mesleğin konusu" başlıklı 2. maddesinde, yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusunun gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak, belgelerine dayanılarak inceleme, tahlil denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim bilirkişilik gibi işleri yapmak yanında aynı Kanunun 12. maddesine göre çıkarılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işleri yapmak olduğunun belirtildiği, anılan maddeye dayanılarak çıkarılan Yönetmeliğin 8. maddesinde ise yeminli mali müşavirlerin tasdik konuları ile ilgili olarak karşıt incelemeler yapabileceklerinin belirtildiği, Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik konuları ile ilgili olarak yapabilecekleri karşıt incelemelerin Vergi Usul Kanununun 134. ve 135. maddeleri karşısında üçüncü kişilerden defter ve belge ibrazını istemeye yetkili olmadıklarından vergi incelemesi niteliğinde görülemeyeceği, Kanuna rağmen Yönetmelik uyarınca böyle bir yetkiye sahip olduklarını kabule imkan bulunmadığı, bu hükümle, yeminli mali müşavirlere ancak mali mevzuatta yer alan teşvik, indirim, istisna ve muafiyetler yönünden tasdiki yapılabilecek olan belgeler nedeniy-

le, bu belgelerin dayanağı olan idarenin tespit ve işlemlerini resmi merciler nezdinde inceleme ya da bu mercilerden bilgi isteme yetkisi verildiğinin kabul edilebileceği, beyanname ve bildirimlerle ilgili tasdik işlemlerinin, bu belgelerin yükümlülerin kayıtlarına uygunluğunun beyanı dışında bir anlam ifade etmeyeceği, Kanunda yükümlü kayıtlarına esas olan belgelerin gerçeği ifade edip etmediğini karşıt inceleme ile araştırma görev ve yetkisini yeminli mali müşavirlere veren ya da bu anlama gelen bir hüküm yer almadığı, davacının, hakkında tasdik raporu düzenlediği şirketin defterleri, alış ve satış faturaları ile döviz alım bordroları ve gümrük çıkış beyannamelerinin incelenmesi sonucunda rapor düzenlediğinde ve alış belgelerinin kayıt nizamına uygun olduğunda şüphe bulunmadığı, olayda alış faturalarının sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeler olduğu yönünde tanzim edilen rapora göre yeminli mali müşavirin haksız vergi iadesine sebebiyet verdiği düşüncesiyle müteselsil sorumluluk nedeniyle adına tarhiyat yapılmış ise de karşıt inceleme yapma yetkisi bulunmayan yeminli mali müşavirinin, tasdik raporu kapsamıyla sınırlı olarak sorumlu olduğu gözardı edilerek ve bu yetki sorumluluğunun tebliğlerle genişletilmesi suretiyle adına yapılan cezalı tarhiyatta yasal isabet bulunmadığı gerekçesiyle kabul eden .... Vergi Mahkemesinin 4.7.2000 tarih ve 2000/987 sayılı kararının; davacının düzenlediği tasdik raporu nedeniyle müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğu, dolayısıyla yapılan cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti: Cevap verilmemiştir.

Danıştay Savcısı ....'ın Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Yasasının 49. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine uymayıp Vergi Mahkemesince verilen kararın dayandığı hukuki ve yasal nedenler karşısında, anılan kararın bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemiştir.

Açıklanan nedenle temyiz isteminin reddi ile Vergi Mahkemesi kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

Tetkik Hakimi ....'nın Düşüncesi: İleri sürülen iddialar usule ve hukuka uygun Vergi Mahkemesi kararının bozulmasını gerektirecek nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerekeceği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dokuzuncu Dairesince işin gereği görüşüldü:

Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar, sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından,temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına 5.2.2003 tarihinde oybirliği ile karar verildi.

.

DŞ. 4D. 26.12.2002 Tarih ve E. 2001/3111, K. 2002/5592

ÖZETİ: Yeminli mali müşavirler hakkında müşterek ve müteselsil sorumlu olarak takibata geçilebilmesi için vergi ve cezaların asıl mükellef açısından kesinleşmesi gerektiği hakkında

Temyiz Eden: …….. Vergi Dairesi Müdürlüğü

Karşı Taraf: ……....

İstemin Özeti: Yeminli Mali Müşavir olan davacı adına 1996 yılı için hakkında kurumlar vergisi tasdik raporu düzenlediği Karteks Deri Sanayi ve Ticaret Limited Şirketince beyan dışı bırakıldığı tesbit edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergi ve cezanın gecikme faiziyle birlikte tahsili amacıyla, müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla ödeme emri düzenlenerek tebliğ edilmiştir. ... Vergi Mahkemesi ... günlü ve …….sayılı kararıyla, 6183 sayılı yasa hükümlerine göre kamu alacağının ödeme emri ile istenebilmesi için alacağın ödenmesi gereken bir safhaya, diğer bir ifadeyle tahsil edilebilir bir aşamaya gelmiş olması gerektiği; olayda, düzenlediği tasdik raporuyla kurumun ihtilaflı dönemde bir kısım kazancını beyan dışı bırakmasına sebebiyet verdiğinin tesbit edildiğinden söz edilerek adı geçen şirket adına yapılan tarhiyat tutarında vergi ve ceza gecikme faiziyle birlikte davacıdan ihbarname ile istenmeden doğrudan ödeme emri ile tahsil edilmek istenmiş ise de, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun Yeminli Mali Müşavirlerin yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu olduklarını hükme bağlayan 12 nci maddesinde, haksız iadeye konu verginin 6183 sayılı Yasa uyarınca doğrudan doğruya ödeme emri ile takibe alınacağından söz edilmediği, öte yandan müşterek ve müteselsil sorumluğun hukuki mahiyeti gereği, müteselsil sorumlu olan davacının borcunun da asıl borçlunun tabi olduğu usule göre takibi gerektiği, buna göre yeminli mali müşavir olan davacı adına ihbarname düzenlenmeden, doğrudan ödeme emri düzenlenmesinde isabet görülmediği gerekçesiyle ödeme emri iptaline karar vermiştir. Davalı İdare, düzenlenen ödeme emrinin usul ve yasaya uygun olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Savunmanın Özeti: Yasal dayanaktan yoksun olan temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

Tetkik Hakimi Sevil Bozkurt'un Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, temyize konu mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Anıl Genç'in Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Yasasının 49 uncu maddesinin 1 inci fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine uymayıp vergi mahkemesince verilen kararın dayandığı hukuki ve yasal nedenler karşısında, anılan kararın bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemektedir.

Açıklanan nedenle temyiz isteminin reddi ile vergi mahkemesi kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüşüldü:

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 1 inci maddesinde amaç, 2/B maddesinde mesleğin konusu açıklandıktan sonra 12 nci maddesinde de tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk konusu düzenlenmiştir. Bu düzenlemeyle yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler ile tasdik konuları ve tasdike ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu oldukları, tasdikin doğru olmaması halinde tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükelleflerle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacakları öngörülmüştür.

Ayrıca Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından yayımlanan 18 sıra no'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği'nin, Tasdik raporu tanzim eden yeminli mali müşavirlerin sorumluluğunu düzenleyen II-B/2 alt bendinde; müştereken ve müteselsilen sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen yeminli mali müşavirler nezdinde yapılacak takibatın, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacağı, vergi dairelerince yapılacak olan takibatın, tahakkuku kesinleşen vergi ve cezaların tahsiline yönelik olacağı belirtilmiştir.

Türk vergi sistemine 1.01.1986 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 belirtilmişir. Ancak yukarıda metni verilen kanun ve genel tebliğ hükümlerine göre bu sorumluluk çerçevesinde müşterek ve müteselsil sorumlu olarak yeminli mali müşavirler hakkında takibata geçilebilmesi için, ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezaların asıl mükellef açısından miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesi gerekmektedir. Diğer bir ifade ile ziyaa uğratılan vergi ve cezaların miktarı ve mahiyeti kesinleşmeden yeminli mali müşavirden istenmesi mümkün değildir.

Olayda takibe konu vergi alacağının mükellef yönünden kesinleşmediği ve bu hususla ilgili olarak vergi dairesi ile mükellef arasında ihtilaf yaratıldığı anlaşıldığından; henüz kesinleşmemiş olan vergi ve cezaların tahsili için yeminli mali müşavir adına düzenlenen ödeme emrinde yasal isabet görülmemiştir.

Bu nedenle temyiz isteminin reddine 26.12.2002 gününde oybirliğiyle karar verildi

DŞ. 4D. 15.05.2000 Tarih ve E. 1999/5623, K. 2000/2052

Temyiz Eden : ..... Vergi Dairesi Müdürlüğü

Karşı Taraf: ..... Profil İmalat Dağıtım Pazarlama Ltd. Şti.

İstemin Özeti: Davacı şirketin 1997 yılı kurumlar vergisi matrahından mahsup ettiği yatırım indirimiyle ilgili yeminli mali müşavir tasdik raporunun ibraz edilmemesi nedeniyle, takdir komisyonu kararına dayanılarak yatırım indirimi tutarı üzerinden kurumlar vergisi ve geçici vergi salınmış, fon payı hesaplanmış, kusur cezaları kesilmiştir. Tekirdağ Vergi Mahkemesi 15.7.1999 günlü ve E:1999/87, K:1999/164 sayılı kararıyla; 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12'nci maddesinde yeminli mali müşavirlerce tasdik edilecek işlemlerin belirlendiği, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 227'inci maddesinin 2'ncı fıkrasında Maliye Bakanlığı'nın vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerleme, 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 yetkili olduğunun öngörüldüğü, 7 sıra No.'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci. Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği ile de gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yatırım indiriminden yararlanmaları için aranılan şartları taşıdıklarının yeminli mali müşavirlerce tasdikine tabi tuttuğu, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda ve Gelir Vergisi Kanununda istisna ve indirimlerden yararlanma koşulları arasında vergi dışı tutulan işlemlerin yeminli mali müşavirlerin tasdiki koşulunun yer almadığı, 3568 sayılı Kanun'da yükümlülerin vergiye ilişkin belgelerini yeminli mali müşavirlere tasdik ettirme zorunluluğunun öngörülmediği, bu konuda sağlanan yetkiyle yükümlülerin vergi idaresi karşısındaki durumlarını hafifletici ve açıklayıcı bir imkan sağlandığı, yükümlülerin bir kısım istisna ve indirimlerden yararlanabilmelerini bu tasdik işlemlerine bağlı tutulmasının ilgililere kanunda öngörülmeyen bir külfet yükleme anlamı taşıdığı, kanunda bazı hususların yönetmelikle ve idarece düzenleneceği yolunda hüküm bulunmasının vergi istisna ve indirimlerden yararlanma için kanunda öngörülmeyen bir şartın idari işlemle getirilebileceğinin kabulünü gerektirmeyeceği, bu durumda yeminli mali müşavir tasdik raporunun ibraz edilmemesi nedeniyle yatırım indiriminden yararlandırılmayarak yapılan tarhiyatta isabet olmadığı gerekçesiyle vergi ve cezanın kaldırılmasına karar vermiştir. Davalı idare, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'nci maddesinin 2'nci fıkrasındaki yetkiye uygun olarak yatırım indiriminden yararlanacak mükelleflerden yeminli mali müşavir tasdik raporu aranmasının yerinde olduğunu ileri sürmekte, kararın bozulmasını istemektedir.

Danıştay Savcısı Mil gün Akpınar'ın Düşüncesi: Uyuşmazlık, yasal süresi içerisinde verilen 1996 takvim yılı kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yatırım indirimine ilişkin yeminli mali müşavir raporu olmaması nedeniyle davacı kurumun indirim hakkı kabul edilmeyerek yapılan tarhiyata karşı açılan davayı kabul eden vergi mahkeme kararının bozulması istemine ilişkindir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununa 4008 sayılı Kanunla eklenen mükerrer 227. madde ile Maliye Bakanlığı, vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerleme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlandırılmasını yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya ve bu uygulamaya ilişkin usul ve

esasları belirlemeye yetkili kılınmış maddenin devamında tasdik raporunu, zamanında ibraz etmeyen mükelleflerin tasdike konu haktan yararlanamayacakları ancak bakanlığın tasdik raporlarının ibraz süresini iki aya kadar uzatmaya yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Maddede tasdik raporlarının ne zaman ve ne şekilde ibraz edileceği yolunda bir hükme yer verilmemiş, madde hükmünün uygulanmasına açıklık getirilmek amacıyla çıkarılan 187 seri No.'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin F/b bölümünde ise, yıllık beyannamelerin kabulü sırasında vergi dairesince yatırım indirimine ilişkin tasdik raporunun istenilmesi gerektiği, istenildiği halde tasdik raporunu ibraz etmeyen mükelleflerin yatırım indiriminden yararlanamayacakları belirtilmiştir.

Olayda, yatırım teşvik belgesine uygun olarak yatırımı tamamlayıp yatırım indiriminden yararlanmaya hak kazanan davacı kurumdan yıllık beyannamesini verirken tasdik raporu istenilerek şekli eksikliğin giderilmesi gerekirken bu yola başvurulmadığı anlaşıldığından, mahkemece tarhiyatın terkini yolunda verilen kararda sonucu itibariyle isabetsizlik görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Tetkik Hakimi H. Gül Yılmaz'ın Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, temyize konu mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüşüldü:

213 sayılı Vergi Usul Kanununa 4008 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesiyle eklenen mükerrer 227'nci maddesinin 2'nci fıkrasında. Maliye Bakanlığı'nın vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerleme, 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 yetkili olduğu öngörülmüştür. Bu maddenin yürürlük tarihi 6.7.1999 olarak belirlenmiştir.

7 sıra No.'lu Serbest Muhasebecilik. Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği'nde 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12'nci maddesinin Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak hazırlanan ve 2.1.1990 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Konulan ve Tasdike ilişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" hükümleri uyarınca "Yatırım İndirimi" ile ilgili işlemler yeminli mali müşavirlerin tasdik edeceği konular kapsamına alınmıştır.

Diğer yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 227'nci maddesinde verilen yetkiye dayanılarak yayımlanan 3.8.1995 tarihli 22363 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 187 seri No.'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin F/b bölümünde ise, mükelleflerin yatırım indiriminden yararlanabilmeleri için, yatırım indirimi uygulamalarını yeminli mali müşavirlere tasdik ettirmeleri gerektiği, vergi dairelerince, yıllık beyannamelerin kabulü sırasında yatırım indirimi uygulayan mükelleflerden tasdik işlemini kapsayan tasdik raporlarının istenileceği belirtilmiştir.

Olayda davacı şirket 15.11.1996 tarihli yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen yatırımla ilgili olarak 1997 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde yatırım indirimi tutarını kurum kazancından indirmek suretiyle vergisini hesaplamıştır. Ancak yatırım indirimine ilişkin olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenen rapor ibraz edilmemiştir. Konuya ilişkin olarak yukarıda yer alan düzenlemeler uyarınca yatırım indirimine ilişkin tasdik raporunun ibraz edilmemesi nedeniyle davacı şirketin yatırım indiriminden yararlandırılmaması yolundaki işlemde kanuna aykırılık bulunmamaktadır. Bu itibarla aksi yöndeki mahkeme kararında isabet görülmemiştir.

Bu nedenle Tekirdağ Vergi Mahkemesinin 15.7.1999 günlü ve E:1999/87, K:1999/164 sayılı kararının bozulmasına, 15.5.2000 gününde karar verildi.

DŞ. Vergi Daireleri Genel Kurulu 22.10.1999 Tarih ve E. 1999/89, K. 1999/439

Kararın Düzeltilmesini İsteyen : ……. (Kendi adına asaleten …..Yeminli Mali Müşavirlik Limited Şirketini Temsilen)

Karşı Taraf: Maliye Bakanlığı

İstemin Özeti: Resmi Gazetenin 8.11.1995 günlü, 22457 sayısında yayımlanan (19) sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin, yeminli mali müşavirlere karşıt inceleme yapma yetki ve ödevi veren hükümlerinin iptali istemiyle açılan davayı inceleyen Danıştay Onbirinci Dairesi, 4.11.1996 günlü ve E:1996/126, K:1996/3810 sayılı kararıyla; 3568 sayılı Yasanın 12 nci maddesi, bu maddeye dayanılarak yürürlüğe konulan ve 2.1.1990 günlü ve 20390 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Yönetmeliğin 12, 14, 15, 16 ve 20 nci maddeleri, 15 inci maddenin (c) bendinin birlikte değerlendirilmesinden; geniş yetkilerle donatılmış yeminli mali müşavirlerin yaptıkları onayın doğruluğunu, vergi denetim tekniklerinden de yararlanmak suretiyle araştıracakları ve onayın doğruluğundan sorumlu olacaklarının anlaşıldığı, 3568 sayılı Yasanın gerekçesinde açıklanan amaç ve yeminli mali müşavirlik tanımı ile yasa yapıcının 3239 sayılı Yasanın 13 üncü maddesinde getirilen bu konudaki düzenlemeyi 213 sayılı Yasanın "Vergi İncelemeleri" başlıklı İkinci Bölümüne Ek Madde Şeklinde ekleyerek koyduğu irade karşısında yeminli mali müşavirlerin, mevzuata aykırı düşmemek, görev ve yetkileriyle sınırlı olmak üzere vergi incelemesi yapabilecekleri sonucuna varıldığı, her ne kadar kimlerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olduklarını düzenleyen 213 sayılı Yasanın 135 inci maddesinde anılmamışlarsa da, bu meslek mensuplarının yapacakları incelemenin, tasdik konusuyla sınırlı ve tasdikin içeriğini doğrulamaya yönelik olduğu, 3568 sayılı Yasanın 12 nci maddesinin 4 üncü fıkrasındaki kuralın da yeminli mali müşavirlere karşıt inceleme yapma yetkisi verilmesini zorunlu kıldığı, genel tebliğde yapılan düzenlemede yasaya aykırılık görülmediği gerekçesiyle davayı reddetmiştir.

Davacının temyiz istemini inceleyen Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 9.10.1998 günlü, E:1997/7, K:1998/268 sayılı kararıyla; 19 sayılı Genel Tebliğin davaya konu yapılan düzenlemeyi içeren bölümü 3568 sayılı Yasanın 12 nci maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan ve yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu oldukları, aksi halde tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere zıyaa uğratılan vergi ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaklarına ilişkin kurala dayandırıldığı, maddenin ilk fıkrasında yeminli mali müşavirlerin, gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tabloları ve beyannamelerinin, mevzuat hükümleri, muhasebe ilkeleri ile muhasebe standartlarına uygunluğu ve hesapların, denetim standartlarına göre incelendiğini onaylamalarının öngörüldüğü, aynı maddenin ikinci fıkrasında ise onaylayacakları belgelerin, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasların, yönetmelikle belirleneceğinin kurala bağlandığı, bu kurala dayanılarak düzenlenen Yönetmeliğin 2.1.1990 günlü Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe konulduğu,3568 sayılı Yasanın 12 nci maddesinin birinci fıkrasında değinilen ve yeminli mali müşavirlerin incelemelerini dayandırmaları gereken muhasebe ilke ve standartları ile denetim ilke ve standartlarının, mükellefler tarafından esas alınması zorunlu olan ve bakanlık tarafından tebliğ ile açıklanacak olan düzenlemeler ve esaslardan oluştuğunun Yönetmeliğin 3 üncü maddesinde kabul edildiği, tasdikin ne olduğunun ise 4 üncü maddenin ilk fıkrasında, gerçek

ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin denetleme ilke ve standartlarına uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespit ve rapora bağlanması şeklinde tanımlandığı, tasdik çalışmalarının yürütülmesinde denetim tekniklerini belirleyen 15 inci maddenin (d) bendinde de: işletme kayıtlarında yer alan hususların ilgili üçüncü şahıslar nezdindeki defter ve belgeler üzerinde araştırılarak tespit edilmesinin, kanıtların toplanmasında doğrulama tekniği olarak sayıldığı, tasdik kapsamındaki konu ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının saptanması için bu işlemin diğer yönünün de incelenmesini zorunlu kılacağı Yönetmeliğin 4 üncü maddesindeki tanım karşısında yükümlülerin tasdik kapsamına giren beyanname, mali tablo, belge veya bildirimini onaylaması gereken yeminli mali müşavirin, söz konusu muamelenin öncesindeki diğer işlemleri de incelemesini ve bir durum ya da belgenin gerçek durum veya işlemi yansıtıp yansıtmadığının saptanmasını gerekli kılacağı, bu tür bir incelemenin Vergi Usul Kanununun 134 üncü maddesinde tanımlanan ve ancak 135 inci maddesinde belirtilen kamu görevlisi durumundaki inceleme elemanları tarafından yapılabilecek vergi incelemesi ve bunun doğal sonucu olan karşıt inceleme niteliğinde olmadığı, buradaki karşıt incelemenin, iade ve mahsup edilecek katma değer vergisinin tutarı ve gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde yer alan matrah ve vergiye ilişkin rakamların doğruluğunun tespitine imkan verme amacına yönelik ve mükelleflerin söz konusu işlemleriyle sınırlı olduğu 19 sayılı Genel Tebliğ ile getirilen düzenlemenin, 3568 sayılı Yasanın genel gerekçesine ve yasanın getiriliş amacına uygun bulunduğu gerekçesiyle temyiz isteminin reddine karar vermiştir.

Davacı, söz konusu Genel Tebliğin yasal düzenlemeyi aşan hükümler içerdiğini, kanunla verilmeyen görevin genel tebliğ ile verilemeyeceğini ileri sürerek Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu kararının düzeltilmesini istemiştir.

Danıştay Tetkik Hakimi Gülsen BİŞKİN'in Düşüncesi: Karar düzeltme dilekçesinde ileri sürülen iddialar daire kararının bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmediğinden, istemin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Zehra BİRDEN'in Düşüncesi : Kararın düzeltilmesi istemi 2577 sayılı Yasanın 54 üncü maddesine uygun bulunduğundan kabulü ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 9.10.1998 günlü, E:1997/7, K:1998/268 sayılı kararının kaldırılması suretiyle işin esasının yeniden incelenmesi ve esas karar metnindeki düşünce uyarınca temyiz isteminin kabulü gerektiği düşünülmüştür.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca, karar düzeltme dilekçesinde ileri sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 54 üncü maddesinin (c) fıkrası kapsamında görüldüğünden, 9.10.1998 günlü, E:1997/7, K:1998/268 sayılı karar ortadan kaldırıldıktan sonra gereği görüşüldü:

19 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Genel Tebliğinde, yeminli mali müşavirlerin yapacakları tasdikten sorumlu tutulmaları nedeniyle, hem katma değer vergisi iade işlemleri ve hem de gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin tasdiki ile ilgili olarak iade edilecek katma değer vergisi tutarı ya da beyannamede yer alan matrah ve vergiye ilişkin rakamların doğruluğunun sağlanması için işlemlerini onaylayacakları mükelleflere mal ve hizmet satan alt firmalar nezdinde kademe sınırlaması yapılmaksızın karşıt inceleme yapmalarının zorunlu olduğu belirtilmiş ve

nezdinde karşıt inceleme yapılacak yükümlülerin istenen defter ve belgeleri yeminli mali müşavirlere vermekten kaçınmaları halinde defterdarlıkların, bu defter ve belgeleri yerel denetim elemanları aracılığıyla temin ederek en kısa sürede yeminli mali müşavirler tarafından incelenmelerini sağlamaları kabul edilmiştir.

213 sayılı Yasanın 134 üncü maddesinde, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu belirtilmiş, 135 inci maddesinde de, vergi incelemesi yapmaya kimlerin yetkili oldukları ismen sayılarak belirtilmiştir.

3568 sayılı Yasanın 12 nci maddesinin 1 inci fıkrasında 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 bildirilmiş, 2 nci fıkrasında ise Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasların, gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve nevileri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği öngörülmüştür.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Malı Müşavirlik Kanununun 2 nci maddesi ve aynı Kanunun 12 nci maddesine dayanılarak 2.1.1990 tarihinde ve 20390 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik çerçevesinde tasdiki yapılabilecek konu ve belgeler belirtilmiştir. Yönetmeliğin 8 inci maddesinde "yeminli mali müşavirler, tasdik konuları ile ilgili olarak karşıt incelemeler yapabilir" denilmiş. 10 uncu maddesinde ise "ilgililerce yaptırılacak tasdik hizmetinin tasdik sözleşmesine bağlanması" gerektiği açıklanmıştır.

Vergi Usul Kanununun 134 ve 135 inci maddeleri karşısında üçüncü kişilerden defter ve belge istemeye yetkili olmayan ve 3568 sayılı Yasada açıklandığı üzere karşıt inceleme yetkisini sözleşme yaptıkları mükelleflerin defter ve belgeleri ile sınırlı olarak kullanmak durumunda bulunan yeminli mali müşavirlerin bu yetkisinin, tasdikini yapabilecekleri belgeler nedeniyle, bu belgelerin dayanağı olan idarenin tespit ve işlemlerini resmi merciler nezdinde inceleme ya da bu mercilerden bilgi isteme yetkisi olarak kabul edilebilir. Beyanname ve bildirimlerle ilgili tasdik işlemleri, bu belgelerin yükümlülerin kayıtlarına uygunluğunun beyanı dışında bir anlam ifade etmez. Kanunda yükümlü kayıtlarına esas olan belgelerin gerçeği ifade edip etmediğini karşıt inceleme ile araştırma görev ve yetkisini yeminli mali müşavirlere veren bir kural yer almamıştır. Yönetmelikte yer alan hükümler de bu tarzda bir incelemeye olanak sağlayacak nitelikte değildir.

Yeminli Mali Müşavirlerin yapacakları inceleme, sözleşme imzaladıkları mükelleflerin işlemleri ile sınırlı olduğundan, 213 sayılı Yasanın vergi incelemesi başlıklı bölümünde incelemeye yetkili kılınmayan yeminli mali müşavirlerin, 19 sayılı Genel Tebliğ ile karşıt inceleme yapma, üçüncü kişilerin defter ve belgelerini isteme ve incelemeyle yetkili kılınması anlamını taşıyan hükümlerinin yasal düzenlemeyi aşar nitelikte düzenleme içerdiği sonucuna varıldığından, davanın reddi yolundaki kararda yasaya uygunluk görülmemiştir.

Bu nedenlerle temyiz isteminin kabulü ile Danıştay Onbirinci Dairesinin 4.11.1996 günlü, E:1996/126, K:1996/3810 sayılı kararının bozulmasına, yeniden verilecek kararda

karşılanacağından yargılama giderleri yönünden hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 22.10.1999 gününde oyçokluğu ile karar verildi.

KARŞI OY

Karar düzeltme dilekçesinde ileri sürülen nedenler, 2577 sayılı Yasanın 54 üncü maddesinde yer alan düzeltme nedenlerinden hiçbirine girmediği ve kararın düzeltilmesini gerektirecek nitelikte görülmediğinden, istemin reddi gerektiği görüşüyle karara katılmıyoruz.

DŞ. İdare Daireleri Genel Kurulu 04.06.1999 Tarih ve E. 1997/79, K. 1999/719

İstemin Özeti : Vergi denetmeni olarak görev yapan davacının, yeminli mali müşavirlik belgesi verilmesi yolundaki başvurusunun reddine ilişkin Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetim Kurulunun 11.8.1995 günlü işlemi ile bu işleme karşı yaptığı itirazının zımnen reddine ilişkin Maliye Bakanlığı işleminin ve Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Gereğince Yapılacak Başvurular Hakkında Yönetmeliğin 9. maddesinin 2. fıkrasının iptali istemiyle açtığı dava sonucunda; Danıştay Sekizinci Dairesince, dava konusu yönetmelik maddesi ile getirilen itiraz yolunun 3568 sayılı Yasanın 41. maddesi uyarınca Maliye Bakanlığının oda ve birlik organlarının işlemlerinin kanun hükümlerine uygunluğu yönünden yaptığı denetime ilişkin bir düzenleme olduğundan yönetmelik maddesinin kanuni dayanağının bulunmadığından söz edilemeyeceği, Oda ve Birlik kararlarının kesin ve yürütülmesi zorunlu idari davaya konu olabilecek nitelikte kararlar olduğu, söz konusu itiraz yolunun Anayasanın 135. maddesinde sözü geçen kanunla düzenlenmesi gereken idari ve mali denetim niteliğinde olmadığından, dava konusu yönetmelik maddesinde hukuka aykırılık bulunmadığı; davanın davacıya yeminli mali müşavirlik belgesi verilmemesine ilişkin kısmına ilişkin olarak ise, 16.9.1993 gününde yürürlüğe giren 516 sayılı K.H.K.'nin yetki yasası iptal edildiğinden Anayasa Mahkemesinin 24.11.1993 günlü, 49 sayılı kararı ile iptal edildiği ve iptal kararının Resmi Gazete'de yayımlandığı 24.12.1993 gününden 6 ay sonra 24.6.1994 gününde yürürlüğe girmesi üzerine aynı günlü Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 543 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile vergi denetmenleri için öngörülen yeterlik sınavının kaldırılmış olduğu, Yeminli Mali Müşavirlik mesleği kapsamlı ve ağır sorumluluk isteyen bir meslek olduğundan, diğer meslek grupları için öngörülen şartlardan çok daha fazlasının bu meslek grubu için arandığı ve ayrıca mesleki yeterlik sınavını vermiş olma koşulunun getirildiği, mesleki yeterlik sınavının hesap uzmanı, maliye müfettiş yardımcıları ile stajyer gelirler kontrolörlerinin tabi olduğu genel hukuk, vergi hukuku ve muhasebe konularında son derece ciddi ve kapsamlı olarak yapılan ve değerlendirilen bir sınav olduğu için yasakoyucunun bu mesleki yeterlik sınavını vermiş olan görevlileri yeminli mali müşavirlik sınavı vermiş olma koşulundan muaf tuttuğu, davacının hiçbir şekilde mesleki yeterlik sınavına girmediği, Anayasa Mahkemesince iptal edilen 516 sayılı KHK'nın geçici 2. maddesi uyarınca vergi denetmenliği kadrosuna atananlara yeminli mali müşavirlik hakkının tanınmasının diğer vergi kontrol memurları ve denetmenleri arasında eşitsizlik ve haksızlık meydana getireceği, davalı idarenin Anayasa Mahkemesince iptal edilmiş olan düzenlemeye göre işlem tesis etmemesinde hukuka aykırı bir yön bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir.

Davacı, 18.12.1996 günlü, E: 1995/4923, K: 1996/3909 sayılı bu kararı, dava konusu yönetmelik maddesinin Anayasanın 135. maddesine aykırı olduğu, dava konusu işlemlerin ise 516 sayılı K.H.K.'nin ilgili maddeleri gözetilmeden karar verildiği iddialarıyla bozulmasını istemektedir.

Savunmaların Özeti: Danıştay Sekizinci Dairesince verilen kararın usul ve hukuka uygun bulunduğu ve temyiz dilekçesinde öne sürülen nedenlerin, kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte olmadığı belirtilerek temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmaktadır.

Danıştay Tetkik Hakimi.....'ın Düşüncesi: Temyiz isteminin reddi ile Daire kararı-

nın onanması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı ...'ın Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinin 1 inci fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine uymayıp Danıştay Sekizinci Dairesince verilen kararın dayandığı hukuki ve yasal nedenler karşısında anılan kararın bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemektedir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin reddiyle Daire Kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulunca gereği görüşüldü:

Maliye Bakanlığından Vergi Denetmeni olarak görev yapan davacının, yeminli mali müşavirlik belgesi verilmesi isteminin reddine ilişkin, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetim Kurulunun 11.8.1995 günlü kararı ile bu karara karşı yapılan itirazın zımnen reddine ilişkin Maliye Bakanlığı işleminin ve Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Gereğince Yapılacak Başvurular Hakkında Yönetmeliğin, Birlik kararlarının itiraz merciinin Maliye Bakanı olduğuna ilişkin 9 uncu maddesinin 2 nci fıkrasının iptali istemiyle açtığı dava sonucunda; Danıştay Sekizinci Dairesince verilen, davanın reddine dair 18.12.1996 günlü, E: 1995/4923, K: 1996/3909 sayılı karara karşı, davacı temyiz isteminde bulunmakta ve bozulmasını istemektedir.

Temyiz edilen kararla ilgili dosyanın incelenmesinden; Danıştay Sekizinci Dairesince verilen kararın usul ve hukuka uygun bulunduğu, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenlerinin kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte olmadığı anlaşıldığından davacının temyiz isteminin reddine, Danıştay Sekizinci Dairesinin 18.12.1996 günlü, E: 1995/4923, K: 1996/3909 sayılı kararının ONANMASINA, 4.6.1999 günü oybirliği ile karar verildi.

DŞ. İdare Daireleri Genel Kurulu 04.06.1999 Tarih ve E. 1997/56, K. 1999/715

İstemin Özeti : Vergi denetmeni olarak görev yapan davacının, yeminli mali müşavirlik belgesi verilmesi yolundaki başvurusunun reddine ilişkin Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetim Kurulunun 11.8.1995 günlü işlemi ile bu işleme karşı yaptığı itirazının zımnen reddine ilişkin Maliye Bakanlığı işleminin ve Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Gereğince Yapılacak Başvurular Hakkında Yönetmeliğin 9. maddesinin 2. fıkrasının iptali istemiyle açtığı dava sonucunda; Danıştay Sekizinci Dairesince, dava konusu yönetmelik maddesi ile getirilen itiraz yolunun 3568 sayılı Yasanın 41. Maddesi uyarınca Maliye Bakanlığının oda ve birlik organlarının işlemlerinin kanun hükümlerine uygunluğu yönünden yaptığı denetime ilişkin bir düzenleme olduğundan yönetmelik maddesinin kanuni dayanağının bulunmadığından söz edilemeyeceği, Oda ve Birlik kararlarının kesin ve yürütülmesi zorunlu idari davaya konu olabilecek nitelikte kararlar olduğu, sözkonusu itiraz yolunun Anayasanın 135. maddesinde sözü geçen kanunla düzenlenmesi gereken idari ve mali denetim niteliğinde olmadığından, dava konusu yönetmelik maddesinde hukuka aykırılık bulunmadığı; davanın, davacıya yeminli mali müşavirlik belgesi verilmemesine ilişkin kısmına ilişkin olarak ise, 16.9.1993 gününde yürürlüğe giren 516 sayılı K.H.K.'nin Yetki Yasası iptal edildiğinden Anayasa Mahkemesinin 24.11.1993 günlü, 49 sayılı kararı ile iptal edildiği ve iptal kararının Resmi Gazete'de yayımlandığı 24.12.1993 gününden 6 ay sonra 24.6.1994 gününde yürürlüğe girmesi üzerine aynı günlü Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 543 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile vergi denetmenleri için öngörülen yeterlik sınavının kaldırılmış olduğu, Yeminli Mali Müşavirlik mesleği kapsamlı ve ağır sorumluluk isteyen bir meslek olduğundan, diğer meslek grupları için öngörülen şartlardan çok daha fazlasının bu meslek grubu için arandığı ve ayrıca mesleki yeterlik sınavını vermiş olma koşulunun getirildiği, mesleki yeterlik sınavının hesap uzmanı, maliye müfettiş yardımcıları ile stajyer gelirler kontrolörlerinin tabi olduğu genel hukuk, vergi hukuku ve muhasebe konularında son derece ciddi ve kapsamlı olarak yapılan ve değerlendirilen bir sınav olduğu için yasa koyucunun mesleki yeterlik sınavını vermiş olan görevlileri yeminli mali müşavirlik sınavı vermiş olma koşulundan muaf tuttuğu, davacının hiçbir şekilde mesleki yeterlik sınavına girmediği, Anayasa Mahkemesince iptal edilen 516 sayılı KHK'nin geçici 2. maddesi uyarınca vergi denetmenliği kadrosuna atananlara yeminli mali müşavirlik hakkının tanınmasının diğer vergi kontrol memurları ve denetmenleri arasında eşitsizlik ve haksızlık meydana getireceği, davalı idarenin Anayasa Mahkemesince iptal edilmiş olan düzenlemeye göre işlem tesis etmemesinde hukuka aykırı bir yön bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir.

Davacı, 13.11.1996 günlü, E: 1996/45, K: 1996/3101 sayılı bu kararı, dava konusu yönetmelik maddesinin Anayasanın 135. maddesine aykırı olduğu, dava konusu işlemlerin ise 516 sayılı K.H.K.'nin ilgili maddeleri gözetilmeden karar verildiği iddialarıyla bozulmasını istemektedir.

Savunmaların Özeti : Danıştay Sekizinci Dairesince verilen kararın usul ve hukuka uygun bulunduğu ve temyiz dilekçesinde öne sürülen nedenlerin, kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte olmadığı belirtilerek temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmaktadır.

Danıştay Tetkik Hakiminin Düşüncesi : Temyiz isteminin reddi ile Daire kararının

onanması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısının Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinin 1 inci fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine uymayıp Danıştay Sekizinci Dairesince verilen kararın dayandığı hukuki ve yasal nedenler karşısında anılan kararın bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemektedir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin reddiyle Daire kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulunca gereği görüşüldü:

Maliye Bakanlığında Vergi Denetmeni olarak görev yapan davacının, yeminli mali müşavirlik belgesi verilmesi isteminin reddine ilişkin, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetim Kurulunun 11.8.1995 günlü kararı ile bu karara karşı yapılan itirazın zımnen reddine ilişkin Maliye Bakanlığı işleminin ve Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Gereğince Yapılacak Başvurular Hakkında Yönetmeliğin, Birlik kararlarının itiraz merciinin Maliye Bakanı olduğuna ilişkin 9 uncu maddesinin 2 nci fıkrasının iptali istemiyle açtığı dava sonucunda: Danıştay Sekizinci Dairesince verilen, davanın reddine dair 13.11.1996 günlü, E: 1996/45, K: 1996/3101 sayılı karara karşı, davacı temyiz isteminde bulunmakta ve bozulmasını istemektedir.

Temyiz edilen kararla ilgili dosyanın incelenmesinden; Danıştay Sekizinci Dairesince verilen kararın usul ve hukuka uygun bulunduğu, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenlerinin kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte olmadığı anlaşıldığından davacının temyiz isteminin reddine, Danıştay Sekizinci Dairesinin Dairesinin 13.11.1996 günlü, E: 1996/45, K: 1996/3101 sayılı kararının ONANMASINA, 4.6.1999 günü oybirliği ile karar verildi.

İstemin Özeti: Davacının yeminli mali müşavirlik belgesi verilmesi yolundaki başvurusunun ve itirazının reddine ilişkin işlemler ile başvurular ile ilgili Yönetmeliğin 9. maddesinin ikinci fıkrasının iptali istemiyle açılan dava sonucunda; Danıştay Sekizinci Dairesince verilen ve davanın, 3568 sayılı Yasa uyarınca yapılacak başvurulara ilişkin Yönetmeliğin 9. maddesinin ikinci fıkrasının iptali istemine ilişkin kısmının reddine, davacıya yeminli mali müşavirlik belgesi verilmemesine ilişkin işlemlerin ise iptaline ilişkin bulunan 26.2.1997 günlü, E: 1995/4619, K: 1997/685 sayılı kararın iptale ilişkin kısmına karşı, davalı idareler temyiz isteminde bulunmakta ve davacının, yeminli mali müşavirlik belgesi alabilmek için geçerli olduğunu iddia ettiği görevlerini, genel müdürlük, yönetim kurulu üyeliği gibi ünvanlarla yönetim kademesinde ifa ettiği, 3568 sayılı Yasada aranılan muhasebe biriminde çalışma koşulu gerçekleşmediğinden, belge verilmesinin mümkün olmadığını belirterek kararın, iptal hükmünün bozulmasını istemektedirler.

Savunmanın Özeti : Danıştay Sekizinci dairesince verilen kararın usul ve hukuka uygun bulunduğu ve temyiz dilekçelerinde öne sürülen nedenlerin, kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte olmadığı belirtilerek temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmaktadır.

Danıştay Tetkik Hakimi ..... nun Düşüncesi : Temyiz isteminin reddi ile Daire kararının onanması gerektiği düşünülmektedir."

Danıştay Savcısı …..... nin Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinin 1 inci fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine uymayıp Danıştay Sekizinci Dairesince verilen kararın dayandığı hukuki ve yasal nedenler karşısında anılan kararın bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemektedir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin reddiyle Daire kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulunca gereği görüşüldü:

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Gereğince Yapılacak Başvurular Hakkında Yönetmeliğin Birlik kararlarına karşı Bakanlığa itiraz yolunu düzenleyen 9. maddesinin 2 nci fıkrasının ve davacının yeminli mali müşavirlik ruhsatı verilmesine ilişkin başvurusunun reddine ilişkin Birliğin 6.1.1995 günlü, 99 sayılı işlemi ile bu işleme karşı Maliye Bakanlığına yapılan başvurunun reddine ilişkin 24.8.1995 günlü, 46630 sayılı işlemin iptalleri istemiyle açılan dava sonucunda, Danıştay Sekizinci dairesince verilen ve davanın Yönetmelik hükmüne yönelik kısmının reddine, dava konusu işlemlerin ise iptaline ilişkin bulunan 26.2.1997 günlü, E: 1995/4619, K: 1997/685 sayılı kararın iptale ilişkin kısmını davalı idareler temyiz etmekte ve bozulmasını istemektedirler.

Temyiz edilen kararla ilgili dosyanın incelenmesinden; Danıştay Sekizinci Dairesince, 3568 sayılı Yasanın 50. maddesi uyarınca Birlikçe çıkarılan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Gereğince Yapılacak

Başvurular Hakkında Yönetmeliğin 9. maddesinin ikinci fıkrasında hukuka aykırılık bulunmadığından, davanın bu kısmının reddedildiği; davacıya yeminli mali müşavirlik belgesi verilmemesine ilişkin işlemler yönünden ise; 3568 sayılı Yasanın 4. maddesinde meslek mensubu olabilmenin genel koşulları 9 uncu maddesinde ise yeminli mali müşavir olabilmenin özel koşullarının sayıldığı, Geçici 3. maddesinin (c) bendinde de en az 12 yıldan beri bu Yasanın 2. maddesinin (A) fıkrasında yazılı işleri bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlardan ve kamu kuruluşlarının veya bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derecede imza yetkisine sahip olarak sorumlu bulunanlardan son üç yıllık dönemde düzenledikleri beyannamelerle ilgili yükümlülerin bilançolarının aktif toplamları yıllık ortalaması 10 milyar lirayı aşmış olanların yeminli mali müşavir olmaya hak kazanacaklarının belirtildiği, 3568 sayılı Yasanın staj süresinden sayılan hizmetlerle ilgili 6. maddesinde sözü edilen "birinci derecede imzaya yetkili olanlar" ifadesinden kimlerin anlaşılması gerektiğine, anılan Yönetmeliğin 8. maddesinde açıklık getirildiği, Yasanın Geçici 3. maddesi bakımından da aynı Yönetmelik kuralının geçerli olduğu, Yönetmeliğin 8. maddenin (b) bendinde, özel kuruluşlarda, bilanço esasına göre defter tutan muhasebe birimlerinin sevk ve idaresinden veya mali denetimden sorumlu olanların imza sirkülerinin olmadığı durumda, bağlı oldukları kuruluşları temsil ve ilzama veya kambiyo senetleri düzenlemeye veya vergi daireleri ve diğer mali merciler nezdinde gerekli belgeleri imzalamaya, bunlardan bir veya birkaçını birlikte veya tek başına yapmaya yetkili olduklarını gösterir vekaletnameye sahip olanların birinci derecede imzaya yetkili sayılacaklarının belirtildiği; davacının kararda ayrıntıları gösterilen çalışmalarını kendisine verilen birinci derece imza yetkisi ile yürüttüğü, çalışma süresi ve son üç yılda düzenlenen bilançoların aktif toplamlarının yıllık ortalamasına ilişkin olarak Yasanın Geçici 3 . maddesinde öngörülen koşulları taşıdığı belirtilerek, davacıya yeminli mali müşavirlik belgesi verilmemesine ilişkin işlemlerde ilgili mevzuata ve hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle işlemlerin iptaline karar verildiği anlaşılmaktadır.

Danıştay Sekizinci Dairesince verilen kararın temyiz edilen kısmının usul ve hukuka uygun bulunduğu, dilekçelerde ileri sürülen temyiz nedenlerinin kararın bu kısmının bozulmasını gerektirecek nitelikte olmadığı anlaşıldığından davalı idarelerin temyiz istemlerinin reddine, Danıştay Sekizinci Dairesinin 26.2.1997 günlü, E: 1995/4619, K: 1997/685 sayılı kararının temyiz edilen iptal hükmünün ONANMASINA, 28.5.1999 günü oybirliği ile karar verildi.

DŞ. 8D. 04.11.1998 Tarih ve E. 1998/2534, K. 1998/3508

Temyiz İsteminde Bulunan: ……

Karşı Taraf : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

Vekili: Av. .....

İstemin Özeti: Davacının, 3568 sayılı Yasanın Geçici 3. maddesi gereğince Yeminli Mali Müşavirlik Ruhsatı verilmesi isteminin, TÜRMOB tarafından yasal süre içerisinde cevap verilmemek suretiyle reddedilmesine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davada Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu gereğince yapılacak başvuruların ilgili Yönetmelik uyarınca TÜRMOB tarafından, değerlendirilerek ruhsat verileceği veya ruhsat isteminin reddedileceği, ret kararına karşı itiraz merciinin Maliye Bakanlığı olup, Bakan'ın vereceği kararın nihai karar olduğu, yani bu konudaki kesin idari işlemin itiraz sürecinden sonra oluşacak olup, itiraz yoluna gidilmeden açılan davada idari mercii tecavüzü bulunduğu gerekçesiyle, dava dilekçesinin Maliye Bakanlığına gönderilmek üzere adı geçen Birlik Başkanlığına tevdiine karar veren Ankara 10. İdare Mahkemesinin 14.1.1998 günlü 17 sayılı kararının; 3568 sayılı Yasa hükümleri gereğince Maliye Bakanlığının meslek ruhsatlarının verilmesi ile hiç bir ilgisi olmadığı. Birliğin Maliye Bakanlığının bir birimi ya da emri altında bir kuruluşu olmadığı, yasada yer almayan bir konuda yönetmelik çıkarma yetkilerinin bulunmadığı öne sürülerek, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Yasasının 49. maddesi uyarınca temyizen incelenerek bozulması istemidir.

Savunmanın Özeti : Temyiz isteminin reddi gerektiği yolundadır.

Danıştay Tetkik Hakimi İsmail Saklı'nın Düşüncesi : Yasada itiraz yolu düzenlenmediği halde, yönetmelikle getirilen bu yola başvurulmamış olması işlemi kusurlandırmayacağından, işin esasına girilerek bir karar verilmesi gerekirken dava dilekçesinin merciine tevdiinde Yasaya uyarlık görülmediğinden mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Belma Kösebalaban'ın Düşüncesi : Davacının Yeminli Mali Müşavirlik Ruhsatnamesi verilmesi talebinin yanıt verilmemek suretiyle reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davada, olayda idari mercii tecavüzü bulunduğundan bahisle dosyanın Maliye Bakanlığına gönderilmesine ilişkin kararın, 2577 sayılı yasanın 49. maddesi uyarınca temyizen incelenerek bozulması istemidir.

Mahkemece, ilgili yönetmelik gereği birlik kararına karşı itiraz mercinin Maliye Bakanlığı olup bakanın vereceği kararın nihai karar olduğu gerekçesiyle Merci ne gönderme kararı verilmiş ise de, 3568 sayılı yasada ruhsat düzenleme yetkisi Birliğe ait olduğundan ve birlik kararına karşı itiraz yolu da düzenlenmediğinden yönetmelikte öngörülen itiraz yoluna başvurulmamış olması işlemi kusurlandıracak niteliklerde görülmemiştir.

Bu nedenle hukuka uygun bulunmayan mahkeme kararının bozulması gerekeceği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Sekizinci Dairesince işin gereği görüşüldü:

Uyuşmazlık, davacının yeminli mali müşavirlik ruhsatı verilmesi isteminin cevap verilmemek suretiyle reddine ilişkin işlemden doğmuştur.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasasının, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetim Kurulunun Görevlerini gösteren 36. maddesinin (h) bendinde, mesleki ruhsatları vermek, birliğin görevleri arasında sayılmıştır.

22.5.1992 gün ve 21235 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası Gereğince Yapılacak Başvurular Hakkında Yönetmeliğin itiraz başlıklı 9. maddesinde, birlikçe ruhsatnamenin verilemeyeceğine dair karar alınmışsa, bu kararın ilgili odaya ve müracaat sahibine en geç altmış gün içinde tebliğ edileceği, birlik kararına karşı itiraz merciinin bakan olduğu, itiraz süresinin birlik kararının tebliğ tarihinden itibaren otuz gün olduğu, itiraz dilekçesinin bakanlığa iletilmek üzere birliğe verileceği, birliğin itiraz dilekçesini, ilgilinin dosyası ve kendi görüşü ile birlikte en geç onbeş gün içinde bakanlığa göndereceği, Bakan'ın vereceği kararın nihai olduğu hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer alan yasa maddesinde de belirtildiği üzere, mesleki ruhsatları verme yetkisi birlik yönetim Kuruluna ait olup, birliğin vereceği bu karara karşı anılan yasada itiraz yolu düzenlenmemiştir.

Bu durumda, yasada itiraz yolu düzenlenmediği halde, yönetmelikle getirilen bu yola başvurulmamış olması işlemi kusurlandıracak nitelikte görülmemiştir.

Başka bir anlatımla, davacının yeminli mali müşavirlik ruhsatı verilmesi yolundaki başvurusunun reddine ilişkin TÜRMOB işlemi doğrudan dava konusu yapılabileceğinden, işin esasına girilerek bir karar verilmesi gerekirken, merciine tevdi kararı verilmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle Ankara 10. İdare Mahkemesi kararının bozulmasına ve dosyanın yeniden bir karar verilmek üzere anılan mahkemeye gönderilmesine 4.11.1998 gününde oybirliği ile karar verildi.

DŞ. 8D. 04.06.1997 Tarih ve E. 1995/5296, K. 1997/1988

Davacı:……..

……..… Vergi Denetmenleri Başkanlığı

Davalı: 1- Maliye Bakanlığı

2- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Başkanlığı

Vekili: Av. ……...

İstemin Özeti : Maliye Bakanlığı teşkilatında vergi denetmeni olarak görev yapan davacı, yeminli mali müşavirlik belgesi verilmesi istemiyle yaptığı başvurunun reddine ilişkin Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Malı Müşavirler Odaları Birliği Yönetim Kurulunun 11.8.1995 günlü işlemi ile bu işleme karşı yaptığı itirazın zımnen reddine ilişkin Maliye Bakanlığı işleminin ve Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Malı Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Gereğince Yapılacak Başvurular Hakkında Yönetmeliğin, birlik kararlarının itiraz makamının Maliye bakanı olduğu yolundaki 9. maddesinin II. fıkrasının; 516 sayılı KHK uyarınca kazanılmış hakkının bulunduğunu, yönetmeliğin iptalini istediği maddesinin 3568 sayılı yasaya aykırı olduğunu öne sürerek iptalini istemektedir.

Savunmaların Özeti : Dava konusu yönetmeliğin 9/2. maddesinin başvuru sırasında yapılacak hataları asgari düzeye indirmeye ve yargıya intikal edecek uyuşmazlıkları aza indirmeye yönelik olduğu, 3568 sayılı yasanın 41. maddesi uyarınca Maliye Bakanlığının Oda ve Birlik organlarının görevlerini kanun hükümlerine uygun olarak yapıp yapmadıklarını denetleme yetkisinin bulunduğu, bu nedenle davanın yönetmeliğe yönelik kısmının reddi gerektiği, davanın işleme yönelik kısmının ise Vergi kontrol memuru iken 516 sayılı KHK uyarınca sınavsız olarak vergi denetmeni iği ne atanan davacının 3568 sayılı kanun uyarınca öngörülen sınava da tabi tutulmaksızın Yeminli Mali Müşavirlik izin belgesi verilmesinin mümkün olmadığı, 516 sayılı KHK'nin Anayasa Mahkemesinin 25.11.1993 gün ve 49 sayılı kararıyla iptal edildiği, bu nedenle, 516 sayılı KHK'nin geçici 2. maddesinin hukuki sonuçlarının ortadan kalktığı, 543 sayılı KHK ile vergi denetmeni olmak için yeterlilik sınavı öngörülmediği bu nedenle davacının yeterlilik sınavını vermiş sayılmasının mümkün olamayacağı davanın reddi gerektiği savunulmaktadır.

Danıştay Tetkik Ayşe Sevinç'in Düşüncesi : Davanın reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı H.Erol Çanga'nın Düşüncesi : Dava Maliye Bakanlığı örgütünde vergi denetmeni olarak çalışan davacının, yeminli mali müşavirlik belgesi için yaptığı başvurusunun reddine ilişkin birlik yönetim kurulu işlemi ile, bu işleme karşı yaptığı itirazın yanıt verilmemek suretiyle reddi yolundaki Maliye Bakanlığı işleminin, ve serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik kanunu gereğince yapılacak başvurular hakkındaki yönetmeliğin 9 ncu maddesinin 2. fıkrasının iptali istemiyle açılmıştır.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli

Mali Müşavirlik Kanununun 50. maddesinde serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirliğe ait çalışma usul ve esaslarının, yeminli mali müşavirlerin tasdik işlemine dair işlemlerin, ruhsat verilmesi ve unvanının kullanılması ve bu kanunun uygulanması ile ilgili diğer hususların Birlik tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenleneceği kurala bağlanmıştır.

Yasanın verdiği bu yetkiye dayanarak uygulamaya konulan dava konusu yönetmeliğin 9. maddesinde Birlik Kararlarına karşı itiraz merciinin Bakan olduğu, belirtilerek yasada yer almayan idari bir itiraz yolu öngörülmüştür.

Davacı tarafça, bu idari itiraz yolu yasada yer almadığından bu konuda yönetmelikle düzenleme getirilmesinin Anayasaya aykırı olduğu ileri sürülmekte ise de Birlik yönetim kurulu kararının kesin karar niteliğinde olması ve bu karara karşı itiraz yoluna başvurulmaksızın yargı yoluna gidebileceği gerçeği karşısında bu sav geçerli ve yerinde görülmemiştir.

Davacıya yeminli mali müşavirlik izni verilmemesine ilişkin işleme gelince: 3568 sayılı yasanın 9. maddesinde, yeminli mali müşavir olmanın özel koşulları belirlenmiş buna göre, en az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak ve ruhsat almış olmak koşul olarak öngörülmüştür. Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve yeterlik sınavını vermiş olanlar için sınav koşulu aranmayacağı da Maddede ayrıca belirtilmiştir.

Yasanın geçici 3. maddesinde de buna paralel bir düzenlemeye yer verilmiş kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve yeterlik sınavı vermiş olanlar da, inceleme yetkisi aldıkları tarihten itibaren kamu hizmetin de geçen süreleri ile bu hizmetten ayrıldıktan sonra maliye muhasebe ve işletme konularında geçen çalışma süreleri toplamı 8 yıl olanların yeminli mali müşavirliğe hak kazanacakları ifade edilmiştir.

Bu kuralların birlikte incelenmesinde Yeminli Mali Müşavir olmak için mesleki yeterlik sınavı vermenin zorunlu olduğu açıkça anlaşılmaktadır.

Olayda ise, 516 sayılı KHK nin geçici 2 nci Maddesi uyarınca "yeterlik sınavını başarmış olma" koşulu aranmaksızın Vergi Denetmeni kadrosuna atanan davacı KHK gereği yeterlik sınavını başarmış sayıldığından, yeminli Mali Müşavirlik izni verilmesindeki koşulları elde ettiğini ileri sürmektedir. Oysa 516 sayılı KHK ne Anayasa Mahkemesince iptal edilmiş ve yerine 543 sayılı KHK uygulamaya konulmuş olup Denetmenler için 516 sayılı KHK de öngörülen yeterlik sınav şartı kaldırılmıştır. Böyle olunca, kadroya atanması için yeterlik sınavına yasaca gerek görülmeyen Denetmenlere Yeminli Mali Müşavir izni verilmesi için Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı koşulunu yerine getirmeleri zorunlu bulunmaktadır.

Davacının 516 Sayılı KHK nin verdiği yasal bir olanak mesleki yeterlik ile sınav şartı aranmaksızın atanmış olması, daha sonraki hukuki işlemlerde yasaca öngörülen koşulların yerine getirilmemesine dayanak yapılamayacağı, diğer bir anlatımla bu konuda kazanılmış hak oluşturmayacağı açıktır.

Yeterlik sınav koşulu yasa hükmü olup, KHK.de yer alan ancak daha sonra kaldırılan özel bir hükümle ortadan kaldırılamaz ve ilgilisine bir ayrıcalık kazandıramaz.

Açıklanan nedenle davanın reddine karar verilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Sekizinci Dairesince duruşma için önceden belirlenen 4.6.1997 gününde, davacının gelmediği, davalı idareler vekillerinin geldikleri görüldükten savunmaları ile Danıştay Savcısının düşüncesi dinlendikten sonra işin gereği görüşüldü:

Dava, Maliye Bakanlığı teşkilatında vergi denetmeni olarak görev yapan davacının, yeminli mali müşavirlik belgesi verilmesi yolundaki başvurusunun reddine ilişkin Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetim Kurulunun 11.8.1995 günlü işlemi ile bu işleme karşı yaptığı itirazının zımnen reddine ilişkin Maliye Bakanlığı işleminin ve Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununu Gereğince Yapılacak Başvurular Hakkında Yönetmeliğin 9. maddesinin 2. fıkrasının iptali istemiyle açılmıştır.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasasının "Oda ve Birlik Organlarının Denetimi" başlıklı 41. maddesinde, Maliye Bakanlığının oda ve birlik organlarının görevlerini kanun hükümlerine uygun olarak yapıp yapmadıklarını ve mali işlemlerini hazırlayacağı yönetmelikle belirlenecek esaslara göre denetlemeye yetkili olduğu kurala bağlanmıştır. Yine aynı yasanın 50. maddesi uyarınca Birlikçe çıkarılan 3568 sayılı Kanun Gereğince Yapılacak Başvurular Hakkında Yönetmeliğin 9. maddesinin 2. fıkrası "Birlik kararına karşı itiraz mercii bakandır. İtiraz süresi, Birlik Kararının tebliğ tarihinden itibaren otuz gündür. Birlik, itiraz dilekçesini, ilgilinin dosyası ve kendi görüşü ile birlikte en geç on beş gün içinde bakanlığa gönderir. Bakanın vereceği karar nihaidir." hükmünü taşımaktadır.

Yukarıda anılan yönetmelik maddesi ile getirilen itiraz yolu 3568 sayılı Kanunun anılan 41. maddesi uyarınca Maliye Bakanlığının oda ve birlik organlarının işlemlerinin kanun hükümlerine uygunluğu yönünden yaptığı denetime ilişkin bir düzeni eni emedir. Bu nedenle iptali istenilen yönetmelik maddesinin kanuni dayanağının bulunmadığından söz edilemez. Ayrıca oda ve birlik kararları, kesin ve yürütülmesi zorunlu idari davaya konu olabilecek nitelikte kararlar olduğundan söz konusu itiraz yolunun Anayasanın 135. maddesinde, sözü geçen kanunla düzenlenmesi gereken idari ve mali denetim niteliğinde olmadığı da açıktır.

Bu nedenle, dava konusu yönetmelik maddesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Davanın, vergi denetmeni olan davacıya yeminli mali müşavirlik belgesi verilmemesine ilişkin kısmına gelince;

3568 sayılı Yasanın 9. maddesinde, yeminli mali müşavir olmanın özel şartları a) En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak, b) Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak, c) Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak, şeklinde sayıldıktan sonra, son fıkrasında kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlik sınavını vermiş olanlar için bu sınav şartının aranmayacağı, Geçici 3. maddesi ile de Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve yeterlik sınavını vermiş olanlarda, vergi inceleme yetkisi aldıkları tarihten itibaren kamu hizmetlerinde geçen süreleri ile kamu hizmetinden ayrıldıktan sonra Maliye, Muhasebe ve İşletme konularında geçen çalışma süreleri toplamı 8 yıl olanların, yeminli mali müşavir olmaya hak kazanacakları kurala bağlanmıştır.

Anılan hükümlerin incelenmesinden, yeminli mali müşavir olma hakkını kazanabilmek için kanunları uyarınca "Vergi inceleme yetkisini" almak yeterli görülmemiş, ayrıca mesleki

yeterlik sınavını vermiş olmak şartı da aranmıştır.

Vergi Denetmenlerinin 213 sayılı Vergi Usul Yasasının 135. maddesi uyarınca vergi inceleme yetkisini aldıkları tartışmasızdır. Ancak yukarıda belirtildiği üzere mesleki yeterlik sınavını da vermiş olmaları gerekmektedir.

Dosyanın incelenmesinden, davacının görev unvanı ve kadrosu vergi kontrol memuru iken 16.9.1993 gün ve 21700 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 178 sayılı KHK'de Değişiklik Yapılmasına İlişkin 516 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 14. maddesinde "vergi denetmenliği" görev unvanı ve kadrosu ihdası edilmiş, vergi denetmenlerinin en az dört yıllık yükseköğretim kurumlarından mezun olanlar arasından, yapılacak özel yarışma sınavı sonucunda mesleğe denetmen yardımcısı olarak alınacakları ve en az üç yıl çalışmak, olumlu sicil almak ve Bakanlık merkezinde açılacak yeterlik sınavında başarılı olmak şartıyla vergi denetmenliği kadrolarına atanacakları kurala bağlanmış ve yine aynı KHK'nin Geçici 2. maddesinde, bu Kanun Hükmünde Kararnamenin yayımlandığı tarihte vergi kontrol memurluğu kadrolarında görev yapmakta olanlardan hizmet süresi üç yıldan fazla olanların vergi denetmeni kadrolarına, hizmet süresi üç yıldan az olanların ise vergi denetmen yardımcılığı kadrolarına atanmak için öngörülen öğrenim ve yeterlik sınavını başarmış olmak şartları aranmaksızın atanmış sayılacakları ve vergi denetmen yardımcısı olarak atananların, kontrol memurluğu kadrosunda geçirdikleri sürelerin yeterlik sınavına girebilmek için öngörülen asgari 3 yıllık sürenin hesabına dahil edileceğinin belirtilmesi üzerine 25.10.1993 gününde vergi denetmenliği kadrosuna atandığı anlaşılmaktadır.

Davacı, 516 sayılı KHK ile kadro ve görev unvanı vergi denetmeni olarak değiştikten sonra anılan hükümler gereğince mesleki yeterlik sınavını vermiş sayılması gerektiğini ve yeminli mali müşavir olmak için gerekli ikinci şartı da sağladığını öne sürmektedir.

Ancak, 16.9.1993 gününde yürürlüğe giren 516 sayılı KHK, Yetki Yasası iptal edildiğinden bahisle Anayasa Mahkemesinin 24.11.1993 gün ve 49 sayılı kararı ile iptal edilmiş ve iptal kararının Resmi Gazetede yayımlandığı 24.12.1993 gününden 6 ay sonra 24.6.1994 gününde yürürlüğe girmesi üzerine aynı günlü Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 543 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile vergi denetmenleri için öngörülen yeterlik sınavı kaldırılmıştır.

Yeminli Mali Müşavirlik mesleği, diğer benzer meslek güruhlarından daha kapsamlı ve ağır sorumluluk isteyen bir meslek olduğundan, kanun koyucu, diğer meslek güruhları için öngörülen şartlardan çok daha fazlasını bu meslek grubu için aramış ve ayrıca mesleki yeterlik sınavını vermiş olma koşulunu getirmiştir.

Mesleki Yeterlik sınavı, Maliye Bakanlığı bünyesinde bulunan Hesap Uzmanı ve Maliye Müfettişi Yardımcıları ile Stajyer Gelirler Kontrolörlerinin tabi olduğu, genel hukuk, vergi hukuku ve muhasebe konularında son derece ciddi ve kapsamlı olarak yapılan ve değerlendirilen bir sınavdır. Bu nedenle yasa koyucu bu mesleki yeterlik sınavını vermiş olan görevlileri yeminli mali müşavirlik sınavı vermiş olma koşulundan muaf tutmuştur.

Bu durumda, Anayasa Mahkemesince iptal edilen 516 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin geçici 2. maddesinde yer alan davacı gibi vergi kontrol memurluğu görevinde 3 yıldan fazla hizmet süresi bulunanların vergi denetmeni iği kadrosuna atanırken öğrenim ve yeterlik sınavı şartları aranmadan atanmaları, 3568 sayılı Yasada belirtilen mesleki yeterlik

sınavını başarmış sayılmaları anlamına gelmez. Çünkü: davacı hiçbir şekilde mesleki yeterlik sınavına girmemiştir.

Ayrıca, vergi kontrol memurluğu kadrosunda görev yapmakta iken, üç yıllık hizmet süresini dol durmamaları nedeniyle vergi denetmen yardımcılığına atananların vergi denetmeni kadrolarına atanabilmeleri için 516 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Geçici 2. maddesinde öngörülen yeterlik sınavı yapılamadığına ve dolayısıyla gerek vergi kontrol memurları ve gerekse bu görevde iken vergi denetmenliği ve yardımcılığı kadrolarına atananların hiçbiri mesleki yeterlik sınavına girmediğine göre Anayasa Mahkemesince iptal edilen 516 sayılı K.H.K'nin geçici 2. maddesi uyarınca vergi denetmenliği kadrosuna atananlara yeminli mali müşavirlik hakkının tanınması, diğer vergi kontrol memurları ve denetmenleri arasında eşitsizlik ve haksızlık meydana getirecektir.

Kaldı ki; davacının yeminli mali müşavirlik belgesi verilmesi yolundaki başvurusunu, 516 sayılı KHK'nin Anayasa Mahkemesince iptal edilmesinden sonra 17.2.1994 gününde yapmış olması ve davalı idarenin de 543 sayılı KHK yürürlüğe girdikten sonra dava konusu işlemi tesis ettiği gözönünde tutulduğunda; idarenin Anayasa Mahkemesince iptal edilmiş olan düzenlemeye göre işlem tesis etmemesinin hukuka aykırı bir yönü bulunmamaktadır.

Aksi yönde düşünce 3568 sayılı Yasanın amacına ve Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin kapsam ve niteliklerine aykırı düşmektedir.

Bu durumda davacıya yeminli mali müşavirlik belgesi verilmemesine ilişkin işlemde, hukuka ve eşitlik ilkesine aykırılık bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, yasal dayanaktan yoksun olan davanın reddine, 4.6.1997 gününde oyçokluğu ile karar verildi.

AZLIK OYU

X- T.C. Anayasasının "Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşları" başlıklı 135. maddesinin 4. fıkrasında; meslek kuruluşları üzerinde Devletin İdari ve Mali denetimine ilişkin kuralların kanunla düzenleneceği belirtilmiştir.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 28. maddesinde Birliğin tüzel kişiliğe sahip kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşu olduğu düzenlenmiştir. Bu nedenle Birlik üzerinde Devletin İdari ve Mali denetimine ilişkin kuralların kanunla düzenleneceği açıktır.

Dava konusu olan yönetmeliğin 9/1I. maddesi ile Birlik kararlarına karşı itiraz merciinin bakan olduğu, bakanın vereceği kararın nihai olduğu düzenlenmiştir.

Bu yönetmeliğin dayanağı olan 3568 sayılı yasada itiraz müessesesi düzenlenmediğinden, bu şekildeki devletin idari denetimine ilişkin hususların yönetmelikle düzenlenmiş olması Anayasanın 135. maddesine aykırılık oluşturmaktadır.

Vergi denetmeni olan davacıya yeminli mali müşavirlik belgesi verilmemesine ilişkin işleme gelince;

516 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca mesleki yeterlik sınavı şartı aranmaksızın vergi kontrol memurluğundan vergi denetmeni iği ne atanan davacının, anılan KHK'nin

Anayasa Mahkemesince iptal edilmeden önce, yeminli mali müşavirlik belgesi almak için gerekli 2. şart olan mesleki yeterlik sınavını vermiş sayılması gerekmektedir.

Açıklanan nedenlerle dava konusu yönetmelik maddesi ile davacıya yeminli mali müşavirlik belgesi verilmemesine ilişkin işlemde hukuka uyarlık bulunmadığından iptalleri gerektiği oyu ile karara katılmıyorum.

DŞ. 4D. 07.05.1997 Tarih ve E. 1996/1, K. 1997/1470

Davacılar: 1- .....

2- Vergi Denetmenleri Derneği

Davacılar Vekili : Av…… ...

Davalı: Maliye Bakanlığı

Davanın Özeti : 8.11.1995 ..günlü ve 22547 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun (19) Sıra Nolu Tebliğinin, vergi denetmenlerine, yeminli mali müşavirler tarafından yapılacak karşıt incelemeye muhatap mükelleflerin bilgi ve belge vermekten imtina etmeleri halinde, defterdarlık vasıtasıyla bu mükelleflerin defter ve belgelerini temin ederek yeminli mali müşavirlerce incelenmesini sağlama görevi verilmesine ilişkin bölümünün iptali istenilmektedir.

Savunmanın Özeti : 19 numaralı Tebliğde vergi denetmenlerine yeni bir görev verilmediği, verilen işin Vergi Usul Kanunu'nun 135 inci maddesiyle verilen vergi inceleme yetki ve görevinin bir parçası olduğu ileri sürülerek davanın reddi gerektiği savunulmuştur.

Danıştay Savcısı Ayfer Gevrek'in Düşüncesi : Vergi denetmeni olan davacı 19 Sıra Nolu "Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği"nde yer alan "Yeminli Mali Müşavirler tarafından yapılacak karşıt incelemeye muhatap mükellefler, Yeminli Mali Müşavirler tarafından istenecek bilgi ve belgeleri vermek zorundadırlar. Mükelleflerin bilgi ve belgeleri karşıt incelemeyi yapan yeminli mali müşavire vermekten imtina etmeleri halinde ilgili defterdarlıklar, bu mükelleflerin gerekli defter ve belgelerini mahalli denetim elemanları vasıtasıyla temin ederek en kısa zamanda yeminli mali müşavirler tarafından incelenmesini sağlayacaklardır. Ayrıca, bu inceleme sırasında mükellefler veya temsilcileri, yeminli mali müşavirler tarafından gerekli görülecek izahatları yapacaklardır." biçimindeki düzenlemenin iptali istemiyle dava açmıştır.

Vergi incelemesi, Vergi Usul Kanununda "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak" olarak tarif edilmiş. 135 nci maddesinde de, vergi incelemesinin; hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük malmemuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılacağı, maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörlerinin her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haiz oldukları hükme bağlanmıştır.

Yine aynı yasanın 141 nci maddesinden sonraki ek maddesinde yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu, "gerçek ve tüzelkişilerin, 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 mali mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ve denetim standartları açısından tasdik etmektir" şeklinde açıklanarak, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikle ilgili işlemlerden sorumlu oldukları da belirtilmiştir.

Bu meslekle ilgili 3568 Sayılı kanunun 12 nci maddesinde de yukarıda anılan V.U.K

Ek maddesindeki hükme uygun bir düzenlemeye yer verildikten sonra, yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları, tasdike ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle belirleneceği hükmü getirilmiştir.

Bu hükme dayalı olarak çıkarılan 2.Ocak.1990 günlü Yönetmeliğinin 12 nci maddesinde yine yeminli mali müşavirlerin tasdikle ilgili yetkileri tek tek sayılmış, buna karşı yönetmeliğin 8 nci maddesinde "yeminli Mali Müşavirlerin, tasdik konuları ile ilgili olarak karşıt incelemeler yapabilecekleri" yolunda bir cümleye yer verilmiştir.

Oysa gerek 213 sayılı Yasanın ek maddesinde gerekse 3568 sayılı Yasanın 12 nci maddesinde yeminli mali müşavirlere inceleme yapma yetkisi verilmemiştir. 213 sayılı Yasa incelemeye yetkili olanları saymıştır, karşıt inceleme de vergi incelemesinin bir parçası olup, inceleme elemanları tarafından yapılacağı tabiidir.

Bu durumda yeminli mali müşavirlere yasalarla verilmeyen inceleme yapma yetkisinin, yönetmelikle getirilmiş olması esasen hukuka aykırı bir düzenleme olup bu düzenlemeye dayalı olarak yayımlanan 19 sayılı Tebliğin iptali istenen kısmının da hukuki bir geçerliliği bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle 19 sayılı Tebliğde yer alan, 213 ve 3568 sayılı Kanun hükümlerine açıkça aykırı olan ve davacının menfaatini de etkileyen düzenlemenin iptali gerekeceği düşünülmektedir.

Tetkik Hakimi M. İclal Kutucu 'nun Düşüncesi : 178 sayılı Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 43 üncü maddesinde, vergi denetmenlerinin görevleri belirlenmiş olup, bu maddede yeminli mali müşavirlerin yapacakları karşıt incelemeye muhatap mükelleflerin bilgi ve belgeleri vermeden kaçınmaları halinde, defterdarlık vasıtası ile bu mükelleflerin defter ve belgelerini temin ederek yeminli mali müşavirlerin incelemesini sağlama görevi verilmemiştir. Kanunla verilmesi gereken görev ve yetkilerin genel tebliğle verilmesi mümkün olmadığından Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 19 sıra No.lu Tebliğinin bu konu ile ilgili bölümünün iptali gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesi ve Onbirinci Dairesi'nin 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 3619 sayılı Kanunla eklenen Ek 1'inci maddesi uyarınca birlikte yaptığı toplantıda, duruşma çağrısı üzerine gelen davacı vekili Avukat ... ile davalı idareyi temsil en gelen Hazine Avukatı ... dinlenip Danıştay Savcısı Ayfer Gevrek'in düşüncesi alındıktan sonra dosya incelenerek gereği görüşüldü:

Vergi Denetmenleri Derneğinin, yargı mercileri önünde mensuplarının menfaatini koruma konusunda taraf olma yetkisi bulunmadığından, dava ...'a hasren incelendi.

19 sıra Nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin "yeminli mali müşavirler tarafından yapılacak karşıt incelemeye muhatap mükellefler, yeminli mali müşavirler tarafından istenecek bilgi ve belgeleri vermek zorundadırlar. Mükelleflerin bilgi ve belgeleri karşıt incelemeyi yapan yeminli mali müşavire vermekten imtina etmeleri halinde ilgili defterdarlıklar, bu mükelleflerin gerekli defter ve belgelerini, mahalli denetim elemanları vasıtasıyla temin ederek en

kısa zamanda yeminli mali müşavirler tarafından incelenmesini sağlayacaklardır. Ayrıca, bu inceleme sırasında mükellefler veya temsilcileri, yeminli mali müşavirler tarafından gerekli görülecek izahatları yapacaklardır." ifadesinin yer aldığı bölümünün iptali istemiyle dava açılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 134 üncü maddesinde, vergi incelemesinden maksadın, "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak" olduğu belirtilmiş, 135 inci maddesinde de, vergi incelemesi yapmaya hesap uzmanlarının, hesap uzman muavinlerinin, ilin en büyük mal memurunun, vergi denetmenlerinin, vergi dairesi müdürlerinin, maliye müfettişlerinin, maliye müfettiş muavinlerinin, gelirler kontrolörlerinin ve stajyer gelirler kontrolörlerinin yetkili oldukları ismen sayılarak belirtilmiştir. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun "Mesleğin Konusu" başlıklı 2 inci maddesinde, yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik gibi işleri yapma yanında, aynı kanunun 12 inci maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işleri yapmak olduğu belirtilmiştir. Anılan 12 inci maddeye dayanılarak çıkarılan yönetmeliğin 7 inci maddesinde, tasdiki yapılabilecek konu ve belgeler belirtilmiş. 8 inci maddesinde ise "Yeminli Mali Müşavirler, tasdik konuları ile ilgili olarak karşıt incelemeler yapabilir" denilmiş. 10 uncu maddesinde ise "ilgililerce yaptırılacak tasdik hizmetinin tasdik sözleşmesine bağlanması" gerektiği açıklanmıştır.

Yeminli mali müşavirlerin, "tasdik konuları ile ilgili olarak" yapabilecekleri "karşıt incelemeler". Vergi Usul Kanunu'nun 134 ve 135 inci maddeleri karşısında, üçüncü kişilerden defter ve belge ibrazını istemeye yetkili olmadıklarından "vergi incelemesi" niteliğinde görmek, ya da kanuna rağmen yönetmelikle böyle bir yetkiye sahip olduklarını kabul etmek mümkün değildir. Bu hükümle yeminli mali müşavirlere ancak, mali mevzuatta yer alan teşvik, indirim, istisna ve muafiyetler yönünden tasdiki yapılabilecek olan belgeler nedeniyle, bu belgelerin dayanağı olan idarenin tespit ve işlemlerini resmi merciler nezdinde inceleme ya da bu mercilerden bilgi isteme yetkisi verildiği kabul edilebilir. Beyanname ve bildirimlerle ilgili tasdik işlemi, bu belgelerin yükümlülerin kayıtlarına uygunluğunun beyanı dışında bir anlam ifade etmez. Kanunda, yükümlü kayıtlarına esas olan belgelerin gerçeği ifade edip etmediğini, "karşıt inceleme" ile araştırma görev ve yetkisini yeminli mali müşavirlere veren ya da bu anlama gelen bir hüküm yer almamıştır. Bu nedenle, önceki genel tebliğlerde, örneğin 1 sıra Nolu Genel Tebliğin D/5 bölümünde. "İşin niteliği 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." denilmekle yetinilmiştir. "Tasdike ilişkin usul ve esas" olarak nitelendirilemeyecek olan bu yöndeki bir düzenlemenin, kanunun 12 nci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığı'nca yapılabileceğinin kabulü de mümkün değildir. Esasen yönetmeliğin, "Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkileri" başlıklı 12 nci maddesi de "karşıt inceleme"'nin, tasdikle sınırlı olmak üzere kamu idare ve müesseselerinden bilgi alınmak suretiyle yürütüleceğini göstermektedir. Sonuç olarak, kanun yeminli mali müşavirlere "vergi incelemesi", dolayısıyla tasdik sözleşmesi yaptıkları yükümlüler dışındaki kişi ve kurumlar nezdinde "karşıt inceleme" yetkisi tanımadığı gibi,

yönetmelikte yer alan hükümler de bu tarzda bir incelemeye olanak sağlayacak nitelikte değildir.

Diğer taraftan, 178 sayılı Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 43 üncü maddesinde, vergi denetmenlerinin görevi, vergi incelemesi yapmak ve taşra gelir birimlerinde denetim yapmak olarak belirtilmiştir. Bu görevler arasında, yeminli mali müşavirlerin yapacakları karşıt incelemeye muhatap mükelleflerin bilgi ve belgeleri vermekten imtina etmeleri halinde, defterdarlık vasıtasıyla bu mükelleflerin defter ve belgelerini temin ederek yeminli mali müşavirlerin incelemesini sağlama görevi bulunduğuna işaret edilmemiştir. Esasen vergi incelemesi ve onun uzantısı olan karşıt inceleme yapma yetkisi Vergi Usul Kanununda sayılan inceleme yapmaya yetkili kişilere aittir. Yeminli mali müşavirlerin yapacakları inceleme ise sözleşme imzaladıkları vergi mükelleflerinin işlemleri ile sınırlıdır. Bunlarla ticari ilişkide bulunan mükellefler nezdinde, yeminli mali müşavirlere yasalarla verilmeyen karşıt inceleme yapma yetkisinin yönetmelikle getirildiğinin kabulü ile çıkarılan 19 sayılı Tebliğin iptali istenen kısmı kanuna aykırı bulunmuştur.

Bu nedenlerle Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 19 sıra Nolu Genel Tebliğinde yer alan ve davaya konu edilen bölümünün iptaline, 7.5.1997 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

AZLIK OYU

3568 sayılı Kanunun 12 inci maddesinin birinci fıkrasında, 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 belirtilmiş, ikinci fıkrasında da yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konulan ile tasdike ilişkin usul ve esasların; gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve nevileri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'nca çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği açıklanmış bulunmaktadır. Bu maddeye dayanılarak çıkarılan yönetmeliğin 12 inci maddesinde, yeminli mali müşavirlerin yetkilerine, .14 üncü maddesinde tasdik konusu ve kapsamı ile ilgili kanıtların toplamasına, 15 inci maddesinde, tasdik çalışmalarının yürütülmesinde kanıtları toplama tekniklerine, 16 ncı maddesinde, hataların ve hilelerin düzeltilmesine veya ortaya çıkarılmasına 20 inci maddesinde ise yeminli mali müşavirlerin sorumluluğuna ilişkin hususlar düzenlenmiş bulunmaktadır. Yine yönetmeliğin 15 inci maddesinde, denetim tekniklerinin, arasında sayılan belge incelemesi, işletme muhasebe kayıtlarının belgelere dayandırıldığının doğrulanması, ibraz edilen belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının ve ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğunun araştırılması, bilgi toplama ise, işletme muhasebe kayıtları ve belgeler konusunda gerekli açıklığın olmadığı hallerde ilgililerden bilgi alınması, alınan bilgilerin tutanakla tespit edilmesi olarak tanımlanmıştır. Diğer taraftan 3568 sayılı Kanunun 12 inci maddesinin dördüncü fıkrasında, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu oldukları, yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, zıyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları, yaptıkları tasdikin kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtecekleri hükme bağlanmıştır.

Bütün bu düzenlemelerden, yeminli mali müşavirlerin sözleşme yaptıkları mükellefler tarafından defterlerine gider kaydedilen belgelerin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı ve sahte olup olmadığı hususunu vergi denetim tekniklerinden de yararlanmak suretiyle araştıracakları ve yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu olacakları anlaşılmaktadır. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 141 inci maddesini takibeden 3239 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle eklenen "yeminli mali müşavirlik" başlığı altındaki maddenin ikinci fıkrasında, yeminli mali müşavirlerce gerçek ve tüzel kişilerin mali tabloları ve vergi beyannamelerinin mevzuat hükümlerine uygunluğunun tasdik edilmiş olması halinde, bu belgelerin kamu idâresinin yetkili elemanlarınca tasdik işleminin kapsamı ölçüsünde incelenmiş belgeler olarak kabul edileceği, üçüncü fıkrasında ise bu kanunla ve diğer kanunlarla kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılması ve gerektiğinde tekrarına ait olan hususların saklı olduğu hükmü karşısında, yeminli mali müşavirlerin, mevzuata aykırı düşmemek, görev ve yetkileri ve tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere gerekli karşıt incelemeyi yapabilecekleri sonucu ortaya çıkmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 135 inci maddesinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar arasında sayılmayan yeminli mali müşavirlere, 3568 sayılı Kanunun 12 inci maddesiyle tasdik ettikleri belgelerin doğruluğunu tespit edebilmeleri için gerekli olan incelemeyi yapma yetkisi verilmiş, üçüncü fıkrasında da, yeminli mali müşavirlerin tasdik ettikleri mali tabloların, kamu idaresinin yetkili memurlarınca tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş belge olarak kabul edileceği açıklanmış bulunmaktadır. Bu da yeminli mali müşavirlerin vergi inceleme elemanı gibi kabul edildiğini göstermektedir. Bunun doğal sonucu olarak da karşıt inceleme yapabilme yetkisinin bulunduğunu kabul etmek gerekmekte olup vergi denetmenlerine, yeminli mali müşavirler tarafından yapılacak karşıt incelemeye muhatap mükelleflerin bilgi ve belge vermekten imtina etmeleri halinde, defterdarlık vasıtasıyla bu mükelleflerin defter ve belgelerini temin ederek yeminli mali müşavirlerce incelenmesini sağlama görevi verilmesinde yasaya aykırılık bulunmadığı görüşüyle karara katılmıyoruz.

DŞ. 7D. 13.12.1995 Tarih ve E. 1994/4568, K. 1995/5197

Temyiz İsteminde Bulunan : ……..…..... Vergi Dairesi Başkanlığı

Karşı Taraf : .....

İstemin Özeti : Yeminli mali müşavir olan davacı adına ... Yatırım ve İhracat Anonim Şirketi için düzenlediği tasdik raporuyla haksız katma değer vergisi iadesine sebebiyet verdiğinden bahisle, 3568 sayılı Kanunun 12. maddesi uyarınca müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla Aralık 1990 dönemine ilişkin olarak salınan kaçakçılık cezalı katma değer vergisine karşı açılan davada; Vergi Usul Kanununa göre, vergi tarhının vergi mükellefi adına yapılması gerektiği, 3568 sayılı Kanunla getirilen sorumluluğun yeminli mali müşavirlerin vergi mükellefi ve sorumlusu sayılmalarım gerektirmeyeceği, diğer koşulların varlığı halinde, yeminli mali müşavirler, zıyaa uğratılacak vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olduklarından, bu sorumluluğun zıyaa uğratılan verginin mükellefi adına tarh edilip kesinleşmesinden sonra, tahsil safhasında söz konusu olması gerektiği, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşmeyen ve mükellef olmayan yeminli mali müşavir adına vergi tarhında isabet bulunmadığı gerekçesiyle tarhiyatın terkini yolundaki İstanbul 7. Vergi Mahkemesinin 12.5.1994 gün ve E:1992/657; K:1994/989 sayılı kararının; davacının katma değer vergisi iadesi tasdik raporu düzenlediği şirketin hayalı ihracat organizasyonu içinde yer aldığı ve yanıltıcı belge temin ettiği inceleme raporuyla saptandığından, tasdik raporu düzenleyerek vergi ziyama sebebiyet veren davacının, 3568 sayılı Kanunun 12. maddesine göre vergi ve cezadan sorumlu olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti : İstemin reddi gerektiği yolundadır.

Tetkik Hakimi Dr. Asım Özcan'ın Düşüncesi : 3568 sayılı Kanunun 12. maddesi ile yeminli mali müşavirler için müşterek ve müteselsil sorumluluk getirilmiş ise de, bu madde hükmüne dayanılarak yeminli mali müşavirlerden vergi ve ceza istenebilmesi, bazı koşulların varlığına bağlıdır. Verginin asıl mükellefinin vergi ziyama yol açtığının saptanması, bu koşulların başında gelmektedir. Dava konusu yapılması halinde tarhiyatın mahkemece kaldırılması mümkün olduğundan, asıl mükellef adına tarhiyat yapılması veya verginin asıl mükellefinin vergi ziyama yol açtığının vergi incelemesiyle saptanmış olması, vergi ziyamın kesin kanıtı sayılmaz. Dolayısıyla, tahakkuk etmediği için asıl mükelleften dahi tahsil edilebilecek safhada olmayan, henüz belirginleşmemiş verginin, sorumlu sıfatıyla mali müşavirden istenmesi mümkün değildir. Yasada öngörülen diğer bir koşul, yeminli mali müşavirin yaptığı tasdikin doğru olmamasıdır. Bu nedenle, yeminli mali müşavirin vergi ziyamdan sorumlu tutulabilmesi için, asıl mükellefin vergi ziyama yol açmış olması yanında yeminli mali müşavirin yaptığı tasdikin doğru olmaması ve tasdik işlemiyle vergi zıyaı arasında illiyet bağı bulunması da gerekmektedir. Ancak bu koşulların varlığı halinde, vergi ve cezanın ödenmesinden tasdik işlemini yapan yeminli mali müşavirin sorumlu tutulması mümkün olacağından, yeminli mali müşavirinin vergi ve cezanın ödenmesi için takibine, asıl mükellef adına salınacak verginin tahsil safhasında başlanması gerekmektedir. Kaldı ki, 23.2.1995 ve 30.7.1995 tarihli Resmi Gazetelerde yayımlanan 14 ve 18 sıra nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğlerinde, yeminli malı müşavirler hakkındaki takibatın vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlayacağı açıklanmıştır.

Nitekim, olayda asıl mükellef adına yapılan tarhiyata karşı açılan davanın mahkemece Danıştay bozma kararma uyularak kabul edilmesi üzerine, vergi dairesinin düzeltme fişiyle asıl mükellef adına salman vergi ve cezayı terkin etmiş olması da, yeminli mali müşavir olan davacı hakkında henüz gerekli koşullar gerçekleşmeden, zamanından önce takibata geçildiğini göstermektedir.

Bu nedenle, yeminli mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumluluğunun tahsilat safhasında başlayacağı yolundaki vergi mahkemesi kararına yönelik temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Bilgin Arısan'ın Düşüncesi: Yeminli mali müşavirlik yapan davacıya haklarında katma değer vergisi iadesi raporu düzenlediği bazı şirketlerin, 1990 ve 1991 yıllarında haksız katma değer vergisi iadesi almalarına sebebiyet verdiğinden bahisle Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Müşavirlik Kanununun müşterek ve müteselsil sorumluluk hükümleri gereğince zıyaa uğrattığı vergiler üzerinden tarh ve tebliğ edilen kaçakçılık cezalı katma değer vergisi aleyhine açılan dava üzerine; yeminli mali müşavir olan davacının hazırladığı rapora istinaden katma değer vergisi iadesi alan mükellef anonim şirketin bu iadeleri almak için beyan ettiği ihracatın sahte belgelerle yapılan bir gerçek dışı ihracat, işlemi yanı hayali ihracat olduğunun inceleme elemanlarınca yapılan inceleme neticesinde tanzim edilen vergi tekniği inceleme raporu ile tespit edildiği, ancak, bu gerçek dışı, yanı sahte belgelerle yapılan hayali ihracat işlemleri ile haksız katma değer vergisi iadesi alınmasında asli vergi sorumlusunun sahte belgelerle haksız katma değer vergisi iadesi alan mükellef şirket olduğu, bu sebeple kaçakçılık cezalı katma değer vergisi tarhiyatının da o mükellef şirket aleyhine yapılması gerektiği, yeminli mali müşavir olan davacının müşterek ve müteselsil sorumluluğunun ancak mükellef şirket aleyhine yapılacak tarhiyatın kesinleşip ödeme safhasına geldikten sonra mümkün olduğu gerekçesiyle, davacı yeminli müşavir aleyhine tarh ve tebliğ edilen kaçakçılık cezalı katma değer vergisi tarhiyatını terkin eden İstanbul 7. Vergi Mahkemesi kararı, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12. maddesi 4. fıkrası amir hükmü ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesi, 19. maddesi ve 21. maddesi amir hükmüne uygun bulunduğundan, hukuki mesnedi bulunmayan temyiz isteminin reddi ile İstanbul 7. Vergi Mahkemesi kararının, tasdiki gerekeceği düşünülmüştür.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Yedinci Dairesince işin gereği görüşüldü:

Uyuşmazlık, düzenlediği katma değer vergisi iadesi tasdik raporuna dayanılarak haksız katma değer vergisi iadesi alındığından bahisle, yeminli mali müşavir olan davacı adına 3568 sayılı Kanunun 12. maddesindeki kurala dayanılarak müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla kaçakçılık cezalı katma değer vergisi tarhiyatı yapılmasından doğmuştur.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malı Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 1. maddesinde, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarım ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek, kanunun amaçlan arasında sayılmış, aynı kanunun 12. maddesinin dördüncü fıkrasında(ise yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu oldukları, yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, zıyaa uğratılan

vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları hükme bağlanmıştır.

3568 sayılı Kanunun 12. maddesine dayanılarak 2.1.1990 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konulan, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 12. maddesinde yeminli mali müşavirlerin yetkileri, 20. maddesinde ise sorumlulukları gösterilmiş ve anılan 20. maddede tasdik konusu ile ilgili olarak bakanlıkça tebliğlerde belirlenen hususların tasdik kapsamı içinde mutlaka araştırılması ve incelenmesi gerektiği, yeminli mali müşavirlerin, inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde, zıyaa uğratılan vergi ve kesilecek cezalardan Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları, bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanununun "Tam Teselsül" hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

18.2.1990 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 1 sıra no'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin (D) bölümünde de, yeminli malı müşavirlerin yapmış olduğu incelemenin amacının, iade edilmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu, bu nedenle de, yeminli mali müşavirlerin gerçek durumu tespit etmek için her türlü belgeden yararlanmak ve her türlü inceleme tekniklerini kullanmak zorunda olduğu vurgulanmıştır.

Bu düzenlemelerle, geniş yetkilerle donatılmış olan yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin yasa ve yönetmelik hükümleriyle amaçlanan doğrultuda olmaması sonucu zıyaa uğratılan vergilerden, mükellef ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olmaları öngörülmüştür. Bu sorumluluk, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan "vergi sorumluluğu" müessesesinden farklı niteliğe sahiptir. Yeminli mali müşavirler için getirilen sorumluluk, vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesiyle ilgili olmayıp, vergilendirmeye esas alınacak belge, kayıt nizamı ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin muhasebe usul ve esaslarına, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğu sağlama amacına yöneliktir.

3568 sayılı Kanunun 12. maddesinde, yeminli mali müşavirlerin "mükelleflerin varlığından kısmen veya tamamen alınamayan vergi ve cezalardan" değil, "zıyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan" mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları hükme bağlandığından, bu sorumluluğun ancak vadesi geldiği halde ödenmemiş vergi borçlarının tahsili için öngörüldüğünü söylemek mümkün değildir. Dolayısıyla, 3568 sayılı Kanunun 12. maddesinin açık ifadesi, yeminli mali müşavirlerin hatalı tasdik işleminden kaynaklanan vergi zıyaı nedeniyle takibi için, vergi mükellefi hakkında yapılacak tarhiyatın kesinleşerek kamu alacağının tahsil edilebilir hale gelmesini beklemeye olanak vermemektedir.

Sorumluluğun müteselsil olması, idarenin vergi alacağı için sorumlulardan dilediğine müracaat edebilmesi olanağı sağladığı gibi, aynı anda sorumluların her ikisinin birden takibi de mümkündür. Mükellef ve yeminli mali müşavir aynı borç için takip edildiklerinde, vergi borcunun herhangi bir nedenle ortadan kalkması halinde, yeminli mali müşavirin de borçtan kurtulacağı tabiidir.

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 sürebilmeleri de, verginin tarhından itibaren 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 müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmasına neden olan vergilemeye ilişkin olarak mükellef şirket tarafından açılan davada mahkemece Danıştay Dokuzuncu Dairesinin bozma kararına uyularak tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmesi üzerine, vergi dairesinin düzeltme fişiyle vergi ve cezalan terkin ettiği anlaşıldığından, yeminli mali müşavir olan davacının da, 3568 sayılı Kanunun 12. maddesine dayanan sorumluluktan kurtulduğunun kabulü gerekir. Bu nedenle, mahkeme kararı sonucu itibarıyla hukuka uygundur.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin reddine, kararın onanmasına, 13.12.1995 gününde esasta oybirliği, gerekçede oyçokluğu ile karar verildi.

KARŞI OY

İleri sürülen iddialar mahkeme kararının dayandığı gerekçe karşısında yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmediğinden, temyiz isteminin bu gerekçe ile reddi gerektiği görüşüyle, karara gerekçe yönünden karşıyız.

DŞ. 11D. 22.03.1995 Tarih ve E. 1995/1517, K. 1995/621

Temyiz İsteminde Bulunan : …..... Vergi Dairesi Müdürlüğü

Karşı Taraf : .....

İstemin Özeti : Düzenlediği tasdik raporuna dayanılarak katma değer vergisi iadesi alan…..... Bakliyat Paz.İth.İhr.San.Anonim Şirketinin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığı saptandığından, haksız katma değer vergisi iadesi alınmasına sebebiyet verdiği ileri sürülerek inceleme raporuna istinaden müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla davacı yeminli mali müşavir adına 1990 yılı Ekim dönemi için kaçakçılık cezalı katma değer vergisi salınmıştır. Adana 1.Vergi Mahkemesinin 21.10.1993 gün ve E:1993/491, K:1993/1131 sayılı kararıyla; 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12,maddesinin 4.fıkrası hükmüne değinildikten sonra, ihracatçı firma adına yapılan cezalı tarhiyat henüz kesinleşmediğinden, tahsiline imkan bulunmadığı, sorumluluğun tarhiyat aşamasında başlaması gerektiği, ayrıca inceleme raporunda yeminli mali müşavirin tasdik ettiği belgelerin kapsamından bahsedilmemesi, yeminli mali müşavirin ifadesine başvurulmamış olması ve ihracatçı firmaya mal satan firmalar nezdinde karşıt inceleme yapma yetkisinin bulunmaması karşısında, müteselsil sorumlu sıfatıyla yeminli mali müşavir adına tarhiyat yapılamayacağı gerekçesiyle cezalı tarhiyat kaldırılmıştır. Vergi dairesi müdürlüğünce, düzenlediği tasdik raporuna dayanılarak haksız yere katma değer vergisi iadesi alınmasına neden olan davacının müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla takibinin 3568 sayılı Kanunun 12.maddesinin 4.fıkrası hükmüne uygun olduğu, 3568 sayılı Kanun ve bu kanuna istinaden çıkarılan ve 2.1.1990 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler. Tasdik Konuları. Tasdike ilişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümleri uyarınca kendisine verilen araştırma yetkisini kullanmayarak tasdik raporu düzenleyen davacı adına yapılan cezalı tarhiyatta mevzuata aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek mahkeme kararının bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti : İstemin reddi gerektiği yolundadır.

Danıştay Savcısı Necati Kocabaş'ın Düşüncesi: İleri sürülen bozma nedenleri, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49. maddesinin 1 numaralı bendinde öngörülen nedenlerden hiçbirisine girmediğinden, temyiz isteğinin reddi ile hukuka ve usul hükümlerine uygun bulunan, vergi mahkemesi kararının onanması gerekeceği düşünülmektedir.

Tetkik Hakimi Ünal Demirci'nin Düşüncesi : Uyuşmazlık, düzenlediği tasdik raporuna istinaden katma değer vergisi iadesi alan ihracatçı firmanın muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığının inceleme sonucu saptanması üzerine, 3568 sayılı Kanunun 12. maddesi 4. fıkrası hükmü uyarınca, müşterek ve müteselsil sorumluluktan dolayı davacı adına kaçakçılık cezalı katma değer vergisi salı/masından doğmuştur.

3568 sayılı Kanunun "Tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk" başlığını taşıyan 12. maddesinin 4. fıkrasında, yeminli mali müşavirlerin, yaptıkları tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, zıyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları hükme bağlanmıştır.

3568 sayılı Kanunun 12. maddesine istinaden çıkarılan ve 2.1.1990 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler. Tasdik Konulan. Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te yeminli mali müşavirlerin yetki ve sorumlulukları ile ilgili ayrıntılı düzenlemeler getirilmiş olup yeminli mali müşavirlerin zıyaa uğratılan vergi ve kesilecek cezadan Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca, mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları, bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanununun "Tam Teselsül" hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Borçlar Kanununun müşterek borçluların mesuliyetini düzenleyen 142. maddesinde; alacaklının, müteselsil borçluların cümlesinden veya birinden borcun tamamen veya kısmen edasını istemekle muhayyer olduğu, borcun tamamen edasına kadar bütün borçluların mesuliyetinin devam edeceği hükmü yer almıştır.

Yukarıda yer alan mevzuat çerçevesinde, çok geniş yetkilerle donatılmış bulunan yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin yasa ve yönetmelik hükümleriyle amaçlanan doğrultuda olmamasından doğan vergi kaybı ve cezadan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları anlaşılmakta olup idarenin vergi ve kesilecek cezanın tahsili için sorumlulardan yalnız birine müracaat edebileceği gibi, aynı anda her ikisine de başvurabileceği açıktır.

Bu durumda, yeminli mali müşavir, tasdikin doğru olmaması nedeniyle zıyaa uğratılan vergi ve kesilecek cezadan mükellefle birlikte sorumlu tutulduğundan, bu sorumluluğun ancak mükellef tarafından ödenmemiş ve mükelleften tahsil olanağı kalmamış vergi borçlarının tahsili için öngörüldüğünü söylemek mümkün değildir. Zaten 3568 sayılı Kanunun 12. maddesindeki açıklık karşısında, yeminli mali müşavirin hatalı tasdik işlemi sonucu saptanan vergi kaybı nedeniyle, önce vergi mükellefi adına yapılan tarhiyatın kesinleşmesini ve bundan sonra yeminli mali müşavirin takibi için gerekli işlemlerin yapılacağını kabule olanak yoktur. Bu itibarla, mali müşavirin sorumluluğunun, verginin ödenmesi safhası ile ilgili olduğu, bu sorumluluğun vergi alacağının mükellef yönünden kesinleşmesinden sonra başlayabileceği gerekçesiyle cezalı tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi kararında isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulüyle, vergi mahkemesi kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Onbirinci Dairesince duruşma yapılmasına gerek görülmeyerek işin gereği görüşüldü: Uyuşmazlık, düzenlediği tasdik raporuna dayanılarak ihracat istisnası nedeniyle katma değer vergisi iadesi alan ihracatçı firmanın muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığının inceleme ile anlaşılması üzerine 3568 sayılı Kanunun 12. maddesinin 4. fıkrası hükmü uyarınca, müşterek ve müteselsil sorumlu yeminli mali müşavir sıfatıyla davacı adına 1990 yılı Ekim dönemi için kaçakçılık cezalı katma değer vergisi salınmasından doğmuştur.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 1. maddesinde, bu Kanunun amacının, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgi-

lilerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları, gerçekleştirmek üzere, serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemek olduğu belirtilmiş, aynı Kanunun "Tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk" başlığını taşıyan 12.maddesinin 4.fıkrasında ise yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu oldukları, yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, zıyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları ve yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtecekleri hükme bağlanmıştır.

3568 sayılı Kanunun 12. maddesine istinaden çıkarılan ve 2.1.1990 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konulan, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 11. maddesinde yeminli mali müşavirlerin yetkileri. 14. maddesinde kanıt toplama. 16. maddesinde hataların düzeltilmesi ve hilelerin ortaya çıkarılması. 20. maddesinde de yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu düzenlenmiş bulunmaktadır.

Adı geçen yönetmeliğin 20. maddesinde, tasdik konusu ile ilgili olarak Bakanlıkça tebliğlerle belirlenen hususların, tasdik kapsamı içinde mutlaka araştırılması ve incelenmesi gerektiği, yeminli mali müşavirlerin inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde, zıyaa uğratılan vergi ve kesilecek cezadan Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları, bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanununun "Tam Teselsül" hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir.

18.2.1990 tarihli ve 20437 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Serbest Muhasebecilik. Serbest Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 1 Nolu Genel Tebliğinin (D) bölümünün 5. paragrafında, yeminli mali müşavirlerce, işin niteliğine ve işletmenin türüne göre, tasdike dayanak yapılan belgelerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olup olmadığının araştırılacağı, şüphelenilen durumlarda ilgililerin mükellefiyet kayıtlarının vergi dosyalarından ve diğer kamu idarelerinden bilgi alınarak tetkik edileceği belirtilmiştir.

Borçlar Kanununun müşterek borçluların mesuliyetini düzenleyen 142.maddesinde; alacaklının, müteselsil borçluların cümlesinden veya birinden borcun tamamen veya kısmen edasını istemekte muhayyer olduğu, borcun tamamen edasına kadar bütün borçluların mesuliyetinin devam edeceği hükme bağlanmıştır.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, çok geniş yetkilerle donatılmış bulunan yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin yasa ve yönetmelik hükümleriyle amaçlanan doğrultuda olmaması sonucu zıyaa uğratılan vergilerden ve kesilen cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları anlaşılmakta olup idarenin vergi alacağının tahsili için sorumlulardan yalnız birisine müracaat edebileceği gibi, aynı anda her ikisine de başvurabileceği açıktır.

Bu durumda, yeminli mali müşavir, tasdikin doğru olmaması nedeniyle zıyaa uğratı-

lan vergi ve cezadan mükellefle birlikte sorumlu tutulduğundan, bu sorumluluğun ancak mükellef tarafından ödenmemiş ve mükelleften tahsil olanağı kalmamış vergi borçlarının tahsili için öngörüldüğünü söylemek mümkün değildir. Kanun koyucu bu amaçta olsaydı, maddeye "mükellefin varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve cezalar" nedeniyle yeminli mali müşavirlerin sorumlu tutulacağına işaret eden bir ibareye yer verirdi. Bu bakımdan. 3568 sayılı Kanunun 12. maddesindeki açıklık karşısında, yeminli mali müşavirin hatalı tasdik işlemi sonucu saptanan vergi kaybı nedeniyle, önce vergi mükellefi adına yapılan tarhiyatın kesinleşmesini ve bundan sonra yeminli mali müşavirin takibi için gerekli işlemlerin yapılacağını kabule olanak yoktur.

Kaldı ki, 3568 sayılı Yasanın 12. maddesinin 4. fıkrasındaki mükelleflerin hesapları hakkında tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirlerin, kayba uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları yolundaki açık hüküm karşısında, yeminli mali müşavirlerin bu sorumluluğunu 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10. maddesinde koşulları ve sınırları belirlenen kanuni temsilcilerin sorumluluğu gibi anlamak ve yorumlamak da imkansızdır.

Bütün bu nedenlerle, yeminli mali müşavirin sorumluluğunun, verginin ödenmesi safhası ile ilgili olduğu, bu sorumluluğun vergi alacağının mükellef yönünden kesinleşmesinden sonra başlayabileceği gerekçesiyle cezalı tarhiyatı terkin eden vergi mahkemesi kararında yasal yönden isabet görülmemiştir. Ancak, salınan vergi ve kesilen cezanın müşterek ve müteselsil sorumlulardan birisi tarafından ödenmesi ya da birisi adına yapılan cezalı tarhiyatın yargı yerleri nce terkini halinde vergi dairesi müdürlüğünce bu hususların dikkate alınacağı, mükerrer vergilemeye sebebiyet verilmemek üzere diğer sorumlu hakkında takibat yapılmayacağı da tabiidir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulüne, Adana 1. Vergi Mahkemesinin 21.10.1993 gün ve E:1993/491, K:1993/1131 sayılı kararının bozulmasına 22.3.1995 gününde oyçokluğu ile karar verildi.

AZLIKOYU

3568 sayılı Kanunun 12 nci maddesinin 4. fıkrasında yeminli mali müşavirlerin mükellefin yanında müştereken ve müteselsilen sorumluluğunun getirilmesindeki amaç devlet alacağının zıyaa uğramamasına yönelik olup bu sorumluluğu verginin tahakkuku safhasına teşmil etmek mümkün değildir. Aksi hal. Vergi Usul Kanununun 8. maddesinin 1. fıkrası hükmünde belirlenen "mükellef" tanımına aykırılık teşkil edeceği gibi, mükerrerliğe de sebep olur.

Kaldı ki, 23.2.1995 gün ve 22211 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 14 sıra Nolu Genel Tebliğinin E Bölümünün 2. paragrafında, müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen yeminli mali müşavirler nezdinde yapılacak takibatın, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlayacağı belirtilmiş bulunmaktadır.

Bu nedenle, vergi mahkemesi kararının onanması gerekeceği cihetle karara karşıyım.

DŞ. 11D. 20.02. 1995 Tarih ve E. 1995/247, K. 1995/310

Temyiz İsteminde Bulunan : …..... Vergi Dairesi Müdürlüğü

Karşı Taraf : ..... - …….....

İstemin Özeti : Düzenlediği tasdik raporuna istinaden katma değer vergisi iadesi alan ihracatçı firmanın muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığı ve bu halin kaçakçılık cezası kesilmesini gerektirdiğinin inceleme ile saptandığı ileri sürülerek, inceleme raporundaki tespitlere göre yeminli mali müşavirin malları üzerine ihtiyati haciz uygulanmıştır. İçel 2.Vergi Mahkemesi 30.11.1992 günlü ve E:1992/536, K:1992/837 sayılı kararıyla; ... Ltd.Şirketinin hakkında vergi incelemesine başlanılmış olmasının, davacıdan teminat istenilmesi ve onun adına ihtiyati haciz tatbik edilmesi için yeterli bir neden olmadığı, 6183 sayılı Kanunun 9. ve 13. maddelerinde sayılan hallerin varlığının ispatı gerektiği, oysa olayda bu yönde yapılmış bir tespitin bulunmadığı, kaldı ki, 6183 sayılı Kanunda müteselsil sorumluluk halinde, 9. ve 13. maddelerle ilgili uygulama yapılacağına dair herhangi bir hükme yer verilmediği, bu nedenle ihtiyati haciz işleminin yasal dayanağının bulunmadığı gerekçesiyle ihtiyati haciz işlemi iptal edilmiştir. Vergi dairesi müdürlüğünce, ihracatçı firma hakkında naylon fatura kullanıldığından bahisle kaçakçılık cezalı tarhiyat yapılmasının inceleme raporunda önerildiği, 3568 sayılı Kanunun 12, maddesinin 4. fıkrası hükmü gereğince, müşterek ve müteselsil sorumluluktan dolayı davacı adına kaçakçılık cezalı tarhiyat yapılması nedeniyle, amme alacağının tehlikeye düşmemesi için 6183 sayılı Kanunun 13. maddesi hükmü uyarınca tesis edilen ihtiyati haciz işleminde yasaya aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek mahkeme kararının bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti : İstemin reddi gerektiği yolundadır.

Danıştay Savcısı Işın Esen'in Düşüncesi: Temyiz başvurusu, yeminli mali müşavir olan davacı adına, ihracatta katma değer vergisi iadesine ilişin olarak düzenlediği tasdik raporları nedeniyle müteselsil sorumluluktan dolayı düzenlenen haciz tutanağına dayanılarak uygulanan haciz işlemine karşı açılan davayı kabul eden vergi mahkemesi kararının bozulması istemine ilişkindir.

Bu hüküm uyarınca yasama organı tarafından çıkarılan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 1 inci maddesinde amaç. 2/B maddesinde mesleğin konusu açıklandıktan sonra 12 nci maddesinde de tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk konusu düzenlenmiştir. Bu düzenlemeyle yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler ile tasdik konuları ve tasdike ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu oldukları, tasdikin doğru olmaması halinde tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, zıyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorunlu tutulacakları öngörülmüştür.

Burada öngörülen sorumluluk, özel hukuk hükümlerine tabi sorumluluktan farklı olduğu gibi, Vergi Usul Kanununda mevcut "sorumluluk" müessesesinden de değişik niteliğe sahiptir. Yeminli mali müşavirler için getirilen sorumluluk, vergi ile ilgili ödevlerden kaynaklanan bir işleve sahip olmayıp, vergilendirmeye esas alınacak belge, kayıt nizamı ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin muhasebe usul ve esaslarına, kanun-

larda belirtilen düzenlemelere uygunluğunu temin anacına yöneliktir. Öncelikle sorumluluk tasdik işlemi ile birlikte başlamaktadır. Kanunda "müştereken ve müteselsilen sorumluluk" tan söz edildiğinden, yeminli mali müşavirin takibi için verginin zıyaa uğratıldığının tespiti yeterli olup vergi mükellefi adına salınan verginin kesinleşmesinin beklenmesi zorunlu değildir. Müştereken ve müteselsilen sorumluluk nedeniyle, mükellef yalnız başına takibata tabi tutulabileceği gibi, yeminli mali müşavirle aynı anda takibat yapılması da mümkündür. Hatta yeminli mali müşavir adına, mükelleften ayrı ve mükellef takibe alınmadan dahi ziyaa uğratılan vergi ve cezanın muştakilen salınmasına engel yoktur. Yeminli mali müşavirin mükellefle birlikte takip edilmesi halinde açılacak davalar arasında ilgilendirme yapılması, yargılamanın objektifliğini sağlamada kolaylık ve hukuki birliktelik için gereklidir.

Diğer taraftan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 9.maddesinde: Vergi Usul Kanununun 344.maddesinde sayılan kaçakçılık halleriyle mükerrer 347. maddesinin 1 numaralı bendinde belirtilen hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekil muamelelere başlanmış olduğu takdirde, vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairesince teminat isteneceği, yine aynı kanunun 13.maddesinin 1.fıkrasında, 9.madde gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise 4.fıkrasında da borçludan teminat göstermesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse ihtiyati haczin hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre, derhal tatbik olunacağı hükme bağlanmıştır.

Olayda yeminli mali müşavirlik yapan davacının mükellef şirketler hakkında düzenlediği tasdik raporları kapsamında yapılan vergi incelemesinde haksız olarak iadesine sebebiyet verdiği KDV ile kaçakçılık cezaları nedeniyle ihtiyati haciz uygulandığı anlaşılmaktadır.

6183 sayılı Kanuna göre teminat istenmesini gerektiren haller ile ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk gibi haller amme alacaklarının korunması bakımından öngörülen tedbirler olup, cebri takip ve tahsil yöntemleri ile ilgili olmaması nedeniyle de farklı ilkelere dayanmaktadır. Bu hükümler tahakkuk etmemiş ancak inceleme elemanınca gerekli muamelelere başlanmış alacaklara uygulanabileceğinden, kaçakçılık hallerinin mevcudiyetinin kesin olarak tespitine de bu aşamada gerek bulunmamaktadır.

Bu durumda, inceleme elemanınca incelemeye başlanması ihtiyati haciz işlemi için yeterli bulunduğundan, yazılı gerekçe ile verilen kararda isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulü ile temyiz konusu kararın bozulmasının uygun olacağı düşünülmüştür.

Tetkik Hakimi Ünal Demirci'nin Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar. 2577 sayılı Kanunun 49. maddesi 1. fıkrasında sayılan bozma nedenlerine uymadığından, temyiz isteminin reddi ile kararın onanması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Onbirinci Dairesince işin gereği görüşüldü:

Uyuşmazlık, düzenlediği tasdik raporuna dayanılarak ihracat istisnası nedeniyle katma değer vergisi iadesi alan ihracatçı firmanın muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandı-

ğından bahisle 3568 sayılı Kanunun 12.maddesinin 4.fıkrası hükmü uyarınca, müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla yeminli mali müşavirin mallarına uygulanan ihtiyati haciz işleminden doğmuştur.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 1. maddesinde, bu Kanunun amacının, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemek olduğu belirtilmiş, aynı Kanunun "Tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk" başlığını taşıyan 12. maddesinin 4. fıkrasında ise yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu oldukları, yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, zıyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları ve yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtecekleri hükme bağlanmıştır.

3568 sayılı Kanunun 12. maddesine istinaden çıkarılan ve 2.1.1990 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları. Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 11. maddesinde yeminli mali müşavirlerin yetkileri, 14. maddesinde kanıt toplama. 16. maddesinde hataların düzeltilmesi ve hilelerin ortaya çıkarılması. 20. maddesinde de yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu düzenlenmiş bulunmaktadır.

Adı geçen yönetmeliğin 20. maddesinde, tasdik konusu ile ilgili olarak Bakanlıkça tebliğlerle belirlenen hususların, tasdik kapsam içinde mutlaka araştırılması ve incelenmesi gerektiği, yeminli mail müşavirlerin inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde, zıyaa uğratılan vergi ve kesilecek cezadan Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları, bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanununun "Tam Teselsül" hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir.

18.2.1990 tarihli ve 20437 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Serbest Muhasebecilik. Serbest Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 1 Nolu Genel Tebliğinin (D) bölümünün 5. paragrafında, yeminli mali müşavirlerce, işin niteliğine ve işletmenin türüne göre, tasdike dayanak yapılan belgelerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olup olmadığının araştırılacağı, şüphelenilen durumlarda ilgililerin mükellefiyet kayıtlarının vergi dosyalarından ve diğer kamu idarelerinden bilgi alınarak tetkik edileceği belirtilmiştir.

Borçlar Kanununun müşterek borçluların mesuliyetini düzenleyen 142.maddesinde: alacaklının, müteselsil borçluların cümlesinden veya birinden borcun tamamen veya kısmen edasını istemekte muhayyer olduğu, borcun tamamen edasına kadar bütün borçluların mesuliyetinin devam edeceği hükme bağlanmıştır.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, çok geniş yetkilerle donatılmış bulunan yeminli malı müşavirlerin yaptıkları tasdikin yasa ve yönetmelik hükümleriyle amaçlanan doğrultuda olmaması sonucu zıyaa uğratılan vergilerden ve kesilen cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları anlaşılmakta olup idarenin vergi alacağının tahsili için sorumlulardan yalnız birisine müracaat edebileceği gibi, aynı anda her ikisine de başvurabileceği açıktır.

Öte yandan. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 9.maddesinin 1.fıkrasında Vergi Usul Kanunun 344'üncü maddesinde sayılan kaçakçılık halleriyle, mükerrer 347'nci maddesinin 1 numaralı bendinde belirtilen hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde, vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairesince teminat isteneceği öngörülmüştür. Aynı yasanın 13.maddesinin 1.fıkrasında, 9'uncu madde gereğince teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı, 4.fıkrasında ise borçludan teminat göstermesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefilin kabul edilmemiş olması ihtiyati haczin hiçbir müddetle kayıtlı olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre derhal uygulanması nedenleri olarak belirlenmiştir. Bu hükümler karşısında ihtiyati haciz, tahakkuk etmemiş, ancak inceleme elemanınca gerekli muamelelere başlanmış olması halinde ilk hesaplara göre belirlenen alacaklara uygulanabileceğinden, kaçakçılık hallerinin mevcudiyetinin kesin olarak tespitine de bu aşamada gerek bulunmamaktadır.

Bu durumda, müşterek ve müteselsil sorumluluktan dolayı davacının mallarına uygulanan ihtiyati haciz işleminde isabetsizlik bulunmamaktadır. Ancak, ihracatçı firma adına 1990 yılı Temmuz ve Eylül dönemleri için yapılan cezalı tarhiyatı telkin eden vergi mahkemesi kararları Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 6.12.1994 gün ve t:1994/2848, K:1994/4832, E:1994/2846, K:1994/4831 sayılı kararlarıyla onanmış olup, 1990 yılı Ekim ve,Kasım dönemleri için yapılan kaçakçılık cezalı tarhiyatı, katma değer vergisi matrahında indirim yapılmak ve ceza kusura çevrilmek suretiyle değişiklikle onayan vergi mahkemesi kararlarına yönelik ihracatçı firma temyiz istemi ise Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 6.12.1994 gün ve E:1994/2843, K:1994/4835, E:1994/2844, K:1994/4837 sayılı kararlarıyla kabul edilerek bozulmuş bulunduğundan, vergi mahkemesi tarafından yazılı gerekçeyle verilen kararda sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin reddine, 20.2.1995 gününde esasta oybirliğiyle, gerekçede oyçokluğu ile karar verildi.

AZLIK OYU

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.

Bu nedenle, mahkeme kararının sadece bu gerekçe ile onanması gerekirken, sorumluluğun bu aşamaya da teşmil edileceği yolundaki çoğunluk görüşüne karşıyım.

DŞ. 4D. 11.11.1994 Tarih ve E. 1994/3001, K. 1994/5277

Davacı : .... Nakliyat ve Ticaret Anonim şirketi

Davalı : Maliye Bakanlığı

Davanın Özeti : 30.1.1993 günlü ve 21481 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7 sıra nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği'nin E:2 Rapor Dispozlsyonu kısmının, III-Hesap İncelemeleri bölümünün onyedinci fıkrasının parantez içinde yer alan "Akreditif gayri kabili rücu akreditif olsa dahi harcana sayılarak yatırım indirimi uygulaması mümkün değildir." hükmünün; gayri kabili rücu akreditifin harcama sayılarak yatırım indiriminde dikkate alınması gerektiği öne sürülerek iptali istenmektedir.

Savunmanın Özeti : Yasal dayanaktan yoksun bulunan davanın reddi gerektiği savunulmuştur.

Danıştay Savcısı Metin Tekgündüz'ün Düşüncesi : Yatırım teşvik belgesi bulunan davacı şirketin, yatırım indiriminden yararlanabilmesi için, yatırıma ilişkin işlemlerinin Yeminli Mali Müşavirlik tarafından onaylanması isteminin reddedilmesi üzerine 30.3.1993 günlü ve 7 seri nolu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası Genel Tebliğinin Ek:2 Rapor Dispozisyonu kısmının III Hesap İncelemeleri Bölümünün onsekizinci fıkrasının parentez içi hükmünün iptali istemiyle dava açılmıştır.

Davacının yatırım indiriminden yararlanma isteminin reddine ilişkin davalı idarece yapılmış bir işlem mevcut değildir.

Davacı 7 seri nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasasa Genel Tebliğinin bir hükmünün iptali istemiyle dava açmış olup, ortada davalı idare tarafından davacı hakkında yatırım indirimi yönünden davaya konu olabilecek yapılmış bir uygulama işlemi bulunmamaktadır.

İptali istenen tebliğ hükmüne gelince; sözü edilen Genel Tebliğin Ek 2 Rapor Dispozisyonu kısmının III- Hesap İncelemeleri Bölümünün onsekizinci fıkrasının parantez içi bölümünde; «Gayrikabili rücu olsa bile açılan akreditifin harcama sayılarak yatırım indiriminden yararlanması mümkün değildir.» hükmü yer almıştır.

Salt akreditif açılması; akreditif transfer edilip ödenmeden ilgiliyi borçlu duruma getirmeyeceğinden, harcama sayılmaz.

Banka ile akreditif sözleşmesi yapılması harcama yapılmış olduğunu göstermiyeceğinden; tebliğin dava konusu yapılan hükmünde Kanuna aykırılık bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle davanın reddi gerektiği düşünülmektedir.

Tetkik Hakimi Mustafa Bahtiyar'ın Düşüncesi : Uyuşmazlık, gayri kabili rücu dahi olsa açılan akredifin yatırım indirimi uygulamasında harcama sayılıp, sayılmayacağı hususuna ilişkindir.

Yatırım indirimin mevzuuna ilişkin Ek 3 üncü maddenin 202 sayılı Kanunun 16 ncı mad-

desiyle getirilen "yatırım indirimi münhasıran öz sermayeden sağlanan veya karşılanan yatırım miktarına uygulanır." hükmüyle ancak öz sermayeden yapılacak harcamaların yatırım indiriminden yararlanabileceği şartı, 2361 sayılı Kanununun 27 nci maddesiyle değişen metinde kaldırılmış ve öz sermayeden yapılacak harcama yerine, yatırım indiriminde "kaynağı ne olursa olsun, ek 2 nci maddede yazılı şartları haiz bulunan yatırımlarla ilgili harcamalar" şartı getirilmiş ve kaynağı ne olursa olsun harcamalar" şartı aynı maddenin 3946 sayılı kanunun 7 nci maddesiyle değişik şeklinde de varlığını korumuştur.

Bu durumda, yatırım indiriminden faydalanacak harcananın peşin, kredili veya akreditifle yapılmış olması, o harcamanın yatırım indiriminden faydalanmasına engel değildir.

Öte yandan yatırım indiriminin başlangıcı ve uygulama süresiyle ilgili Ek 4 üncü maddenin ilk metninde «yatırım indiriminin uygulamasına, yatırım konusunu teşkil eden değerlerin, işletmenin aktifine girdiği yıldan itibaren başlanacağı» hükmü. 2361 sayılı Kanunun 28 inci maddesiyle değişen yeni metinde «yatırım indiriminin uygulanmasına, yatırım konusunu teşkil eden aktif değerlere ilişkin harcamaların yapıldığı takvim yılından itibaren başlanır» şekline dönüşerek, yatırım indiriminden faydalanabilmek için yatırım indirimine konu malın işletmenin aktifine girmiş olması şartı kaldırılmış, yerine harcamanın yapılmış olması esası getirilmiştir.

Uluslararası ticarette kullanılan ödeme şekillerinden biri olan ve "Bankanın, alıcının talimatı üzerine, belirlenen koşulların tam olarak gerçekleşmesi üzerine, satıcıya belirli bir miktar para ödemeyi taahhüt etmesi" şeklinde tanımlanan akreditif uygulamasında, akreditif amiri alıcı, satış bedelini ya akredifi açarken ya da mal bedelinin banka tarafından ödenmesinden sonra alıcının hesabının borçlandırılması üzerine öder. Alıcının kredi itibarına göre bankanın akreditif bedelini peşin almadan işleme başlaması, uluslararası bir ödeme şekli olan akreditif işlemini bir kredi müessesesi haline getirdiği anlamına gelmez.

Akreditifte öngörülen belgelerin ibrazı ve bunların akreditif koşullarına uygunluğunun saptanması halinde, amir bankanın kesin ödeme taahhüdünde bulunduğu akreditif çeşidi olan gayri kabili rücu akreditifte (dönülemez akreditif) tarafların tamamı bir araya gelip anlaşmadıkça, alım-satım sözleşmesinden vazgeçilmesi ve yatırılan akreditif bedelinin ise geri alınması mümkün değildir.

Bu durumda uluslararası ticarette kullanılan bir ödeme şekli olan ve alım-satım sözleşmesinin akreditifteki bütün tarafların bir araya gelmeden feshi ve bloke edilen paranın geri alınması mümkün olmayan gayri kabili rücu akreditif açtırılması, yatırım indirimi uygulaması konusunda bir harcama sayılacağından dava konusu tebliğ hükmünde isabet yoktur. Açıklanan nedenlerle, davanın kabulü ve dava konusu tebliğ hükmünün iptali gerektiği düşünülmüştür.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince Tetkik Hakiminin açıklamaları dinlendikten ve dava dosyası incelendikten sonra gereği görüşüldü:

Dava. 7 Sıra Nolu Serbest Muhasebecilik. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, yatırım teşvik belgesine bağlı olan ve proje tutarları toplamı 2.500.000.000. lirayı aşan yatırımları nedeniyle yıllık beyannamelerinde fiilen yatırım indirimi istisnasından yararlana-

bilmeleri için, yatırım indirimi uygulamalarını yeminli mali müşavirlere tasdik ettirmeleri yolundaki hüküm uyarınca, açtırdığı gayri kabili rücu akreditif dolayısıyla yatırım indiriminden yararlanabilmek için yeminli mali müşavire başvuran, ancak aynı tebliğin Ek: 2 Rapor Dispozisyonu kısmının III-Hesap İncelemeleri bölümünün "Açılan akreditif için yatırım indirimi uygulanıp, uygulanmadığının" da belirtilmesini öngören fıkranın yanında parantez içinde yer alan" Akreditif gayri kabili rücu akreditif olsa dahi harcama sayılarak yatırım indirimi uygulaması mümkün değildir." hükmü uyarınca tasdik istemi reddedilen yükümlü kurum tarafından, parantez içinde yer alan söz konusu hükmün iptali istemiyle açılmış olup, bu durumda uyuşmazlığın özünü, yatırım indirimi uygulamasında gayri kabili rücu dahi olsa, açılan akreditifin harcama sayılıp, sayılmayacağı hususu oluşturmaktadır.

202 sayılı Kanunla vergi sistemimize girmiş bulunan yatırım indirimi, ticari ve zirai kazançlarla ilgili bir istisna rejimi olup, öngörülen amaç genel kalkınma planı ve yıllık programda yer alan alanlara yapılacak özel sektör yatırımlarının, belirli bir ölçüde vergiye tabi gelirden düşülmek suretiyle, yatırımların artmasını ve bu yolla kalkınmanın hızlanmasını sağlamaktır.

Gelir Vergisi Kanununun Ek 3 üncü maddesinde, yatırım indiriminin konusunu "kaynağı ne olursa olsun, Ek 2 nci maddede yazılı şartları haiz bulunan yatırımlarla ilgili harcamalardan; bina (sadece turizm işletmeleri için), makina, tesisat, araç (sadece işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olanlar) ve benzeri amortismana tabi aktif değerlerin yeni olanların maliyet bedellerinin oluşturacağı belirtilmiş olup yatırım indiriminin başlangıcı ve uygulama süresi ile ilgili Ek 4 üncü maddede" yatırım indiriminin uygulanmasına, yatırım konusunu teşkil eden aktif değerlere ilişkin harcamaların yapıldığı takvim yılından itibaren başlanır ve indirimden faydalanacak miktara ulaşıncaya kadar devam olunur." hükmü mevcuttur.

Yatırım indiriminden yararlanabilmek için anılan kanun maddelerine göre "harcama"nın yapılmış olmasının yanında, yatırım indirimine konu aktif değerin işletmeye dahil olması gerekmektedir. Henüz aktife kaydedilmeyen bir değer nedeniyle, gayri kabili rücu olsa dahi açılan akreditifin aktif değerlere ilişkin harcama sayılarak yatırım indiriminden faydalandırılması anılan Kanun hükümleri karşısında mümkün bulunmamaktadır. Konunun, dava konusu tebliğde yazılı biçimde açıklanmasında kanuna aykırılık görülmemiştir.

Bu nedenle, davanın reddine, 11.11.1994 gününde oybirliğiyle karar verildi.

DŞ. 4D. 09.02.1994 Tarih ve E. 1993/1805, K. 1994/618

Davacı : ..... Bankası Genel Müdürlüğü

Vekili : Av. ……

Davalılar : l- Maliye Bakanlığı / ANKARA

2- ..... Vergi Dairesi Müdürlüğü

Davanın Özeti : 17.3.1992 gün ve 21174 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 5 sıra nolu Genel Tebliğinin A/3 ve D bölümünün iptali ile bu tebliğe dayanılarak salınan kurumlar vergisi, geçici vergi ve kesilen kusur cezasının terkini isteminden ibarettir.

Savunmanın Özeti : Davalı Maliye Bakanlığı savunmasında yayımlanan Genel Tebliğin mevzuata uygun olduğu, vergi dairesi müdürlüğü savunmasında Genel Tebliğ hükümlerine göre yapılan tarhiyatın yerinde olduğu ileri sürülerek davanın reddi istenmektedir.

Danıştay Savcısı Metin Tekgündüz' ün Düşüncesi :17.3.1992 gün ve 21174 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebecilik. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 5 Sıra Nolu Genel Tebliğinin A/3 ve D bölümünün iptali ile buna bağlı olarak salınan kurumlar vergisi ve kesilen kusur cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

3568 sayılı Kanunun 50 inci ve Geçici 4 üncü maddesine dayanılarak yürürlüğe konulan Yönetmeliğin 38 inci maddesinin Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak hazırlanan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 5 sıra Nolu Genel Tebliğinin (A) bölümünde: 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8.maddesi ve geçici 18. maddesinde yer alan istisnalar nedeniyle yararlanılan istisna tutarları ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 39. maddesine göre kurum kazancından indirilen kazanç ve iratlar tutarları 300.000.000.- lirayı aşan kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu istisnalar ve indirimlerden yararlanabilmeleri için vergi dışı tutulan işlemleri yeminli mali müşavirlere tasdik ettirmeleri zorunluluğu getirilmiş ve aynı bölümün 3 üncü bendi ile Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 39. maddesine göre kurumların kurum kazancından indirdikleri kazanç ve iratlar tasdik kapsamına alınmıştır.

Aynı Tebliğin (D) bölümünde; Bu tebliğde tasdiki zorunlu tutulan işlemlerin 1991 yılı hesap döneminden itibaren yeminli mali müşavirlere tasdik ettirilmemesi ve tasdik raporlarının ilgili hesap döneminin kurumlar vergisi beyannamesi ile birlikte verilmemesi halinde: bu kapsama giren kurumlar vergisi mükelleflerinin istisna ve indirimden yararlanma imkanından vazgeçmiş sayılacakları belirtilmiştir.

Tebliğin (A) bölümünde sözü edilen 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8 ve geçici 18. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 39 uncu maddesinde, istisna ve indirimlerden yararlanma koşulları düzenlenmiş olup bu koşullar arasında vergi dışı tutulan işlemlerin yeminli mali müşavirlere tasdik ettirme koşulu yer almamıştır.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali

Müşavirlik Kanunu ile mükelleflerin istisna ve indirimlere ilişkin işlemlerinin tasdike tabi tutulmasını zorunlu kılan bir hüküm getirilip getirilmediği konusuna gelince: Sözü edilen Kanunun 12 inci maddesinin 1 inci fıkrasında yeminli müşavirlerin gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapları denetim standartlarına göre incelediklerini tasdik edecekleri öngörülmüştür. Aynı maddenin 3 üncü fıkrasında ise kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tabloların, kamu idaresinin yetkili memurlarınca tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge sayılacağı belirtilmiştir.

Bu hükümlerin incelenmesinden; 3568 sayılı Kanunda yeminli mali müşavirlerin yükümlülerin vergiye ilişkin işlemlerini veya belgelerini tasdik zorunluluğu getirilmediği, bu konuda tanınan yetkiyle yükümlülerle vergi idaresi arasındaki ilişkileri kolaylaştırmanın amaçlandığı: tasdik edilen belgelerin tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş belge sayılacağı anlaşılmaktadır. Bu hükümlere dayanarak Yeminli Hali Müşavirlerce yapılacak incelemeleri zorunlu hale getirmek olanaksızdır.

Tebliğde yükümlülerin bir kısım istisna ve indirimden yararlanmalarının tasdik koşuluna bağlanması kanunda öngörülmeyen koşulun, idari işlemle getirildiği anlamını taşır.

Kanunda bazı hususların yönetmelikle ve idarece düzenleneceği yolunda hüküm bulunması; istisna ve indirim uygulaması için kanunda öngörülmeyen bir koşulun idari işlemle getirilebileceği şeklinde yorumlanamaz.

Bu bakımdan Kanunda öngörülmeyen konularda; idarece bir hakdan yararlanmayı önleyecek biçimde düzenleme yapılamaz.

Belirtilen nedenlerle Serbest Muhasebecilik. Serbest ve Yeminli Hali Müşavirlik Kanunu 5 sıra Nolu Genel Tebliğin Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 39 uncu maddesine göre kurumların, kurum kazançlarından indirdikleri kazanç ve iratlar nedeniyle vergi istisna ve indirimlerinden yararlanabilmeleri için bu işlemleri yeminli mali müşavirlere tasdik ettirmeleri zorunluluğu getiren (A/3) maddesi hükmü ile, bu zorunluluğa uyulmaması halinde indirimden yararlanma imkanından vazgeçilmiş sayılacağı yolunda düzenleme getiren (D) başlıklı bölümünde hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

Terkini istenen vergi ve ceza için yetkili vergi mahkemesince dava açıldığı dosyada mevcut vergi dairesi savunmasından anlaşılmaktadır.

Açıklanan nedenlerle davanın kabulü ile dava konusu tebliğin (A/3) ve (D) bölümünün iptali gerektiği tarh edilen vergi ve kesilen ceza hakkında karar verilmesine gerek olmadığı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince duruşma için belirlenen günde davacı vekili Av. ... ile Hazine Avukatı ... dinlenip. Danıştay Savcısının düşüncesi alındıktan ve Tetkik Hakimi Mustafa Bahtiyar'ın açıklamaları dinlendikten sonra dosyadaki belgeler incelenerek gereği görüşüldü:

Davacı Banka adına 1991 takvim yılı için salınan kurumlar vergisi ve geçici vergi ile kesilen kusur cezasına karşı Ankara 6. Vergi Mahkemesinin E:1993/500 sayılı dosyasında

dava açılmış olduğu vergi dairesi müdürlüğünün savunmasından anlaşılmıştır.

Dava dilekçesindeki talebe göre, ilgilinin tebliğde belirtilen Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Kanunlarında yer alan istisna ile indirimlerden yararlanılabilmesi için vergi dışı tutulan işlemlerin yeminli Mali Müşavirler tarafından düzenlenen "Kurumlar Vergisi İstisna ve İndirim Tasdik Raporları" ile belgelenmesine bağlı olmasını öngören, yani tasdik zorunluluğu getiren hükümlerin iptalini istediği anlaşılmaktadır.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik. Serbest Muhasebeci Malı Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12 nci maddesinin 1 inci fıkrasında, yeminli malı müşavirlerin gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin malı tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesaplarını denetim standartlarına göre incelediklerini tasdik edecekleri öngörülmüştür.

Anılan Kanun'un 12 nci maddesinin 3 üncü fıkrasında ise kanunları gereğince kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tabloların, kamı idaresinin yetkili memurlarınca tasdikin kapsam ölçüsünde incelenmiş bir belge sayılacağı belirtilmiştir.

3568 sayılı Kanun'da yükümlülerin vergiye ilişkin belgelerini yeminli mali müşavirlere tasdik ettirme zorunluluğu öngörülmemiş, ancak bu konuda tanınan yetkiyle yükümlülerin vergi idaresi karşısındaki durumlarını hafifletici ve açıklayıcı bir imkan sağlanmıştır. Nitekim. 12 nci maddenin 3 üncü fıkrasında da belirtildiği gibi, tasdik edilmiş belgeler tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge sayılacaktır. Ayrıca gerek 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 39 uncu maddesinde, gerekse 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun istisna ve indirimlerle ilgili hükümlerinde, bu istisna ve indirimlerden yararlanabilmek için vergi dışı tutulan bu işlemlerin yeminli mali müşavirlere tasdik ettirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu itibarla yeminli mail müşavirlerin tasdik işlemlerini zorunlu hale getirmek mümkün değildir. Ayrıca yükümlülerin bir kısım istisna ve indirimlerden yararlanabilmelerinin bu tasdik işlemlerine bağlı tutulması, ilgililere kanunda öngörülmeyen bir külfet yükleme anlamı taşımaktadır.

Kanunda, bazı hususların yönetmelikle ve idarece düzenleneceği yolunda hüküm bulunması, vergi istisna ve indiriminden yararlanma için kanunda öngörülmeyen bir şartın idari işlemle getirilebileceğinin kabulünü gerektirmez. Aksi yöndeki bir uygulama, kanun hükümlerinin idari kararlarla değiştirilebileceği, daraltılıp, genişletilebileceği anlamına geleceğinden kabul edilemez.

Açıklanan nedenlerle. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Malı Müşavirlik Kanunu 5 sıra nolu Genel Tebliği'nin İstisna ve indirimlerden yararlanabilmek için vergi dışı tutulan işlemlerin yeminli mali müşavirlere tasdikini zorunlu kılan hükümlerinin iptaline, 9.2.1994 gününde oybirliğiyle karar verildi.

DŞ. İdare Daireleri Genel Kurulu 12.11.1993 Tarih ve E. 1992/580, K. 1993/544

İstemin Özeti: Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 43 üncü maddesinin ikinci cümlesi hükmünün iptali istemiyle açılan davada, Danıştay Sekizinci Dairesince verilen ve davanın reddine ilişkin bulunan 6.05.1992 günlü, E: 1990/1624, K: 1992/889 sayılı kararı davacı temyiz etmekte ve 3568 sayılı Kanunun 45 inci maddesinde, esas itibariyle üç ana yasağın bulunduğu; bunların, hizmet akdi ile bir yere bağımlı çalışma yasağı, ticari faaliyette bulunma yasağı ve meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan işler yapmak yasağı olduğu; başka serbest meslek faaliyetinde bulunmama şeklinde bir yasağın kanunda yer almadığı, yönetmelik ile getirilen yasaklamanın kanuna aykırı olduğu ve avukatlık ile yeminli mali müşavirlik mesleklerinin birbiriyle bağdaştığı iddialarıyla, kararın bozulmasını istemektedir.

Savunmanın Özeti: Davacının temyiz istemine cevap verilmemiştir.

Türkiye Barolar Birliğinin İsteminin Özeti: Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 43 üncü maddesinde yer alan hükmün, 3568 sayılı Kanun` a aykırı bir yönünün bulunmadığı ve maddede yer alan "meslek mensupları kendi mesleki faaliyetleri dışında serbest meslek faaliyetinde bulunamazlar." kuralının iptali halinde, bir arada yürütülmelerine yasal olanak bulunmayan avukatlık ve yeminli mali müşavirlik meslekleri yönünden karmaşa ve giderilmesi güç sıkıntıların doğacağı belirtilerek davaya, davalı idare yanında katılma istemlerinin 2577 sayılı Kanunun 31 inci maddesinin yollamada bulunduğu Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu`nun 53 ve 54 üncü maddeleri uyarınca kabulü ve davacının temyiz isteminin reddi istenilmektedir.

Danıştay Tetkik Hakimi: S. T.

Danıştay Savcısının Düşüncesi: Dava, Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 43 üncü maddesinin 2 nci cümlesinin iptali istemiyle açılmış; Danıştay Sekizinci Dairesince iptali istenen yönetmelik hükmünde 3568 sayılı Yasaya aykırılık bulunmadığı belirtilerek davanın reddine karar verilmiştir.

İptali istenen yönetmelik hükmü ile, bu meslek mensuplarının kendi meslek çalışmaları dışında, serbest meslek yapamayacakları kurala bağlanmıştır.

Danıştay Sekizinci Dairesine daha önce verilen düşüncemizde de açıklandığı gibi, yönetmeliğe, serbest muhasebeci müşavir ve yeminli mali müşavirlerin kendi meslekleri dışında serbest meslek yapamayacakları yolunda genel bir hüküm konulması yerinde ve yasanın amacına uygundur. Bu hüküm iptal edilince, her türlü meslek sahibinin müşavirlik yapması olanaklı hale gelir.

Davacı, bu engel hükmün kaldırılarak, meslekle bağdaşmayan diğer işlerin ayrıca belirtilmesi ile sorunun çözümleneceği, böylece avukatlığın mali müşavirlik ve serbest muhasebecilikle bağdaşır duruma getirilip yasaya ve hukuka aykırılığın giderileceği düşüncesindedir.

Başka bir anlatımla diğer serbest mesleklerin hangilerinin meslekle bağdaşmayacağının

(Yasanın 45/3. maddesinde olduğu gibi) yönetmeliğe alınmasının uygun olacağı ileri sürülmüştür. Ancak kuralı kaldırıp, istisnaları saymaya başlamakla bu sorunun içinden çıkılamaz. O kadar çok meslek mevcut ve yenileri oluşmaktadır ki, bunların hangilerinin meslekle bağdaşmayacağının sayılması düzenleme (yönetmelik yapma) tekniğine uygun olamaz.

Ancak daha önce gerekçelerini ayrıntılarıyla açıkladığımız gibi, avukatlıkla serbest muhasebeci ve müşavirliğin bağdaştığı görüşünde olduğumuzdan, yasadaki diğer istisnalar gibi, yönetmeliğe de avukatlıkla ilgili bir istisna getirilmesi gerekir. İşte bu tür bir sonuca yargı kararı ile varılamayacağı açıktır.

Açıklanan nedenlerle, daire kararındaki gerekçeye katılmamakla birlikte, sonucu itibariyle yerinde görüldüğünden temyiz isteminin reddi gerekir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulunca gereği görüşüldü:

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 43 üncü maddesinde yer alan "meslek mensupları, kendi mesleki faaliyetleri dışında serbest meslek faaliyetinde bulunamazlar" hükmünün iptali istemiyle açılan davada Danıştay Sekizinci Dairesince verilen ve davanın reddine ilişkin bulunan 6.5.1992 günlü, E: 1990/1624, K: 1991/889 sayılı kararı davacı temyiz etmekte, usul ve hukuka aykırı olduğu iddiasıyla bozulmasını istemektedir.

Türkiye Barolar Birliğinin, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu`nun 31 inci maddesinin yollamada bulunduğu Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu`nun 53 ve 54 üncü maddeleri uyarınca, davalı idare yanında davaya katılma istemi oybirliği ile kabul edilerek, davacının istemi incelendi.

Maliye ve Gümrük Bakanlığında hesap uzmanlığı yapması nedeniyle yeminli mali müşavirlik belgesi verilen ve avukatlık yapmakta olan davacının, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin, doğrudan ve açıkça yeminli mali müşavirlerin ayrıca avukatlık da yapamayacaklarından söz etmemiş olmakla beraber, genel bir yasaklama ile dolaylı olarak bir avukatın ayrıca yeminli mali müşavirlik yapamayacağını hükme bağlamış olduğu ve bunun kanuna aykırı bulunduğu iddiasıyla, düzenlemenin kaldırılması için davalı idareye başvurduğu ve bu başvurusunun da cevap verilmemek suretiyle reddi üzerine yönetmelik hükmünün iptali istemiyle dava açtığı anlaşılmaktadır.

Danıştay Sekizinci Dairesince, 3568 sayılı Kanun`un "Yasaklar" başlıklı 45 inci maddesinin 1 ve 3 üncü fıkralarında yer alan hükümlerin birlikte değerlendirilmesi sonucunda, serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin mesleki çalışmaları dışında, kendilerine sürekli gelir sağlar biçimde serbest meslek çalışmaları yapmasının yasaklanmasında anılan yasa kuralına aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine ilişkin olarak verilen kararın, usul ve hukuka uygun olduğu ve dilekçede ileri sürülen temyiz sebeplerinin, kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte olmadığı anlaşıldığından, davacının temyiz isteminln REDDİNE, Danıştay Sekizinci Dairesinin 6.5.1992 günlü E: 1990/1624, K: 1992/889 sayılı kararının ONANMASINA 12.11.1993 günü oyçokluğuyla karar verildi.

KARŞI OY

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu``nun "Yasaklar" başlıklı 45 inci maddesinde, yeminli mali müşavirlerin bu ünvan ve tasdik yetkisiyle, 2 nci maddede yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzel kişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamayacakları, ticari faaliyette bulunamayacakları, meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamayacakları hükmüne yer verilmiştir.

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin, yasak haller ve istisnaların düzenlendiği (F) Bölümünün "Ticari Faaliyette Bulunamama" başlığını taşıyan 43 üncü maddesinde ise "meslek mensupları kendi mesleki faaliyetleri dışında serbest mslek faaliyetinde bulunamazlar" kuralı getirilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu`nun 65 inci maddeslnde de, serbest meslek faaliyeti, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin, işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması olarak tanımlanmış bulunmaktadır.

Bu itibarla, serbest meslek faaliyetlerini ticari faaliyet olarak kabul etmek mümkün olmadığı gibi, gerçek ve tüzel kişilere veya onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışma şeklinde nitelendirmek de söz konusu olamaz.

Diğer yandan, 3568 sayılı Yasanın 45 inci maddesinde, sair serbest meslek faaliyetlerinin, yeminli mali müşavirlik mesleği ile bağdaşmadığını belirten blr kurala da yer verilmediğine göre, ilgililerin bir başka serbest meslek faaliyetini yapmalarını engeller bir yasal düzenleme de bulunmamaktadır.

Bu itibarla, yasa hükmünde yer almayan bir kuralın, yasa hükmü genişletilmek suretiyle yönetmelikle düzenlenmesinde ve hiçbir ayrım yapmaksızın her türlü serbest meslek faaliyetinin yasaklanmasında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, davacının temyiz isteminin kabulü gerektiği oyu ile aksine verilen karara katılmıyoruz.

DŞ. 1D. 18.10.1989 Tarih ve E. 1989/151, K. 1989/149

Danıştay kararına istinaden mesleki yeterlik sınavına girmeden gelirler kontrolörü unvanını almış olanların, 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu"nun 9 uncu ve geçici 3 üncü maddelerindeki hükümler çerçevesinde yeminli mali müşavir olmaya hak kazanıp kazanamıyacakları hususunda düşülen duraksamanın giderilmesi amacıyla istişari düşünce istemine ilişkin olan Başbakanlığın 4.10.1989 günlü Kanunlar ve Kararlar Tetkik Dairesi Başkanlığı KK. Gn.Md.07/174-328/04603 sayılı yazısıyla Danıştaya gönderilen Maliye ve Gümrük Bakanlığının 29.9.1989 günlü ve GEL: SAYM- 2777859-1-72107 sayılı yazısında aynen:

"Bilindiği üzere, 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" 13.6.1989 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Anılan Kanunun 9 uncu maddesinde, yeminli mali müşavir olabilmenin özel şartları olarak; "en az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak", "yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak" ve "yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak" sayılmış;" kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri "serbest muhasebeci mali müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilmiş ve kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve yeterlik sınavını vermiş olanlar" için sınav şartı aranmamıştır.

Aynı şekilde, söz konusu kanunun geçici 3 üncü maddesinde de aynı kapsama girenler için 13.6.1989 tarihinde "Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve yeterlik sınavı vermiş olanlarda inceleme yetkisi aldıkları tarihten itibaren kamu hizmetlerinde geçen süreleri ile kamu hizmetinden sonra Maliye, Muhasebe ve İşletme konularında geçen çalışma süreleri toplamı 8 yıl olanlar ..."in yeminli mali müşavir olmaya hak kazandıkları hükmüne yer verilmiştir.

Belirtilen madde hükümlerinden de anlaşılacağı gibi, yeminli mali müşavir olabilmek için konulan sınav şartı vergi inceleme yetkisine sahip olanlarda mesleki yeterlik sınavının verilmiş olması halinde aranmamakta; vergi inceleme yetkisi olmuş olanların mesleki yeterlik sınavları yeminli mali müşavirlik sınavı yerine geçmektedir.

Diğer taraftan, 3568 sayılı Kanunun 5 inci maddesinde, "..... kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi olmuş olanlardan, bu yetkilerini aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında 8 yıllık hizmet süresini dolduranlar" için sınav şartı aranmaksızın serbest muhasebeci mali müşavir olabilecekleri hüküm altına alınmış; geçici 2 inci maddesinde de kanunun yürürlüğe girdiği tarihte" ..... kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış alanlardan; bu yetkilerini aldıkları tarihten itibaren en az 3 yıl kamu hizmetinde çalışmış ve kamu hizmetinden ayrılmış olanlar ..."in serbest muhasebeci mali müşavir olmaya hak kazandıkları belirtilmiştir. Kanunun sözü edilen bu madde hükümlerinde "mesleki yeterlik sınavını vermiş olmak" şartı aranmamıştır.

Kanunun yukarıya alınan bütün madde hükümlerinde geçen "Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlar" deyimi Vergi Usul Kanununun 135 inci maddesinde sayılan "hesap uzmanları, hesap uzman muavinleri, ilin en büyük mal memuru, kontrol memur-

ları ve vergi dairesi müdürleri ile maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri" ile özel kanunlarında vergi inceleme yetkisi verilen diğer inceleme elemanlarını kapsamaktadır. Ancak vergi inceleme yetkisi verilen bu kamu görevlilerin bir kısmı mevzuatları gereği mesleki yeterlik sınavına tabi tutulmakta, bir kısmı da böyle bir sınava muhatap bulunmamaktadır. Bu cümleden olarak, mevzuatları gereği mesleki yeterlik sınavına tabi tutulmayanlar ile mesleki yeterlik sınavına tabi tutulup da bu sınavı veremeyenlerin 3568 sayılı Kanuna göre yeminli mali müşavir olabilmelerinin bu kanuna göre yapılacak sınav şartını yerine getirmelerine bağlı olduğu açıktır. Halen mesleki yeterlik sınavları bulunmayan ve vergi inceleme yetkisine haiz defterdarlar, vergi dairesi müdürleri ve vergi kontrol memurları ile mesleki yeterlik sınavlarına girmemiş veya giripte başarılı olamayıp ilgili kamu görevlerinden ayrılma zorunda bırakılmış hesap uzman muavinleri, maliye müfettiş muavinleri ve stajyer gelirler kontrolörleri, Kanunun aradığı diğer şartları taşısalar bile, yeminli mali müşavirlik sınavını vermeden yeminli mali müşavir olabilme hakları bulunmamaktadır.

Bununla birlikte, bugün mevzuatlarında mesleki yeterlik sınavı olmakla beraber, daha önceki yıllarda mesleki yeterlik sınavı uygulanmayan aynı unvan ve niteliklere sahip vergi inceleme yetkisini haiz kamu görevlilerinin de bulunduğu ortadadır. Gelirler Genel Müdürlüğüne bağlı olarak görevlerini sürdüren gelirler kontrolörlerinin durumu buna örnek teşkil etmektedir.

Gelirler Kontrolörlerinin kadrosu 1318 sayılı Finansman Kanununun yürürlüğe girmesi sonucu doğan ihtiyaç nedeniyle Bakanlık Makamının 5.9.1970 gün ve 2131462-15 sayılı onayı ile 19 dan 500'e çıkarılmış, bu kadro arttırmanı sağlamak amacıyla 24.9.1970 tarihinde I. 15.2.1971 tarihinde II. 6.10.1971 tarihinde III.23.11.1971 tarihinde IV ve 10.6.1972 tarihinde de V inci promosyon Gelirler Kontrolörleri mesleğe alınmışlardır. Gelirler Kontrolörlerin çalışma esaslarını belirleyen Gelirler Kontrolörleri Talimatnamesi, 11.9.1972 tarihinde Bakanlık Makamınca onaylanarak yürürlüğe giren "Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri Yönetmeliği" ile yürürlükten kaldırılmış ve gelirler kontrolörlüğü mesleğine ilk kez mesleki yeterlik sınavı uygulaması getirilmiştir.

Anılan yönetmeliğin yeterlik sınavına ilişkin hükümleri uyarınca, 1, 2 ve 3. Promosyona mensup Gelirler Kontrolörleri sırasıyla 25.3.1974, 30.9.1974 ve 13.1.1975 tarihlerinde yazılı ve sözlü yeterlik sınavına tabi tutulmuşlardır. Ancak yeterlik sınav sonuçları ile ilgili olarak bir kısım Gelirler Kontrolörlerince, 30 Kasım 1973 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "Maliye bakanlığı Gelirler Kontrolörleri" Yönetmeliğinin geçici 2 nci maddesinin, yönetmeliğin yürürlüğe girdiği tarihte Gelirler Kontrolörü unvanına sahip olanlar için de "Yeterlik Sınavı" esasını getirerek kazanılmış hakları ihlal edici mahiyette hüküm taşıdığı gerekçesiyle, Danıştay nezdinde Esas No: 1974/10232 sayı ile dava konusu edilmiştir.

Danıştay 5 nci Dairesi, 1975/657 sayılı kararıyla, Yönetmeliğin yürürlüğe girmesinden önce sınavla Gelirler Kontrolörlüğüne atananların sınıf ve kademe esaslarını düzenleyen ve düzenleyiş şeklinde eşitlik ilkesine aykırılık bulunmayan geçici 1 nci madde ile 657 sayılı Kanunun 33 üncü maddesinde anılan yönetmeliklerden olmayan ve bu nedenle anılan maddede de belirtilen şekil şartlarına uyma zorunluluğu bulunmayan dava konusu Yönetmeliğin geçici 2 inci maddesini iptal etmiştir.

Gelirler Kontrolörleri Yönetmeliğinin yürürlük tarihinden önce 1970-1972 yıllarında Gelirler Kontrolörü olarak atanan 4 üncü Promosyona mensup Gelirler Kontrolörleri, ida-

renin 15.11.1974 gün ve GEL: 2480505-1/2449 sayılı yazıları ile sınava çağrılmışlar, ancak daha sonra, idare, Danıştay'ın söz konusu kararını dikkate alarak, bu sınavı iptal etmiştir. 5 inci Promosyona mensup Gelirler Kontrolörleri ise, Danıştay'dan bu kararı üzerine idarece yeterlik sınavına çağrılmamıştır. Ancak idare, yeterlik sınavına alınmayan Gelirler Kontrolörlerini yeterlik sınavlarını vermiş kabul ederek, 657 sayılı yasanın 36/11 nci maddesi uyarınca 1'er derece terfi ettirmiş, ayrıca göreve devam edenlerden süresi dolan ve hak edenlere "Başkontrolör" unvanını vermiştir. Yönetmeliğin yürürlük tarihinden sonra Gelirler Kontrolörleri mesleğine alınan 6.ncı ve daha sonraki promosyonlara mensup Gelirler Kontrolörleri, yeterlik sınavına tabi tutulmuşlardır. Yönetmelik gereği bu uygulama devam etmektedir.

Yayılan açıklamadan da anlaşılacağı üzere, "kazanılmış sübjektif bir hakkın daha sonra yürürlüğe giren düzenleyici tasarruf ile ortadan kaldırılamayacağı" prensibine dayanan Danıştay kararı uygulanmasının bir sonucu olarak, mesleki yeterlik sınavına giren fakat olamayanlar ile mesleki yeterlik sınavına girmeyenlerin, anılan yönetmeliğin geçici 2 inci maddesinde yer alan "bu yönetmeliğin yürürlüğe girmesinden önce sınavla Gelirler Kontrolörlüğüne atanmış olanlar, atanma tarihlerinden itibaren 3 yıllık bir süre geçtikten sonra bu yönetmelikte belirtilen esaslar dairesinde yeterlik sınavına tabi tutulurlar ve sınav sonuçlarına göre haklarında bu yönetmelik hükümleri uygulanır." hükmünü iptal ettiğinden, Gelirler Kontrolörleri Talimatnamesine göre işlem gördükleri açıktır.

Diğer taraftan, idarenin söz konusu Gelirler Kontrolörlerinin yeterlik sınavını vermiş kabul ederek 657 sayılı yasanın 36/11 nci maddesi uyarınca 1'er derece terfi ettirmiş olması, ayrıca göreve devam edenlerden süresi dolan ve hak edenlere "Başkontrolör" unvanını vermiş olması, eşitlik ilkesinin bir sonucu olmakla beraber anılanların özlük hakları ile ilgilidir.

Benzer durum, 1945 yılında Hesap Uzmanları Kurulu'nun kuruluşu sırasında Hesap Mütehassısların Hesap Uzmanı olarak atanmalarında da mevcuttur. Kaldı ki, vergi inceleme yetkilerini Vergi Usul Kanunundan alan vergi dairesi müdürleri, vergi kontrol memurları ve defterdarlar da, mesleki yeterlik sınavına tabi tutulmamaktadırlar. Ancak bunların kamu görevleri sırasında hizmet içi eğitim ve mesleki bilgi artırma çalışmalarına katıldıkları, görevlerini tam yetkiyle sürdürdükleri bilinmektedir.

Bu hususlar da dikkate alınarak, mesleki yeterlik sınavını veremeyen veya yeterlik sınavına tabi tutulmayan fakat Danıştay Kararı nedeniyle görevlerini sürdürmelerine imkan tanınan gelirler kontrolörlerinin 3568 sayılı Kanunun yeminli mali müşavir olabilmenin özel şartları arasında sayılan "Yeminli Mali Müşavirlik sınavını vermiş olmak" ve "Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlik sınavını vermiş olanlar" için bu sınav şartının aranmayacağına dair hükmü karşısındaki durumlarının mesleki yeterlik sınavını vermiş sayılıp sayılmayacakları yönünden Danıştay'dan istişari görüş alınmasının uygulamadan doğabilecek anlaşmazlıkları çözümlemesi bakımından uygun olacağı düşünülmektedir.

Durum takdir ve tensiplerine arz olunur." denilmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Gereği Görüşülüp Düşünüldü :

Duraksama, Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri Yönetmeliğinin yürürlüğe girdiği 30 Kasım 1973 tarihinden önce, gelirler kontrolörü olarak atanarak asaletleri onanan, bu

unvanla vergi inceleme görevi yapan ve söz konusu yönetmeliğin geçici 2 nci maddesinin yargı kararıyla iptal edilmesi nedeniyle yeterlik sınavına tabi olmadan kontrolör unvanıyla görevlerini sürdürenlerin, 3568 sayılı Kanunun yeminli mali müşavir olabilmenin özel şartları arasında sayılan yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olma şartının bir istisnası olan ve Kanunun 9 uncu maddesinin son fıkrasında düzenlenen "Mesleki Yeterlik sınavını vermiş olanlar için sınav şartı aranmaz" yolundaki hüküm kapsamında kabul edilip edilmeyecekleri hususuna ilişkin bulunmaktadır.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 9 uncu maddesinde, yeminli mali müşavir olabilmenin özel şartları arasında "Yeminli Mali Müşavirlik sınavını vermiş olmak" sayılmış ancak maddenin son fıkrasında bu şartın istisnası olarak, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlik sınavını vermiş olanlar için sınav şartı aranmaz denilmiştir. Kanunun geçici 3 üncü maddesinin (a) fıkrasında da, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte 4 üncü maddede sayılan genel şartlarla 5 inci maddede belirtilen öğrenim şartını taşıyanlardan kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve yeterlik sınavı vermiş olanların da çalışma süresi için konan limit dikkate alınarak yeminli mali müşavir olmaya hak kazanacakları belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri Yönetmeliği 30.11.1973 tarihinde yayınlanıp yürürlüğe girinceye kadar maliye kontrolörlüklerine yapılan atamalarda "Maliye Bakanlığı Kontrolörleri Giriş ve İmtihan Talimatnamesi" hükümleri uygulanmış ve Talimatname ile bu Talimatnameye yeni esaslar getiren 5.9.1970 tarih ve 2312462-15 sayılı Bakanlık onayındaki esas ve şartlara uygun olarak, 24.9.1970-10.6.1972 tarihleri arasında beş ayrı sınavla mesleğe gelirler kontrolörleri alınmıştır. 30.11.1973 tarihle Yönetmeliğin 16 inci maddesiyle yeni bir uygulama getirilerek gelirler kontrolörlerinin atamadan itibaren üç yıllık bir staj döneminden sonra yeterlik sınavına tabi tutulacakları hükme bağlanmış, aynı Yönetmeliğin geçici ikinci maddesinde de, bu Yönetmeliğin yürürlüğe girmesinden önce sınavla gelirler kontrolörlüğüne atanmış olanların, atanma tarihlerinden itibaren 3 yıllık bir süre geçtikten sonra bu Yönetmelikte belirtilen esaslar dairesinde yeterlik sınavına tabi tutulmaları öngörülmüştür.

Geçici 2 nci maddedeki hüküm uyarınca, 24.9.1970-6.10.1971 tarihleri arasında Talimatname hükümlerine göre göreve atanan 1 nci, 2 nci, 3 üncü grupta yer alan gelirler kontrolörleri yeterlik sınavına alınmışlarsa da, Yönetmeliğin geçici 2 nci maddesinin Danıştay Beşinci Dairesinin 11.2.1975 tarihli kararıyla iptal edilmesi üzerine, sınav işlemi tüm sonuçlarıyla hükümsüz olmuş ve yine Talimatname hükümlerine göre 23.11.1971-10.6.1972 tarihlerinde göreve atanan 4 üncü ve 5 nci grupta yer alan gelirler kontrolörleri de, anılan Yönetmeliğin geçici 2 nci maddesinin iptali nedeniyle yeterlik sınavına alınmamışlardır. Danıştay Beşinci Dairesince verilen iptal kararıyla Yönetmeliğin yürürlüğünden önceki mevzuata uygun olarak asaletleri onanmış ve gelirler kontrolörü unvanını kazanmış olanların kazanılmış hakları korunmuştur. 30.11.1973 tarihli Yönetmeliğin yürürlüğünden önce ayrı tarihlerde yapılan beş giriş sınavıyla gelirler kontrolörü olarak atanıp staj süresini tamamlayarak asaletleri onanmış olan kontrolörlerle, Yönetmeliğin yürürlüğünden sonra göreve atanıp staj süresi sonunda yeterlik sınavını vererek gelirler kontrolörlüğüne atananların, geçirilmiş bulunulan aşamalar ve mesleki yeterlilik yönünden farklılıklarının bulunduğundan söz edilemez. Nitekim 1.3.1975 tarihinde yürürlüğe giren 1897 sayılı Kanunun 36 nci maddesi (A) bendinin 11 inci fıkrasındaki, "Mesleğe özel yarışma sınavına tabi tutulmak suretiyle alınan;... Maliye Bakanlığı merkez kuruluşu stajer kontrolörleri.... özel yeterlik sınavı yönetmeliklerine göre yapılacak yeterlik sınavlarında başarı göstererek. .. kontrolörlüğe atanmaları sırasında ve bir

defaya mahsus olmak üzere haklarında ayrıca bir derece yükselmesi uygulanır" hükmüyle, geçici 28 inci maddesindeki" 36 nci maddenin (A) bendinin 11 nci fıkrasında sayılan unvanları... söz konusu fıkrada belirtilen şartlarla kazanmamış olmakla beraber, kanun, tüzük ve yönetmelik hükümlerine dayanarak almış bulunanların intibakları yapılırken, bunların söz konusu fıkrada belirtilen unvanları bu fıkrada gösterilen şekilde almış oldukları kabul edilmek suretiyle bir defaya mahsus olmak üzere işlem yapılır." hükmünden, yasa koyucunun amacının, taşıdıkları unvanları mevzuatları gereği yeterlik sınavı geçirmeden alan denetim elemanlarıyla yeterlik sınavı sonucu alanlar arasında bir fark gözetmemek olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca yeterlik sınavına tabi tutulup tutulmadıklarına bakılmaksızın gelirler kontrolörlerinin aynı yetki ve sorumlulukla halen görevlerini sürdürmekte olmaları karşısında aralarında mesleki yeterlik bakımından bir fark gözetilemez.

Açıklanan nedenlerle, 30.11.1983 tarihli "Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri Yönetmeliği"nin yürürlüğe girmesinden önce yarışma sınavıyla göreve atanıp asaletleri onanmış olan ve mevzuatlarında kendileri için yeterlik sınavı şartı öngörülmemiş bulunan Gelirler Kontrolörlerinin 3568 sayılı Kanunun uygulanmasında mesleki yeterlik sınavını vermiş sayılmaları gerektiği mütalaa kılınmakla dosyanın Danıştay Başkanlığına sunulmasına 18.10.1989 gününde oybirliğiyle karar verildi.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

1. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. (Bu kanun 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı R.G' de yayımlanmıştır. Bu kanunda 5786, 6552 ve 7104 sayılı kanunlarla değişiklikler yapılmıştır.)

2. Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelik. (Bu yönetmelik 02.01.1990 tarih ve 20390 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

3. Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik. (Bu yönetmelik 02.01.1990 tarih ve 20390 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

4. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik. (Bu yönetmelik 03.01.1990 tarih ve 20391 sayılı R.G'de yayımlanmıştır. Bu yönetmelikte yapılan değişiklikler; 22.05.2015 tarih ve 29363 sayılı R.G. ile 21.11.2007 tarih ve 26707 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

5. Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Gereğince Yapılacak Başvurular Hakkında Yönetmelik. (Bu yönetmelik 22.05.1992 tarih ve 21235 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

6. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerce Tutulacak Defter ve Kayıtlar İle Meslek Mensuplarının Bildirim Mecburiyeti Hakkında Yönetmelik. (Bu yönetmelik 15.07.1992 tarih ve 21285 sayılı R.G'de yayımlanmıştır. Bu yönetmelikte yapılan değişiklikler; 25.05.2015 tarih ve 29366 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

7. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği. (Bu yönetmelik 21.11.2007 tarih ve 26707 sayılı R.G'de yayımlanmıştır. Bu yönetmelikte yapılan değişiklikler; 16.05.2015 tarih ve 29357 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

8. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerine Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik. (Bu yönetmelik 19.10.2007 tarih ve 26675 sayılı R.G'de yayımlanmıştır. Bu yönetmelikte yapılan değişiklikler; 25.12.2012 tarih ve 28508 sayılı R.G. ile 08.04.2018 tarih ve 30385 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.)

9. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği. (Bu yönetmelik 31.10.2000 tarih ve 24216 sayılı R.G'de yayımlanmıştır. Bu yönetmelikte yapılan değişiklikler; 08.01.2002 tarih ve 24634 sayılı R.G. ve 27.09.2007 tarih ve 26656 sayılı R.G. ile 04.08.2015 tarih ve 29435 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.)

10. Mecburi Meslek Kararına İlişkin Genelge 1996/1. (Bu Karar 26.01.1996 tarih ve 22535 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.)

11. Mecburi Meslek Kararına İlişkin Genelge 1996/2. (Bu Karar 20.03.1996 tarih ve 22586 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.)

12. Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali

Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı. (Bu Karar 18.10.2001 tarih ve 24557 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.)

13. İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin 2013/26 sayılı Tebliğ. (Bu Karar 13.12.2013 tarih ve 28850 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.)

14. Sosyal Sigortalar Kurumu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerce İşyeri Kayıtlarının İncelenmesinin Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik. (Bu yönetmelik 14.07.2004 tarih ve 25522 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.)

15. Sosyal Sigortalar Kurumu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerce İşyeri Kayıtlarının İncelenmesinin Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin Uygulanmasına Dair Tebliğ. (Bu tebliğ 08.12.2004 tarih ve 25664 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.)

16. Sosyal Sigortalar Kurumu Genel Müdürlüğü 08.07.1994 tarih ve 525256 sayılı "İşyeri kayıtlarının incelenmesi Hk. Genelge No:16

17. 1 Sıra No.lu Üretimlerini Likit Petrol Gazı ile Yapan Üreticilerin Zararlarının Karşılanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliği. (Bu tebliğ 07.08.2001 tarih ve 24486 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

18. Radyo ve Televizyon Kuruluşları Reklam Yayın İlkeleri ve Usulleri ile Reklam Gelirleri Üst Kurul Paylarının Ödenmesi Hakkında Yönetmelik (Bu yönetmelik 20.11.1994 tarih ve 22117 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

19. 1 Seri No.lu Radyo ve Televizyon Yayın Kuruluşları Reklam Gelirleri Üst Kurul Paylarının Yeminli Mali Müşavirler Tarafından Tasdik Edilmesi Hakkında Genel Tebliği. (Bu tebliğ 02.01.1995 tarih ve 22159 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

20. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret 1994/1 sayılı Tebliği.

21. Şeker Kurumunun Yüksek Yoğunluklu Tatlandırıcı İthalatında Uygunluk Belgesi Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslara Dair 22.02.2006 tarih ve 114/1 Sayılı Kararı. (Bu kara 24.02.2006 tarih ve 26090 sayılı R.G'de yayımlanmıştır. Bu kararda yapılan değişiklikler; 14.05.2008 tarih ve 26876 sayılı R.G. ile 15.08.2008 tarih ve 26968 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

22. 1 Sıra No.lu Kaynak Kullanımını Destekleme Primi Hakkında Uygulama Genel Tebliği. (Bu tebliğ 09.02.1990 tarih ve 20428 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

23. 1 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 18.02.1990 tarih ve 20437 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

24. 2 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 22.02.1990 tarih ve 20441 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

25. 3 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 12.05.1990 tarih ve 20516 sayılı

R.G'de yayımlanmıştır.)

26. 5 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 17.03.1992 tarih ve 21174 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

27. 6 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 21.10.1992 tarih ve 21382 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

28. 7 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 30.01.1993 tarih ve 21481 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

29. 8 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 15.04.1993 tarih ve 21553 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

30. 9 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 29.07.1993 tarih ve 21652 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

31. 10 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 13.10.1993 tarih ve 21727 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

32. 11 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 16.12.1993 tarih ve 21790 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

33. 12 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 26.05.1994 tarih ve 21941 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

34. 13 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 17.06.1994 tarih ve 21963 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

35. 14 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 23.02.1995 tarih ve 22211 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

36. 15 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 28.02.1995 tarih ve 22216 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

37. 16 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 11.03.1995 tarih ve 22224 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

38. 18 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve

Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 30.07.1995 tarih ve 22359 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

39. 19 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 08.11.1995 tarih ve 22457 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

40. 20 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 19.02.1996 tarih ve 22559 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

41. 21 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 07.02.1997 tarih ve 22901 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

42. 22 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 31.05.1997 tarih ve 23005 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

43. 23 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 13.11.1997 tarih ve 23169 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

44. 24 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 24.03.1998 tarih ve 23296 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

45. 27 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 06.12.2000 tarih ve 24252 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

46. 28 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 06.12.2000 tarih ve 24252 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

47. 29 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 02.03.2001 tarih ve 24334 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

48. 30 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 31.03.2001 tarih ve 24359 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

49. 31 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 20.07.2001 tarih ve 24468 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

50. 32 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 26.01.2002 tarih ve 24652 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

51. 33 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 04.11.2002 tarih ve 24926 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

52. 34 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 28.05.2003 tarih ve 25121 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

53. 35 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 27.03.2004 tarih ve 25415 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

54. 36 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 22.07.2004 tarih ve 25530 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

55. 37 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 03.03.2005 tarih ve 25744 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

56. 38 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 09.08.2005 tarih ve 25901 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

57. 39 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 30.09.2006 tarih ve 26305 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

58. 40 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 22.12.2006 tarih ve 26384 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

59. 41 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 23.02.2007 tarih ve 26443 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

60. 42 Sıra No.lu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 31.12.2009 tarih ve 4 üncü Mükerrer 27449 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

61. 43 Sıra No.lu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 15.06.2010 tarih ve 27612 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

62. 44 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 29.09.2011 tarih ve 28069 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

63. 45 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 22.04.2017 tarih ve 30046 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

64. Yeminli Mali Müşavirlerin Bankalar Kanununun 46 ıncı Maddesine Göre Yapacakları Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik. (Bu yönetmelik 31.05.1995 tarih ve 22299 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

65. PİGM-2002/6 sayılı Solvent, Bazyağ ve Madeniyağ İthalinde Uygulanacak Usuller Hakkındaki Tebliği. (Bu tebliğ 31.07.2002 tarih ve 24832 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

66. 1 Seri No.lu Üretimlerini Likit Petrol Gazı ile Yapan Üreticilerin Zararlarının Karşılanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Tebliği. (Bu tebliğ 07.08.2001 tarih ve 24486 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

67. T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığının 04.06.1998 tarih ve 33264 sayılı yazısı.

68. Kampanyalı Satışlara İlişkin Uygulama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik. (Bu yönetmelik 13.06.2003 tarih ve 25137 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

69. Türkiye Bilimsel ve Teknoloji Araştırma Kurumu Sanayi Araştırma-Geliştirme Projeleri Destekleme Programına İlişkin Yönetmelik. (Bu yönetmelik 13.07.2005 tarih ve 25874 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

70. Madeni Yağların Ambalajlanması ve Piyasaya Sunumu Hakkında Tebliği. (Bu tebliğ 12.02.2011 tarih ve 27844 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

71. 2 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliği. (Bu tebliğ 30.06.2009 tarih ve 27274 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

72. 1 Seri No.lu Onaylanmış Kişi Statüsüne İlişkin Gümrük Genel Tebliği. (Bu tebliğ 30.12.2011 tarih ve 3 üncü Mükerrer 28158 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

73. Anonim ve Limited Şirketlerin Sermayelerini Yeni Asgari Tutarlara Yükseltmelerine ve Kuruluşu ve Esas Sözleşme Değişikliği İzne Tabi Anonim Şirketlerin Belirlenmesine İlişkin Tebliği. (Bu tebliğ 15.11.2012 tarih ve 28468 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

74. 6475 Sayılı Posta Hizmetleri Kanununun 15 inci Maddesi. (Bu kanun 23.05.2013 tarih ve 28655 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

75. Posta Sektörüne İlişkin Yetkilendirme Yönetmeliği. (Bu yönetmelik 03.06.2014 tarih ve 29019 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

76. Döviz Pozisyonunu Etkileyen İşlemlerin Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Tarafından İzlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik. (Bu yönetmelik 17.02.2018 tarih ve 30335 **sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)**

77. 2018/1 No.lu Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 2012/1 No.lu Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ. (Bu tebliğ 01.06.2018 tarih ve 30438 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

78. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü'nün 2.6.2010 tarih ve 3974 sayılı yazısı.

79. 20.02.2015 tarihli Bakanlık Olur'u ile yürürlüğe konulan Serbest Muhasebeci

Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Hakkında Vergi Müfettişleri Tarafından Sorumluluk Raporu Düzenlenmesinde Uyulacak Esaslara İlişkin Yönerge.

80. "Yeminli Mali Müşavirlik Rehberi" Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası, Yayın No. 02, Ankara, 2017.

81. 1 Seri No.lu Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Sözleşmelerine İlişkin Bildirimlerin Sürekli Bilgi Verme Yükümlülüklerinin Elektronik Ortamda Yerine Getirilmesi Hakkında Genel Tebliği. (Bu tebliğ 06.02.2008 tarih ve 26779 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

82. 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. (Bu kanun hükmünde kararname 14.12.1983 tarih ve mükerrer 18251 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

83. Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği. (Bu yönetmelik 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

84. 2531 sayılı Kamu Görevlerinden Ayrılanların Yapamayacakları İşler Hakkındaki Kanunun. (Bu kanun 16.10.1981 tarih ve 17480 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

85. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu. (Bu kanun 12.10.2004 tarih ve 25611 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

86. 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun. (Bu kanun 04.12.1999 tarih ve 23896 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

87. Odalar Arası Uygulama Birlikteliği-Haksız Rekabet İşlemleri/Disiplin İşlemleri, TÜRMOB Yayınları- 422, 27 Eylül 2011/Ankara

88. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Sürekli Mesleki Geliştirme Eğitimi Yönetmeliği. (Bu yönetmelik 23 Haziran 2018 tarih ve 30457 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

89. Hisse Senetlerinin Kurul Kaydına Alınmasına ve Satışına İlişkin Esaslar Tebliği. (Bu tebliğ 15.11.1998 tarih ve 23524 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

90. Merkez Bankası'nın 02.05.2018 tarihli Sermaye Hareketleri Genelgesi.

91. Tehlikeli Maddelerin Karayoluyla Taşınması Hakkında Yönetmelik. (Bu yönetmelik 24.10.2013 tarih ve 28801 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

92. Kamu İhale Genel Tebliği. (Bu tebliğ 22.08.2009 tarih ve 27327 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

93. 3986 Sayılı Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası ile 1.7.1964 Tarihli ve 488 Sayılı, 2.7.1964 Tarihli ve 492 Sayılı, 7.11.1984 Tarihli ve 3074 Sayılı, 25.10.1984 Tarihli ve 3065 Sayılı, 31.12.1960 Tarihli ve 193 Sayılı, 21.7.1953 Tarihli ve 6183 Sayılı, 2.2.1981 Tarihli ve 2380 Sayılı, 15.7.1963 Tarihli ve 277 Sayılı Kanunların Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (Bu kanunu 07.05.1994 tarih ve 21927 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

94. Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik. (Bu yönetmelik 19.06.2007 tarih ve 26557 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

95. 324 Sıra No.lu Milli Emlak Genel Tebliği. (Bu tebliğ 26.04.2009 tarih ve 27211 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

96. Bankaların Kuruluş ve Faaliyetleri Hakkındaki Yönetmelik. (Bu yönetmelik 27.06.2001 tarih ve 24445 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

97. 3213 sayılı Maden Kanunu. (15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

98. Maden Yönetmeliği. (Bu yönetmelik 21.09.2017 tarih ve 30187 sayılı Resmi Gazete'de **yayımlanmıştır.)**

99. Türk Akreditasyon Kurumu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun (Bu kanun 04.11.1999 tarih ve 23866 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.)

100. Türk Akreditasyon Kurumunca Uygulanacak Akreditasyon Kullanım Ücreti/ Payına Dair Tebliği (Bu tebliğ 11.05.2016 tarih ve 29709 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.)

101. Bazı Ürünlerin İthalatında Tarife Kontenjanı Uygulamasına İlişkin Tebliğ. (Bu tebliğ 29.01.2019 tarih ve 30670 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.)

102. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik. (Bu yönetmelik 18.11.2005 tarih ve 25997 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olup 2012/3834 ve 2018/11828 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları ile değiştirilmiştir.)

103. Ticaret Sicili Yönetmeliği (Bu yönetmelik 27.01.2013 tarih ve 28541 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

104. İşsizlik Sigortası Kanununa 6824 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen Ek 6 ıncı Madde. (Bu düzenleme 08.03.2017 tarih ve 30001 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

105. Danıştay Dergileri (1989 – 2018) (http://www.danistay.gov.tr/dergiler.html)

106. http://www.edefter.gov.tr/dosyalar/kilavuzlar/e-DefterUygulamaKilavuzu_(V_1.6)_03.01.2018.pdf