YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEK KILAVUZU

Dr. Ahmet KAVAK

Yeminli Mali Müşavir

Güncellenmiş 2. Baskı

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası

Yayın No:15

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.

ISBN : 978-605-73990-2-1

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	: SEBA Ajans
Baskı ve Cilt	: Deniz Ofset – Çetin Koçak Sertifika No. 77699 Maltepe Mahallesi Hastane Yolu Sokak No. 1/6 Zeytinburnu / İstanbul Tel. (0) 212 613 30 06

SUNUŞ

Bu çalışmanın ilki 2019 yılında yayınlanmıştı.

Yayınlandığı baskının "Sunuş" bölümünü o zamanki Oda Başkanımız Sn. Vehbi KARABIYIK üstadımız kaleme alırken yazısını; "O zaman hem bu kitap hem gelecekte yazacakları için şimdiden kendisine teşekkür ediyorum" diye bitirmişti.

O günden bugüne 7 yıl geçmiş ve bu süre zarfında meslek mevzuatımızda pek çok değişiklikler olmuştur. Gerek yeni düzenlemelerin ilave edilmesi, gerekse artık yürürlükte olmayan hususların ayıklanması başlı başına yeni bir çalışmayı gerektirmiştir.

Böylesi durumların vazgeçilmez kişisi Sayın Dr. Ahmet KAVAK üstadımız, yine her zaman olduğu gibi işe koyuldu ve işte yenilenmiş/ gözden geçirilmiş bu çalışma titiz ve dikkatli çabaları ile yeniden yazıldı. Sayın Dr. Ahmet KAVAK ömrünün neredeyse tamamını Vergi Hukuku'na vermiş aynı zamanda akademik kariyer edinmiş bir meslek mensubudur. Dr. Ahmet KAVAK denince Türkiye'de meslek mensubu olan herkes Dr. Ahmet KAVAK'ın kim olduğunu çok iyi bilirler. Değerli, kıdemli bir üstadımızın Dr. Ahmet KAVAK'la ilgili tanımlaması söyle; "Ahmet, iki kişiyi bir arada bulduğunda hemen iskemleye çıkar vergi anlatır." Gerçekten de Dr. Ahmet KAVAK böyle değerli bir meslek mensubudur.

Bu çalışma tüm meslektaşlarımız için adeta her masada olması gereken bir kılavuzdur.

Böylesi yoğun mevzuat düzenlemelerinin olduğu, artık kişisel bilgilerimizi aşan yoğunluktaki boyutuyla meslek mevzuatımız tüm içerik zenginliğiyle meslektaşlarımızın bilgisine sunulmaktadır.

Artık bir klasik haline gelen bu çalışma için Sayın Dr. Ahmet KAVAK üstadımıza ne kadar teşekkür etsek azdır. Onun dirayet ve titizliği olmasaydı bu çalışma tamamlanamazdı.

Bu itibarla tüm meslektaşlarımız adına kendisine içten teşekkürlerimizi sunarız.

Bu çalışmanın tüm meslektaşlarımıza yararlı olması dileklerimizle…

Saygılarımızla,

İbrahim AKTAN
Başkan

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.

Kitabın birinci baskısı 25.03.2019 tarihinde yapılarak meslektaşlarımızın istifadesine sunulmuştur.

Kitabın basım tarihinden günümüze kadar mevzuatımızdaki değişiklikler nedeniyle, oda yönetimince kitabın güncellemesi tarafımdan istenilmiş ve bu güncellemeler aşağıda belirtilen şekilde tamamlanmıştır

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 yönetmeliklere 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 güncellemesi yapılmak suretiyle, varsa dayandığı mevzuatı ile rapor dispozisyonlarına da aynen yer verilmiştir.

Ancak bir kısım raporların genel anlamda "özel amaçlı rapor" olması nedeniyle dayanağı mevzuata ulaşılamadığından bu tür rapor çeşitleri isimleri belirtilmekle yetinilmiştir.

4. Özellikle KDV İade işlemlerinde aranan belgeler ve iade işlemleri ile ilgili rakamsal belirlemeler, KDV Uygulama Genel Tebliğinde yapılan tüm değişiklik dikkate alınarak, kitabın 134 no'lu ekinde sunulmuştur.
5. Meslek yasamızın uygulamasından günümüze kadar verilmiş olan Danıştay Kararları da aynı şekilde kitaba 135 no'lu ek olarak konulmuştur.

Kitabın güncellenmesi görevini tarafıma veren İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yönetim Kurulu Başkanı ve Üyelerine, odamız personeline ve çalışmalarımda bana destek olan mesai arkadaşlarım ile kitabın basımında emeği geçen bütün matbaa çalışanlara teşekkür ederim.

İstanbul, 30/07/2026

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 ve bilahare de iki yıllık İstanbul Üniversitesi Adalet Yüksek Okulundan mezun olan 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", "Mabedimsin" ve "İçimdeki Gurbet" adlı şiir kitapları bulunmaktadır.

İÇİNDEKLİER

I. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN DOĞUŞU 18
II. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK RUHSATININ ALINMASI İÇİN YAPILAN BAŞVURU 18
III. TÜRMOB KİMLİĞİNİN VEYA RUHSATIN DEĞİŞTİRİLMESİ/KAYBOLMASI HALİNDE YAPILAN BAŞVURU 19
A. KİMLİK BAŞVURUSU 19
B. RUHSAT BAŞVURUSU 20
IV. İSTİFA NEDENİYLE RUHSATI İPTAL EDİLENLERİN YENİDEN RUHSAT ALMAK İÇİN YAPTIKLARI BAŞVURU 20
V. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASINA KAYIT VE DİĞER BAŞVURULAR 21
A. ÜYELİK 21
B. YEMİN 21
C. MESLEKİ FAALİYET İÇİN BAŞVURMA 22
1. Bireysel Başvuru 23
2. Ortaklık Bürosu veya Şirketin Bildirilmesi 24
D. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ŞİRKETİNİN ŞUBE AÇMA BAŞVURUSU 25
E. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ŞİRKET ORTAKLIĞI İÇİN YAPILAN BAŞVURU 26
F. YEMİNLİ MÜHRÜNÜN ÇALINMASI, KAYBOLMASI VE KIRILMASI DURUMLARINDA YAPILAN BAŞVURU 26
G. BÜRO EDİNME ZORUNLULUĞU 27
H. TABELA ASILMASI 27
İ. KİMLİK BELGESİ ALINMASI VE DEĞİŞTİRİLMESİ 28
J. MÜŞTERİLERİN ODAYA BİLDİRİLMESİ 28
K. ORTAKLIK BÜROSU VEYA ŞİRKET KURARAK MESLEKİ FAALİYETTE BULUNMA 28
L. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR ODALARI ARASINDA NAKİL 29
M. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRİN MESLEK KÜTÜĞÜNDEN ÇALIŞANLAR LİSTESİNDEN SİLİNMESİ VE TEKRAR YAZILMASI 31
VI. ODAYA GİRİŞ (KAYIT) ÜCRETİ VE YILLIK AİDATLAR İLE DİĞER ÖDENTİLER 32
A. ODAYA GİRİŞ (KAYIT) ÜCRETİ 32
B. YILLIK AİDATLAR 33
a. Maktu Aidat: 33
b. Nispi Aidat: 33
C. DİĞER ÖDENTİLER 34
a. Diğer Nispi Ödentiler: 34
b. Diğer Maktu Ödentiler: 34
D. ODA AİDATLARININ ÖDEME ZAMANI 34
VII. DEFTERLER VE KAYIT DÜZENİ İLE ÇALIŞMA DOSYALARI 34
VIII. RUHSATINI ALAN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRİN HAK VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ 36
IX. GENEL ANLAMDA MESLEKİ STANDARTLAR 36
A. MESLEK UNVANI İLE YETERLİLİK İLKESİ: 36
B. MESLEKİ EĞİTİM VE BİLGİ: 36

C. DÜRÜSTLÜK, GÜVENİLİRLİLİK VE TARAFSIZLIK: 36
D. SIR SAKLAMA: 36
E. SORUMLULUK: 37
a. Sosyal Sorumluluk: 37
b. İşletme Sahip ve Yöneticilerine Karşı Sorumluluk: 37
c. Meslektaşlarına Karşı Sorumluluk: 37
d. Bağımsızlık: 37
e. Haksız Rekabet: 37
X. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRİN YAPACAĞI İŞLER 37
XI. YASAK HALLER VE YAPILMAYACAK İŞLER İLE İSTİSNALARI 39
A. MESLEK VE MESLEK ONURU İLE BAĞDAŞMAYAN HALLER 39
B. YAPILMAYACAK İŞLER 39
C. MESLEKLE BAĞDAŞAN İŞLER 41
XII. MESLEKİ KONULARDA ÇALIŞTIRILACAK VE ÇALIŞTIRILMAYACAK OLANLAR 41
XIII. İŞ ALIMI VE SÖZLEŞME 41
XIV. DENETİMİN TANIMI 43
XV. DENETİMİN AMACI 43
XVI. DENETİM FAALİYETLERİ 44
XVII. SÖZLEŞME YAPILMASI VE BİLDİRİMLER İLE SÖZLEŞMENİN FESHEDİLMESİ 44
A. SÖZLEŞMENİN YAPILMASI VE SÖZLEŞME ZAMANI 44
B. SÖZLEŞMELERİN BİLDİRİM ZAMANI 45
1. Maliye Bakanlığına Bildirim 45
2. Yeminli Mali Müşavirler Odasına Bildirim 46
C. DENETİM SÖZLEŞMESİNİN FESHEDİLMESİ VE BİLDİRİMİ 46
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 47
E. SÖZLEŞME ÜCRETLERİNİN BİLDİRİLMESİ 48
F. ODA VE ADRES DEĞİŞİKLİĞİNİN BİLDİRİLMESİ 48
XVIII. HATALI İŞLEMLERİN BİLDİRİM MECBURİYETİ 48
XIX. DENETİMİN PLANLANMASI 49
XX. DENETİMİN KOTROLÜ 49
XXI. DENETİMİN YAPILACAĞI YER 49
XXII. BİLGİ VE BELGELERİN TOPLANMASI 49
XXIII. DENETİM TEKNİKLERİ 50
XXIV. DENETİME İLİŞKİN ÇALIŞMA KÂĞITLARI VE ÇALIŞMA DOSYASI 51
XXV. DENETİM RAPOR CEŞİTLER 52
1. "Yeminli Mali Müşavirlik Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Prim İnceleme Raporu" 53
2. "Yeminli Mali Müşavirlik Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu" 53
3. "Yeminli Mali Müşavirlik Yeniden Değerleme Tasdik Raporu" 53
4. "Yeminli Mali Müşavirlik Vakıf Vergi Muafiyeti Tasdik Raporu" 53
5. "Yeminli Mali Müşavirlik İşsizlik Sigorta Fonu'nun Gelir ve Giderlerinin Tasdik Raporu" 53

6. "Yeminli Mali Müşavirlik Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu"....54
7. "Yeminli Mali Müşavirlik Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu"....54
8. "Yeminli Mali Müşavirlik Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu"....54
9. "Sermayenin Ödendiğinin Tespitine Ait Yeminli Mali Müşavirlik Raporu"....54
10. "Yeminli Mali Müşavirlik Özel Amaçlı Rapor"....54
11 "Yeminli Mali Müşavirlik İlişiksizlik Belgesi Raporu"....55
12. "Yeminli Mali Müşavirlik Reklam Gelirleri Tasdik Raporu"....55
13. "Yeminli Mali Müşavirlik Gelir Vergisi Tam Tasdik Raporu"....55
14. "Yeminli Mali Müşavirlik Kurumlar Vergisi Tam Tasdik Raporu"....55
15. "Yeminli Mali Müşavirlik Tasfiye Beyannamesi Tasdik Raporu"....55
16. "Yeminli Mali Müşavirlik Devir Beyannamesi Tasdik Raporu"....56
17. "Yeminli Mali Müşavirlik Birleşme Beyannamesi Tasdik Raporu"....56
18. "Yeminli Mali Müşavirlik Bankalar Kanunu'nun 46. Maddesine Göre Hesap Durumu Belgesi ve Eki Bilanço ve Kâr ve Zarar Cetveli Tasdik Raporu"....56
19. "Yeminli Mali Müşavirlik Yatırım Tamamlama Ekspertiz Raporu"....56
20. "İç Kaynaklardan Sermaye Artırımının Mevzuata Uygunluğuna İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu"....57
21. "Yurt İçinde Düzenlenen Fuar Niteliklerine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu"....57
22. "Vakıf Yükseköğretim Kurumlarının Mali Yılsonu Harcamalarının Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu"....57
23. "Yeminli Mali Müşavirlik Yıl İçinde Kesinti Yolu ile Ödenen Vergilerin İadesi Tasdik Raporu"....57
24. "Yeminli Mali Müşavirlik Organize Sanayi Bölgeleri Hesap ve İşlemlerinin Tasdik Raporu"....58
25. "Yeminli Mali Müşavirlik Üretim Tasdik Raporu"....58
26. "Kampanyalı Satışlara İlişkin Bilanço Tasdiki"....58
27. "Yeminli Mali Müşavirlik Uygunluk Belgesi Kapsamı Ürünler Faaliyet Tasdik Raporu"....58
28. "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"....59
29. "Yeminli Mali Müşavirlik Özel Tüketim Vergisi Sıfırlanmış Deniz Yakıtı Tasdik Raporu"....59
30. "Yeminli Mali Müşavir Onaylı Tacir İthalatçı Ekonomik Göstergeler Tablosu/Üretici İthalatçı Ekonomik Göstergeler Tablosu"....59
31. "Biyoetanole Üretim Tasdik Raporu"....59
32. "Harmanlayıcının Karışımlarının Teslimine İlişkin Tasdik Raporu"....60
33. "Yeminli Mali Müşavirlik Gözetim Kapsamı Ürünler Faaliyet Tasdik Raporu"....60
34. "Yeminli Mali Müşavirlik İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Teslimlerinde Özel Tüketim Vergisi İstisnasına İlişkin Faaliyet Tasdik Raporu"....60
35. "Yeminli Mali Müşavir Onaylı İthalatçı Bilgi Formu"....61
36. "Yeminli Mali Müşavirlik 2 Seri no'lu Gümrük Genel Tebliği Ek-6 Tasdik Raporu"....61
37. "Yeminli Mali Müşavirlik Dahilde İşleme İzini Belgesi Kapatılmasına İlişkin Tasdik Raporu"....61
38. "Yeminli Mali Müşavirlik Aerosol Üretim Tasdik Raporu"....61
39. "Yeminli Mali Müşavirlik Üretim Tasdik Raporu"....62
40. "Yeminli Mali Müşavirlik İhraç Edilen Mallara İlişkin Özel Tüketim Vergisi İadesi Tasdik Raporu"....62

41. "Yeminli Mali Müşavirlik 1 Seri no'lu Gümrük Genel Tebliği Ek-6 Tasdik Raporu" 62
42. "Posta Hizmetleri Kanunu Kapsamında Elde Edilen Net Satışların Tespitine İlişkin Özel Amaçlı Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu" 62
43. "Posta Hizmetleri Kanunu Kapsamında Bir Önceki Yıla İlişkin Net Satışların On binde Otuz beşinin Tespitine İlişkin Özel Amaçlı Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu" 62
44. "Hisse Senetlerinin Kurul Kaydına Alınmasına İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu" 63
45. "Yeminli Mali Müşavirlik Hesap Durumu Belgesi ve Eki Bilanço ve Kâr-Zarar Cetveli Denetim Raporu" 63
46. "Sermaye Ödendiğine İlişkin Yeminli Mali Müşavir Raporu" 63
47. "Sosyal Sigortalar Kurumundan İlişiksizlik Belgesi Alınmasına İlişkin Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu" 63
48. "Yeminli Mali Müşavirlik Döviz Gelirleri Raporu" 63
49. "Tehlikeli Madde Faaliyet Belgesinin İptalini Sağlayan Yeminli Mali Müşavirlik Raporu" 64
50. "Yeminli Mali Müşavirlik Firma Mülkiyetindeki Makine ve Teçhizat Listesinin Onayı" 64
51. "Kamu İhale Genel Tebliğ Kapsamında Düzenlenen Yeminli Mali Müşavirlik Raporları" 64
52. "Hasılat Payı Ödemesinin Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu" 66
53. "Madenlerden Alınan Devlet Hakkının Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu" 66
54. "Yeminli Mali Müşavirlik Üretim Tasdik Raporu" 66
55. "Halka Açık Kurumlarda Ortakların Sermaye ve Hisse İhraç Primlerinin Tahsilatının Tespitine İlişkin Özel Amaçlı Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu" 66
56. "Katalog Kapsamındaki Firmalardan Gerçekleştirilecek Açık Satışlara Ait Satın Alma Sözleşmesinin Fiyat Başlıklı 4. Maddesi Hükümlerinin Firma Tarafından Yerine Getirilip Getirilmediğinin Tespitine Ait Yeminli Mali Müşavirlik Raporu" 67
57. "Yeminli Mali Müşavirlik Özel Amaçlı Tasdik Raporu" 67
58. "Yeminli Mali Müşavirlik Haddelenmiş Soğuk Saç Kullanım Tespit Rapor" 67
59. "Yeminli Mali Müşavirlik Lipar Sarfiyat Tespit Raporu" 67
60. "Yeminli Mali Müşavirlik Tuz Sarfiyat Tespit Raporu" 67
61. "Birleşme Nedeniyle Borçların Teminine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu" 67
62. "Şirket Ortağının Sermaye Avansı Olarak Gönderdiği Tutarın Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu" 68
63. "Sermaye Avansının Sermayeye Eklenmesine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu" 68
64. "Yeminli Mali Müşavirlik Gayrimenkul Satış Kârının Sermayeye İlave Edilmesine İlişkin Tasdik Raporu" 68
65. "Yeminli Mali Müşavirlik İştirakler Satış Kârının Sermayeye İlave Edilmesine İlişkin Tasdik Raporu" 68
66. "Yeminli Mali Müşavirlik Geçmiş Yıl Kârlarının Sermayeye İlave Edilmesine İlişkin Tasdik Raporu" 68
67. "Yeminli Mali Müşavirlik Olağanüstü Yedek Akçelerin Sermayeye İlave Edilmesine İlişkin Tasdik Raporu" 68
68. "Yeminli Mali Müşavirlik Cari Yıl Kârının Sermayeye İlave Edilmesine İlişkin Tasdik Raporu" 69
69. "Yeminli Mali Müşavirlik Enflasyon Düzeltmesi Olumlu Farkının Sermayeye İlave Edilmesine İlişkin Tasdik Raporu" 69
70. "Yeminli Mali Müşavirlik Ortaklara Olan Borcun Sermayeye İlave Edilmesine İlişkin Tasdik Raporu" 69
71. "Yeminli Mali Müşavirlik Yeniden Değerleme Fonunun Sermayeye İlave Edilmesine İlişkin Tasdik Raporu" 69
72. "Yeminli Mali Müşavirlik Maliyet Artış Fonunun Sermayeye İlave Edilmesine İlişkin Tasdik Raporu" 69
73. "Öz Varlık Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu" 69
74. "Öz Kaynaklarda Yer Alan Özel Fonların Sermayeye İlave Edilmesi İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu" .. 69
75. "Geçmiş Yıl Zararlarının Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu" 70

76. "Bankalar Kanalı ile Yapılan Ödemelere İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu"....70
77. "Devir Yolu ile Birleşmede Özvarlık Tespitine ilişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu"....70
78. "Dahilde İşleme İzin Belgesi Kapsamındaki Alımların İhracatta Kullanıldığının Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu"....70
79. "Yeminli Mali Müşavirlik Gözetim Kapsamı Ürünler Faaliyet Tasdik Raporu"....70
80. "Mali Destek Programı …… Başlıklı Projeye İlişkin Destek Sözleşmesinin Harcama Teyidine Yönelik Somut Bulguların tespitine ilişkin Yeminli Mali Müşavir Raporu"....70
81. "Yeminli Mali Müşavirlik Gözetim Kapsamı Ürünler Faaliyet Tasdik Raporu"....71
82."Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamı Harcamaların Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu ile Elektrik Enerjisi Üretimi Yatırımlarında Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamı Harcamaların Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavir Raporu"....71
83. "E-Defter Beratı Silme Konusunda Yeminli Mali Müşavir Özel Amaçlı Raporu"....71
84. "Mali Yıl Sonu Gerçek Harcamaların Uygunluğuna İlişkin Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu"....72
85. "Hizmet İhracatının Tevsikine Dair Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu"....72
86. "Türk Akreditasyon Kurumuna Yapılan Bildirimin Yeminli Mali Müşavirlerce Onaylanması"....72
87. "Yeminli Mali Müşavirlik Domates Salçası Faaliyet Raporu"....73
88. "Kobi Tanımına Uygun İşletme Ölçütünün Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu"....73
89. "Esnaf Ahilik Sandığının Üç Aylık Gelir ve Giderlerinin Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu"....73
90. "Yeminli Mali Müşavirlik Gelir Vergisi Sınai Mülkiyet Haklarında İstisnası Tasdik Raporu"....73
91. "Yeminli Mali Müşavirlik Gelir Vergisi Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinde ve Devrinden Sağlanan Kazanç İstisnası Tasdik Raporu"....74
92. "Yeminli Mali Müşavirlik Gelir Vergisi Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazanç İstisnası Tasdik Raporu"....74
93. "Yeminli Mali Müşavirlik Gelir Vergisi Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazanç İstisnası Tasdik Raporu"....74
94. "Yeminli Mali Müşavirlik Gelir Vergisi Yurtdışına Verilen Yazılım, Mühendislik, Eğitim ve Sağlık Hizmetleri Kazanç İstisnası Tasdik Raporu"....74
95. "Yeminli Mali Müşavirlik İndirimli Gelir Vergisi Uygulaması Tasdik Raporu"....75
96. "Yeminli Mali Müşavirlik Gelir Vergisi Ar-Ge ve Tasarım İndirimi Tasdik Raporu"....75
97. "Yeminli Mali Müşavirlik Gelir Vergisi Yatırım İndirimi İstisnası Tasdik Raporu"....75
98. "Yeminli Mali Müşavirlik Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinde Yer Verilen Diğer İndirimler ile Diğer İstisnalar Tasdik Raporu"....76
99. "Yeminli Mali Müşavirlik Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası Tasdik Raporu"....76
100. "Yeminli Mali Müşavirlik Yurtdışı İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnası Tasdik Raporu"....76
101. "Yeminli Mali Müşavirlik Emisyon Primi Kazancı İstisnası Tasdik Raporu"....77
102. "Yeminli Mali Müşavirlik Gayrimenkul Yatırım Fonları ve Yatırım Ortaklıklarının Kazanç İstisnası Tasdik Raporu"....77
103. "Yeminli Mali Müşavirlik Taşınmaz ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri, Rüçan Hakları ile Girişim Sermayesi Yatırım Fonları Katılma Paylarının Satış Kazanç İstisnası Tasdik Raporu"....77
104. "Yeminli Mali Müşavirlik Yurtdışı İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmetler Kazanç İstisnası Tasdik Raporu"....78
105. "Yeminli Mali Müşavirlik Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna Tasdik Raporu"....78

106. "Yeminli Mali Müşavirlik Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinde ve Devrinden Sağlanan Kazanç İstisnası Tasdik Raporu"....78
107. "Yeminli Mali Müşavirlik Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazanç İstisnası Tasdik Raporu"....78
108. "Yeminli Mali Müşavirlik Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazanç İstisnası Tasdik Raporu"....79
109. "Yeminli Mali Müşavirlik Araştırma Altyapılarını Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetlerinde Elde Ettikleri Kazançlarda İstisna Tasdik Raporu"....79
110. "Yeminli Mali Müşavirlik Ar-Ge İndirimi Tasdik Raporu"....79
111. "Yeminli Mali Müşavirlik Yurtdışına Verilen Yazılım, Mühendislik, Eğitim ve Sağlık Hizmetleri Kazanç İndirimi Tasdik Raporu"....80
112. "Yeminli Mali Müşavirlik Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi Tasdik Raporu"....80
113. "Yeminli Mali Müşavirlik İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması Tasdik Raporu"....80
114. "Yeminli Mali Müşavirlik Paylarını İlk Defa Halka Arz Eden Kurumlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması Tasdik Raporu"....80
115. "Yeminli Mali Müşavirlik Üretim Faaliyetinden Elde Edilen Kazançlar İçin İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması Tasdik Raporu"....81
116. "Yeminli Mali Müşavirlik İhracat Yapan Kurumların Münhasıran İhracattan Elde Edilen Kazançlar İçin İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması Tasdik Raporu"....81
117. "Yeminli Mali Müşavirlik Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Uygulaması Tasdik Raporu"....81
118. "Yeminli Mali Müşavirlik Ar-Ge ve Tasarım İndirimleri Tasdik Raporu"....82
119. "Yeminli Mali Müşavirlik Teknogirişim Sermaye Desteği İndirimi Tasdik Raporu"....82
120. "Yeminli Mali Müşavirlik Teknokent Sermaye Desteği İndirimi Tasdik Raporu"....82
121. "Yeminli Mali Müşavirlik Yatırım İndirimi İstisnası Tasdik Raporu"....82
122. "Yeminli Mali Müşavirlik Yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Yer Verilen Diğer İndirimler ve İstisnalar ile Diğer İndirimler Tasdik Raporu"....83
123. "Onaylanmış Kişi Statüsü Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu"....83
124. "TL Cinsi İhracat ve Döviz Kazandırıcı Hizmetler Reeskont Finansmanı Kapsamındaki Kredilere İlişkin Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu"....83
125. "Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para İhracı ile Ödeme Hizmet Sağlayıcılarına İlişki Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu"....84
126. "Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk İznine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu"....84
127. "Sendikaların Gelir ve Giderlerinin Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu"....84
128. "Sendika ve Konfederasyonların Gelir ve Giderlerinin espitine İlişkin Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu"....84
129. "Uluslararası Fuarların, Yurt İçinde Fuar Düzenlenmesine Dair Usul ve Esasların 9. Maddesinin ikinci Fıkrasındaki Esaslara Uygun Olduğuna İlişkin Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu"....84
130. "Kooperatifin/Kooperatif Üst Kuruluşun Denetimine İlişkin Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu....85
131. "Yerli Malı Belgesinin Düzenlenmesine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu"....85
132. "İstasyon Hasılatının Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu"....85
133. "Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Raporu"....85

134. "Yeminli Mali Müşavirlik Fiili Tüketim Tasdik Raporu" 85
135. "Makina ve Tesisatların Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu" 86
136. "Diğer Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporları 86
XXVI. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN TASDİKTEN DOĞAN SORUMLULUĞU 88
XXVII. TASDİK RAPORLARININ TESLİMİ 90
A. TASDİK RAPORLARININ VERGİ DAİRESİNE VEYA İLGİLİ KURUMA TESLİMİ 90
B. TASDİK RAPORLARININ MÜKELLEFE/İŞ SAHİBİNE TESLİMİ 91
XXVIII. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN HAKSIZ REKABET VE REKLAM YASAĞI 91
A. HAKSIZ REKABET YASAĞI 91
1. Meslek Mensupları Arasında ve İş Sahipleriyle İlişkilerinde Haksız Rekabet 91
2. Ücret ve Diğer Mali Nitelikteki Uygulamalar ile Haksız Rekabet 92
3. Reklam Yoluyla Haksız Rekabet 92
B. REKLAM YASAĞI 93
1. İlkeler 93
2. Tabela 93
3. Basılı Evrak 94
4. Marka Tescil Yasağı 94
5. Telefon Rehberi 94
6. Sirküler, Kitapçık ve Tanıtım Broşürleri Basımı 94
7. Kitap ve Makale Yayını 95
8. Personel İstihdamıyla İlgili Duyurular 95
9. Medya ilişkileri 95
10. Internet Uygulamaları 95
11. Yükümlülükler 96
XXIX. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MÜHRÜNÜN KULLANIMI VE SORUMLULUĞU 96
XXX. DİSİPLİN CEZALARI 97
A. DİSİPLİN CEZALARINI TANIMI VE UYGULANACAĞI DURUMLAR 97
1. Uyarma Cezası: 97
2. Kınama Cezası: 98
3. Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma Cezası: 100
4. Yeminli Sıfatını Kaldırma Cezası: 101
5. Meslekten Çıkarma Cezası: 101
B. TAKDİR HAKKI VE TEKERRÜR 101
C. DİSİPLİN CEZALARININ UYGULANMASI 102
D. DİSİPLİN CEZALARI İLE İLGİLİ YASAKLARA UYULMAMANIN YAPTIRIMI 103
E. DİSİPLİN SORUŞTURMASI VE DİSİPLİN KOVUŞTURMASI 103
1. Soruşturma Yetkisi, Zamanı ve Genel Hükümler 103
2. Disiplin Soruşturması Açılması 104
3. Oda ve Birlik Üyeleri Hakkında Soruşturma 104
4. İhbar ve Şikâyet 104
5. İlk İnceleme 105
6. Disiplin Soruşturması Yapılması 105

7. Disiplin Soruşturması Sonucu Verilecek Karar 107
8. Kovuşturmaya Yer Olmadığına İlişkin Kararlara İtiraz 107
9. Disiplin Kovuşturması Açılması 107
10. Disiplin Kovuşturması Yapılması 108
11. Kanıtların Gösterilmesi ve İncelenmesi 108
12. Tanık ve Bilirkişilerin Dinlenmesi 109
13. Duruşma Tutanağı 109
14. Karar Verilmesi. 109
15. Oda Disiplin Kurulu Kararlarına İtiraz 109
16. Kararların Kesinleşmesi 110
17. Ceza Soruşturma ve Kovuşturmasının Disiplin İşlemlerine Etkisi 110
18. Aynı Eylemden Dolayı Yeniden İnceleme 110
19. Disiplin Kurulu Üyelerinin Reddi ve Çekilme 110
20. Bildirim Hükümleri 111
XXXI. GÖREVLE İLGİLİ SUÇLAR 111
XXXII. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SÜREKLİ EĞİTİMİ 112
XXXIII. KISA TEKRARLAR ve SON HATIRLATMALAR 113
XXXIV. KİTAP EKLERİ 123
EK. 1 124
EK. 2 125
EK. 3 126
EK. 3/A 127
EK. 4 128
EK. 5 129
EK. 5/A 130
EK. 6 131
EK. 7 132
EK. 8 133
EK. 9 134
EK. 10 135
EK. 11 137
EK. 11/A 138
EK. 12 139
EK. 13 140
EK. 14 141
EK. 15 142
EK. 15/A 143
EK. 16 144
EK. 17 145
EK. 18 146
EK. 19 147
EK. 20 148

EK. 21 149
EK. 22 152
EK. 23 156
EK. 23/A 157
EK. 24 158
EK. 25 159
EK. 26 160
EK. 27 161
EK. 28 177
EK. 29 180
EK. 30 182
EK. 31 185
EK. 32 187
EK. 33 190
EK. 34 193
EK. 35 196
EK. 36 198
EK. 37 200
EK. 38 203
EK. 39 206
EK. 40 210
EK. 41 214
EK. 42 217
EK. 43 219
EK. 44 221
EK. 45 224
EK. 46 225
EK. 47 228
EK. 48 235
EK. 49 240
EK. 50 243
EK. 51 246
EK. 51/A 247
EK. 52 248
EK. 53 251
EK. 54 254
EK. 55 258
EK. 56 261
EK. 57 262
EK. 58 266
EK. 59 268
EK. 60 272

EK. 61 273
EK. 62 276
EK. 63 282
EK. 64 286
EK. 65 289
EK. 66 295
EK. 67 302
EK. 68 310
EK. 69 314
EK. 70 315
EK. 71 316
EK. 72 318
EK. 72/A 320
EK. 73 322
EK. 74 330
EK. 75 334
EK. 76 338
EK. 77 340
EK. 78 355
EK. 79 365
EK. 80 362
EK. 81 368
EK. 82 379
EK. 83 381
EK. 84 393
EK. 85 409
EK. 86 413
EK. 87 417
EK. 88 420
EK. 89 424
EK. 90 428
EK. 91 431
EK. 92 434
EK. 93 437
EK. 94 440
EK. 95 443
EK. 96 446
EK. 97 450
EK. 98 454
EK. 99 457

EK. 100 460
EK. 101 463
EK. 102 466
EK. 103 469
EK. 104 472
EK. 105 476
EK. 106 480
EK. 107 483
EK. 108 486
EK. 109 489
EK. 110 492
EK. 111 495
EK. 112 498
EK. 113 501
EK. 114 504
EK. 115 507
EK. 116 511
EK. 117 514
EK. 118 517
EK. 119 520
EK. 120 523
EK. 121 526
EK. 122 531
EK. 123 533
EK. 124 541
EK. 125 543
EK. 126 544
EK. 127 549
EK. 128 554
EK. 129 570
EK. 130 577
EK. 131 582
EK. 132 590
EK. 133 606
YARARLANILAN KAYNAKLAR 844

I. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN DOĞUŞU

Halk 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 Resmî Gazetede 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 girişte aranan koşulları, yapılan sınavlar, meslek yemini, ruhsat ve Resmî mührün alınması gibi şartları yerine getirmek suretiyle yeminli mali müşavir unvanı 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 ikametgâhının 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. İkametgâh İlmuhaberi.
5. Noter onaylı Diploma Fotokopisi.
6. Resmî Kuruma verilmek üzere alınan son 6 aylık Adli sicil kaydı. (E-Devlet veya Adliye'den)
7. 6 Adet biyometrik 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 biyometrik 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. Resmî 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.
-İkametgâh ilmühaberi
-Nüfus cüzdan fotokopisi
-Ruhsat fotokopisi.

Söz konusu evraklar adliyenin tevzi bölümüne teslim edilip, dosya oluşturulmakta ve bu dosya ile mahkemede hâkimin 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 ikametgâhlarda 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 müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik faaliyetleri yürütülen bölümler TTK'nun 11. ve 12. maddeleri anlamında ticari işletme sayılmayacağı gibi, yürütülen faaliyetler de aynı Kanunun 3. 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. (Resmî Kuruma verilmek üzere yeni tarihli) (1 Asıl, 3 Fotokopi)
g) Yemin Tutanağı. (1 Asıl, 3 Fotokopi)

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

h) İmza Beyannamesi (1 Asıl, 3 Fotokopi)
ı) Çalışanlar listesine kayıt bedelinin ödeme makbuzu. (Bu bedel oda tarafından tahsil edilecektir.)
i) İlişiksizlik Belgesi (İstifa edenler için: Kuruluşun yazmış olduğu istifa yazısı) (Emekli olanlar için: Emeklilik Karne Fotokopisi)
j) Bildirim Formu. (Ek. 9)
k) 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)
- Resmî 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. 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. Resmî 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. İş yeri açılış ve kapanışları en geç 30 gün içerisinde odaya bildirilir. Meslek mensupları ve bunların kurdukları ortaklık büroları ve şirketler, hiçbir şekilde irtibat bürosu açamazlar.

Büro standartları ve buna ilişkin usul ve esaslar Birlik Yönetim Kurulu tarafından belirlenir. Bu işyeri bağımsız büro şeklinde olmak zorundadır. Başka bir serbest meslek faaliyeti veya ticarethane ile iç içe olmayacağı gibi, ikametgâhında da mesleki faaliyet icra edilmez.

Bir meslek mensubunun birden fazla bürosu olamayacağı gibi birlikte çalışan meslek mensupları da ayrı büro edinmeleri mümkün değildir. Ancak, Birlik Yönetim Kurulu, mesleki kıdem, hizmet verilen müşteri ve istihdam edilen çalışan sayısı gibi kriterler dikkate alınarak ev-ofis veya paylaşımlı ofis kullanım şartlarını belirlemeye yetkilidir.

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 açamaz. Bir şirketin başka bir ilde şube açabilmesi için, o ildeki ilgili yeminli mali müşavirler odasının çalışanlar listesine kayıtlı, şirketi temsil ve ilzama yetkili bir ortak görevlendirilmesi koşulu ile mümkün olacaktır. Şubeden sorumlu ortağın şubenin bulunduğu ilde ikamet etmesi zorunludur. İşyeri veya ikametgâhı değişen yeminli mali müşavir ve bunlar tarafından kurulan ortaklık bürosu ve şirketler, 30 gün içinde yeni adreslerini bağlı oldukları odaya bildirmeleri gerekmektedir.

Büro edinen meslek mensupları odaya kayıt olduktan itibaren üç ay içinde Büro Tescil Belgesi almak zorundadırlar. Büro Tescil Belgeleri iki yılda bir vize ettirilir.

Odalar; Büro Tescil Belgesi düzenleme ve vize etme işlemlerini elektronik sistemler üzerinden de yapabilirler.

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.
e. Meslek mensupları, mesleki unvanlarını kullanmak şartıyla mesleğin konusuna giren işlerle ilgili alanlarda, ilgili kamu tüzel kişilerinden lisans ve ruhsat gibi belgeler ile iktisap ettikleri unvanlardan sadece birini de kullanabilirler. Bu şekilde unvan kullanacak meslek mensuplarının, kullanacağı unvana ilişkin işi fiilen icra ediyor olması şarttır.

İ. KİMLİK BELGESİ ALINMASI VE DEĞİŞTİRİLMESİ

Yeminli Mali Müşavirlere, Birlik tarafından tek tip olarak bastırılan kimlik belgesi verilir. İşyerinin başka bir odaya nakli halinde isim veyahut soyadı değişikliği hallerinde yeminli mali müşavire yeni kimlik belgesi verilir ve eskisi iptal edilir. Meslekten herhangi bir suretle ayrılanlar kimlik belgelerini iptal edilmek üzere Yeminli Mali Müşavirler Odasına teslim ederler**.**

J. MÜŞTERİLERİN ODAYA BİLDİRİLMESİ

Yeminli Mali Müşavirler hizmet verdikleri müşterilerle düzenlemiş oldukları sözleşmelerin bilgilerini, Birliğin belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde (ilgili dönemin ilk ayında, özel hesap dönemine tabi olanlarda yapılan sözleşmeler ertesi aynı 15. günü akşama kadar, diğer zamanlarda düzenlenen sözleşme bilgilerini de sözleşme tarihinden itibaren 15 gün içinde) bağlı oldukları Yeminli Mali Müşavirler Odasına iletmek zorundadırlar.

K. ORTAKLIK BÜROSU VEYA ŞİRKET KURARAK MESLEKİ FAALİYETTE BULUNMA

Birden çok yeminli mali müşavir, ortaklık bürosu veya şirket kurmak suretiyle mesleki faaliyette bulunabilirler.

Bu durumda;
a) Meslek mensuplarının bu büro veya şirketlerde sürdürdükleri faaliyetler ticari faaliyet sayılmaz.
b) Ortaklık bürosu ancak aynı unvana sahip meslek mensupları arasında kurulabilir. Yeminli Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin birlikte şirket kurmaları halinde bu şirketlerde tasdik hizmeti verilemez. 3568 sayılı Kanunun 2. maddesinin A fıkrasının (a) bendinde yazılı işler yapılamaz. Bu şirketlerin ortakları, kendi bürolarında ya da ortağı oldukları başka mesleki şirketler aracılığıyla şirketin hizmet verdiği müşterilere defter tutma ve tasdik hizmeti veremezler.

Bu şekilde kurulan şirketler, şirket merkezinin bulunduğu yerin bağlı olduğu ilde bulunan ve ortaklık hisselerinin çoğunluğuna sahip olan meslek grubunun odasına kaydedilir. Bu şirketlerin ortaları, tescilini takip eden 30 gün içerisinde ortaklık durumlarını kayıtlı oldukları odaya bildirmeleri gerekir.

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. Yukarıda ki (b) bendi uyarınca kurulan şirketlerin unvanında, şirket ortaklık hisselerinin yarısından fazlasına sahip olan meslek grubunun unvanı kullanılır.

h) Kanunen yetkili kuruluşlardan yetki almış bağımsız denetim kuruluşları, mesleki unvanlarından 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.

Mesleki şirketler ve ortaklık büroları, başka mesleki şirket ve ortalık bürolarına ortak olamazlar.

Bir meslek mensubunun çalışmalarını sürdürdüğü bireysel büro faaliyeti var ise bu meslek mensubu aynı zamanda farklı bir adreste mesleki şirket kurarak veya kurulu şirkete ortak olarak bu şirkette de mesleki faaliyette bulunamaz. Aynı adreste şirket kurarak ya da kurulu şirkete ortak olarak mesleki faaliyet icrası mümkündür. Meslek mensupları, kendi bireysel faaliyetlerinin ya da şirket yetkililiklerinin yanı sıra aynı adreste olup olmadığına bakılmaksızın bağımsız denetim amacıyla kurulmuş bir mesleki şirkette de yekti kullanabilirler.

L. 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 biyometrik fotoğraf
5. Eski Yeminli Mali Müşavirlik Ruhsatı ile TÜRMOB Kimlik Kartı

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

İşyeri ve ikametgâh değişikliklerinde başvuru dilekçesinde, nakil talebinde bulunan yeminli mali müşavirin kayıtlı olduğu odanın adı, sicil numarası, ruhsatnamenin tarih ve numarası ile naklet-mek 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 reddedilmesi 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.

M. 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 Hazine ve Maliye Bakanlına itiraz edebilir. Hazine ve Maliye Bakanlının vereceği karar nihaidir.

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. Resmî 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 tutarı, 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 müracaatta 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 Resmî 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, Resmî 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 mâni 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.

Mesleğin konusuna giren alanlarda hizmet akdi ile çalışan meslek mensupları, çalıştıkları iş yerinin unvanını belirtmek koşuluyla sahip oldukları mesleki unvanlarını kullanabilirler. Hizmet akdi ile çalışan meslek mensupları, ilgili mevzuatta belirtilen haller saklı kalmak kaydıyla tasdik yapamazlar ve mesleki yetkilerini kullanamazlar.

Mesleğin konusuna girmeyen alanlarda çalışan veya ticari faaliyette bulunan meslek mensupları mesleki unvan kullanmaları mümkün değildir.

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 belirtilmiştir.

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. 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 hesapla-

rın denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etmek.
d. İlgili mevzuatın öngördüğü işler ile Resmî mercilerce belirlenecek işleri yapmak 3568 sayılı Kanunun 12. 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 Kanunu'nun 94. maddesi ile ilgili olarak verilen muhtasar beyannameler.
c. Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesi ile 82. 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 Kanunu'nun 15. ve 30. maddeleri ile ilgili olarak verilen muhtasar beyannameler.
c. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 26. 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 Kanunu'nun 10. 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 Kanun'un 48. maddesi gereğince borcunun tecilini talep eden mükelleflerin doldu-racakları "Erteleme ve Taksitlendirme Talep ve Değerlendirme Formları".
b. 6183 sayılı Kanun'un 105. maddesi gereğince verilen terkin beyanlarının incelenmesi ve tasdiki.

6. Damga Vergisi Yönünden;
a. Damga Vergisi Kanunu'nun 18. ve 22. maddeleri gereğince makbuz karşılığı ödemeler için verilecek damga vergisi beyannameleri.
b. Damga Vergisi Kanunu'nun 19. ve 23. 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 Hazine ve 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 Kanunu'na 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. Limited şirketlerde müdürlük, anonim şirketlerin yönetim kurulu üyeliği ve başkanlığı görevinde bulunamazlar.

Ancak, anonim şirketlerde bağımsız yönetim kurulu üyeliği ticari faaliyet sayılmaz. Şu kadar ki, bu kapsamda görev alacak meslek mensupları, yönetim kurulu üyesi olacakları şirketlere ve bu şirketlerin doğrudan veya dolaylı hissedarı ya da iştiraki olduğu şirketlere Kanun'un 2. maddesi kapsamında hizmet veremezler. Mesleki şirketler ve bu şirketlerin ortakları da şirket ortaklarından herhangi birinin bağımsız yönetim kurulu üyesi oldukları anonim şirketlere hizmet veremezler.

g. Meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar.
h. Boşanmış olsalar dahi eşine, usul ve füruundan biri ve 3. 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. maddesi ile Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin 78. 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 Kanun'un 4. 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, hayrî 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 şirketlerde 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 iş birliği 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 metotları,
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. ON 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, Hazine ve 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 Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirtilen süre içinde düzenlenmemesi durumunda; Hazine ve 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. Hazine ve 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 müşavirce 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 beyanname 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 yapılan 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 feshi 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 vs.) 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 Kanunu'nun mükerrer 355. 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 yukarıdaki 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 imkânsız 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 kaydî 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, Resmî 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 Hazine ve Maliye Bakanlığı ve gerekse diğer kamu kurum ve kuruluşlarının kanun, tüzük, 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 Resmî Gazetenin tarih ve sayısı ile birlikte varsa format ve içeriği de 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 Resmî Gazetede 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 Resmî Gazetede 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 bir örneği "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, rapor ekinde elektronik ortamda gönderilemeyen ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine teslim edildikten sonra, 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 Resmî Gazetede 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 Vakıf Vergi Muafiyeti Tasdik Raporu"

Bu rapor, 12.05.1990 tarih ve 20516 sayılı Resmî Gazetede 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 Resmî Gazetede yayımlanan 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'nun 53. 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 Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu"

(KDVK Md.14) 21.10.1992 tarih ve 21382 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 6 Sıra no'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ'deki formata (Ek.32) uygun olarak dört örnek düzenlenir. Raporun bir örneği "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, rapor ekinde elektronik ortamda gönderilemeyen ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine teslim edildikten sonra, bir örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

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

(KDVK Md.13) 15.04.1993 tarih ve 21553 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 8 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 Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu"

(KDVK Md.29) 29.07.1993 tarih ve 21652 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan) 9 Sıra no'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ'deki formata (Ek.34) uygun olarak dört örnek düzenlenir. Raporun bir örneği "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, rapor ekinde elektronik ortamda gönderilemeyen ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine teslim edildikten sonra, bir örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

9. "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.35) uygun olarak üç örnek düzenlenir. Raporun bir örneği ticaret sicil memurluğuna, bir örneği müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

10. "Yeminli Mali Müşavirlik Özel Amaçlı Rapor"

Bu rapor, 26.05.1994 tarih ve 21941 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 12 Sıra no'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ'deki formata (Ek.36) 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.

11. "Yeminli Mali Müşavirlik İlişiksizlik Belgesi Raporu"

Bu rapor, 02.07.1994 tarih ve 21978 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 5 Seri no'lu Sigorta Primleri Takip ve Tahsilatı Genel Tebliğ'deki formata (Ek.37) uygun olarak dört örnek düzenlenir. Raporun iki örneği ilgili sigorta müdürlüğüne, bir örneği müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır

12. "Yeminli Mali Müşavirlik Reklam Gelirleri Tasdik Raporu"

Bu rapor, 02.01.1995 tarih ve 22159 sayılı Resmî Gazetede 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.38) 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.

13. "Yeminli Mali Müşavirlik Gelir Vergisi Tam Tasdik Raporu"

Bu rapor, 23.02.1995 tarih ve 22211 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 14 Sıra no'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ'deki formata (Ek.39) uygun olarak üç örnek düzenlenir. Raporun bir örneği "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, rapor ekinde elektronik ortamda gönderilemeyen ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine teslim edildikten sonra, bir örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

14. "Yeminli Mali Müşavirlik Kurumlar Vergisi Tam Tasdik Raporu"

Bu rapor, 23.02.1995 tarih ve 22211 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 14 Sıra no'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ'deki formata (Ek.39) uygun olarak üç örnek düzenlenir. Raporun bir örneği "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, rapor ekinde elektronik ortamda gönderilemeyen ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine teslim edildikten sonra, bir örneği mükellefe 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 Resmî Gazetede yayımlanan 14 Sıra no'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel

Tebliğ'deki formata (Ek.39) uygun olarak üç örnek düzenlenir. Raporun bir örneği "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, rapor ekinde elektronik ortamda gönderilemeyen ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine teslim edildikten sonra, bir örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

16. "Yeminli Mali Müşavirlik Devir Beyannamesi Tasdik Raporu"

Bu rapor, 23.02.1995 tarih ve 22211 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 14 Sıra no'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ'deki formata (Ek.39) uygun olarak üç örnek düzenlenir. Raporun bir örneği "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, rapor ekinde elektronik ortamda gönderilemeyen ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine teslim edildikten sonra, bir örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

17. "Yeminli Mali Müşavirlik Birleşme Beyannamesi Tasdik Raporu"

Bu rapor, 23.02.1995 tarih ve 22211 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 14 Sıra no'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ'deki formata (Ek.39) uygun olarak üç örnek düzenlenir. Raporun bir örneği "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, rapor ekinde elektronik ortamda gönderilemeyen ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine teslim edildikten sonra, bir örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

18. "Yeminli Mali Müşavirlik Bankalar Kanunu'nun 46. Maddesine Göre Hesap Durumu Belgesi ve Eki Bilanço ve Kâr ve Zarar Cetveli Tasdik Raporu"

Bu rapor, 31.05.1995 tarih ve 22299 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Resmî Gazete 46. Maddesine Göre Yapacakları Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'deki formata (Ek.40) uygun olarak üç örnek düzenlenir. Raporun bir örneği kredi veren bankaya, bir örneği müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

19. "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.41) 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.

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

Bu rapor, 15.11.1998 tarih ve 23524 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Seri 1 ve 26 Numaralı Hisse Senetlerinin Kurul Kaydına Alınması ve Satışına İlişkin Esaslar Tebliği uyarınca (Ek.42) dört örnek düzenlenir. Raporun iki örneği Sermaye Piyasası Kurumuna, bir örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

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

Bu rapor, 27.06.2000 tarih ve 24092 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Yurt İçinde Fuar Düzenlenmesine Dair Yönetmelik'in 11ve 15. maddesi kapsamında (Ek.43) en az üç örnek düzenlenir Raporun iki örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

22. "Vakıf Yükseköğretim Kurumlarının Mali Yılsonu Harcamalarının Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu"

Vakıf Yükseköğretim Kurumlarının yönetmeliğinin (Ek.80) 25. madde kapsamında ve (Ek.76) format kullanılarak en az üç örnek düzenlenir ve iki örnek kuruma verilir bir örnek müşavir tarafından saklanır.

23. "Yeminli Mali Müşavirlik Yıl İçinde Kesinti Yolu ile Ödenen Vergilerin İadesi Tasdik Raporu"

20.07.2001 tarih ve 24468 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 31 Sıra no'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ'deki (Ek.44) 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 bir örneği "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, rapor ekinde elektronik ortamda gönderilemeyen ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine teslim edildikten sonra, bir örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

24. "Yeminli Mali Müşavirlik Organize Sanayi Bölgeleri Hesap ve İşlemlerinin Tasdik Raporu"

01.04.2002 tarih ve 24713 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Organize Sanayi Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği'nin 211. maddesi hükmü uyarınca (Ek.45) en az üç örnek düzenlenir. Bir örnek organize sanayi bölgesi yönetim kurulu başkanlığına bir örneği eş zamanlı olarak Bakanlığa bir ay içinde gönderilir ve bir örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

25. "Yeminli Mali Müşavirlik Üretim Tasdik Raporu"

Bu rapor 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 8/1. maddesinin uygulanmasına yönelik olarak, 04.11.2002 tarih ve 24926 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 33 Sıra no'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ'deki formata (Ek.46) uygun biçimde üç örnek düzenlenir. Raporun bir örneği "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, rapor ekinde elektronik ortamda gönderilemeyen ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine teslim edildikten sonra, bir örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

26. "Kampanyalı Satışlara İlişkin Bilanço Tasdiki"

13.06.2003 tarih ve 25137 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Kampanyalı Satışlara İlişkin Uygulama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümleri uyarınca (Ek.47) "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.

27. "Yeminli Mali Müşavirlik Uygunluk Belgesi Kapsamı Ürünler Faaliyet Tasdik Raporu"

Bu rapor, Şeker Kurulunun 24.02.2006 tarih ve 26090 sayılı Resmî Gazetede 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 Resmî Gazetede yayımlanan "Yüksek Yoğunluklu Tatlandırıcıların İthalatı için Uygunluk Belgesi Düzenlenmesi ve İzlenmesine İlişkin Tebliğ'deki açıklamalar ve formata (Ek. 48) 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.

28. "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 Resmî Gazetede 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.49) belirtilen çerçevede ve her bir rapor en az üç örnek olarak düzenlenir ve bir örnek ilgili kuruma, bir önek iş sahibine/mükellefe verilir ve bir örnek de yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

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

Bu rapor, 22.07.2004 tarih ve 25530 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 36 Sıra no'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ'deki formata (Ek.50) uygun biçimde üç örnek düzenlenir. Raporun bir örneği "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, rapor ekinde elektronik ortamda gönderilemeyen ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine teslim edildikten sonra, bir örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

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

13 Haziran 2018 tarih ve 30450 sayılı Resmî Gazetede 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.51), üretici firma olması halinde ise "Üretici İthalatçı Ekonomik Göstergeler Tablosu" (Ek.51/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**.**

31. "Biyoetanole Üretim Tasdik Raporu"

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 12. 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 Resmî Gazetede yayımlanan 38 Sıra no'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen format ve içeriğe (Ek.52) uygun olarak üç örnek tanzim edilir. Raporun bir örneği "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, rapor ekinde elektronik ortamda gönderilemeyen ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine teslim edildikten sonra, bir örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

32. "Harmanlayıcının Karışımlarının Teslimine İlişkin Tasdik Raporu"

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 12. 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 Resmî Gazetede yayımlanan 38 Sıra no'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen format ve içeriğe (Ek.53) 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.

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

Bu rapor, 04.08.2006 tarih ve 26249 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan (2006/14) ve (2006/15) Sayılı İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğlerde 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.54) 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.

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

22.12.2006 tarih ve 26384 sayılı Resmî Gazetede 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.55) 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 Raporun bir örneği "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, rapor ekinde

elektronik ortamda gönderilemeyen ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine teslim edildikten sonra, bir örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

35. "Yeminli Mali Müşavir Onaylı İthalatçı Bilgi Formu"

31.12.2008 tarih ve 2. mükerrer 27449 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Tekstil Konfeksiyon İthalatının Kayda Alınmasına İlişkin 2009/21 sayılı Tebliğ hükümleri uyarınca düzenlenen "İhracatçı Bilgi Formu" (Ek.56) üç örnek olarak tasdik edilir. Biri ilgili idareye verilmek üzere iki örnek müşteriye verilir ve bir örneği yeminli mali müşavirde kalır.

36. "Yeminli Mali Müşavirlik 2 Seri no'lu Gümrük Genel Tebliği Ek-6 Tasdik Raporu"

30.6.2009 tarih ve 27274 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 2 Seri no'lu Gümrük Genel Tebliğ gereğince ve bu tebliğin 6 no'lu ekinde belirtilen kapsama uygun biçimde (Ek.57) üç örnek olarak düzenlenen tasdik raporunun bir örneği ilgili gümrük idaresine, bir örneği mükellefe verilir ve bir örneği de yeminli mali müşavirde kalır.

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

20.12.2006 tarih ve 26382 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan (İhracat 2006/12) Sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği kapsamında alınan Dahilde İşleme İzin Belgelerinin kapatılması ile istenilen ve formatı verilmeyen (Ek.58) bu rapor en az üç örnek olarak düzenlenir. Raporun bir örneği "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, rapor ekinde elektronik ortamda gönderilemeyen ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine teslim edildikten sonra, bir örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

38. "Yeminli Mali Müşavirlik Aerosol Üretim Tasdik Raporu"

15.06.2010 tarih ve 27612 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 43 sıra no'lu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ esasları dahilinde, içeriği ve dispozisyonu adı geçen tebliğde belirtilen (Ek.59) Yeminli Mali Müşavirlik Aerosol Üretim Tasdik Raporu üç örnek düzenlenecek ve Raporun bir örneği "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, rapor ekinde elektronik ortamda gönderilemeyen ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine teslim edildikten sonra, bir örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

39. "Yeminli Mali Müşavirlik Üretim Tasdik Raporu"

11.02.2011 tarih ve 27844 sayılı Resmî Gazetede EPDK tarafından yayımlanan Madeni Yağların Ambalajlanması ve Piyasaya Sunumu Hakkında Tebliğin 18. maddesinde belirtilen (Ek.60) kapsamda üretim tasdik raporu üç örnek olarak düzenlenip, bir örneği EPDK bir örneği mükellefe verilecek ve bir örneği de yeminli mali müşavirde kalacaktır.

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

29.09.2011 tarih ve 28069 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 44 Sıra no'lu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğ'de kapsamı ve formatı (Ek.61) belirtilen bu rapor dört örnek olarak düzenlenip, Raporun bir örneği "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, rapor ekinde elektronik ortamda gönderilemeyen ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine teslim edildikten sonra, bir örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

41. "Yeminli Mali Müşavirlik 1 Seri no'lu Gümrük Genel Tebliği Ek-6 Tasdik Raporu"

30 Aralık 2011 tarih ve 28158 sayılı 3. Mükerrer Resmî Gazetede yayımlanman "1 Seri Numaralı Onaylanmış Kişi Statüsüne İlişkin Gümrük Genel Tebliği kapsamında ve bu tebliğ 6 numaralı ekinde belirtilen formata (Ek.62) 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.

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

23.05.2013 tarih ve 28655 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanun'un 3 ve 15. maddeleri uyarınca (Ek.63) 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 beyannamesinin 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.

43. "Posta Hizmetleri Kanunu Kapsamında Bir Önceki Yıla İlişkin Net Satışların On binde Otuz beşinin Tespitine İlişkin Özel Amaçlı Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu"

03.06.2014 tarih ve 29019 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Posta Sektörüne İlişkin Yetkilendirme Yönetmeliği'nin 16, 17 ve 18. maddesi kapsamında (Ek.64) her yılın mayıs ayının son gü-

nüne kadar bir önceki yıla ait net satışların on binde otuz beşinin 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.

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

Bu rapor, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 15.11.1998 tarih ve 23524 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 1 Seri no'lu Hisse Senetlerinin Kurul Kaydına Alınmasına ve Satışına İlişkin Esaslar Tebliğ'inin 23. maddesi (Ek.65) kapsamında üç örnek düzenlenir ve bir örnek Sermaye Piyasası Kurulu'na gönderilir. Raporun bir örneği mükellefe verilir ve bir örneği yeminli mali müşavirde kalır.

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

Bu rapor, 27.06.2001 tarih ve 24445 sayılı Resmî Gazetede Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından yayımlanan "Bankaların Kuruluş ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik" in 5. maddesi kapsamında ve ekinde yer alan formata (Ek.66) uygun olarak en üç örnek düzenlenir. Raporun bir örneği ilgili kuruma, bir örneği mükellefe verilir ve bir örneği yeminli mali müşavirde kalır.

46. "Sermaye Ödendiğine İlişkin Yeminli Mali Müşavir Raporu"

Bu rapor, 25.07.2003 tarih ve 25179 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan İç Ticaret 2003/3 sayılı Anonim ve Limited Şirketlerin Kuruluş ve Ana Sözleşme Değişikliği İşlemlerine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ kapsamında ve formata (Ek.35) uygun olarak üç örnek düzenlenir ve bir örneği ilgili ticaret siciline verilmek üzere mükellefe iki örnek verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

47. "Sosyal Sigortalar Kurumundan İlişiksizlik Belgesi Alınmasına İlişkin Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu"

Bu rapor, 14.07.2004 tarih ve 25522 sayılı Resmî Gazetede 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.67) 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.

48. "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 değişik-

lik 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. 68) 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.

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

24.10.2013 tarih ve 28801 sayılı Resmî Gazetede 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. maddesinin yedinci 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.71) 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.

50. "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.72) ile Kiralık/Leasingli Makine ve Teçhizatın Listesi (Ek.72/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.

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

22.08.2009 tarih ve 27327 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan "Kamu İhale Genel Tebliğ" inde (Ek.73) yer verildiği üzere istenilen;

a) Tebliğin 9. 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 müşavir 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. 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. maddesinde belirtildiği üzere; 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 onaylanır. İkisi 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. 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.
ii. 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.

iii. 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 Kanunu'na 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.
iv. Düşük teklifin açıklaması, ortağı olduğu tüzel kişiye ait işletmeden mal çekmesi veya satın alınması şeklinde olduğunda; Söz konusu malın, Vergi Usul Kanunu'nda açıklanan, emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerekir.
v. Düşük teklifin açıklaması kendi ürettiği mallara dayandırılması halinde; mükellefin tasdik anlaşması yaptığı yeminli mali müşavir tarafından onayı, son geçici vergi beyanname dönemine ait üretim konusu mala ilişkin maliyet tespit raporunun sunulması ve içeriğinde üretilen mala ilişkin birim maliyetlerin gösterilmesi gerekmektedir.

vi. Düşüklük açıklaması, malın stoklarda bulunduğunun belirtilmesi durumunda; Vergi Usul Kanunu'nun 182. 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 gerekmektedir.
vii. Onay veya raporlar her halükârda en az üç örnek düzenlenir. Bir örneği ihaleyi düzenleyen idareye, bir örneği ihaleye girene verilir ve bir örnek de yeminli mali müşavirin kendisinde kalır.

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

19.06.2007 tarih ve 26557 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan "Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik"in 79. maddesi (Ek.91) ile 26.04.2009 tarih ve 27211 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan "324 sayılı Milli Emlak Genel Tebliği"n (Ek.74) 4. ayrımında belirtilen amaçlarla 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.

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

15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 3213 sayılı Maden Kanunu'nun 14. maddesinde (Ek.75) belirtildiği 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 müşavir tarafından saklanır.

54. "Yeminli Mali Müşavirlik Üretim Tasdik Raporu"

Bu rapor 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 5/1. 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.76) üç örnek olarak düzenlenir. Raporun bir örneği "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, rapor ekinde elektronik ortamda gönderilemeyen ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine teslim edildikten sonra, bir örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

55. "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.76)

biri ilgili idareye verilmek üzere müşteri örneği ile birlikte müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

56. "Katalog Kapsamındaki Firmalardan Gerçekleştirilecek Açık Satışlara Ait Satın Alma Sözleşmesinin Fiyat Başlıklı 4. 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.76). Raporun bir örneği D.M.O. Genel Müdürlüğüne, bir örneği müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

57. "Yeminli Mali Müşavirlik Özel Amaçlı Tasdik Raporu"

Bu rapor, TÜPRAŞ Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş. talebi üzerine solvent kullanım miktarının tespitine yönelik olarak (Ek.76) üç örnek düzenlenir. Raporun iki örneği mükellefe verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır. Mükellef raporun bir örneğini TÜPRAŞ'a verir.

58. "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.76) olarak düzenlenir. Raporun bir örneği ilgili odaya, bir örneği müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

59. "Yeminli Mali Müşavirlik Lipar Sarfiyat Tespit Raporu"

Nihai kullanım izin belgesi karşılığında ithal edilen 271019150000 GTİP Numaralı ürün için (Ek.76) düzenlenen raporun iki örneği biri gümrük idaresine verilmek üzere mükellefe verilir ve bir önek yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

60. "Yeminli Mali Müşavirlik Tuz Sarfiyat Tespit Raporu"

Nihai kullanım izin belgesi karşılığında ithal edilen Tuz'un kullanımına ilişkin olarak düzenlenen sarfiyat raporu (Ek.76) üç örnek yapılır ve iki örneği bir gümrük idaresine verilmek üzere mükellefe verilir ve bir önek yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

61. "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.76) üç örnek olarak

düzenlenir. Bir örneği ticaret sicil memurluğuna, bir örneği mükellefe verilir ve bir örnekte yeminli mali müşavirde kalır.

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

Bu rapor (Ek.76) üç örnek olarak düzenlenir. Biri ticaret sicil memurluğuna, biri müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

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

Bu rapor (Ek.76) üç örnek olarak düzenlenir. Biri ticaret sicil memurluğuna, biri müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

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

Bu rapor (Ek.76) üç örnek olarak düzenlenir. Biri ticaret sicil memurluğuna, biri müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır

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

Bu rapor (Ek.76) üç örnek olarak düzenlenir. Biri ticaret sicil memurluğuna, biri müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

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

Bu rapor (Ek.76) üç örnek olarak düzenlenir. Biri ticaret sicil memurluğuna, biri müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

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

Bu rapor (Ek.76) üç örnek olarak düzenlenir. Biri ticaret sicil memurluğuna, biri müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

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

Bu rapor (Ek.76) üç örnek olarak düzenlenir. Biri ticaret sicil memurluğuna, biri müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

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

Bu rapor (Ek.76) üç örnek olarak düzenlenir. Biri ticaret sicil memurluğuna, biri müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

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

Bu rapor (Ek.76) üç örnek olarak düzenlenir. Biri ticaret sicil memurluğuna, biri müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

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

Bu rapor (Ek.76) üç örnek olarak düzenlenir. Biri ticaret sicil memurluğuna, biri müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

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

Bu rapor (Ek.76) üç örnek olarak düzenlenir. Biri ticaret sicil memurluğuna, biri müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalır.

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

Türk Ticaret Kanunu'nun 152 ve ilgili diğer maddeleri uyarınca nevi değiştiren şirketlerin öz varlıklarının tespiti ve rapora bağlanması ticaret sicilince istenilmekte ve bu rapor (Ek.76) üç örnek düzenlenecek ve bir örnek ticaret siciline bir örnek mükellefe verilecek ve bir örnek yeminli mali müşavirde kalacaktır.

74. "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.76) bir örneği ticaret siciline verilmek üzere mükellef örneği ile birlikte müşteriye verilir ve bir örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

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

Bu rapor için belirlenmiş bir format olmayıp, üç örnek olarak düzenlenen tasdik raporunu (Ek.76) biri ilgili idareye verilmek üzere müşteri örneği ile birlikte müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavir tarafından saklanır**.**

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

Bu rapor için belirlenmiş bir format olmayıp, üç örnek olarak düzenlenen tasdik raporunu Ek.76) biri ilgili idareye verilmek üzere müşteri örneği ile birlikte müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavir tarafından saklanır**.**

77. "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.76) biri ilgili idareye verilmek üzere müşteri örneği ile birlikte müşteriye verilir ve bir örnek yeminli mali müşavir tarafından saklanır**.**

78. "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.76) birisi ilgili idareye verilmek üzere müşteri örneği ile birlikte müşteriye verilir ve bir örnek raporda yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

79. 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 kısım satış ve stokların her üç ayda (bu süre bir kısım tebliğlerde 6 ay) bir, yine tebliğde belirtilen bilgi ve belgelerin birlikte şekil ve içeriği tebliğde belirtilen Yeminli Mali Müşavirlik Gözetim Kapsamı Ürünler Faaliyet Tasdik Raporu'nun verilmesi istenilmiştir. Belirtilen Formatta (Ek.54) 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.

80. "Mali Destek Programı …… Başlıklı Projeye İlişkin Destek Sözleşmesinin Harcama Teyidine Yönelik Somut Bulguların tespitine ilişkin Yeminli Mali Müşavir Raporu"

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

- Yerel Yönetimler,
- KOBİ'ler ve
- Sivil Toplum Kuruluşlarının hibe sözleşmeleri ve programının kuralları gereği, hibe almaya hak kazanan başvuru sahiplerinin başvurularının kabulünden sonra yaptıkları harcamalarının kabulü için istenen rapor (Ek.77) en az üç örnek olarak düzenlenir ve biri kendisinde kalmak ve birisiide 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.77 olarak kitaba eklemiş oldum.

81. "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 belirtilen bilgi ve belgelerin birlikte şekil ve içeriği tebliğde belirtilen Yeminli Mali Müşavirlik Gözetim Kapsamı Ürünler Faaliyet Tasdik Raporunun verilmesi istenilmiştir. Belirtilen Formatta (Ek.54) 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.

82. "Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamı Harcamaların Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu ile Elektrik Enerjisi Üretimi Yatırımlarında Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamı Harcamaların Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavir Raporu"

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 2025/1 sayılı Tebliğin 26 ıncı maddesi ve Ek.4, Ek.5 ve Ek.8 de yer verilen düzenlemeler uyarınca; yatırım teşvik belgesi kapsamı harcamaların tespitine ilişkin Yeminli Mali Müşavirlik Raporu ile genel teşvik uygulamaları kapsamında düzenlenen elektrik enerjisi üretimine yönelik yatırım harcamalarının tespitine yönelik Yeminli Mali Müşavir Raporu" (Ek.78) ibrazı edilmesi istenilmiş olup, bu raporlar en az üçer örnek düzenlenir, bir örneği ilgili kuruma verilmek üzere iki örnek yatırım yapan mükellefe verilir. Bir örnek raporu düzenleyen yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

83. "E-Defter Beratı Silme Konusunda Yeminli Mali Müşavir Özel Amaçlı Raporu"

Bu rapor e – Defter Uygulama Kılavuzunda (Ek.79) açıklandığı gibi; berat yükleme süresi geçen e–Defterlere ilişkin berat silme işlemi, mükellefin talebinin Gelir İdaresi Başkanlığınca uygun

bulunması halinde yapılabileceği ve bunun içinde Özel Amaçlı Yeminli Mali Müşavir Raporu düzenlenmesi gerektiği belirtilmiş ancak format konusunda herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Bu nedenle (Ek.76) 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.

84. "Mali Yıl Sonu Gerçek Harcamaların Uygunluğuna İlişkin Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu"

Bu rapor Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliğinin (Ek.80) 25. maddesine göre her sene sonunda en az üç örnek olarak düzenlenir. Rapor dispozisyonu belirlenmemiş olduğundan (Ek.76) 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.

85. "Hizmet İhracatının Tevsikine Dair Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu"

23.03.2017 tarih ve 30016 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 20.02.2017 tarih ve 2017/9962 sayılı "İhracatçılara 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.81) 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.

86. "Türk Akreditasyon Kurumuna Yapılan Bildirimin Yeminli Mali Müşavirlerce Onaylanması"

04.11.1999 tarih ve 23866 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 4457 sayılı Türk Akreditasyon Kurumu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un 21. maddesine dayanılarak, 11.05.2016 tarih ve 29709 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan "Türk Akreditasyon Kurumunca Uygulanacak Akreditasyon Kullanım Ücreti/Payına Dair 2016/1 sayılı Tebliğ" in (Ek.82) 3. 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.

87. "Yeminli Mali Müşavirlik Domates Salçası Faaliyet Raporu"

29.01.2019 tarih ve 30670 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan "Bazı Ürünlerin İthalatında Tarife Kontenjanı Uygulanmasına İlişkin Tebliğ" (Ek. 83) 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.

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

Bu rapor 18.11.2005 tarih ve 25997 sayılı Resmî Gazetede 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.84) kapsamında ve 27.01.2013 tarih ve 28541 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan "2012/4093 sayılı Ticaret Sicili Yönetmeliği" ne dayanılarak (Ek.84) de belirtilen dispozisyonda en az üç örnek düzenlenir ve bir örneği Ticaret Sicili Müdürlüğüne veya ilgili kuruma verilmek üzere iki örnek şirket yetkilisine verilir ve bir örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

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

Bu rapor, 08.03.2017 tarih ve 30001 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 6824 sayılı Kanun'u 9. maddesi ile İşsizlik Sigortası Kanunu'na eklenen ek 6. madde kapsamında (Ek. 85) her üç ayda bir olmak üzere, en az üç örnek olarak (Ek. 76) düzenlenir. İkisi ilgili kuruma verilir ve bir örnek de yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

90. "Yeminli Mali Müşavirlik Gelir Vergisi Sınai Mülkiyet Haklarında İstisnası Tasdik Raporu"

30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 49 seri numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğde belirtilen dispozisyonuna uygun olarak (Ek.86 ve 87) en az üç örnek düzenlenen tasdik raporunun bir örneği, "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, elektronik ortamda gönderilemeyen rapor ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecek ve bir örneğini mükellefe verilerek ve diğer örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanacaktır,

91. "Yeminli Mali Müşavirlik Gelir Vergisi Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinde ve Devrinden Sağlanan Kazanç İstisnası Tasdik Raporu"

30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 49 seri numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğde belirtilen dispozisyonuna uygun olarak (Ek.86 ve 88) en az üç örnek düzenlenen tasdik raporunun bir örneği, "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, elektronik ortamda gönderilemeyen rapor ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecek ve bir örneğini mükellefe verilerek, diğer örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanacaktır.

92. "Yeminli Mali Müşavirlik Gelir Vergisi Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazanç İstisnası Tasdik Raporu"

30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmî Gazetede yayımlan 49 seri numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğde belirtilen dispozisyonuna uygun olarak (Ek.86 ve 89) en az üç örnek düzenlenen tasdik raporunun bir örneği, "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, elektronik ortamda gönderilemeyen rapor ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecek ve bir örneğini mükellefe verilerek, diğer örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanacaktır.

93. **"Yeminli Mali Müşavirlik Gelir Vergisi Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazanç İstisnası Tasdik Raporu"**

30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 49 seri numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğde belirtilen dispozisyonuna uygun olarak (Ek.86 ve 90) en az üç örnek düzenlenen tasdik raporunun bir örneği, "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, elektronik ortamda gönderilemeyen rapor ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecek ve bir örneğini mükellefe verilerek, diğer örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanacaktır.

94. "Yeminli Mali Müşavirlik Gelir Vergisi Yurtdışına Verilen Yazılım, Mühendislik, Eğitim ve Sağlık Hizmetleri Kazanç İstisnası Tasdik Raporu"

30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 49 seri numaralı Serbest Muhase-

beci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğde belirtilen dispozisyonuna uygun olarak (Ek,86 ve 91) en az üç örnek düzenlenen tasdik raporunun bir örneği, "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, elektronik ortamda gönderilemeyen rapor ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecek ve bir örneğini mükellefe verilerek, diğer örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanacaktır.

95. "Yeminli Mali Müşavirlik İndirimli Gelir Vergisi Uygulaması Tasdik Raporu"

30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 49 seri numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğde belirtilen dispozisyonuna uygun olarak (Ek.86 ve 92) en az üç örnek düzenlenen tasdik raporunun bir örneği, "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, elektronik ortamda gönderilemeyen rapor ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecek ve bir örneğini mükellefe verilerek, diğer örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanacaktır.

96. "Yeminli Mali Müşavirlik Gelir Vergisi Ar-Ge ve Tasarım İndirimi Tasdik Raporu"

30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 49 seri numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğde belirtilen dispozisyonuna uygun olarak (Ek.86 ve 93) en az üç örnek düzenlenen tasdik raporunun bir örneği, "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, elektronik ortamda gönderilemeyen rapor ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecek ve bir örneğini mükellefe verilerek, diğer örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanacaktır.

97. "Yeminli Mali Müşavirlik Gelir Vergisi Yatırım İndirimi İstisnası Tasdik Raporu"

30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 49 seri numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğde belirtilen dispozisyonuna uygun olarak (Ek.86 ve 94) en az üç örnek düzenlenen tasdik raporunun bir örneği, "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, elektronik ortamda gönderilemeyen rapor ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecek ve bir örneğini mükellefe verilerek, diğer örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanacaktır.

Not: *Bu tasdik raporu sadece GVK'nun Geçici 61. maddesi kapsamında tevkifata tabi olmayan yatırım indirimleri için düzenlenecektir.*

98. "Yeminli Mali Müşavirlik Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinde Yer Verilen Diğer İndirimler ile Diğer İstisnalar Tasdik Raporu"

30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 49 seri numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğde belirtilen dispozisyonuna uygun olarak (Ek.86 ve 95) en az üç örnek düzenlenen tasdik raporunun bir örneği, "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, elektronik ortamda gönderilemeyen rapor ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecek ve bir örneğini mükellefe verilerek, diğer örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanacaktır..

Not: *Bu tasdik raporu: yıllık gelir verisi beyannamesinin "Beyan Edilecek Gelirden İndirim" başlıklı bölümde yer alan "Diğer İndirimler" ile "İstisna Edilen Kazançlara İlişkin Bildirim" başlıklı bölümünde yer alan "Diğer İstisnalar" için düzenlenecektir.*

99. "Yeminli Mali Müşavirlik Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası Tasdik Raporu"

30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 49 seri numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğde belirtilen dispozisyonuna uygun olarak (Ek.96 ve 97) en az üç örnek düzenlenen tasdik raporunun bir örneği, "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, elektronik ortamda gönderilemeyen rapor ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecek ve bir örneğini mükellefe verilerek, diğer örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanacaktır.

100. "Yeminli Mali Müşavirlik Yurtdışı İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnası Tasdik Raporu"

30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 49 seri numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğde belirtilen dispozisyonuna uygun olarak (Ek.96 ve 98) en az üç örnek düzenlenen tasdik raporunun bir örneği, "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, elektronik ortamda gönderilemeyen rapor ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecek ve bir örneğini mükellefe verilerek, diğer örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanacaktır.

101. "Yeminli Mali Müşavirlik Emisyon Primi Kazancı İstisnası Tasdik Raporu"

30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 49 seri numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğde belirtilen dispozisyonuna uygun olarak (Ek.96 ve 99) en az üç örnek düzenlenen tasdik raporunun bir örneği, "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, elektronik ortamda gönderilemeyen rapor ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecek ve bir örneğini mükellefe verilerek, diğer örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanacaktır.

102. "Yeminli Mali Müşavirlik Gayrimenkul Yatırım Fonları ve Yatırım Ortaklıklarının Kazanç İstisnası Tasdik Raporu"

30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 49 seri numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğde belirtilen dispozisyonuna uygun olarak (Ek.96 ve 100) en az üç örnek düzenlenen tasdik raporunun bir örneği, "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, elektronik ortamda gönderilemeyen rapor ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecek ve bir örneğini mükellefe verilerek, diğer örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanacaktır.

Not: *Bu tasdik raporu esas faaliyet konusu itibariyle gayrimenkul, gayrimenkul projeleri ve gayrimenkule dayalı haklardan oluşan portföyü işletmek amacıyla kurulanlar dışında kalanların kazançları için düzenlenmeyecektir.*

103. "Yeminli Mali Müşavirlik Taşınmaz ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri, Rüçan Hakları ile Girişim Sermayesi Yatırım Fonları Katılma Paylarının Satış Kazanç İstisnası Tasdik Raporu"

30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 49 seri numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğde belirtilen dispozisyonuna uygun olarak (Ek.96 ve 101) en az üç örnek düzenlenen tasdik raporunun bir örneği, "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, elektronik ortamda gönderilemeyen rapor ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecek ve bir örneğini mükellefe verilerek, diğer örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanacaktır.

104. "Yeminli Mali Müşavirlik Yurtdışı İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmetler Kazanç İstisnası Tasdik Raporu"

30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 49 seri numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğde belirtilen dispozisyonuna uygun olarak (Ek.96 ve 102) en az üç örnek düzenlenen tasdik raporunun bir örneği, "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, elektronik ortamda gönderilemeyen rapor ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecek ve bir örneğini mükellefe verilerek, diğer örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanacaktır.

105. "Yeminli Mali Müşavirlik Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna Tasdik Raporu"

30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 49 seri numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğde belirtilen dispozisyonuna uygun olarak (Ek.96 ve 103) en az üç örnek düzenlenen tasdik raporunun bir örneği, "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, elektronik ortamda gönderilemeyen rapor ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecek ve bir örneğini mükellefe verilerek, diğer örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanacaktır.

106. "Yeminli Mali Müşavirlik Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinde ve Devrinden Sağlanan Kazanç İstisnası Tasdik Raporu"

30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 49 seri numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğde belirtilen dispozisyonuna uygun olarak (Ek.96 ve 104) en az üç örnek düzenlenen tasdik raporunun bir örneği, "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, elektronik ortamda gönderilemeyen rapor ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecek ve bir örneğini mükellefe verilerek, diğer örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanacaktır.

107. "Yeminli Mali Müşavirlik Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazanç İstisnası Tasdik Raporu"

30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 49 seri numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğde belirtilen dispozisyonuna uygun olarak (Ek.96 ve 105) en az üç örnek düzenlenen tasdik raporunun bir örneği, "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer

düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, elektronik ortamda gönderilemeyen rapor ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecek ve bir örneğini mükellefe verilerek, diğer örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanacaktır.

108. "Yeminli Mali Müşavirlik Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazanç İstisnası Tasdik Raporu"

30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 49 seri numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğde belirtilen dispozisyonuna uygun olarak (Ek.96 ve 106) en az üç örnek düzenlenen tasdik raporunun bir örneği, "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, elektronik ortamda gönderilemeyen rapor ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecek ve bir örneğini mükellefe verilerek, diğer örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanacaktır.

109. "Yeminli Mali Müşavirlik Araştırma Altyapılarını Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetlerinde Elde Ettikleri Kazançlarda İstisna Tasdik Raporu"

30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 49 seri numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğde belirtilen dispozisyonuna uygun olarak (Ek.96 ve 107) en az üç örnek düzenlenen tasdik raporunun bir örneği, "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, elektronik ortamda gönderilemeyen rapor ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecek ve bir örneğini mükellefe verilerek, diğer örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanacaktır.

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

30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 49 seri numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğde belirtilen dispozisyonuna uygun olarak (Ek.96 ve 108) en az üç örnek düzenlenen tasdik raporunun bir örneği, "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, elektronik ortamda gönderilemeyen rapor ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecek ve bir örneğini mükellefe verilerek, diğer örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanacaktır.

111. "Yeminli Mali Müşavirlik Yurtdışına Verilen Yazılım, Mühendislik, Eğitim ve Sağlık Hizmetleri Kazanç İndirimi Tasdik Raporu"

30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 49 seri numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğde belirtilen dispozisyonuna uygun olarak (Ek.96 ve 109) en az üç örnek düzenlenen tasdik raporunun bir örneği, "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, elektronik ortamda gönderilemeyen rapor ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecek ve bir örneğini mükellefe verilerek, diğer örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanacaktır.

112. "Yeminli Mali Müşavirlik Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi Tasdik Raporu"

30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 49 seri numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğde belirtilen dispozisyonuna uygun olarak (Ek.96 ve 110) en az üç örnek düzenlenen tasdik raporunun bir örneği, "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, elektronik ortamda gönderilemeyen rapor ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecek ve bir örneğini mükellefe verilerek, diğer örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanacaktır.

113. "Yeminli Mali Müşavirlik İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması Tasdik Raporu"

30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 49 seri numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğde belirtilen dispozisyonuna uygun olarak (Ek.96 ve 111) en az üç örnek düzenlenen tasdik raporunun bir örneği, "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, elektronik ortamda gönderilemeyen rapor ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecek ve bir örneğini mükellefe verilerek, diğer örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanacaktır.

114. "Yeminli Mali Müşavirlik Paylarını İlk Defa Halka Arz Eden Kurumlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması Tasdik Raporu"

30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 49 seri numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğde belirtilen dispozisyonuna uygun olarak (Ek.96 ve 112) en az üç örnek düzenlenen tasdik raporunun bir örneği, "Raporların

Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, elektronik ortamda gönderilemeyen rapor ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecek ve bir örneğini mükellefe verilerek, diğer örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanacaktır.

115. "Yeminli Mali Müşavirlik Üretim Faaliyetinden Elde Edilen Kazançlar İçin İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması Tasdik Raporu"

30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 49 seri numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğde belirtilen dispozisyonuna uygun olarak (Ek.96 ve 113) en az üç örnek düzenlenen tasdik raporunun bir örneği, "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, elektronik ortamda gönderilemeyen rapor ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecek ve bir örneğini mükellefe verilerek, diğer örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanacaktır.

116. "Yeminli Mali Müşavirlik İhracat Yapan Kurumların Münhasıran İhracattan Elde Edilen Kazançlar İçin İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması Tasdik Raporu"

30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 49 seri numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğde belirtilen dispozisyonuna uygun olarak (Ek.96 ve 114) en az üç örnek düzenlenen tasdik raporunun bir örneği, "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, elektronik ortamda gönderilemeyen rapor ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecek ve bir örneğini mükellefe verilerek, diğer örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanacaktır.

117. "Yeminli Mali Müşavirlik Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Uygulaması Tasdik Raporu"

30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 49 seri numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğde belirtilen dispozisyonuna uygun olarak (Ek.96 ve 115) en az üç örnek düzenlenen tasdik raporunun bir örneği, "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, elektronik ortamda gönderilemeyen rapor ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecek ve bir örneğini mükellefe verilerek, diğer örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanacaktır.

118. "Yeminli Mali Müşavirlik Ar-Ge ve Tasarım İndirimleri Tasdik Raporu"

30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 49 seri numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğde belirtilen dispozisyonuna uygun olarak (Ek.96 ve 116) en az üç örnek düzenlenen tasdik raporunun bir örneği, "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, elektronik ortamda gönderilemeyen rapor ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecek ve bir örneğini mükellefe verilerek, diğer örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanacaktır.

119. "Yeminli Mali Müşavirlik Tekno girişim Sermaye Desteği İndirimi Tasdik Raporu"

30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 49 seri numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğde belirtilen dispozisyonuna uygun olarak (Ek.96 ve 117) en az üç örnek düzenlenen tasdik raporunun bir örneği, "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, elektronik ortamda gönderilemeyen rapor ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecek ve bir örneğini mükellefe verilerek, diğer örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanacaktır.

120. "Yeminli Mali Müşavirlik Teknokent Sermaye Desteği İndirimi Tasdik Raporu"

30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 49 seri numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğde belirtilen dispozisyonuna uygun olarak (Ek.96 ve 118) en az üç örnek düzenlenen tasdik raporunun bir örneği, "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, bir örneğini mükellefe verilecek ve diğer örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanacaktır.

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

30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 49 seri numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğde belirtilen dispozisyonuna uygun olarak (Ek.96 ve 119) en az üç örnek düzenlenen tasdik raporunun bir örneği, "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, elektronik

ortamda gönderilemeyen rapor ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecek ve bir örneğini mükellefe verilerek, diğer örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanacaktır.

Not: *Bu tasdik raporu sadece GVK'nun Geçici 61. maddesi kapsamında tevkifata tabi olmayan yatırım indirimleri için düzenlenecektir.*

122. "Yeminli Mali Müşavirlik Yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Yer Verilen Diğer İndirimler ve İstisnalar ile Diğer İndirimler Tasdik Raporu"

30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 49 seri numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğde belirtilen dispozisyonuna uygun olarak (Ek.96 ve 120) en az üç örnek düzenlenen tasdik raporunun bir örneği, "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, elektronik ortamda gönderilemeyen rapor ekleri ile yeminli mali müşavirin odasından aldığı faaliyet belgesi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecek ve bir örneğini mükellefe verilerek, diğer örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanacaktır.

Not: *Bu tasdik raporu: yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin "Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler" başlıklı bölümde yer alan "Diğer İndirimler ve İstisnalar" ile "Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler" başlıklı bölümünde yer alan "Diğer İndirimler" için düzenlenecektir.*

123. "Onaylanmış Kişi Statüsü Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu"

30 Haziran 2009 tarih ve 27274 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan "Seri No:2 Gümrük Genel Tebliği (Ek.121) (Basitleştirilmiş Usul) "nün 5. maddesinin birinci fıkrasının (g) alt bendinde belirtilen (EK-6) da yer verilen formata uygun ve en az üç örnek olarak düzenlenen tasdik raporun iki örneği mükellefe verilir ve bir örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

124. "TL Cinsi İhracat ve Döviz Kazandırıcı Hizmetler Reeskont Finansmanı Kapsamındaki Kredilere İlişkin Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu"

Bu rapor İhracat ve Döviz Kazandırıcı Hizmetler Reeskont Finansmanı Uygulama Talimatının Ek 1. maddesinin 3. ve 4. bentleri kapsamında ve (Ek. 122) belirtilen formatta en az üç örnek düzenlenir. Raporun bir örneği ilgili kuruma verilmek üzere iki örneği mükellefe verilir, diğer örnek yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

125. "Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para İhracı ile Ödeme Hizmet Sağlayıcılarına İlişki Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu"

Bu rapor, 01.12.2021 gün ve 31676 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan "Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para İhracı ile Ödeme Hizmet Sağlayıcılarına Hakkındaki Yönetmelik" (Ek.123) kapsamında ve (Ek.76) da belirtilen formatta en az üç örnek düzenlenir ve bir örneği ilgili kuruma verilmek üzere iki örnek mükellefe verilir ve bir örnek de yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

126. "Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk İznine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu"

Bu rapor, 12.04.2013 gün ve 28616 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan "Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Yönetmelik" (Ek.124) kapsamında ve (Ek.76) da belirtilen formatta en az üç örnek düzenlenir ve bir örneği ilgili kuruma verilmek üzere iki örnek mükellefe verilir ve bir örnek de yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

127. "Sendikaların Gelir ve Giderlerinin Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu"

Bu rapor, 07.11.2012 gün ve 28460 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan "Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu (Ek.125) kapsamında ve (Ek.76) da belirtilen formatta en az üç örnek düzenlenir ve raporun iki örnek Sendika yönetimine verilir ve bir örnek de yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

128. "Sendika ve Konfederasyonların Gelir ve Giderlerinin Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu"

Bu rapor, 26.11.2013 gün ve 28833 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan "Sendikalar ve Konfederasyonların Denetim Esasları ve Tutacakları Defterler ile Toplu İş Sözleşmesi Sicili Hakkında Yönetmelik" (Ek.126) kapsamında ve (Ek.76) da belirtilen formatta olmak üzere en az üç örnek düzenlenir ve raporun iki örnek Sendika veya Konfederasyon yönetimine verilir ve bir örnek de yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

129. "Uluslararası Fuarların, Yurt İçinde Fuar Düzenlenmesine Dair Usul ve Esasların 9. Maddesinin ikinci Fıkrasındaki Esaslara Uygun Olduğuna İlişkin Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu"

İş bu rapor "Yurt İçinde Fuar Düzenlenmesine Dair Usul ve Esaslar" a (Ek. 127) ve (Ek 76) da yer verilen format kapsamında en az üç örnek düzenlenir ve bir örneği ilgili kuruma verilmek üzere, iki örmek mükellefe verilir ve bir örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

130. "Kooperatifin/Kooperatif Üst Kuruluşun Denetimine İlişkin Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu

Bu rapor, 01.02.2022 gün ve 31737 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan "Kooperatif ve Üst Kuruluşların Denetimine Dair Yönetmelik" (Ek. 128) kapsamında ve (Ek.76) da yer verilen formata uygun olarak en az üç örnek düzenlenir ve iki örneği denetimi yapılan kooperatif veya üst kuruluş yönetimine verilir ve bir örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

131. "Yerli Malı Belgesinin Düzenlenmesine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu"

Bu rapor "Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Yerli Malı Belgesinin Verilmesine İlişkin Uygulama Esaslarına (Ek.129) ve (Ek.76) da belirtilen format dahilinde en az dört örnek düzenlenir ve iki örneği Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği yönetimine verilmek üzere, üç örneği mükellefe verilir ve bir örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

132. "İstasyon Hasılatının Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu"

Şirketin T.C. Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Karayolları Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen 23 Ekim 1996 tarih ve 42931 no'lu otoyollarda Yolculukla İlgili Hizmet Tesislerinin Yapımı, Bakımı, İşletilmesi ve Devrine ait Sözleşmesine istinaden üçer aylık dönemler itibarıyla akaryakıt hasılatının tespitine ilişkin tasdik raporu (Ek.76) en az üç örnek olarak düzenlenir ve bir örneği ilgili kuruma verilmek üzere iki örneği hasılatı tespit edilen mükellefe verilir ve bir örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

133. "Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Raporu"

24 Nisan 2013 tarih ve 28627 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan "Akaryakıt Haricinde Kalan Petrol Ürünlerinin Yurt İçi ve Yurt Dışı Kaynaklardan Teminine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (Ek.130) 10/2. maddesinde belirtilen ve tebliğin ekinde yer alan (Ek–7) ve eklerindeki formata uygun olarak düzenlenen rapor en az üç örnek olarak düzenlenir ve birisi ilgili kuruma verilmek üzere, iki örneği mükellefe verilir ve bir önek de yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

134. "Yeminli Mali Müşavirlik Fiili Tüketim Tasdik Raporu"

24 Nisan 2013 tarih ve 28627 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan "Akaryakıt Haricinde Kalan Petrol Ürünlerinin Yurt İçi ve Yurt Dışı Kaynaklardan Teminine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (Ek.130) 7. maddesinde belirtilen ve (Ek – 5) de yer alan Fiili Üretim Belgesinin onayına ilişkin rapor en az üç örnek olarak düzenlenir ve birisi ilgili kuruma verilmek üzere, iki örneği mükellefe verilir ve bir önek de yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

135. "Makina ve Tesisatların Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu"

16/05/1975 tarih ve 7/9914 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan yönetmeliklere göre, Kapasite Raporlarının odalarca düzenlenmesi ve Birlikçe onaylanmasına ilişkin usul ve esasları 2024/73 sayılı kararı (Ek.131) ile açıklanmış olup (Ek.76) da belirtilen rapor dispozisyonunda en az üç örnek olacak düzenlenir ve bir örneği ilgili kuruma verilmek üzere, iki örneği müşteriye verilecek ve bir örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanacaktır.

136. "Diğer Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporları"

Bu ayrımda yer verilen raporların düzenlendiği konusunda bilgi edinilmiş olmasına rağmen, raporun dayandığı kanun, tüzük, yönetmelik, tebliğ ve kararlar ile Resmî yazılara, yapılan tüm araştırma ve girişimler neticesiz kalmış ve raporun dayanağı kaynak gösterilmesi mümkün olmadığı gibi rapor dispozisyonu hakkında da bir bilgi ortaya konulamamıştır. Aşağıda yer verilen raporların (özel amaçlı raporlar dahil) düzenlenmesi talep edildiğinde, bu raporun ne amaçla alındığı, hangi Resmî kuruma verileceği gibi bilgiler edinilerek sorumluluğumuz hakkında da bilgi edindikten sonra (Ek. 76) da yer verilen rapor formatı dikkate alınarak en az üç örnek rapor düzenlenir ve iki örneği mükellefe bir örneği de yeminli mali müşavir tarafından saklanır.

1. 24.04.2005 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan "Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı KOSGEP Destekleme Yönetmeliğine" göre istenilen yeminli mali müşavirlik tasdik raporu.
2. "4572 sayılı Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri Hakkında Kanun" gereği istenilen rapor.
3. "T.C. Emekli Sandığı'nın 06.05.1992 tarih ve 945 sayılı Yönetim Kurulu Kararı"na göre istenen rapor.
4. "T.C. Tarım ve Köy İşleri Bakanlığının 97/1 ve 97/2 sayılı genelgelere" istinaden dayanılarak istenen rapor.
5.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.
6. Nihai Kullanım Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavir Raporu.
7. Fiili Tüketime İlişkin Yeminli Mali Müşavir Raporu.
8. Kılavuzluk ve Römorkörcülük Hizmet Gelirlerine Ait Ödeme Bildirimlerinin Tespitine İlişkin Özel Amaçlı Yeminli Mali Müşavir Raporu.
9. Vardiyalı Çalışıldığının Tespitine İlişkin Özel Amaçlı Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu.
10. Yerli katkı Oranı Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavir Raporu.
11. …. Yılında Gerçekleştirilen İhracatların Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavir Raporu.
12. Döviz Gelirlerinin Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavir Raporu.
13. …. Dönemi Hasılat Payı Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavir Raporu.
14. Hizmet İhracatının Tevsikine Dair Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu.

15. Gönüllü Anlaşma Desteklerine İlişkin Üretim Bilgileri Tespitine Yönelik Yeminli Mali Müşavir Raporu.
16. Verimlilik Arttırıcı Proje Kapsamında Özel Amaçlı Yeminli Mali Müşavirlik Raporu.
17. Maliyet Kartına İlişkin Yeminli Mali Müşavir Raporu.
18. Teşvik Belgelerine İlişkin Yatırım Katkı Tutarlarının Tespitine Dair Yeminli Mali Müşavir raporu.
19. Şirket Alacaklılarının Haklarını Tamamen Karşılayacak Miktarda Aktifin Şirket'te Mevcut Olduğunun Belirlenmesine İlişkin Yeminli Mali Müşavir raporu.
20.Kapaması Yapılmış Yatırım Teşvik Belgelerine Bağlı Endeksleme Tutarlarının Kontrol ve Tasdikine İlişkin Yeminli Mali Müşavir raporu.
21. Gümrük Beyannamesinde Yer Alan Bilgilerin Tespitine Yönelik Yeminli Mali Müşavir Raporu.
22. Banka Kanalı ile Yapılan Ödemelere İlişkin Özel Amaçlı Yeminli Mali Müşavir Raporu.
23. Kurumlar Vergisi Kanunu Geçici 12. Madde Kapsamında Yatırıma Katkı Tutarına Mahsuben İade Alınacak Özel Tüketim Vergisinin Tasdikine İlişkin Özel Amaçlı Yeminli Mali Müşavirlik Raporu.
24. Hasılat Tespitine Yönelik Yeminli Mali Müşavir Raporu.
25. Türkiye Sınai Kalkınma Bankası Tarafından Rehin Alınacak Olan Makine ve Teçhizatların Tespiti İlişkin Yeminli Mali Müşavir Raporu.

Yukarıda 136 numarasında tespit edebildiğim tasdik raporları dışında başka raporların da olması ihtimalini unutmamak gerekir. Ayrıca zaman içinde bir kısım kurumların tasdik taleplerini olabileceği gerçeğini de gözden uzak tutmamalıyız.

Yukarıda belirtilen raporlar için (Ek.76) da yer verilen formatı veya tespit edilmesi halinde tespit edilen rapor formatı ve dispozisyonu aynen kullanılmalıdır.

Yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen tasdik raporlarında bağlı oldukları odanın adı ve oda sicil numarasının bildirilmesi yanı sıra, raporun ilk sahifesinden son sahifesinden öncesindeki sahifesine kadar olan sahifeler yeminli mali müşavir tarafından paraflanıp mühürlenir ve raporun son sahifesinde yer verilen isim unvan yazılı yerde imzalanır ve mühürlenir.

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

Tasdik raporlarının Resmî kuruma veya kuruluşlara (vergi dairesine, ticaret siciline, TÜBİTAK'a, EPDK'na ve Gümrük İdaresi gibi) verilen örneklerine, yeminli mali müşavirlere ilişkin olarak ve yeminli mali müşavirin bağlı olduğu yeminli mali müşavirler odasından alınan ve düzenlenme 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 Kanunu'nda yeminli mali müşavirlerin maddi ve cezai sorumluluklarına ilişkin düzenlemeler de yapılmıştır.

Bu cümleden olarak bahsi geçen yasanın aşağıda yer verilen 12. 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, ziyaa 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 hususla-

rın; 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, ziyaı 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 Kanunu'nun "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. maddelerinde de düzenleme yapılmıştır.

Sözü edilen yönetmeliğin 21. maddesinde; yeminli mali müşavirlerin verdikleri mesleki hizmetleri sırasında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 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. 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 tam 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 "Raporların Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1) ile bu konudaki diğer düzenlemeler uyarınca dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilecek, raporun dijital ortamda gönderilemeyen ekleri ile birlikte yeminli mali müşavire ait bağlı olduğu odadan alınmış "Faaliyet Belgesi" mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Faaliyette bulunulan ilin dışındaki ilçeler ile diğer illerde ve bu illere bağlı ilçelerde bulunan vergi dairelerine, rapor ekinde dijital ortamda gönderilemeyen ekler ile birlikte yeminli mali müşavire ait bağlı olduğu odadan alınmış "Faaliyet Belgesi" mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine PTT aracılığı ile iadeli taahhütlü olarak ve bir üst yazı (Ek. 24) ekinde yukarıda yer verilen süreler 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 diğer tasdik raporları da yukarıda belirtilen dijital ortamda gönderilecektir.

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 dijital ortamda yukarıda belirtildiği üzere gönderilecek ve dijital ortamda iletilemeyen rapor ekleri iki örnek olarak ve yeminli mali müşavirin bağlı olduğu odadan alınmış faaliyet belgesi ile birlikte mükellefin bağlı vergi dairesine bizzat yeminli mali müşavir tarafından bir üst yazı (Ek. 24) veya rapor teslim tutanağı (Ek. 25) teslim edilecektir.

Tasdik rapor eklerinin 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 Resmî 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 faaliyetiyle 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 ede

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 iş birliği 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.
i) 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 bulunamazlar. 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.
i) 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 şikâyette 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 Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 45. 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 soyadı, 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, ortakların 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 hiçbir 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 herhangi 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. İnternet 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 fesih 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) Birlikçe 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) Kanun ve Yönetmeliklerde öngörülen sosyal sorumluluk hükümlerine uyulmaması,
f) En az iki kez yazı ile istenmesine rağmen, oda aidat borçlarının haklı gerekçe olmaksızın ödenmemesi,
g) Adres değişikliklerinin, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerine uygun olarak süresinde bildirilmemesi,
h) Mesleğin yürütülmesi esnasında; görevi ile ilgisi olmayan konularda, çıkar çatışmalarına taraf olunması,
i) Meslek mensuplarınca, Oda yönetim, denetim, disiplin kurulu tarafından görevleri ile ilgili olarak istenen her türlü belge ve bilginin verilmemesi,
j) Bir diğer meslek mensubunun çalışanlarına her türlü vasıtayla meslektaşın veya müşterilerinin iş sırlarını ele geçirmeye veya açıklamaya yöneltmesi,
k) 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 üçüncü kez 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, mesleki hizmet sözleşmelerinin Birlikçe belirlenen süre içerisinde e-birlik yazılımına girilmemesi,
e) Meslek mensuplarınca, sahte veya içeriği itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği Resmî 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 Birlikçe 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, aynı işi yapmak için 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 gösterilmeden; yasal düzenlemelere ve ilan olunmuş norm ve standartlara aykırı olarak beyanname ve bildirimlerin imzalanması, denetlenmesi ve tasdik edilmesi,

o) Oda ve birlik 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) Birlik 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, bir başka meslek mensubu, meslek grubu veya mesleki unvan hakkında basılı, görsel veya sosyal medya aracılığıyla hakaret içeren açıklamalar yapması,

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 Birlikçe 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 hallerde uygulanır.

a) Üç yıllık bir dönem içinde üçüncü kez kınama cezası gerektiren herhangi bir hâl ve eylemin yinelenmesi.
b) Çalışanlar listesinde kayıtlı bulunan meslek mensuplarınca sahip olunan unvanla Kanun'un 2. 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 iş birliği yapılması.
d) Müşterilerden makbuz düzenlemek veya her türlü yöntem ile topladıkları para veya para hükmündeki değerleri kendisine veya bir başkasına mal edilmesi veya emanetin inkâr 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.

4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 153/A maddesinin birinci fıkrasında sayılan haller dolayısıyla mükellefiyeti terkin edilenlerin bu fiillerine iştirak ettikleri inceleme raporuyla tespit edilen ve bu durumları kesinleşen meslek mensupları hakkında üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanır.

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 mühür 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 devamlı 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. TAKDİR HAKKI VE TEKERRÜR

Disiplin kurulları, gerekçesini kararda belirtmek kaydıyla bir derece ağır veya bir derece hafif disiplin cezası uygulanmasına karar verebilirler. Uyarma cezası, bir derece hafif ceza takdiri suretiyle ortadan kaldırılamaz.

Üç yıllık bir dönem içinde aynı disiplin cezasını gerektiren aynı veya farklı bir eylemde bulunan meslek mensubuna yeni suçu için bir öncekinden daha ağır ceza uygulanabilir.

6. maddenin birinci fıkrasının (a) bendi, 7. maddenin birinci fıkrasının (a) bendi ve 9. maddenin birinci fıkrasının (a) bendinin tatbiki için, ilk iki cezanın kesinleşip ilgiliye bildirilmesi ve buna rağmen belirtilen süre içerisinde aynı cezayı gerektiren yeni bir disiplin suçunun işlenmesi gerekmektedir.

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 Birlik Disiplin Kurulu Başkanlığına gönderilir.

Uyarma ve kınama cezaları hariç diğer disiplin cezaları; Hazine ve 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 Gazetede ilan olunur. Disiplin cezaları, meslek mensubunun dosyasında saklanır.

Disiplin cezalarının uygulanmasına, disiplin cezasının kesinleştiğine ilişkin yazının ilgili oda tarafından meslek mensubuna tebliğ edildiği tarihi izleyen birinci günden itibaren başlanır. Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma ve meslekten çıkarma cezalarının uygulanması amacıyla oda tarafından Yeminli Mali Müşavire gönderilecek kesinleşme yazısında; bu yazının tebliğinden itibaren yeni iş kabul edemeyeceği, yazının tebliğ edildiği ayı izleyen ay sonu itibarıyla mührünü odaya teslim etmesi gerektiği, e-bildirim şifresinin Gelir İdaresi Başkanlığınca bu yazının tebliğ edildiği ayı izleyen ay sonu itibarıyla kapatılacağı, şifre kapatılmadan mevcut sözleşmelerinin iptal edilmesi gerektiği, mevcut işlerini Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğe uygun olarak 60 gün içinde tasfiye etmesi gerektiği, bu zorunluluklara uymadığı takdirde Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunulacağı belirtilir. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere gönderilecek kesinleşme yazısında ise, yukarıdaki ortak hususların yanında; e-beyanname şifresinin Gelir İdaresi Başkanlığı ve Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığınca yazının tebliğ edildiği ayı izleyen ay sonu itibarıyla iptal edileceği, aynı süre içinde ruhsat ve kaşenin odaya teslim edilmesi gerektiği hususlarına yer verilir.

Oda, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma ve meslekten çıkarma cezalarının uygulanmaya başladığı günü derhal bir yazıyla; TÜRMOB'a, Gelir İdaresi Başkanlığına ve gerekli görülen diğer kurum ve kuruluşlara bildirerek, bu kuruluşların gerekli önlemleri almasını ister. Bu yazıda, cezanın hangi tarihte son bulacağı belirtilir.

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, bu Yönetmeliğin 29. maddesine göre kesinleşmesinden sonra serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler iş kabul edemez ve mühür ya da kaşe kullanamazlar.

Bu konuda Odalarca, Hazine ve 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 Birlik tarafından Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulur.

E. DİSİPLİN SORUŞTURMASI VE DİSİPLİN KOVUŞTURMASI

1. Soruşturma Yetkisi, Zamanaşımı ve Genel Hükümler

Soruşturmanın dayandığı ihbar veya şikâyetin sabit olduğu veya Cumhuriyet savcısının soruşturma isteminde bulunduğu yahut soruşturmayı gerektiren eylem ve davranışın resen haber alındığı tarihte meslek mensubu hangi odanın çalışanlar listesinde veya meslek kütüğünde kayıtlı ise disiplin soruşturmasına karar verme ve soruşturmayı yürütme yetkisi de o odaya aittir.

Disiplin cezasını gerektiren eylemlerin işlenmesinden itibaren beş yıl geçmiş ise soruşturma 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.

Disiplin soruşturma ve kovuşturmasında gizlilik esastır. Kanundan kaynaklanan istisnalar saklı kalmak kaydıyla disiplin soruşturma ve kovuşturmasında görevli olanlar ile Oda çalışanları görevlerini yerine getirmeleri sırasında edindikleri bilgileri bu konuda yetkili kılınan mercilerden başkasına açıklayamaz. Taraflar dışında üçüncü kişilere dosya hakkında bilgi verilemez. Sadece taraflar yazılı dilekçe ile dosyanın bir örneğini talep edebilirler.

Meslek mensubunun ölümü veya akıl sağlığını sürekli kaybetmesi hallerinde soruşturma açılmaz, açılmış olan soruşturma veya kovuşturma sonlandırılır.

Meslek mensubunun meslekten ayrılması ve Odadan kaydının silinmesi, mesleği ifa sırasındaki eylem ve davranışlarından dolayı disiplin soruşturması ve kovuşturması yapılmasına veya ceza verilmesine engel değildir.

2. Disiplin Soruşturması Açılması

Meslek mensupları hakkında disiplin kovuşturması açılması gerekip gerekmediğini anlamak amacıyla oda yönetim kurulunca disiplin soruşturması yaptırılır. Bu soruşturma sonucunda, disiplin kovuşturması açılmasına ya da açılmamasına oda yönetim kurulunca karar verilir.

Meslek mensupları hakkında disiplin soruşturması;
a) İlgilinin ihbar veya şikâyeti,
b) İlgili oda kurullarından herhangi birinin isteği,
c) Birlik Kurullarından herhangi birinin isteği,
d) Hazine ve Maliye Bakanlığının ya da diğer kamu kurum ve kuruluşlarının isteği,
e) Hükümlülükle sonuçlanan bir ceza davasının sonucunun odaya ulaşması,
üzerine yapılır.

İkinci fıkranın (b) ve (c) bentleri uyarınca yapılacak istem bir kurul kararına, (d) bendi uyarınca yapılacak istem ise meslek mensubu hakkındaki iddiaları içeren bir rapora veya yazıya dayanarak yapılır.

3. Oda ve Birlik Kurulu Üyeleri Hakkında Soruşturma

Oda yönetim ve denetleme kurulu başkan ve üyeleri hakkında bu görevleri ile ilgili olarak yapılacak şikayetler, şikâyet dilekçesinin oda genel kuruluna sunulmasının gerekip gerekmediği yönünden Birlik Yönetim Kurulunca incelenir. Birlik Yönetim Kurulunun şikâyet dilekçesinin ilgili oda genel kuruluna sunulmasının gerektiği yönündeki kararları üzerine şikâyet dilekçesi genel kurula sunulur. Oda genel kurulunun disiplin soruşturmasına karar vermesi halinde; bu odanın disiplin kurulu, Kanun ve Yönetmelik hükümlerine göre gerekli inceleme ve araştırmaları yaparak kararını verir. Birlik Yönetim Kurulunun aksi yöndeki kararları kesindir.

Birlik yönetim ve denetim kurullarının başkan ve üyeleri hakkında bu görevleri nedeniyle yapılacak soruşturma ise, Birlik Genel Kurulu'nun kararı üzerine Birlik Disiplin Kurulu'nca yürütülerek karara bağlanır.

Birlik ve Oda disiplin kurulu başkan ve üyeleri, verdikleri kararlar dolayısıyla disiplin soruşturmasına tabi tutulamazlar.

Yönetim kurulu başkan ve üyelerinin yönetsel tercihlerinin ve yönetim politikalarının eleştirisi niteliğinde olan ya da yargı makamları önünde de ileri sürülebilecek iddiaları içeren şikâyet dilekçeleri işleme konulmaz.

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 birlik kurullarına başvurarak, hakkında ihbar veya şikâyette bulunduğu meslek mensubunu belirtip iddialarını açıklaması ile yapılmış olur.
b) Yazılı ihbar veya şikâyet: Odalara veya Birliğe 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 birlik kurulları başkanları veya kurul üyelerinden biri ile ihbar veya şikâyette bulunan kişi tarafından imzalanacak bir tutanakta gösterilir.

Birlik kurullarına yapılan sözlü veya yazılı ihbar ve şikayetler gerekli görülürse 30 gün içinde ilgili odaya gönderilir.

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 şikâyet konusu hakkında kendiliğinden soruşturma yapabilir.

İhbar veya şikâyeti alan ve değerlendiren görevliler, ihbarcı veya şikâyetçiye ilişkin bilgilerin gizli tutulmasına mümkün olduğunca özen gösterir. Ancak, bilgi istenmesiyle sınırlı olacak şekilde, hakkındaki ihbar veya şikâyet konuları ile şikâyet edenin veya ihbarcının kimliği meslek mensubuna bildirilebilir. Bu durum gizliliğin ihlali sayılmaz. Şu kadar ki, yapılacak soruşturma ya da kovuşturma sonucunda iddiaların asılsız çıkması halinde, talebi üzerine bu bilgiler, hakkında disiplin işlemi yapılan meslek mensubuna, şikâyetliye bildirimde bulunulduğu da şikayetçiye bildirilir.

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, şikâyet veya istem konusu husus meslek mevzuatından kaynaklanmıyor veya açıkça bu Yönetmelik uyarınca bir yaptırıma bağlanmıyor ise Yönetim Kurulu, gerekçesini de belirtmek suretiyle olay hakkında soruşturma açılmasına yer olmadığı kararı verebilir. Bu karar derhal başvuru sahibine bildirilir. Başvuru sahibinin bu karara karşı tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde Birlik Disiplin Kuruluna itiraz hakkı mevcuttur.

6. Disiplin Soruşturması Yapılması

İhbar, şikâyet veya istem konusu olan hususlar, ilgili oda yönetim kurulunun kendi üyeleri ara-

sından görevlendireceği bir veya birden fazla üye ile gerektiğinde yönetim ve disiplin kurulu dışındaki oda üyeleri arasından görevlendireceği bir veya daha fazla meslek mensubu tarafından soruşturulur. 21/11/2007 tarihli ve 26707 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliğine aykırılıklarla ilgili şikayetler konusunda, Oda Yönetim Kurulunca Haksız Rekabetle Mücadele Kuruluna soruşturma yapılması görevi verilebilir. Soruşturma işlemlerinde gizliliğe özen gösterilir.

Soruşturma ile görevlendirilenler kanıtları toplar, hakkında disiplin soruşturması yapılan meslek mensubundan yazılı veya tutanağa geçirilmek suretiyle sözlü olarak bilgi alır, gerektiğinde ihbar veya şikâyette bulunanların da bilgisine başvurur. Hakkında soruşturma yapılan meslek mensubundan bilgi almak için verilen süre dolmasına rağmen meslek mensubunun bilgi vermemesi veya odaya bildirdiği adreslerine tebligat yapılamaması nedeniyle meslek mensubundan bilgi alınamaması durumunda, dosya üzerinden yapılan inceleme ile yetinilir. Bu fıkra uyarınca meslek mensubundan bilgi almak için verilecek süre 15 günden az olamaz. Bilgi istem yazısında soruşturma konusu hususlar açıkça belirtilir.

Soruşturma ile görevlendirilenler, disiplin soruşturması sırasında herhangi bir şekilde meslek mensubunun başka suçlarından da haberdar oldukları takdirde, hiçbir işlem yapmaksızın durumu derhal yazıyla oda yönetim kuruluna bildirir. Yönetim kurulu, gerekli görmesi halinde bu fiiller hakkında ayrıca disiplin soruşturması başlatabilir.

Görevli kişi veya kişiler, gerekli göreceği kimselerin ifadelerini alabilir, gerekli gördüğü defter ve belgeleri inceleyebilir, oda yönetimi aracılığı ile soruşturma maksadıyla her türlü adlî ve idarî mercilerden bilgi ve belge isteyebilir veya yetkili makamın izniyle ilgili dosyaları inceleyebilir ve örneklerini isteyebilir.

Soruşturma ile görevlendirilenler soruşturma sürecinde topladıkları tüm belgeleri bir soruşturma dosyasında muhafaza eder ve bu dosyayı düzenleyeceği disiplin soruşturması raporu ile birlikte oda yönetim kuruluna teslim eder.

Oda yönetim kurulu; soruşturma raporunu eksik görürse, raporu düzenleyeni veya başka kişileri eksikliği tamamlattırmak üzere görevlendirebilir. Tamamlanan soruşturma raporu yönetim kurulunda görüşülerek disiplin kovuşturması açılması veya disiplin kovuşturması açılmasına yer olmadığı kararı verilir. Yönetim kurulu üyeleri, kendileri hakkındaki soruşturmaya ilişkin görüşme ve kararlara katılamaz.

Yönetim kurulu bu madde gereğince yapmış olduğu soruşturmayı ihbar, şikâyet veya istek tarihinden itibaren en geç altı ay içinde sonuçlandırır.

7. Disiplin Soruşturması Sonucu Verilecek Karar

İlgili oda yönetim kurulu dosyayı ve raporu inceleyerek, hakkında şikâyet 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 kurulu kararı; hakkında soruşturma açılmış meslek mensubuna ve varsa ihbar, şikâyet veya istemde bulunana, soruşturma sonucu verilecek karar tarihinden itibaren en geç 3 ay içerisinde yazılı olarak bildirilir.

İlgili oda yönetim kurulunun soruşturma geçiren meslek mensubu hakkında vereceği disiplin kovuşturması açılması kararı kesindir. Bu durumda soruşturma dosyası disiplin kovuşturması yapılmak üzere oda disiplin kuruluna gönderilir.

8. Kovuşturmaya Yer Olmadığına İlişkin Kararlara İtiraz

İlgili oda yönetim kurulunun kovuşturmaya yer olmadığına ilişkin kararlarına karşı; bu kararların bildirim tarihinden itibaren 30 gün içinde şikâyetçi, ihbarcı veya istemde bulunan tarafından Birlik Disiplin Kuruluna itiraz edilebilir.

Birlik Disiplin Kurulu tarafından dosya üzerinde yapılacak inceleme sonunda ihbar, şikâyet veya istem konusu incelemeye değer görülürse, ilgili oda yönetim kurulunun kararı kaldırılarak, disiplin kovuşturması açılması için dosya ilgili oda disiplin kuruluna gönderilir. Birlik Disiplin Kurulu bazı hallerde soruşturmanın derinleştirilip, yeniden Oda Yönetim Kurulunca karar verilmesini isteyebilir. Birlik Disiplin Kurulunun bu kararları kesindir.

Birlik Disiplin Kurulu tarafından şikayetçinin itirazı reddedilirse şikâyetçi red kararına karşı idari yargı merciine başvurabilir.

9. Disiplin Kovuşturması Açılması

Meslek mensubu veya aday meslek mensubu hakkında disiplin cezası verilmesi gerekip gerekmediğini belirlemek amacıyla oda disiplin kurulunca disiplin kovuşturması yapılır. Bu kovuşturma sonucunda, disiplin cezası verilmesine veya verilmemesine Oda Disiplin Kurulunca karar verilir. Meslek mensupları hakkında disiplin kovuşturması;

a) İlgili oda yönetim kurulunun disiplin kovuşturması açılması kararı,
b) İlgili oda yönetim kurulunun disiplin kovuşturması açılmaması kararının itiraz üzerine incelendiği Birlik Disiplin Kurulunca verilen disiplin kovuşturması açılması kararı,

c) Sorumlu görülen oda veya birlik kurul başkan ve üyeleri hakkında ilgili oda veya Birlik Genel Kurulunun kararı,
üzerine yapılır.

10. Disiplin Konuşturması Yapılması

Disiplin kovuşturması açılması gereken hallerde, meslek mensubunun soruşturma dosyası derhal disiplin kuruluna gönderilir. Disiplin kuruluna gönderilen dosya içinde hakkında disiplin kovuşturması yapılacak meslek mensubu veya aday meslek mensubunun sicili de bulunur.

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 sayılır. Mali tatil dönemi içinde savunma istenemez ve duruşma yapılamaz.

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 hakkındaki işlemlerin mevcut bilgi ve belgeler üzerinden tamamlanacağı da bildirim yazısında belirtilir. Duruşma gizli olur.

Kovuşturmaya tabi tutulan meslek mensubu, savunma için belirtilen süre geçmiş olsa dahi oda veya birlik disiplin kurulunca karar verilmeden önce savunmasını ve delillerini dosyaya sunabilir. Bu takdirde dosyaya giren savunma ve deliller süresinde ibraz edilmiş gibi değerlendirilir.

Meslek mensubu, hakkında yapılan disiplin kovuşturması nedeniyle savunma hakkını kullanmaması veya istenen bilgi ve belgeleri vermemesi nedeniyle ayrıca disiplin kovuşturmasına tabi tutulamaz.

Oda disiplin kurulu incelemeyi ivedilikle ve herhâlde Yönetim Kurulu kararından itibaren en geç bir yıl içinde sonuçlandırmak zorundadır. Ceza davasının sonucunun beklenmesini gerektiren hâller saklıdır.

Disiplin kurulu üyeleri, kendileri ile ilgili kovuşturmaya ilişkin görüşme ve kararlara katılamazlar.

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. 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.

Disiplin kurulu, yaptığı kovuşturma sonunda meslek mensubunun cezalandırılmasına veya ceza verilmesine yer olmadığına karar verir. Kararda gerekçe belirtilir. Cezalandırma kararlarında; disiplin suçu oluşturduğu kanaatine varılan fiil veya hal, aykırılık teşkil ettiği mevzuat, Kanunun veya bu Yönetmeliğin hangi madde ve bendine göre ceza verildiği ve tekerrür mevcut ise önceki kararların bilgisi ve meslek mensubuna tebliğ tarihleri açıkça gösterilir. Takdir hakkının kullanılması halinde bu durumunun gerekçelerine de kararda ayrıca yer verilir.

15. Oda Disiplin Kurulu Kararlarına İtiraz

Oda disiplin kurulunun kararlarına karşı ilgililer bildirim tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili oda aracılığı ile veya doğrudan Birlik Disiplin Kuruluna itiraz edebilirler. Posta ile yapılan itirazlarda, itiraz dilekçesinin kurum evrakına girdiği tarih, itiraz tarihi olarak kabul edilir.

Birlik itiraz dilekçelerini elektronik ortamda almaya ve bunun için gerekli alt yapıyı kurmaya yetkilidir.

Birlik 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.

Birlik Disiplin Kurulu; inceleme konusu kararın onanmasına veya kararın bozularak kovuşturmanın derinleştirilmesi için ilgili odaya dosyanın geri gönderilmesine karar verebilir. Yeniden inceleme gerektirmeyen hallerde Birlik Disiplin Kurulu; uygun görmediği kararı kaldırarak işin esası hakkında karar verebilir veya verilmiş olan kararı düzelterek onaylayabilir.

16. Kararların Kesinleşmesi

Birlik 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, Birlik Disiplin Kurulunun verdiği kararlar kesindir. Ancak, Birlik Disiplin Kurulunun itirazların reddine ait kararları, Hazine ve Maliye Bakanlığının onayı ile kesinleşir. İlgililer bu kararlara karşı, kararların iş veya ikametgâh adreslerine bildirim tarihinden itibaren idarî yargıya başvurabilirler.

17. Ceza Soruşturma ve Kovuşturmasının Disiplin İşlemlerine Etkisi

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 kovuşturması bu davanın sonuna kadar bekletilebilir.

Meslek mensubu hakkında açılan ceza davası nedeniyle disiplin kovuşturması bekletiliyorsa disiplin kurulunun 22. maddedeki 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 soruşturma veya 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. Ceza soruşturması sırasında da Cumhuriyet savcılığının talebi veya oda yönetim kurulunun Cumhuriyet savcılığından isteyeceği bilgi üzerine oda disiplin kurulu kararıyla bu tedbir uygulanabilir. Disiplin kurullarının tedbir niteliğinde geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoymaya ilişkin kararları kesindir. İlgililer bu kararlara karşı idari yargı mercilerine başvurabilirler. Tedbir uygulanan dosyalar yönetim ve disiplin kurullarınca öncelikle incelenip karara bağlanır.

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 Kanunu'nda 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. Bildirim Hükümleri

Bu Yönetmelik hükümlerine göre ilgiliye yapılması gereken her türlü bildirim yazılı olarak ilgilinin bizzat kendisine veya ilgilinin odaya en son bildirdiği adresine posta, kurye, memur veya noter aracılığı ile yapılır. İlgilinin odaya bildirdiği bir kayıtlı elektronik posta adresi var ise bu posta adresine yapılan tebligat yazılı tebligat yerine geçer.

Meslek mensubunun odaya bildirdiği adresinin yanlış veya değişmiş olması veya bilinmemesi veyahut başka sebeplerden dolayı bildirim yapma olanağı bulunmaması halinde, bu Yönetmelik hükümlerine göre yapılması gereken bildirim aşağıdaki şekilde yapılır.

a) Oda tarafından ilgiliye e-birlik yazılımı aracılığıyla bildirim gönderilir ve varsa sistemde kayıtlı cep telefonuna eş zamanlı olarak kısa mesajla sistemden kendisine tebliğ gönderildiği bildirilir.
b) (a) bendinde belirtilen işlemin yapılmasını takip eden 7 gün içerisinde odanın ilan tahtasına ilgiliye e-birlik sisteminden bildirim gönderildiğine dair bir duyuru asılır ve 5 iş günü süreyle ilan edilir.
c) İlgili, ilanın askıdan indirilmesinden itibaren 5 iş günü içerisinde bildirimi almak için odaya başvurmamış ise bildirim yapılmış sayılır.

Daha önce kendisine ikinci fıkra hükümlerine göre tebligat yapılan meslek mensubuna, odaya yeni adres bildirimi yapıncaya kadar farklı dosyalarda olsa dahi bu Yönetmelik kapsamında yapılacak tüm tebligatlar ikinci fıkrada tarif edilen usule göre yapılmaya devam olunur.

Bir meslek mensubu hakkında aynı yıl içerisinde açılmış beşten fazla disiplin soruşturması var ise o meslek mensubuna bu Yönetmelik hükümleri uyarınca yapılacak tüm tebligatlar ikinci fıkra hükümlerine göre yapılır.

XXXI. GÖREVLE İLGİLİ SUÇLAR

Yeminli mali müşavirler; 2537 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 6'ncı maddesinde yer alan "Kamusal faaliyetin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir surette sürekli veya geçici olarak katılan kişi kamu görevlisi sayılır." hükmüne istinaden görevi ile sınırlı olarak "kamu görevlisi" sayılmaktadır.

Bu nedenledir ki, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Kanunu'nun 47. maddesinde yapılan düzenlemeyle; yeminli mali müşavirler görevler sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerin niteliğine göre Türk Ceza Kanunu'nun 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 gereken usuller düzenlenmiş olmasına karşın, diğer kamu görevlileri arasında yer bulan yeminli mali müşavirlerin hakkında özel hiçbir düzenleme bugüne 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 Resmî Gazetede 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 birinci 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.i maddesinde ise aşağıda belirtildiği üzere; sürekli mesleki eğitim programlarının 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. 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. maddesinde yapılan düzenleme ile;

1. Sürekli mesleki geliştirme eğitim programlarına katılmayan meslek mensupları hakkında 31/10/2000 tarihli ve 24216 sayılı Resmî Gazetede 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 Resmî 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 karaları 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 herhangi 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 Resmî 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 Kanunu'nun 46. 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 35 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 ortalarının adresleri ile kimlik bilgileri ve hisseleri ve iştigal konusu ve esas faydalanıcının kim olduğu araştırmalı ve 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 yaptırılmadı kontrol edilerek gerekli bilgilerin çalışma dosyasına aktarılması sağlanmalıdır.

4. Kurumlar vergisinden istisna kazançlarını 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.

Ayrıca her bir istisna veya indirim ayrı ayrı başlıklar halinde ve beyannamedeki sıraya uygun olarak gerekli açıklamalar ile hesaplamaların yapılmasına özen gösterilmelidir.

5. Kredi kullanılıp kullanılmadı: Bankalardan ve ortaklardan kredi kullanılıp kullanılmadı. Faiz hesaplaması vadeleri ve katma değer vergisi ve kurum stopajı yönünden irdelenmesi ya-

nında 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 olmadı çek edilmeli ve örnek çalışmalar denetim dosyasında saklanmalıdır.

8. Harcırah ödemeleri: Varsa harcırah ödemeleri mevzuata uygun yapılıp yapılmadı hususu örnekleme 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 doğruluğu önemli kalemler örnek seçilerek kontrol edilmeli ve binek otomobillerinde kıst amortisman uygulaması yanı sıra GVK'nun 40/7 numaralı fıkrasında yer verilen amortisman sınırının da dikkate alınarak 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 geçirilmeli 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 dökümante 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;

-Tütün ve alkollü içecek reklam giderleri,
-Binek otomobillerini sınırı aşan amortisman tutarları,
-Kiralan araçlarda sınırı aşan kira bedelleri,
-Sözü edilen araçlar için yapılan her türlü (Benzin, bakım onarım ve otopark gibi) giderin %30'u,
-Kazancın %5'ini aşan bağışlar ile sair dernek ve vakıflara yapılan bağışlar,
-Belgesiz harcamalar,
-Şans oyunları vergisi
-Yukarıda sayılan giderler üzerinde ödenmiş olan katma değer vergileri,
-İndirim konusu yapılabilen katma değer vergisi,
-Mal veya hizmet bedelinden alınmayan ve idarece ikmalen veya resen tarh edilen katma değer vergileri,
-Özel binek otomobillerin motorlu taşıtlar vergisi,
-Özel iletişim vergisi,
-Şahsi kusurdan oluşan tazminat ödemeleri,
-Basın veya görsel yayından kaynaklanan tazminat ödemeleri,
-Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler,
- Örtülü sermaye üzerinden veya hesaplanan faiz ve kur farkları ile benzeri giderler,
- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar,
- Her türlü para cezaları,
-VUK kapsamında ödenen vergi cezaları ile gecikme faizler ile pişmanlık zamları,
-6183 sayılı Kanun kapsamında ödenen gecikme zamları ve tecil faizleri,
-İşletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan ve işletmede bulunan veya kiralanan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarının amortismanları, kira bedelleri ile bunların bakımı ve oranım, mazot ve benzin giderleri, liman harçları ve benzeri giderleri,
-Öz kaynakları aşan yabancı kaynaklar için ödenen finansman giderlerinin %10'u,
-Türk Ticaret Kanunu, Bankalar Kanunu'na göre ve sözleşme veya genel kurul kararı uyarınca ayrılan her türlü karşılıklar,
-Gelir veya Kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançların giderleri ile oluşan zararları,
-Menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında bir bedelle satılmasından oluşan farklar,
-Takdir komisyonu kararına bağlanmamış zayi olan mallar ile imha edilen malların maliyet bedelleri ile yüklenilen katma değer vergileri,
-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 tasnif edilerek,
tespit edilmeli ve çalışma kağıtlarında yer verilerek dosyalanmalı ve dönem sonunda beyanname üzerinde gelir veya kurum kazancına eklenilmelidir.

14. Alıcı-Satıcıların mutabakatı: Bir yandan alıcılar diğer yandan satıcılarla dönem sonu mutabakat için gerekli yazışmaların yapılması 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 gayri maddi 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 gayri maddi 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 girdilerinden ham madde, işçilik, enerji kullanımı vs. 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 VUK'da 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 doğrulu 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 mahsup sırasında kesintiyi yapanlardan gerekli yazılar alınmalı ve tasdik raporuna bir fotokopisi eklenmelidir**.**

21. Yurt dışı gelirlerinden kesilen vergiler: Yurt dışında elde edilen gelirler üzerinden kesilen gelir veya kurumlar vergisinin beyan edilen kazanç üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilebilmesi için KVK'nun 33. maddesinde koşullara uygun belgenin alınması ve beyannameye ve ayrıca tasdik raporuna fotokopisinin eklenmelidir**.**

22. 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.

23. Örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtımı: Kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yer alan örtülü sermaye, örtülü kazanç dağıtımı ve kontrol edilen kurum kazancına ilişkin formun kayıtlara uygunlu denetlenmeli ve buna ilişkin varsa tespitler değerlendirilmelidir.

24. 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.

25. Kurumlar vergisi beyannamesi: Tasdik dönemine ilişkin beyanname ve eki bilanço ve gelir tablosunun karşılaştırmalı ve dip notlu olarak düzenlendiğinden, kâr dağıtım tablosu ve diğer eklerin kanuni defter kayıtları ile uyumlu olduğunun çek edildikten sonra süresi içinde vergi dairesine verilmesi sağlanmalıdır.

26. Denetim sırasında rastlanılan hataların ya da eksikliklerin giderilmemiş olanları: Denetimlerde görülüp düzeltilmesi konusunda mükellefe gerekli bilgilendirmelere rağmen konu dikkate alınmadı durumlarda, eleştirilen konu raporun ilgili bölümünde açıkça belirtilmeli ve gerekirse mükellefin görüşüne de yer verilmiş olduktan sonra, raporun sonuç bölümünde ayrı bir madde altında belirtilmesi unutulmamalıdır.

27. 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 Gelir İdaresi Başkalığına internet ortamında elektronik imzalı olarak gönderilmesi, YMM faaliyet belgesi ile rapora eklenemeyen ekler ıslak imza ve mühürlü olarak tasdikini yaptığımız mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine rapor gönderme süresi içinde verilmesi yanında bir örneği de mutlaka mükellef kuruma verilmeli ve bir örnek raporda çalışma dosyasına konulmalıdır.

28. Tüm tasdik raporlarına verilecek numara: Meslek mensubu mesleğe girdiği tarihten itibaren düzenlemiş olduğu tüm tasdik raporlarına aşağıdaki gibi numara vermesi gerekmektedir.
Rapor Numarası: YMM ve Sicil Numarası .../01 (ilk tasdik numarası olup bu numara mesleki faaliyetine son verdiği tarihe kadar teselsül ettirilecektir.) (–) işaretinden sonraki numara ise örneğin 2026 yılında ilk rapor olduğu için 01 olarak başlayacak ve 2026 yılının sonuna kadar yazılan

raporlarda bu numara teselsül ettirilecektir. Bu numara 2027 yılında tekrar 01'den başlayıp 2027 sonuna kadar teselsül ettirilecektir.

Buna göre YMM Sicil Numarası sonrasında (/) işaretinden sonraki ilk numara mesleğe girişten-melekten ayrılana kadar kaç rapor yazıldığı bilgisini, (-) işaretinden sonraki sayı ise o yılda yazılan rapor sayısı bilgisini ifade edecektir.
-Örneğin 05.04.2026 tarihinde işe başlamış ve İstanbul YMMO çalışanlar listesine kayıtlı 2310 sicil numaralı Yeminli Mali Müşavir tarafında 2026 ve 2027 yıllarında verilen rapor numaraları:

2026 YILINDA DÜZENLENEN RAPORLARI

- Rapor Numarası: YMM 2310/01 – 01 Tarih: 25.08.2026
- " "……." YMM 2310/02 – 02 Tarih: 30.09.2026
- " ……
- " "……." YMM 2310/16 –16 Tarih: 31.12.2026

-Not. İşe başlanılan yıl 2026 olduğu için kümele rapor sayısı ile 2026 yılında yazılan rapor sayısı 16 olacaktır

2027 YILINDA DÜZENLENEN RAPORLARI

- Rapor Numarası: YMM 2310/17 – 01 Tarih: 01.03.2027
- " "……" YMM 2310/18 – 02 Tarih: 30.04.2027
- " ……
- " "……" YMM 2130/31 – 15 Tarih: 25.12.2027

-Not: 2027 yılına gelindiğinde ilk numara 2026 devamı olan 17'den başlayacak ikinci numara 01 olarak başlayarak ve örnekte belirtildiği üzere devam edecektir

29. Denetim sırasında ek beyanda bulunulması gerektiğinde: Verilecek ilgili beyannamenin pişmanlıkla kabulü konusunda bir ön yazı yazılarak, tasdike yönelik denetimler sırasında olayın tespit edildiği ve buna ilişkin mükellef tarafından verilen beyannamenin pişmanlıkla kabulünü arz ederim gibi bir yazı içeriğinde ek beyanın verilmesi yerinde olacaktır.

30. Kurumlar vergisi beyannamesi ve tasdik raporu verildikten sonra bir eksikliğin tespiti: Kurular vergisi beyannamesine uygun olarak tanzim ettiğimiz tasdik raporunu verdikten sonra, mükellefin veya bizim tarafında tespit edilen bir durum ortaya çıktığında bununda düzeltilmesi için gerekli aksiyonu YMM olarak göstermek zorundayız ve tasdik raporunun ilgili bölümünü de tekrar değiştirmeliyiz

- 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 (İade raporları 4 örnek olmalıdır.) düzenlenmelidir. Mesleki faaliyetini şirket şeklinde gösterenler, şirket arşivinden ayrıca bir örnek raporu kendilerince saklanması düşünülürse bir örnek fazla rapor düzenlenmesi gerekeceği unutulmamalıdır.

- Tasdik raporlarının ilgili idareye veya kuruma verilme sürelerinin farklılığı göz önünde bulundurularak raporların süresi içinde teslim edilmesine özen gösterilmelidir.

- Tasdik raporunun bir örneğinin her halükârda müşteriye verilmesi zorunludur.

- Tasdik raporlarına sözleşmenin bir örneği eklenmeli ve ayrıca raporun Resmî daire veya kuruma verilecek örneğini, bağlı bulunulan 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" olduğu 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 empati yapmamızda yarar olacaktır.

- Yazılan yazılar, çıkış numarası ve kayıt alınarak gönderilmelidir.

- Sözleşme her zaman yapılabilir. Ancak tam tasdik sözleşmeleri ilgili tasdik yılının birinci 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 ortamında 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.132) listeden yararlanılabilir.

- Meslek mensuplarımızın bilgisine sunulmak amacıyla son olarak gerek meslek mevzuatımız ile ve gerekse Yeminli Mali Müşavirlerin sorumluluğuna yönelik olarak Danıştay tarafından 1998 – 2026 yıllarında verilen bir kısım kararlar taranarak kitaba ek olarak (Ek. 133) konulmuştur.

K İ T A P E K L E R İ

EK. 1

İstanbul, --/--/----

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI BAŞKANLIĞI'NA

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. İkametgâh İlmuhaberi.
5. Noter onaylı Diploma Fotokopisi.
6. Adli sicil kaydı.
7. 6 Adet biyometrik 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.

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

İstenen 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 BAŞKANLIĞI'NA

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 biyometrik fotoğraf (60 x 50)
5. Kayıp ilan yazısı (Gazete aslı)

EK. 3/A

İstanbul, --/--/----

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI BAŞKANLIĞI'NA

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 biyometrik 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 Hesabı

EK. 5

İstanbul, --/--/----

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI BAŞKANLIĞI'NA

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 Biyometrik Fotoğraf
5. Eski YMM Ruhsatı
6. TÜRMOB Kimlik Kartı

EK. 5/A

İstanbul, --/--/----

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI BAŞKANLIĞI'NA

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 BAŞKANLIĞI'NA

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

İSTANBUL

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 Kanunu'nun 11. 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 İmza

Cep Telefonu : (0…) ……..
E-mail : ……
İkametgâh Adresi :…….....
……
Telefon :…….
İş Adresi :…….
Telefonu : (0…) ……..
Fax : (0…)……

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

Adı Soyadı ve İmza

Beyan Edenin:

Adı ve Soyadı : ……

İş Adresi : ……

……

İkametgâh Adresi : ……

……

İletişim Numarası : ……

EK. 10

MAL BİLDİRİMİ	KURUMU	
GENEL ☐	GÖREVİ	
BEYAN EK ☐	SİCİL NO	
BEYAN		

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 form 2 nci ve 3 üncü 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 yapılamayanlara ise GİH sınıfındaki 1. derece şube müdürüne yapılan aylık net ödemenin, beş katından fazla tutardaki kısım beyan edilir.

BÖLÜM -1 KİMLİK BİLGİLERİ

SIRA NO	ADI VE SOYADI	DOĞUM TARİHİ	DOĞUM YERİ	YAKINLIĞI(I)	T.C. KİMLİK NO

BÖLÜM -2 TAŞINMAZ MAL BİLGİLERİ

SIRA NO	DEĞERİ	TAŞINMAZIN CİNSİ (2)	ADRESİ (mahal, ada, parsel no.su 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	UYELIK/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-DİGER 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 ND

BÖLÜM -7 BORÇ-ALACAK BİGİLERİ

SIRA NO	BORÇLUNUN ADI VE SOYADI (6)	ALACAKLININ ADI VE SOYADI (6)	BORÇ/ALACAK TUTARI

BÖLÜM -8 HAKLAR VE BEYANI GEREKLİ GÖRÜLEN DİGER SERVET UNSURLARI

SIRA NO	HAK VEYA BEYANI GEREKLİ GÖRÜUEN DİĞER SERVET UNSURLARI (7)	EDİNME ŞEKLİ	SAHİBİNİN T.C. KİMLİK NO

BÖLÜM -9 EDİNİLEN MALLARIN KAYNAĞINA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR (8)

AÇIKLAMALAR

l) 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 menkul değerler 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. Şti.
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 Unvanı	
Adresi	
Telefon	
Faks	
E - mail	
Web Adresi	
Vergi Dairesi	
Vergi No'su	
İstanbul YMM Odasına Kayıt Tarihi	
Tescil Tarihi	
Ticaret Sicil No'su	
Kuruluş Sermayesi	
En Son Sermayesi	

ŞİRKET ORTAKLARININ BİLGİLERİ

Adı - Soyadı	Bağlı Bulunduğu Oda	TC Kimlik No	Oda SicilNo	Çalışanlar Listesi Kayıt (mühür alış) Tarihi	Mühür No	Hisse Oranı %
HİSSE TOPLAMI:						

ŞİRKET YÖNETİM

BİLGİLERİ (A.Ş. ise:)

Yönetim Kumlu						
Yönetim Kumlu Üyeleri*						
Limited Şirket ise:						
Şirket Müdürü Adı						

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 numarasında 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 BAŞKANLIĞI'NA

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 BAŞKANLIĞI'NA

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…) ……

İşyeri Telefon : (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 BAŞKANLIĞI'NA

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 Biyometrik 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 ------- olduğu 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:

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 iş birliği yapılarak da 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 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.

d) Taraflar haklı nedenlerle veya karşılıklı rızaları ile aralarındaki sözleşmeyi her zaman feshi edebilirler. Ancak, sürekli denetimlerde yıllık beyannamelerin ve buna ekli mali tabloların beyan edileceği Aydan önceki 3 ay içerisinde tasdik sözleşmesi fesih 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.

Hakem kurulu,.....Yeminli Mali Müşavir Odası'nın seçeceği büroda üyesinin

Başkanlığında taraflarca 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	Mühür-Kaşe-İmza

DAMGA VERGİSİ

EK. 22

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
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 yer alan verilerdeki değişiklikleri, değişiklik tarihinden itibaren on beş gün içinde birbirlerine bildireceklerdir. Bildirme yapılmaması halinde, bildirmeyi yapmayan taraf genel hükümlere göre sorumlu olacaktır.

İş sahibi yukarıda gösterilen adresi kanuni adres olarak kabul etmiştir. Meslek mensubunun müşteriye yapacağı her türlü bildirim bu adrese yapılır. İş sahibi 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 kanunlara ve mevzuata göre yapılmasıdır.

2.2.Sözleşmenin Kapsamı

YMM 3568 sayılı Kanunun belirlediği anlamda gelir 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 iş sahibinin 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 iş birliği 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 iş sahibine 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 çıkarılamamış (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.İş sahibinin Yükümlülük ve Sorumlulukları

3.2.1. İlgili mevzuata göre, hesap tutma ve hesap çıkarma iş sahibinin yükümlülük ve sorumluluğundadır. Olaylar ve belgelerin yaşamın doğal akışına göre, iş sahibinin bilgisi içinde olduğu kabul edilir.

3.2.2. Yapılacak tüm denetim ve tasdik işlemlerinde iş sahibinin 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. İş sahibi, 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 iş sahibi, 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.

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 Yer Almayan Hükümler

Bu sözleşmede yer almayan konularda, 3568 sayılı Kanunun ve bu Kanun ile ilgili mevzuatın, Türk Ticaret Kanunu'nun, Türk Vergi Kanunlarının ve Borçlar Kanunu'nun 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 iş sahibinin/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 İş sahibine verilmiştir.

İŞ SAHİBİ **YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR**

EK. 23

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
İSTANBUL
istiklal 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 **EV TELEFON** ---------- **İŞ ADRESİ** ---------- Beşiktaş/ İSTANBUL **İŞ TELEFON** ----------	
ODA ADI İSTANBUL YMM ODASI	**FORMU İMZALAYAN YETKİLİNİN ADI 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.

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.

Adı ve Soyadı
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
Yeminli Mali Müşavir

TESLİM ALAN
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. 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 Resmî Gazetede 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 herhangi 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) Finansal 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 giderleri de 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 GÖSTERİRFORM 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. Etüd 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 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. 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 YEMINLI 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 yetkililerince 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, taşeronluk, 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 Belgesi 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, taşeronluk, 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. Söz konusu 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 ilgili 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 Ticaret Sicili Gazetesi

4. İnşaat ve Tesisat İşleri ile ilgili olarak;

a) Proje ve Sözleşmeler ile mimarlık projeleri müteahhitlik, taşeronluk sözleşmeleri

b) Metraj ve Keşifler;

- İnşaat ve tesisata ait metraj ve keşifler (Harcama belgeleri içeriğindeki kalemlere tekabül edecek şekilde düzenlenecektir)

c) Hakediş 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) İnşa edilecek binalarla ilgili inşaat ruhsatı fotokopisi

E. DİĞER HUSUSLAR

1. Yukarıda belirtilenlerin dışında, inceleme sırasında Türkiye Kalkınma Bankası A.Ş'ınca 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, taşeronluk sözleşmeleri

b) Metraj ve Keşifler;

- İnşaat ve tesisata ait metraj ve keşifler

(Harcama belgeleri içeriğindeki kalemlere tekabül edecek şekilde 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 Unvanı ve Kaşesi Yetkili İmzalar

Ek. 9: TEŞVİK BELGELİ YATIRIMLARDA KAYNAK KULLANIMINI DESTEKLEME PRİMİ DÖNEMSEL ÖDEMELERİNDE VALİLİKLERCE VEYA YEMİNLİ 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. madde),
3. Yatırımın Mali Gerçekleşme Durumunu Gösterir Form (Firma yetkilileri ve Valilikler ce 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 = Harcama Tutarı Toplamı / 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 forma 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 unvanı 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 arsa arazinin 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, laboratuvar 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 Kanunu'nun 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, setler ve bentler 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 olarak 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, lokal, 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 tesislerine bağlayacak bağlat yollan, iskele, istasyon gibi ulaştırma tesisleri için yapılacak harcamalar yazılır.

7. Ana Fabrika Makina ve Teçhizatı: (Form No:1)

Bu bölüme üretimle direkt olarak ilgili ana fabrikanın iç piyasadan sağlanan ve ithal edilen makina 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 tespitinde ise söz konusu 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:

Her türlü 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, tele faks, bilgisayar, yazı makinası, 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. İşletmeye 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. Söz konusu 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 no'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)
17. Eğitim çalışmalarında kullanılan her türlü araç ve gereçler için yapılan harcama tutarı yazılır.
18. 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 aletlerin yerli ise yerli listedeki, ithal ise fiili ithal tarihindeki değeri yazılır.

19. 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.

20. 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

	Adı Soyadı :
İncelemeyi Yapan	
Yeminli Mali Müşavirin	**Bağlı Olduğu Oda:**
	Büro Adresi:
	Telefon Numarası:
Dayanak Sözleşmesinin	
	Günü:
	Sayısı:
Mükellefin	**Adı:**
	İşi:
	Adresi:
	Vergi Dairesi:
	Hesap No:
	Telefon Numarası:
	İncelemenin Dönemi:

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. 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 ikametgâh 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 kullanmadığı, 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 ilgili sevk irsaliyeleri, 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 üretim 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.

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 Malı 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	
Yeminli Mali Müşavirin	**Bağlı Olduğu Oda:**
	Büro Adresi:
	Telefon Numarası:
Dayanak Sözleşmesinin	
	Günü:
	Sayısı:
Mükellefin	**Adı:**
	İşi:
	Adresi:
	Vergi Dairesi:
	Hesap No:
	Telefon Numarası:
	İncelemenin Dönemi:

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I- GENEL BİLGİ:

(Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.)

- Kurumun ticari unvanı, ticaret sicili kaydı ve numarası.
- Kurumun ve %10'undan fazla payı bulunan ortaklarının işyeri ve ikametgâh 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 her birine 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
VAKIF VERGİ MUAFİYETİ
TASDİK RAPORU

	Adı Soyadı :
İncelemeyi Yapan	
Yeminli Mali Müşavirin	**Bağlı Olduğu Oda:**
	Büro Adresi:
	Telefon Numarası:
Dayanak Sözleşmesinin	
	Günü:
	Sayısı:
Mükellefin	**Adı:**
	İşi:
	Adresi:
	Vergi Dairesi:
	Hesap No:
	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 Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir unvanını alıp almadıkları.
- 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 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 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 göstermediği.
- 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 imkânlardan yoksun öğrencilere, sağlık tesislerinle ise hizmetlerin ve yatak kapasitesini en az %10'unun maddi imkânı 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 uygunluğunu araştırdığım belirterek, vergi muafiyeti tanınıp, tanınmaması veya muafiyet şartlarının ihlal edilip, edilmediği konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Malı Müşavir
Adı ve Soyadı
İmza-Mühür

EK. 31

08.09.1999 tarih ve 23810 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan "4447 Sayılı İŞSİZLİK SİGORTASI KANUNU"nun 53. 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 mahkûmiyet 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 hiçbir 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 Kanunu'na 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
KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ
TASDİK RAPORU

	Adı Soyadı :
İncelemeyi Yapan	
Yeminli Mali Müşavirin	**Bağlı Olduğu Oda:**
	Büro Adresi:
	Telefon Numarası:
Dayanak Sözleşmesinin	
	Tarihi:
	Sayısı:
Mükellefin	**Adı:**
	İşi:
	Adresi:
	Vergi Dairesi:
	Hesap No:
	Telefon Numarası:
	İncelemenin Dönemi:

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

IX- 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 ikametgâh adresleri, bağlı 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 aldığı.

- 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 Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir unvanını alıp almadıkları.

- Gerekli görülen diğer hususlar.

X- 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.

XI- 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 beyannamelerinde 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. 33

Rapor Sayısı: YMM …./…. - …. **İstanbul, --/--/----**
Rapor Ekleri: .../../ ....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ
TASDİK RAPORU

	Adı Soyadı :
İncelemeyi Yapan	
Yeminli Mali Müşavirin	**Bağlı Olduğu Oda:**
	Büro Adresi:
	Telefon Numarası:
Dayanak Sözleşmesinin	
	Günü:
	Sayısı:
Mükellefin	**Adı:**
	İşi:
	Adresi:
	Vergi Dairesi:
	Hesap No:
	Telefon Numarası:
	İncelemenin Dönemi:

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I — 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 ikametgâh 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 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.)

— 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 yer alan 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

İmza Mühür

EK. 34

Rapor Sayısı: YMM …./…. - …. **İstanbul, --/--/----**
Rapor Ekleri: .../../ ....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ
TASDİK RAPORU

	Adı Soyadı :
İncelemeyi Yapan	
Yeminli Mali Müşavirin	**Bağlı Olduğu Oda:**
	Büro Adresi:
	Telefon Numarası:
Dayanak Sözleşmesinin	
	Tarihi:
	Sayısı:
Mükellefin	**Adı:**
	İşi:
	Adresi:
	Vergi Dairesi:
	Hesap No:
	Telefon Numarası:
	İncelemenin Dönemi:

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I — 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 ikametgâh 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 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.)

— 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 yer alan 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
İmza Mühür

EK. 35

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 Önceki 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 Sermayenin 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. 36

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 MALİ MÜŞAVİRLİK
ÖZEL AMAÇLI RAPORU

	Adı Soyadı :
İncelemeyi Yapan	
Yeminli Mali Müşavirin	**Bağlı Olduğu Oda:**
	Büro Adresi:
	Telefon Numarası:
Dayanak Sözleşmesinin	
	Günü:
	Sayısı:
Mükellefin	**Adı:**
	İşi:
	Adresi:
	Vergi Dairesi:
	Sicil No:
	Telefon Numarası:
	Net Aktif Toplamı:
	Gayrisafi Hasılat Tutarı:
	Net Aktif Vergisi:

RAPOR DİZPOZİSYONU

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 gelir 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 gayri safı 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

İmza-Mühür

EK. 37

Rapor Sayısı: YMM…/….-…. **İstanbul, --/--/----**
Rapor Ekleri:

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
İLİŞİKSİZLİK BELGESİ RAPORU

	Adı Soyadı :
İncelemeyi Yapan	
Yeminli Mali Müşavirin	**Bağlı Olduğu Oda:**
	Büro Adresi:
	Telefon Numarası:
Dayanak Sözleşmesinin	
	Günü:
	Sayısı:
İşverenin	**Adı Soyadı/Unvanı:**
	İşi:
	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 her bir ortağın ortaklık payı ile ikametgâh adresleri ve telefon numaraları.

II – USUL İNCELEMELERİ:

Bu bölümde yasal defterlerin noter onayına ilişkin bilgilere yer verilecektir.

III – HESAP İNCELEMELERİ:

Bu bölümde, yapılan işin niteliği, bünyesinde kullanılan teknoloji, işyerinin büyüklüğü, benzeri işletmelerde 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 MALİ 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 SAYILI KANUNA GÖRE UNVAN ALIP ALMADIĞI ALMIŞSA UNVANI

Yukarıda kayıtlı bilgilerin doğruluğunu onaylarım.

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI ADINA YETKİLİ İMZA SAHİBİNİN
ADI VE SOYADI
UNVANI
İMZA MÜHÜR

EK. 38

Rapor Sayısı: YMM …. / .... - …. **İstanbul, --/--/----**
Rapor Ekleri: Kuruluşun mali tabloları

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
REKLAM GELİRLERİ
TASDİK RAPORU

	Adı Soyadı :
İncelemeyi Yapan	
Yeminli Mali Müşavirin	**Bağlı Olduğu Oda:**
	Büro Adresi:
	Telefon Numarası:
Dayanak Sözleşmesinin	
	Günü:
	Sayısı:
İşverenin	**Unvanı:**
	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 reklâmlara 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 Kanun 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. 39

Rapor Sayısı: YMM …. / .... - …. **İstanbul, --/--/----**
Rapor Ekleri: Kuruluşun mali tabloları

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
GELİR/KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ
TASDİK RAPORU

Adı Soyadı :

İncelemeyi Yapan
Yeminli Mali Müşavirin

Bağlı Olduğu Oda:
Büro Adresi:
Telefon Numarası:

Dayanak Sözleşmesinin

Günü:
Sayısı:

Mükellefin

Vergi Dairesi:
Hesap No:
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 unvanı, 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 nispetleri %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 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 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 tespit 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 mamul 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 mü-

kellefiyet durumlarına ilişkin olarak vergi dairelerinden ve diğer kamu idarelerinden bilgi alınarak gerekli araştırma yapılacak, yatırım harcamalarının; yatırımın yapıldığı yerde fiziki 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 ispatında kullanılabilecek ve delil olabilecek her türlü bilgi ve belgeyi tasdik raporuna ekleyeceklerdir.

Yeminli Mali Müşavir

Adı ve Soyadı

İmza-Mühür

EK. 40

BANKALARKANUNU'NUN 46. 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 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 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 yer alacak hususlar yukarıdaki belgeler incelenmek suretiyle tespit 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. 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 KANUNU'NUN 46. 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 DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

— Kredi müşterisinin adı, soyadı, unvanı, 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 Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir unvanı 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. ONAYLANAN MALİ TABLOLAR

Bankalar Kanunu'nun 46. maddesine istinaden Türkiye Bankalar Birliği tarafından belirlenen Hesap Durumu Belgesi ile eki bilanço, kâr ve zarar cetveli ile mali açıklayıcı notlar.

V. SONUÇ VE EKLER

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. 41

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 TOPLA.1\ıl SABİT YATIRIM TUTARI TABLOSU (TL}					
A) ARAZİ-ARSA					:
Satın Alıma Tarihi		Arazi - Arsa Büyüklüğü	Bedeli		
B) BİNA-İNŞAAT					:
		M2	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 HARCA..MALAR					:
a.	Etüd ve proje				
b.	Yardımcı makine ve teçhizat				
c.	İthalat ve gümrükleme				
ç.	Taşıma ve sigorta				
d.	Montaj				
e.	Diğer				
TOPLAM SABİT YATIRIM TUTARI					:
V) YATIRIMIN FİNASMANI (TL)					
ÖZKAYNAKLAR (%..)					:
YABA.NCI 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 Resmî Gazetede Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan Seri: 1 ve 26 Numaralı "HİSSE SENETLERİNİN KURUL KAYDINA ALINMASINA VE SATIŞINA İLİŞKİN ESASALAR" Tebliğin 3. 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 satın alma 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 arz edilecek hisse senetleri üzerinde Tebliğ'in 5. 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 olmadı-

ğını belgeleyen ilgili ortaklıktan alınmış bir yazı ile hisse senetlerini halka arz edeceklerin bu konudaki yazılı beyanları,

b- Halka arz edilecek hisse senetleri üzerinde zilyetliğin herhangi bir rehin veya teminat işlemine dayanmadığı konusunda hisse senetlerini halka arz edecek olanların yazılı beyanları,

c- Halka arz edilecek hisse senetlerinin tertip, grup, tür ve belge numaraları itibariyle ayrıntılı dökümü,

d- Satış anında senet üzerinde bulunacak kâr 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. Kurulca istenecek diğer bilgi ve belgeler.

27.06.2000 tarih ve 24092 sayılı Resmî Gazetede Sanayi ve Ticaret Bakanlığın tarafından yayımlanan "YURT İÇİNDE FUAR DÜZENLENMESİNE DAİR YÖNETMELİK"in 11. ve 15. Madde Hükümlerine Aşağıda Yer Verilmiştir.

Bir Fuarın, Uluslararası Fuar Niteliği Taşıması

Madde 11 — Yönetmeliğin 6-9. 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 stant alanı büyüklüğünün toplam stant 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."

31 Sıra no'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği.

(20.07.2001 tarih ve 24468 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.)

3568 sayılı Kanunun 12. maddesi ve bu maddeye dayanılarak hazırlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"in 7. 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 Kanunu'nun 11. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara 43 veya 61 seri no'lu 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 no'lu 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 no'lu 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 no'lu 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 no'lu 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 no'lu 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 no'lu 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 dü-

zenlenmiş 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 no'lu 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, söz konusu (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. 45

01.04.2002 tarih ve 24713 sayılı Resmî Gazetede Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanan "ORGANİZE SANAYİ BÖLGELERİ UYGULAMA YÖNETMELİĞ" in 211. 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. 46

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:
	(Unvanı) Adresi:
İmalatçının	**Vergi Dairesi:**
	Hesap No:
	Telefon Numarası:
	Adı ve Soyadı:
	(Unvanı) Adresi:
Satıcının	**Vergi Dairesi:**
	Hesap No:
	Telefon Numarası:
	İnceleme Dönemi:

SONUÇ:

RAPORUN DİSPOZİSYONU

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 (unvanı), işyeri ve ikametgâh 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 Resmî Gazetede 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 Kanun'un 31. maddesi ve bu Kanunun 4822 sayılı Kanun ile değişik 6/A ve 7. 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: Alışverişe 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 akdedilen 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. 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 on iki 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 taksiti 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. maddede belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde

"Kampanyalı Satış İzin Belgesi" alınması zorunludur.

a) Konut ve tatil amaçlı taşınmaz,
b) Motosiklet,
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

yüz binin 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. 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 Gazetede 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. 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. 48

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 Unvanı 1: ……			Üretici Firma Unvanı 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 düzenlenen 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.*

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 Resmî Gazete 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 elli bin liranın altında olan anonim şirketleri ve sermayeleri on bin liranın altında olan limited şirketleri kapsar.

Dayanak

MADDE 3 – (1) Bu Tebliğ, 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 210. 333. ve 453. maddeleri ile 14/1/2011 tarihli ve 6103 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunun 20 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, faktöring 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 Kanunu'na 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 Kanunu'na tabi halka açık anonim şirketlerin kayıtlı sermaye tavanı içinde yapacakları sermaye artışlarında Bakanlık izni aranmaz.

Bakanlık izni alınması

MADDE 6 – (1) 5. 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 Resmî kurumların uygun görüşünü veya iznini gerektiren şirketler için uygun görüş veya izin yazısı.

(2) 5. 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 Resmî 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 şirket-

te 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

MADDE 7 – (1) Sermayeleri elli bin Türk Lirasının altında olan anonim şirketler ile on bin 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 Kanunu'nun 272 ve 507. maddeleri uyarınca Bakanlar Kurulunun 2001/3500 sayılı Kararı ile anonim ve limited şirketler için öngörülen asgari sermaye tutarına yükseltmeyen anonim ve limited şirketlerinde 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 Gazetede 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 Gazetede 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. 50

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:
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, unvanı, 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, unvanı 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 Müşavirin

Adı ve Soyadı

İmza-Mühür

EK. 51

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. 51/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. 52

Rapor Sayısı: YMM ..../.... İstanbul **--/--/----**
Rapor Ekleri: .....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
BİYOETANOL ÜRETİM
TASDİK RAPORU

	Adı Soyadı:
İncelemeyi Yapan	**Bağlı Olduğu Oda:**
	Yeminli Mali
Müşavirin	**Büro Adresi:**
	Telefon Numarası:
Dayanak	**Tarihi:**
Sözleşmesinin	**Sayısı:**
	Adı Soyadı (Unvanı):
	Adresi:
Mükellefin	**Vergi Dairesi:**
	Vergi Kimlik Numarası:
	Telefon Numarası:
	E-Posta Adresi:

İnceleme Dönemi:
Konusu:
Toplam Üretilen Biyoetanol Miktarı:
Toplam Teslim Edilen Biyoetanol Miktarı:

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı, soyadı, unvanı 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 kullanıp 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. 53

Rapor Sayısı: YMM …. /…. - …. **İstanbul, --/--/----**
Rapor Ekleri: .....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK HARMANLAYICI KARIŞIMLARIN TESLİMİNE İLİŞKİN TASDİK RAPORU

Adı Soyadı:	
İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin	**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:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı, soyadı, unvanı 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 kullanıp 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. 54

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 (Unvanı):
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, unvanı, adresi, kuruluş tarihi, ortaklarının ad 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 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. 55

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 (Unvanı):
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, unvanı 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. 56

İTHALATÇI BİLGİ FORMU

Firma Ünvanı:

Vergi Numarası:

Adresi:

Telefon /Faks/E-posta:

Aşağıdaki tabloda gösterilen bilgilerin, yukarıda unvan 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. 57

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK 2 SERİ NO'LU GÜMRÜK GENEL TEBLİĞİNE İLİŞKİN 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 ikametgâhı 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 ikametgâh 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 antivirüs, 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 Kâr 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 kâr 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, hususları 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 **İHRACATÇI FİRMANIM** -Adı Unvanı: -Adresi: -Vergi Dairesi Adı ve Hesap No: -Yan Sanayici Firmanın Adı ve Unvanı				**2.TALEP** 1-Şartlı Muafiyet Sistemi ( ) 2-Geri Ödeme Sistemi ( ) 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 kâğıt 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. maddesinde belirtildiği şekilde serbest bölgede kullanılması halinde)

15- Yeminli Mali Müşavirlerce onaylı İhracata 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. 59

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 ikametgâh 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 Resmî makamlar tarafından verilmiş belge (1. veya 2. 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 KUL-LANILMASI 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

EK. 60

MADENİ YAĞLARIN AMBALAJLANMASI VE PİYASAYA SUNULMASI HAKKINDA TEBLİĞİN 18. 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,

d) Madeni yağ üretim faaliyeti kapsamında düzenlenen sevk irsaliyesi ve faturalara,

e) Lisans kapsamında yer alan ürünlerin haricinde, akaryakıt harici ürün kullanıp kullanmadığı ile bunlara yönelik olarak üretim yapıp yapmadığına,

f) Lisans kapsamındaki ürünleri üretmek için gerekli olan yardımcı malzemelerin, ambalaj malzemesinin vb. temin edilip edilmediğine,

g) Lisans kapsamındaki ürünleri üretmek için gerekli personelin istihdam edilip edilmediği, elektrik, su vb. giderlerin bulunup bulunmadığı ve yapılan üretim ile tutarlı olup olmadığına,

h) 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. 61

Rapor Sayısı: YMM...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:

RAPOR 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 ikametgâh 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. 62

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 Kanunu'nda 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 antivirüs, 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.

1.1.2. 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. Kârlılık Oranları

Bu kısımda, Özvarlık Karşılığı, Faaliyet Kârlılığı ve Net Kâr 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 yükümlülük yerine getirip getirmediği,

6.1.3. Şirketin incelenen mali tablolar itibariyle inceleme döneminde kâr 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**

6475 SAYILI POSTA HİZMETLERİ KANAUNUNU 3. VE 15. 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 Kanunu'nun 124. 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,

ab) Tarife: Hizmet sağlayıcılarının, posta hizmetinin sunulması karşılığında kullanıcılardan veya diğer hizmet sağlayıcılarından farklı adlar altında alabilecekleri ücretleri gösteren listeyi,

ac) Tebligat: 11/2/1959 tarihli ve 7201 sayılı Tebligat Kanunu ile diğer kanunlara göre tebliğ için posta veya elektronik posta yoluyla iletilen gönderiyi,

ad) Telgraf: Elektronik haberleşme şebekeleri üzerinden cihazlar aracılığıyla iletilen yazılı metni,

ae) Temel ücret: Kurul tarafından belirlenen yurt içi en düşük ağırlıktaki haberleşme gönderisinin ücretini,

af) 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,

ag) 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. 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. 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. 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,

a) Evrensel posta hizmetleri ve posta tekeli ile ilgili mevzuat hükümlerine uymakla,

b) Yetkilendirme kapsamında faaliyet yürütmek için gerekli olan diğer tüm izinleri ilgili kurumlardan almak, ilgili mevzuata uymak ve gerekli işlemleri yerine getirmekle,

Kurumlarda yetkilendirmesi kapsamında sunduğu posta hizmetlerine ilişkin kayıtları, ilgili mevzuatta yer alan usul ve esaslara uygun olarak saklamakla,

c) 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,

d) 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,

e) Çevreye zarar vermemek için gerekli tedbirleri almakla,

f) 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. 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.

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından, 15.11.1998 tarih ve 23524 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 1 Seri no'lu HİSSE SENETLERİNİN KURUL KAYDINA ALINMASINA VE SATIŞINA İLİŞKİN ESASLAR TEBLİĞ'nin 8. ve 23. 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 arz edilen 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 kuruluşla-

rın kurulmakta olan ortaklığa verdiği satın alma 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. İzahname ve tasarruf sahipleri için sirküler ile sirkülerin ilan edileceği gazetelerin isimleri,
6. Halka arz edilecek 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 arz edilecek 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 arz edilecek hisse senetleri üzerinde Tebliğ'in 5. 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 arz edilecek hisse senetleri üzerindeki zilyedliğin herhangi bir rehin veya teminat işlemine dayanmadığı konusunda hisse senetlerini halka arz edecek olanların yazılı beyanları,
12. Halka arz edilecek hisse senetlerinin tertip, grup, tür ve seri numaraları itibariyle ayrıntılı dökümü,
13. Satış anında senet üzerinde bulunacak kâr payı ve yeni pay alma kuponlarının yılları ve numaraları ile adetleri, (2)

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. 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 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, (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 satın alma 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 arz edilecek hisse senetleri üzerinde Tebliğ'in 5. 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 arz edilecek hisse senetleri üzerinde zilyedliğin herhangi bir rehin veya teminat işlemine dayanmadığı konusunda hisse senetlerini halka arz edecek olanların yazılı beyanları,

c- Halka arz edilecek hisse senetlerinin tertip, grup, tür ve belge numaraları itibariyle ayrıntılı dökümü,

d- Satış anında senet üzerinde bulunacak kâr 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 temettün*ün *hisse senedi biçiminde dağıtılması halinde 4, 5, 11, 12 ve 15 no'lu 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. 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 satın alacak 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 Resmî Gazetede 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

27.06.2001 tarih ve 24445 sayılı Resmî Gazetede 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 kâr 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 Hâkimliklerinden 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 kâr 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 muvazaadan 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 suretiyle 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 değerlendirilecektir. Yapılacak çalışmalar denetim standartlarına uygun olacaktır.

3. RAPORUN SONUÇ KISMINDA YER ALACAK BİLGİLER

Raporun sonuç bölümünde, Kanunun 11. maddesinin (11) numaralı fıkrası uyarınca, şirketçe düzenlenen ve meslek mensubu tarafından denetlenen bilanço, kâr-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 Meslek Mensubunun	**Adı Soyadı:** **Bağlı Olduğu Oda:** **Büro Adresi:** **Telefon Numarası:**
Dayanak Sözleşmesinin	**Tarihi:** **Sayısı:**
Kredi Müşterisinin	**Adı Soyadı (Unvanı):** **Adresi:** **Vergi Dairesi:** **Vergi Hesap No:** **Muhasebecisi:**
İnceleme Dönemi:	**İnceleme Konusu:**

Sonuç:

Ek.10/B

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİLER

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

1. Kredi müşterisinin adı, soyadı, unvanı, 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 unvanı 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.

EK. 67

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	
	İkametgâh Adresi	
	Büro Adresi Telefon No	
	Faks No	
	E-posta	
İşyerinin veya Aracının	**T.C. Kimlik No**	
	Adı ve Soyadı	
	Unvanı	
	Adresi	
	Tescilli Olduğu Ünite	
İşyerinin		**. İŞYERİ Sicil No .**
	Sicil No	**A1 İş Kolu Ünite Kodu İşyeri Sıra İl İlçe**
		Kontrol Aracı
		Kodu Eski Yeni Numarası Kodu Kodu
	Telefon No	
	Faks No	**Numarası Kodu**
	E-posta	

RAPOR DİSPOZİSYONU

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 İkametgâh Adresleri,

e- İşveren ve Ortaklığının Bağlı Olduğu Vergi Dairesi ve Hesap Numaraları,

f- İşverenin Adı ve Soyadı veya Ticaret Unvanı 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 İkametgâh 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 Bordroları nda Tespit Edilen Ücret	Kuruma Bildi-rilmesi 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. maddelerinde belirtilen işyeri bildirgesi ve sigortalı işe giriş bildirgelerinin yasal süresi içinde Kuruma verilmiş olup olmadığı,
2- Kanunun 79. maddesi ve Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinin 16. 17. ve 20. 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. 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. 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. 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.

IV- 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 İLİŞİKSİZLİK BELGESİ ALINMASINA İLİŞKİN RAPOR DÜZENLEYECEK YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERE AİT FAALİYET BELGESİ

Faaliyet Belgesinin	**Tarihi**		**---- / --- / ------**
	Sayısı		**-------**
Meslek Mensubunun	**T.C. Kimlik No**	**:**	
	Adı ve Soyadı	**:**	
	Oda Sicil No	**:**	
	Büro Tescil No	**:**	
	Ruhsat No	**:**	
	Kayıt Tarihi	**:**	**--- / -- / ------**
	Unvanı	**:**	
	Çalışma Biçimi	**:**	
	Vergi Dairesi	**:**	
	Vergi Sicil No	**:**	
	Büro Adresi	**:**	
	Telefon No	**:**	
	Faks No	**:**	
	E – Posta	**:**	

Yukarıda unvanı 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 ALINMA- SINA 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	İŞYERİ SİCİL NO A1 İş Kolu Kodu / Ünite Kodu Eski / Ünite Kodu 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 GAZETEDE 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. MADDELERİNE AŞAĞIDA AYNEN YER VERİLMİŞTİR.

Döviz Kredisi Kullanımının Genel Kuralları

MADDE 14 – (1) 32 sayılı Kararın 17. 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. 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. ve 40. 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 Gazetede 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. 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. 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 bilgi-

leri 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. maddede düzenlenen döviz geliri kapsamıyla uyumunu kontrol etmekle yükümlüdür.

(4) İhracatçı firmanın bu Genelgenin 15. 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. 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. ve 39. 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 ibraz edilir.*

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 tutarlarını da 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. 70

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 nispi aidat ;

Mayıs Ayı Taksiti	:	TL
Ekim Ayı Taksiti	:	TL
TOPLAM	:	TL'dir.

..... / ..... / .....

Ad Soyadı

İmza

Banka Hesap Numaraları

İş Bankası / 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 GAZETEDE 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. VE 10. 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. 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 herhangi bir ücret alınmaz.

(4) Tehlikeli Madde Faaliyet Belgesi sahip bir işletmenin 6. 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. 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. 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. 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. maddesinin dördüncü fıkrasının (c) bendi kapsamında idari yaptırım uygulanır. Bu idari yaptırım, Tehlikeli Madde Faaliyet Belgesi alınana kadar takip eden her ay için tekrarlanır.

(9)

EK. 72

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 değer ----------TL'dir.

Bilgilerinize arz ederiz.

Yeminli Mali Müşavir — Firma Teknik Yetkilisi

İsim - Mühür ve İmz — sim - 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 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 olanlarının sadece adının ve adresinin belirtilmesi yeterlidir. Önceki kapasite raporunun düzenlenme tarihinden sonra alınan makine ve teçhizat listelenirken tüm sütunların doldurulması gerekmektedir.

Not3: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 2m), 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. 72/A

İstanbul Sanayi Odas **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 GAZETEDE YAYIMLANAN

"KAMU İHALE GENEL TEBLİĞ" İNİN 9. 10. 11. VE 45. 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. maddesinde; ihale komisyonunun verilen teklifleri 37. 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. 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.

$\frac{\sum T_n}{n}$ T_{ort1}: Geçerli tekliflerin (T_n) aritmetik ortalaması (T_{ort1} =)

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}- σ T_{ort1}+ σ

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: {Ti: (T_{ort1}- σ ≤ T_i ≤ T_{ort1}+ σ)}

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 →

K = C(C) değeri aşağıdaki eşitliklerin ilgili olanında yerine konularak (K) değeri bulunur. C <0,60 →

$K = \frac{(C^2 - 0{,}8\,C + 1{,}4)}{(C+1)}$ $0{,}60 \le C \le 1{,}00$ → $K = \frac{(3{,}2\,C - C^2 - 0{,}6)}{(C+1)}$ C> 1,00 →

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. 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 Kanunu'nun 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 Kanunu'nun 182. 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. 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. 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. 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. maddesinde belirtilen söz konusu bilgi ve belgelerin istendiği durumlarda da sınır değerin altında kalan teklif sahiplerinden ayrıca 4734 sayılı Kanunun 38. 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

ADIM: T_{ort1}’nın hesaplanması:

Geçerli 10 teklifin aritmetik ortalaması alınır. (1 no’lu teklif yaklaşık maliyetin %40’ından düşük, 12 no’lu 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

$T_{ort1} = \sqrt{\frac{\Sigma(T_n - T_{ort1})^2}{(n-1)}}$

2. ADIM: Standart sapmanın hesaplanması:

(σ =)

σ = [[(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)]$^{1/2}$

σ = 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 no'lu 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 x 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. 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

19.06.2007 tarih ve 26557 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan "HAZİNE TAŞINMAZLARININ İDARESİ HAKKINDA YÖNETMELİK" in 97.MADDESİ HÜKMÜ ile 26.04.2009 tarih ve 27211 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan "324 Sıra no'lu MİLLİ EMLAK GENEL TEBLİG" in Bedelleri Tahsili başlıklı 14. 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 Gazetede 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 on beş 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 bedelinin 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. 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. 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 lehtarı 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 Gazetede 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 yirmi beşi 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 yirmi beş 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. maddesi gereğince belirlenen oranda gecikme zammı uygulanacaktır.”

15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 3213 sayılı

MADEN KANUNU'nun 14. Madde Hükmü aşağıya alınmıştır.

Devlet Hakkı

Madde 14- Devlet hakkı, ocaktan çıkarılan madenin ocak başındaki fiyatından alınır.

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.

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.

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.

Ruhsat sahibi tarafından beyan edilen ocak başı satış fiyatı Genel Müdürlük tarafından denet-

lenir ve eksik beyanlar tamamlattırılır. İşletme izni olan maden ruhsatlarından her yıl en az ruhsat bedeli kadar Devlet hakkı alınır. Ancak, kaynak tuzlaları, lületaşı ve oltu taşı için düzenlenen ruhsatlardan alınacak Devlet hakkında bu şart aranmaz.

IV. Grup (c) bendi madenlerin yurt içinde entegre tesislerde kullanılarak metal hale getirilmesi halinde ödenmesi gereken Devlet hakkının %75'i alınmaz.

Yeraltı işletme yöntemi ile üretim yapılması durumunda ödenmesi gereken Devlet hakkının %50'si alınmaz.

Altın, gümüş ve platin madenleri bu madde ile getirilen herhangi bir özel indirimden istifade edemez. 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. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen teşviklerden yararlanamaz.

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.

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.

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.

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.

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. Kamu kurum ve kuruluşlarına ait olmayıp, bu maddenin altıncı veya yedinci fıkrası kapsamında belirtilen özel indirimlerden veya 9. 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 yeminli 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.

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. 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.

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. maddesine göre hesaplanacak gecikme zammı oranında faiz uygulanır.

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. 76

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

	Adı Soyadı:
İncelemeyi Yapan	**Bağlı Olduğu Oda:**
Yeminli Mali Müşavirin	**Büro Adresi:**
	Telefon Numarası:
	Günü:
Dayanak Sözleşmesinin	
	Sayısı:
	Adı:
	İsi;
	Adresi:
Mükellefin	**Vergi Dairesi:**
	Hesap No.su:
	Telefon Numarası:
	İncelemenin Dönemi:

SONUÇ:

(*) Sermaye Avansı Tespiti, Geçmiş Yıl Kârının Sermayeye Eklenmesi gibi rapor adı belirtilir.

RAPOR DİSPOZİSYONU

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 verilecek**tir.**

- 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. 77

İSTANBUL KALKINMA AJANSI TARAFINDAN

<Programın adı> MALİ DESTEK PROGRAMI

……..

BAŞLIKLI PROJEYE İLİŞKİN **DESTEK SÖZLEŞMESİNİN HARCAMA TEYİDİNE YÖNELİK SOMUT BULGULAR RAPORU**

RAPOR NO:

RAPOR TARİHİ:

RAPOR DÖNEMİ:

(Yeminli Mali Müşavire ait antetli kâğıda 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 Müşavir

Adı ve Soyadı

İmza-Mühür

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 arafından 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 Yararlanıcısının Destek Sözleşmesine, özellikle Genel Koşullar Madde 16'da yer alan muhasebe ve kayıt tutma kurallarına uyduğunun teyidi,

• Mali Rapordaki bilgilerin Destek Yararlanıcısının 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 Rapordaki harcama başlıklarının analitik bir değerlendirmesi yapılır ve aşağıdaki teyit işlemleri gerçekleştirilir:

• Mali Rapordaki 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 kâr 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 Yararlanıcısının 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 öngörülmüş- tür.	☐	☐	
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 Sözleş-mesi Bütçesi (TL)	Değişiklik Bütçesi (TL)	Mali Raporda Beyan Edilen Harcamalar	Uygun Bulunma-yan Harca-camalar	Onaylanan Uygun Har-camalar
	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 Maliyetle- ri (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 Geliri
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 hazırlan-

mış 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 herhangi 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), denetçilerin tabi oldukları etik kurallarına ve bağımsızlık ilkesine uyumlu olarak yerine getirecektir.

1.1 Destek Sözleşmesinin kayıt ve şartları

Denetçi, sağlanan desteklerin Özel Koşullar Madde 1.2 gereğince Destek Sözleşmesi koşul ve hükümlerine uygun olarak harcandığını teyit eder.

1.2 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 2025/1 SAYILI TEBLİĞ

(21.06.2025 tarih ve 32933 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.)

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 2025/1 sayılı Tebliğin 26 ncı maddesi ile tebliğ ekindeki (Ek - 4, Ek - 5 ve Ek - 8) aynen aşağıya alınmıştır. Tamamlama Vizesi

MADDE 26 –

(1) Kullanıcı tarafından, öngörülen süre veya ek süre bitimini müteakip üç ay içinde, yatırımın tamamlama vizesinin yapılması için E-TUYS uygulamasında yer alan tanımlı alanların doldurulması ve Ek-4'te belirtilen bilgi ve belgelerin E-TUYS üzerinden elektronik ortama yüklenmesi suretiyle Bakanlığa müracaat edilir.

(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 kalkınma ajansları, Bakanlık il müdürlükleri veya Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB) il müdürlüklerinin görevlendirilmesi halinde; tamamlama ekspertizi, görevlendirilen mercinin kadrolu iki personeli gerçekleştirilir ve Ek-6'da yer alan yatırım tamamlama ekspertiz raporu hazırlanarak bir ay içinde Genel Müdürlüğe gönderilir. Genel Müdürlükçe sonuçlandırılan tamamlama vizesi işlemleri ile ilgili olarak yatırımcıya ve ekspertiz işlemi yapan merci bilgi verilir.

(3) Ekspertiz işlemi için görevlendirilen personele Kararda belirtilen ücret dışında kamu kaynaklarından ya da yatırımcı tarafından herhangi bir ödeme yapılmaz.

(4) Mücbir sebep ve fevkalade hâl 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) Bina-inşaat harcamaları için ilgili belediyeden temin edilecek yapı ruhsatı ve/veya yapı kullanım izin belgesi örneğinin,

d) Mücbir sebep ve fevkalade hâl durumunu tevsik eden ilgili resmi kurumlardan alınacak yazının,

Genel Müdürlüğe ibraz edilmesini müteakip sonuçlandırılabilir. Kararın 5 inci maddesinin on birinci ve onikinci fıkralarının yürürlük tarihi itibarıyla (a), (b) ve (c) bentlerinde belirtilen belgeler aranmaz.

(5) Elektrik enerjisi üretimi yönelik yatırımların tamamlanma vizesi, firmanın teşvik belgesine konu yatırıma ilişkin ilgili kurum tarafından düzenlenen geçici kabul belgesinin tasdikli sureti ile yatırım teşvik belgesi ile ilgili şartların sağlandığına ilişkin EK- 8'de yer alan rapora istinaden yapılabilir.

Tebliğ Eki : 4

YATIRIM TAMAMLAMA VİZESİ İÇİN İSTENECEK BELGELER

1. 31.05.2006 tarihli 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarca Türkiye genelinde Sosyal Güvenlik Kurumu muaccel olmuş prim ve idari para cezası borçlarının bulunmadığına veya tecil ve taksitlendirildiğine ya da yapılandırıldığına ve yapılandırmanın bozulmadığına dair yazı aslı veya Sosyal Güvenlik Kurumunun elektronik bilgi iletişim ortamından alınacak barkotlu çıktı (Kamu kurum ve kuruluşlarında bu belge aranmaz).

2. Varsa teşvik belgesindeki **özel şartların** yerine getirildiğine ilişkin bilgi ve belgeler.

3. Teşvik belgesi kapsamı yatırımla ilgili varsa kur farkı ve faiz giderlerine ilişkin Yeminli Mali Müşavir onaylı liste ya da rapor.

4. **İmalat** yatırımları için kapasite raporu.

5. Bina ve inşaat harcaması içeren teşvik belgeleri için yapı kullanım izni.

6. Kapsamı Genel Müdürlükçe belirlenecek yatırımlar için işyeri açma ve **çalışma** ruhsatı.

7. Genel Müdürlükçe yatırım konusuna göre talep edilecek bilgi ve belgeler.

8. Elektrik enerjisi **üretimine** yönelik yatırımlar hariç bütün yatırım konularında geçerli olmak ve daha **önceki** Bakanlar Kurulu kararına istinaden düzenlenen teşvik belgelerine de uygulanmak **üzere** Genel Müdürlükçe belirlenecek hallerde EK.5'te yer alan formata uygun hazırlanmış

Tebliğ Eki : 5

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:

Yatırım Yeri Adresi:

Yatırım Başlama-Bitiş Tarihi (ek süre dahil):

3. İSTİHDAM İLE İLGİLİ BİLGİLER

Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) Sicil No: (Yatırım ile 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:		**I. Öz Kaynaklar:**	
II. Bina – İnşaat:		**II. Yabancı Kaynaklar:**	
III. Makin eve Teçhizat:		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 veya Kâr Payı			
c. Diğer (Etüd - Proje, İtalat ve Gümrükleme, Nakliye, Montaj, Sigorta, Maddi olmayan duran varlık Harcamalar):			
V. Toplam:		**III. Toplam:**	

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRMELER:

Yatırıma başlama ve bitiş tarihleri arasında yapılan yatırım 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 itibarıyla firma aktiflerinde kayıtlı olduğu,

-Yerli kullanılmış makine ve teçhizatın temin edilmediği,

-Yatırım teşvik belgesi kapsamı harcamalar için diğer kamu kurum ve kuruluşlarının desteklerinden yararlanılmadığı (Diğer kamu kurum ve kuruluşlarının sadece sübvansiyonlu kredi desteğinden yararlanılmış ise kredi tutarı ve kullanılan kuruluş yazılır.

- Teşvik belgesinde kayıtlı özel şartların yerine getirildiği,

Tespit edilmiştir.

Ekler:

1) Yeminli Mali Müşavir tarafından imzalanmış ve mühürlü, E-TUYS üzerinden dökümü alınmış gerçekleşen harcama listesi kayıtlı olduğu odadan temin edilen geçerlik süresi devam eden faaliyet beldesi aslı.

2) Yeminli Mali Müşavirin kayıtlı olduğu odadan temin edilen faaliyet belgesi.

Tebliğ Eki : 8

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:

SGK Sicil No: Sigorta primi işveren hissesi desteği azami prim tutarı: -------- TL.

İrtibat bilgileri / Telefon, e-Posta adresi:

2. YATIRIM TEŞVİK BELGESİ İLE İLGİLİ **BİLGİLER:**

Teşvik Belgesinin Tarih ve Sayısı:

Yatırım 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, İtalat ve Gümrükleme, Nakliye, Montaj, Sigorta, Maddi olmayan duran varlık Harcamalar):			
V. Toplam:		**III. Toplam:**	

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRMELER:

Yatırıma başlama ve bitiş tarihleri arasında yapılan yatırım harcamalarına ilişkin defter kayıtlarının incelenmesi neticesinde; Belge kapsamında yapılan harcamaların yasal defter kayıtları ve E-TUYS kayıtları ile uyumlu olduğu ve temin edilen sabit kıymetlerin rapor tarihi itibariyle firma aktifinde olduğu ve teşvik belgesinin özel şartlarında tarih ve numarası belirtilen projeye ait onaylı Geçici Kabul Tutanağına göre yatırım teşvik belgesinde kayıtlı şart ve karakteristiklere uygun olarak gerçekleştirildiği tespit edilmiştir.

Yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan harcamalar Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2025/1)'in 10 uncu maddesinin birinci/ikinci fıkralarına uygun olarak gerçekleştirilmiştir.

Yatırım kapsamında firmanın ilave istihdam talebi bulunmamaktadır. *(veya)* Yatırım teşvik belgesinde ilave istihdam talebi bulunması sebebiyle GES/RES yatırımı için münhasıran SGK işyeri numarası alındığı teyit edilmiştir.

Yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırım kredisi kullanılmamıştır. *(veya)* Yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleşen yatırım tutarını aşmayacak şekilde yatırım kredisi kullanıldığı tespit edilmiş olup, (varsa) yatırım dönemi içinde oluşan maliyetlere intikal eden kur farkı ve faiz gideri, yatırımcı firma kayıtları esas alınarak detayları ile incelenmiş ve rapor ekinde sunulmuştur.

------/----/20….

Sicil No. /Kütük No

Ekler: 1) Teşvik belgesinin özel şartlarında belirtilen proje numarasına ait ilgili kurum tarafından düzenlenen Geçici Kabul Belgesinin tasdikli sureti.

2) Yeminli Mali Müşavirin kayıtlı olduğu odadan temin edilen geçerlik süresi devam eden faaliyet beldesi aslı.

3) Tamamlama vizesi müracaat tarihi itibarıyla 31.05.2006 tarihli 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarca Türkiye genelinde Sosyal Güvenlik Kurumu muaccel olmuş prim ve idari para cezası borçlarının bulunmadığı; veya tecil ve/veya taksitlendirildiği ya da yapılandırıldığı ve yapılandırmanın bozulmadığı, Sosyal Güvenlik Kurumunun ilgili birimlerinden alınan yazı veya Kurumun elektronik bilgi iletişim ortamından Bakanlığa verilmek üzere alınan barkotlu çıktısı.

4) Vergi Levhası.

E – DEFTER UYGULAMA KLAVUZU V 1.6

Bahsi geçen kılavuzun 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. 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. 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 Resmî Gazetede 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 Yüksek öğretim 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 Yüksek öğretim 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. maddesi uyarınca, eğitim-öğretime başlanmasına izin verildiği halde, özellikle Yönetmeliğin 10. 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. 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 Millî Eğitim Bakanlığına bildirilir.

Faaliyetten alıkonan yükseköğretim kurumunun öğrencileri bu Yönetmeliğin 9. 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 hiçbir suretle vakıf mamelekine veya hesaplarına intikal edemez.

Mali kolaylıklar

Madde 28 — Vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumları 2547 sayılı Kanun'un 56. 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 muvafakatleri alınmak suretiyle kamu tüzel kişilerine 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 yüksek öğretim kurumunun müracaatı, Yükseköğretim Kurulunun görüşü ve Millî 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 üniversi-

telerden 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 yerleştirilen 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 yüksek öğretim 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, Millî 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 Gazetede yayımlanan Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği, 30/4/1991 tarihli ve 20857 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Vakıflarca Kurulacak veya Kurulmuş Yükseköğretim Kurumlarına Üniversite Adı Verilmesi Esaslarına İlişkin Yönetmelik ile 22/5/2002 tarihli ve 24762 sayılı Resmî Gazetede 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 Kanunu’nun Mali Kolaylıkları düzenleyen 56. maddesi aynen aşağıya alınmıştır.

2547 SAYILI YÜKSEKÖĞRETİM KANUNU

(06.11.1981 Tarih ve 17506 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.)

"Mali Kolaylıklar:

Madde 56 – *İşlem ve usuller:*

a) Yükseköğretim üst *kuruluşları, yükseköğretim kurumları ve bunlara bağlı kuruluşlara yapılacak her türlü bağış ve vasiyetler, vergi, resim, damga Resmî ve harçlardan muaftır. Bağış ve vasiyetlerin kullanılmasında, bağış ve vasiyet yapanların koydukları ve kanunlara göre geçerli sayılan kayıtlara ve şartlara uyulur.*

b) Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanırlar.

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) Bir milyon liraya kadar (bir milyon 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; bir milyon 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 Muhasebeci Umumiye Kanunu'nun 135. 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. 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 Resmî Gazetede 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. 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. 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 Resmî Gazetede yayımlanan 2017/9962 sayılı "İhracatçılara Hususi Damgalı Pasaport Verilmesine İlişkin Esaslar Hakkında Karar"a istinaden hususi damgalı pasaport uygulamasından faydalanmak istiyoruz.

İlişikte verdiğimiz bilgilerin doğru olduğunu, yanlı$ bilgi ve belge vermemiz durumunda tüm haklarımızdan vazgeçeceğimizi ve cezai müeyyideleri kabul ettiğimizi, bu bilgilerde meydana gelecek değişiklikleri en geç 15 (on beş) işgünü 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/T.C. Kimlik no, Bağlı olduğu Oda sicil no, Ticaret Sicil/Mersis no, ikamet/Merkez adresleri, ortaklık oranı ve tutarı, her bir ortağın T.C. Kimlik no ve İkamet adresi, hakkında bilgi).

2- Hizmet İhracatçısının Yönetim Kurulu hakkında bilgi (Yönetim Kurulu üyelerinin adı soyadı, görev unvanı, ortak olup olmadığı, T.C. 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, T.C. 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. 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 edilmediği, 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

FOTOĞRAF (Mutlaka Dolacak) (Mühür)

Düzenlenme Tarihi:

Fotoğraf, talep formunu onaylayan Bölge Müdürlüğü tarafından mühürlenecektir.

NÜFUS CÜZDANI/TÜRKİYE CUMHURİYETİ KİMLİK KARTI BİLGİLERİ

FİRMA VE FİRMA YETKİLİSİNE AİT DİĞER BİLGİLER

Firmanın ... Yılında Hususi Damgalı Pasaport Alabilecek	**1 2 3 4 5**	**(Bölge Müdürlüğünce**
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 Biyometrik 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 Şube 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.

07.05.2025 tarih ve 32893 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan "TÜRK AKREDİTASYON KURUMUNCA UYGULANACAK AKREDİTASYON KULLA NIM ÜCRETİ/PAYINA DAİR (2025/1) SAYILI TEBLİĞ'E aynen aşağıda yer verilmiştir.

Amaç ve kapsam:

MADDE 1 – (1) Bu Tebliğin amacı, Türk Akreditasyon Kurumu tarafından akredite edilen kuruluşların 2025 yılı için ödeyecekleri akreditasyon kullanım ücreti veya paylarını belirlemek ve bunların ödenmesine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

Dayanak:

MADDE 2 – (1) Bu Tebliğ, 4 sayılı Bakanlılara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 638. 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, 2025 yılı içinde elde ettikleri brüt gelirlerden (akredite kuruluşların devlete ödediği vergi ve kesinti dâhil) 4. 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, 2025 yılında akreditasyon kapsamında elde ettikleri brüt gelirlerini hesaplayıp, usul ve esasları Türk Akreditasyon Kurumu tarafından yıl sonunda, www.turkak.org.tr adresinde veya TÜRKAK kurumsal hizmet portalında yayınlanan duyuruya uygun şekilde, 2026 yılı mart ayı sonuna kadar Türk Akreditasyon Kurumuna bildirir.

(3) Yurt içinde faaliyet gösteren kuruluşların söz konusu bildirimlerini ispat eden mali belgeleri 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre serbest muhasebeci mali müşavirler veya yeminli mali müşavirler ya da 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 61. maddesinde sayılan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetlerini yürüten muhasebe yetkilisi tarafından imzalanıp onaylanır. İmzalı onaylı örnekler TÜRKAK kurumsal hizmet portalına yüklenir ve ihtiyaç duyulması halinde TÜRKAK 'a gönderilmek üzere saklanır.

Akreditasyon kullanım ücreti/payı hesaplanması ve ödenmesi: MADDE 4 – (1) Yurt içinde faaliyet gösteren akredite kuruluşlardan;

a) Akredite oldukları kapsamlarda yürüttükleri faaliyetler dolayısıyla 2025 yılında elde ettikleri brüt gelirleri toplamı bir milyon beş yüz bin (1.500.000) 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 2025 yılı içinde elde ettikleri brüt gelirlerinin toplamı bir milyon beş yüz bin (1.500.000) Türk Lirasının üzerinde olanlar, brüt gelirlerinin toplamı üzerinden yüzde biri (%1) oranında hesaplanacak ücreti/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 Resmî Gazetede 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 Gazetede 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. maddesi kapsamında yapılan bildirimde yer alan belge numarası ve belge tarihi yükümlü tarafından beyannamenin 44 no'lu 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 Do- mates Miktarı (Kg) :	

4-FİRMANIN DOMATES SALÇASI ÜRETİM KAPASİTESİNE İLİŞKİN BİLGİ- LER	
-Domates Salçası Üretim Kapasitesi (Ton):	

5-FİRMANIN DOMATES SALÇASI FİİLİ ÜRETİMİNE İLİŞİKİN BİLGİLER	
Domates Salçası Fiili Üretimi	
-2016 Yılı Füili 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 Firmalar Unvanı/ Adı ve Soyadı												Sayfa Numarası:	
I. Faturaya İlişkin Bilgiler						*II. Alım-Satım Beyannamesine (Borsa Tescil Belgesine 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 Soyadı	Alıcının Uvanı/ Adı ve Sovadı	*Miktar (Kg)*	Faturanı Tescil Edildiği Borsa Adı	Tescil Tarihi	Tecil Numarası	Satıcının Unvanı/ Adı ve Soyadı	Alıcının Unvanı/ Adı ve Sovadı	Miktar (Kğ)		
	……..Sayfadan Devreden Yekün:					….. Sayfadan Devreden Yekün:						……Sayfadan Devreden Yekün	
1													
2													
3													
4													
5													
6													
7													
8													
9													
10													
11													
12													
13													
14													
15													
16													
17													
18													
19													
20													
	….. Numaralı Sahife Toplamı: Bir Sonraki Sayfaya Devreden Yekun:					….. I\umaralı Sahife Toplamı: Bir Sonraki Sayfaya Devreden Yekfin:						Bir Sonraki Sayfaya Devreden Yekün:	

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 halükârda 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 bilgi-

ler 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. 84

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. maddesi gereği 18.11.2005 tarih ve 25997 sayılı Resmî Gazetede 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 Malı Müşavir

Adı ve Soyadı

İmza-Mühür

YÖNETMELİK

(18.11.2005 tarih ve 25997 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.)

(04.11.2012 tarih ve 28457 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 2012/3834 sayılı ve 24.06.2018 tarih ve 30458 sayılı Resmî Gazetede 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. 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. Devlet destekleri dışındaki uygulamalar için sadece çalışan sayıları dikkate alınabilir.

Dayanak:

Madde 3 –Bu Yönetmelik 3/6/2011 tarihli ve 635 sayılı Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 28. maddesine dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar:

Madde 4 -Bu Yönetmeliğin uygulanmasında;

a) İşletme: Yasal statüsü ne olursa olsun, bir veya birden çok gerçek veya tüzel kişiye ait olup bir ekonomik faaliyette bulunan birimleri veya girişimleri,

b) Küçük ve orta büyüklükte işletme (KOBİ): İki yüz elli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri yüz yirmi beş 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
ifade eder.

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Sınıflandırılması:

Madde 5- 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 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 yirmi beş milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler.

c) Orta büyüklükteki işletme: İki yüz elli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri yüz yirmi beş 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.

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 kabuledilir.

Ortak İşletme:

Madde 9 -Bir işletmenin tek başına veya bağlı işletmeleriyle birlikte hâkim etki yaratmayacak şekilde, başka bir işletmenin oy hakları veya sermayesinin yüzde yirmi beş ve fazlasına ve yüzde ellisi ve daha azına sahip olması yahut kendisinin oy hakları veya sermayesinin yüzde yirmi beş ve fazlasına ve yüzde ellisi ve daha azına başka bir işletmenin hâkim etki yaratmayacak şekilde sahip olması durumunda bunlar ortak işletme sayılır. Sermaye ve oy hakları payından yüksek olan esas alınır.

Birinci fıkrada belirtilen yüzde yirmi beş oranı;

a) Üniversiteler, üniversitelerin kurduğu vakıflar ve kâr amacı gütmeyen araştırma merkezleri,

b) Bölgesel kalkınma fonları da dahil kurumsal yatırımcılar,

c) c) Yıllık bütçesi yirmi beş 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 yirmi beş oranını aşsa bile bağlı işletme ilişkisine bakılmaksızın
bağımsız işletme sayılır.

Bağlı İşletme:

Madde 10- 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 hâkim, diğeri ise bağlı işletmedir. Bu Yönetmelik kapsamında, hâkim işletmeye bağlı işletmeye ilişkin hükümler uygulanır.

9. maddenin ikinci fıkrasında sayılan yatırımcıların; hissedarlık hakları saklı kalmak kaydıyla, söz konusu şirketlerin yönetiminde doğrudan veya dolaylı olarak yer almaması halinde, hiçbir hâkim 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.

Kamu Kontrolündeki İşletmeler:

Madde 11- Bir işletmenin, sermayesinin veya oy haklarının yüzde yirmi beş veya fazlasına doğrudan veya dolaylı olarak müştereken veya tek başına, 9. 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. 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 yazılı olarak yapılabileceği gibi elektronik ortamda da yapılabilir.

Çalışan Sayısı, Mali Durum ve Referans Dönemi İçin Kullanılan Veriler:

Madde 13- 5. 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 işlemler ile bilanço esasına göre defter tutmayan işletmelerde sadece çalışan sayısı dikkate alınır. 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 bölümlerinde 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 dikkate 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. İkinci fıkrada belirtilen verilere, ilgili işletmenin 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.

İlgili işletmenin bağlı işletmelerinin verilerinin tamamı, bu verilerin daha önce konsolidasyon yoluyla hesaplara dahil edilmediği durumlarda ikinci fıkrada atıf yapılan veriye eklenir.

Bu madde kapsamında hesaplamalar yapılırken, başvuran işletmelerin bağlı veya ortak işletmelerinin başka işletmelerle sahip olduğu bağlılık veya ortaklık ilişkileri dikkate alınmaz.

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- 10/11/2005 tarihli ve 5429 sayılı Türkiye İstatistik Kanunu'nun 3. maddesinde yer alan Resmî 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- Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, bu Yönetmeliğin uygulanmasına ilişkin esasları belirlemeye ve tebliğ çıkarmaya yetkilidir.

Hazine Destekli Kefaletler:

Geçici Madde 1- 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 aktarılacak- tır.)			
2. Tüm işletme ortaklarının varsa oransal olarak hesaplanmış ve toplanmış verileri (2) (Ek 2.1' de yer alan Tablo A'nın top- lam 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 satırın- daki 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 satı- rına (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.)

Ek. 2.2

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)'yi doldurarak, 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. *maddesinin üçüncü fıkrasında belirtilenden daha düşük bir oranda dahil edilmişse, bu maddeye göre belirlenen yüzde oranı uygulanmalıdır.*

08.03.2017 tarih ve 30001 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 6824 sayılı Kanunun 9. maddesiyle 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununa eklenen Ek 6. 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. 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. 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. 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. ve 82. 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. 82. 86. 88. 89. 90. 91. 93. ve 100. 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 hakedişlerin 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 on beşine 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 on beş 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. 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. 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 hak ettiği Esnaf Ahilik Sandığı ödeneği süresini doldurucaya 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. 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. 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 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. 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. 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.”

Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)'ca 30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 49 Sıra no'lu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği ile gelir vergisi mükelleflerince yararlanılan ve aşağıda yer verilen İstisna ve İndirimlerin Yeminli Mali Müşavirler tarafından tasdik raporuna bağlanması zorunluluğu getirilmiştir.

1. Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna *(KVK'nun 5/B Maddesi*),

2. Yatırım İndirimi İstisnası *(GVK'nun Geçici 61. Maddesi Kapsamında Tevkifata Tabi Olmayanlar.),*

3. Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin "Beyan Edilecek Gelirden İndirim" Başlıklı Bölümde Yer Alan **"Diğer İndirimler" ile "**İstisna Edilen Kazançlara İlişkin Bildirim**" Başlıklı Bölümde Yer Alan "Diğer İstisnalar"** *(GVK ile Diğer Kanunlar Gereğinde yapılan İstisna ve İndirimler.)*

4. İndirimli Gelir Vergisi Uygulaması *(KVK'nun 32/A Maddesi.),*

5. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Sağlanan Kazanç İstisnası *(4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun)*

6. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazanç İstisnası *(3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Geç. Mad.3),*

7. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazanç İstisnası *(4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Geç. Mad.4),*

8. Yurtdışında Verilen Yazılım, Mühendislik, Eğitim ve Sağlık Hizmetleri Kazanç İndirimi *(GVK'nun 89/13. Maddesi.)*

9. Ar-Ge ve Tasarım İndirimi *(5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkına Kanun),*

Yukarıda yer verilen ve yıllık gelir vergisi beyannamesi veren mükelleflerce yararlanılacak

istisna ve indirimlerin, aşağıda belirtilen tutarlarının geçmesi halinde yararlanılan istisna ve indirimlerin tamamını kapsayacak biçimde yeminli mali müşavir tarafında tasdik raporu bağlanması ve söz konusu istisna tasdik raporunun yıllık gelir vergisi ile birlikte veya bu beyannamenin verilme süresinin bitiminden itibaren iki ay içinde dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilmesi gerekmektedir.

Tasdik Raporu aranan İstisna ve İndirim tutarları

a) Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin "Beyan Edilecek Gelirden İndirim" başlıklı bölümünde yer alan "Diğer İndirimler" satırı ile "İstisna Edilen Kazançlara İlişkin Bildirim" başlıklı bölümünde yer alan "Diğer İstisnalar" satırında yazılı tutarlar dışında; yıllık gelir vergisi beyannamesinde müstakil satırı bulunan ve yukarıda (1), (2), (5), (6), (7), (8) ve (9)'uncu satırlarda belirtilen her birisinin 500.000 Türk Lirasını aşan istisna ve indirimler,

b) Yukarıda (a) da belirtilen her bir istisna ve indirimin, 500.000 Türk Lirasını sınırı aşmaması ancak birden fazla istisna ve indirim toplamı 1.000.000 Türk Lirasını aşması halinde bütün istisna ve indirimler,

c) Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin gerek "Beyan Edilecek Gelirden İndirim" başlıklı bölümünde yer alan "Diğer İndirimler" satırına, gerekse "**İstisna Edilen Kazançlara İlişkin Bildirim**" başlıklı bölümünde yer alan "Diğer İstisnalar" satırında yazılı tutarın 1.000.000 Türk Lirasını aşması ya da bu iki satırda yazılı tutarların toplamının 1.000.000 Türk Lirasını aşması halinde istisna ve indirimlerin tamamı,

ç**)** Yukarıda (a) ve (c) ayrımlarında belirtilen satırlara yazılı tutarların toplamının 1.000.000 Türk Lirasını aşması halinde istisna ve indirimlerin tamamı,

d) Yukarıda 4. satırda belirtilen ve Kurumlar Vergisi Kanununu 32/A maddesi kapsamında ki indirimli gelir vergisi uygulamasında herhangi bir tutar sınırlaması olmaksızın vergi indirimin tutarının,

ilgili mevzuat hükümlerine uygun olduğunun yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen tasdik raporu ile tevsik edilmesi zorunludur.

İstisna ve indirimler için belirtilen tutarlar Hazine ve Maliye Bakanlığınca farklı bir tutar belirlenmediği süreç, yukarıda yazılı tutarlar takip eden yıl için yeniden değerleme oranının yarısı oranında artırılmak suretiyle hesaplanacaktır. Bu hesaplama sırasında 10.000 Türk Lirasını aşmayan kısımlar dikkate alınmayacaktır.

Yukarıda belirtilen istisna ve indirimler için belirtilen tutarları aşmamasına rağmen dileyen mükellefler bu indirim ve istisnaları 49 sıra numaralı tebliğ açıklamaları doğrultusunda tasdik raporuna bağlatabilirler.

Son olarak belirtelim ki, tam tasdik yaptıran gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı istisna, indirim ve uygulamalara tam tasdik raporunda açılan bir bölümde belirtilerek, 49 sıra numaralı tebliği ekindeki rapor dispozisyonunda yer verilen hususların belirtilmesi koşulu ile ayrıca istisna, indirim ve uygulama raporu aranmayacaktır.

Gelir Vergisi İstisna, İndirim ve Uygulama Tasdik Raporlarında Bulunmasa Gereken Asgari Bilgiler Aşağıda Belirtilmiştir.

1. Yeminli mali müşavirlerce düzenlenecek gelir vergisi istisna, indirim ve uygulama tasdik raporlarının, mükelleflerin ilgili dönem beyannamesine ilişkin bilgileri de içermesi kaydıyla aşağıdaki hususları ihtiva etmesi gerekir:

a) Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler; defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin ilgili mevzuat hükümlerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği ve gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı.

b) İstisna, indirim ve uygulamalara ilişkin mevzuat ile mükelleflerin bu hususlardan yararlanacak şartları sağlayıp sağlamadığı ve ana sözleşmesindeki buna ilişkin bilgiler ile söz konusu indirim ve istisnalara yönelik hesaplamaların doğru beyan edilip edilmediği.

c) İstisna, indirim ve uygulamalara konu olan hasılat veya kazançların ilgili mevzuatın öngördüğü biçimde ve sürede elde edilip edilmediği.

ç) Söz konusu harcama, maliyet, hasılat ve kazançların gerçek tutarlarının ilgili mevzuatın öngördüğü biçimde belgelendirilip belgelendirilmediği, doğru olarak tespit edilip edilmediği, gerektiği hallerde istisna, indirim ve uygulamalardan yararlanacaklara verilecek payların dikkate alınıp alınmadığı.

d) 193 sayılı Kanun, gelir vergisi genel tebliğleri ve ilgili diğer mevzuat hükümlerine uyulup uyulmadığı.

2. Yukarıda birinci ayrımda ka yapılan tespitler, konuları itibarıyla raporlarda ayrı ayrı yer alır. Tasdik raporlarında ayrı başlıklar halinde istisna, indirim ve uygulamalar itibarıyla mükelleflerin yararlanacağı vergi dışı bırakılan tutarların hesaplanma şekline açık bir biçimde yer verilir.

3. Gelir vergisi istisna, indirim ve uygulama tasdik raporları, Ek-1'i oluşturan rapor kapağı ve Ek-2'yi oluşturan rapor dispozisyonunda yer alan hususlara uygun olarak hazırlanır. Rapor içeriği itibarıyla rapor dispozisyonunda yer alan hususlar ayrı ayrı belirtilir. Bu Tebliğde (rapor dispozisyonu dâhil) sözü edilen konular, mükellefin kayıt ve belge tarih ile numaraları da belirtilmek suretiyle açıklanır. Gerekli tespitler ve inceleme kanıtları raporun eklerini oluşturur.

4. Gelir vergisi istisna, indirim ve uygulama tasdik raporlarının "Sonuç" bölümünde, bu Tebliğde belirtilen konuların incelenip incelenmediği, fiili durum ile muhasebe kayıtlarının uygun olup olmadığı, istisna, indirim ve uygulama yoluyla vergi dışı tutulan işlemlerin ilgili mevzuata uygun olup olmadığı hususlarına yer verilerek istisna, indirim ve uygulama hükümlerinden yararlandırılacak tutarlar konuları itibarıyla ayrı ayrı belirtilir.

5. Yeminli mali müşavirler, birinci, ikinci, üçüncü ve dördüncü fıkralarda belirtilen hususlarla ilgili olarak yapacakları incelemelerde, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin kanıt toplama ve denetim teknikleri ile ilgili hükümlerine uymakla yükümlüdür.

EK. 87

Rapor Sayısı: YMM ..../..../.... **Tarih: --/--/----**
Rapor Ekleri: .....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK GELİR VERGİSİ
SINAYİ MÜLKİYET HAKLARI İSTİSNASI
TASDİK RAPORU

1. İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin;

Adı – Soyadı	:
Bağlı Olduğu Oda	:
Oda Sicil Numarası	:
Mühür Numarası	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası:	
Adresi	:
Telefon Numarası	:
Faks Numarası	:
E-Posta Adresi	:

2. Dayanak Sözleşmenin;

Tarih/Sayısı	:

3. Mükellefin:

Adı ve Soyadı/Unvanı	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası	:
Faaliyet Konusu	:
Adresi	:
Telefon Numarası	:
Faks Numarası	:

İnceleme Dönemi:

Yararlanılması Tasdik Edilen Toplam İstisna, İndirim ve/veya Uygulama Tutarı	

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde <u>en az</u> aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı soyadı/unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,
- Mükellefin iştigal konusu,
- Varsa yatırım teşvik belgesi, sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu,
- Kanuni merkez, şubeler ve istihdam edilen personel sayısı hakkında bilgiler,
- Sermaye, ortaklar ve yönetim kurulu hakkında bilgiler
- Mevcut en son tarihli bilânço ve gelir tablosu,
- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı alıp almadıkları,
- Gerekli görülen diğer hususlar.

II. USUL İNCELEMELERİ:

Bu bölümde <u>en az</u> aşağıdaki bilgilere yer verilecektir.

- Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler,
- Defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin usulüne uygun olup olmadığı, gerçeği yansıtıp yansıtmadığı,
- Defter kayıtlarının ve belgelerin kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,
- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,
- Yapılan denetime ilişkin bilgiler,
- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMELERİ:

A. Bu bölümde <u>en az</u> aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

<u>Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna (KVK. Madde 5/B):</u>

a) İstisna şartlarının sağlanmasına ilişkin tespitler

- İstisna kazanca ilişkin mevzuat,
- Mükellefin mevzuatta belirtilen nitelikleri taşıyıp taşımadığı, patent veya faydalı model belgesi üzerinde tekel niteliğinde özel bir ruhsata sahip olunup olunmadığı,
-Mükellefin, buluşlara ilişkin araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin Türkiye'de gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği,

- İncelemeli sistemle patent veya olumlu araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınıp alınmadığı,
- Buluşun üretim sürecinde kullanılması halinde gayri maddi hakka isabet eden kısmın teknik olarak ayrıştırılması,
- İstisnanın bir kazanç istisnası olması sebebiyle istisna faaliyetler ile istisna kapsamında olmayan faaliyetlere isabet eden giderlerin dağıtımı,
- Patent veya faydalı model süresinin aşılıp aşılmadığının tespiti,
- Kazancın serbest meslek kazancı veya gayrimenkul sermaye iradi kapsamında elde edilmesi halinde 5 yıllık sürenin tespiti,
- İlgili mevzuat uyarınca yer verilmesi gereken ve gerekli görülen diğer hususlar.

b) İstisna tutarının hesaplanması

Yukarıdaki açıklamalar ve gerekli diğer hususlar dikkate alınarak düzenlenecek tablolarda hesaplanan istisna tutarı ayrıntılı olarak gösterilecektir.

B. İstisnanı hesap dönemi gelir vergisine etkisi

Bu bölümde, yukarıda yapılan açıklama ve hesaplamaların gelir vergisi matrahını ve gelir vergisini ne şekilde etkilediği, gelir vergisi hesaplama tablosu ile gösterilecektir.

C. İstisna, neticesinde gelecek dönem vergi beyanlarını etkileyecek hususlar

Gelecek dönemlere devreden tutarlar veya haklar var ise bu bölümde yer verilecektir.

Ç. Diğer Hususlar

Bu bölümde, varsa yeminli mali müşavir tarafından raporda değerlendirilmesi uygun görülen diğer hususlara yer verilecektir.

IV. SONUÇ

Yeminli mali müşavir, mükellefin ilgili dönem hesaplarının istisna yönünden incelenmesi neticesinde, fiili durumun, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırdığını belirterek, beyan edilen kazançtan istisna nedeni ile vergi dışı bırakılan tutarın verginin ne kadar olduğu, yapılan hesaplama ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu konusundaki görüşü kesin olarak ifade edilecektir.

Yeminli Mali Müşavir

Adı Soyadı

İmza ve Mühür

EK. 88

Rapor Sayısı: YMM ..../..../.... **Tarih: --/--/----**
Rapor Ekleri: .....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK GELİR VERGİSİ
TÜRK ULUSLARARASI GEMİSİCİLİNEKAYITLI
GEMİLERİNKAZANÇ İSTİSNASI TASDİK RAPORU

1. İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin:
Adı Soyadı :
Bağlı Olduğu Oda :
Oda Sicil Numarası :
Mühür Numarası :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Adresi :
Telefon Numarası :
Faks Numarası :
E-Posta Adresi :

2. Dayanak Sözleşmenin:
Tarih/Sayısı :

3. Mükellefin:
Adı Soyadı/Unvanı :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Faaliyet Konusu :
Adresi :
Telefon Numarası :
Faks Numarası :

İnceleme Dönemi:

Yararlanılması Tasdik Edilen
Toplam İstisna, İndirim ve/veya
Uygulama Tutarı :

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı soyadı/unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,
- Mükellefin iştigal konusu,
- Varsa yatırım teşvik belgesi, sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu,
- Kanuni merkez, şubeler ve istihdam edilen personel sayısı hakkında bilgiler,
- Sermaye, ortaklar ve yönetim kurulu hakkında
- Mevcut en son tarihli bilânço ve gelir tablosu,
- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı alıp almadıkları,
- 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 ve belgelerin kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,
- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,
- Yapılan denetime ilişkin bilgiler,
- Gerekli görülen diğer hususlar

III. HESAP İNCELEMESİ

A. Bu bölümde en az aşağıdaki **hususların belirtilmesi zorunludur.**

Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Sağlanan Kazanç İstisnası (Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu Mad.12):

a) İstisna şartlarının sağlanmasına ilişkin tespitler

- İstisna kazanca ilişkin mevzuat,

- İstisna kazancın elde edildiği gemi veya gemilerin Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olup olmadığı,

- Her bir geminin;

*Adı,

*Milli gemi sicili numarası,

*Türk Uluslararası Gemi Sicili numarası,

*Sicil kayıt tarihi,

*Geminin üretim yeri,

Gemi türü (Yük, yolcu gibi), Gemi tonaj bilgisi (3000 DWT, 300 DWT gibi),

*Terkin/Devir tarihi,

*Terkin/Devir tasdik numarası,

*Terkin/Devir sözleşme tarih ve sayısı,

- İstisnadan yalnızca gemi sahiplerinin değil charter kapsamında gemiyi kiralayan veya işleten mükelleflerin de yararlanabilmesi sebebiyle gemi bilgisinin yanında varsa kiralama işlemine ait;

*Kira sözleşmesi tarihi,

*Kiralama türü (Çıplak kira, charter, finansal kiralama gibi),

*Kiralama yapılan firma bilgileri (Ticaret sicil numarası, vergi kimlik numarası, unvan, adres, telefon gibi)

-Gemi aktife kayıtlı ise aktife kayıt edildiği tarih,

- Kiralandı ise kiralama türü, zamana veya yüke bağlı olarak kiralanıp kiralanmadığı, kira sözleşmesinin başlangıç ve bitiş tarihleri,

- Geminin devrinden kaynaklanan istisna için geminin Türkiye'de üretildiği firma bilgisi, üretim tarihi, tonaj bilgisi ve tescil türü,

- Yurt dışında üretilen gemiler için, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt tarihi,

- Başka sicile devirlerde, devredilen firma bilgisi ve devir tarihi,

- İşletim faaliyetinden elde edilen hasılat ve maliyete ilişkin bilgiler,

- Gemilerin ve yatların time-charter, otel veya restoran işletmeciliğinde (yüzer otel veya restoran) kullanılıp kullanılmadığı,

- İstisnanın bir kazanç istisnası olması sebebiyle giderlerin dağıtım yöntemi,

- İlgili mevzuat uyarınca yer verilmesi gereken ve gerekli görülen diğer hususlar.

c) İstisna tutarının hesaplanması

Yukarıdaki açıklamalar ve gerekli diğer hususlar dikkate alınarak 4490 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat kapsamında ne kadar istisnaya hak kazandığı düzenlenecek tablolarda ayrıntılı olarak gösterilecektir.

B. İstisnanın hesap dönemi gelir vergisine etkisi

Bu bölümde, yukarıda yapılan açıklama ve hesaplamaların gelir vergisi matrahını ve gelir vergisini ne şekilde etkilediği, gelir vergisi hesaplama tablosu ile gösterilecektir.

C. İstisna neticesinde gelecek dönem vergi beyanlarını etkileyecek hususlar

Gelecek dönemlere devreden tutarlar veya haklar var ise bu bölümde yer verilecektir.

Ç. Diğer Hususlar

Bu bölümde, varsa yeminli mali müşavir tarafından raporda değerlendirilmesi uygun görülen diğer hususlara yer verilecektir.

IV. SONUÇ

Yeminli mali müşavir, mükellefin ilgili dönem hesaplarının istisna yönünden incelenmesi neticesinde, fiili durumun, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırdığını belirterek, beyan edilen kazançtan istisna nedeni ile vergi dışı bırakılan tutarın verginin ne kadar olduğu, yapılan hesaplama ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu konusundaki görüşü kesin olarak ifade edilecektir.

Yeminli Mali Müşavir

Adı Soyadı

İmza ve Mühür

EK. 89

Rapor Sayısı: YMM ..../..../..... **Tarih: --/--/----**
Rapor Ekleri: .....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
GELİR VERGİSİ
SERBEST BÖLGE KAZANÇ İSTİSNASI TASDİK RAPORU

1. İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin:

Adı Soyadı :
Bağlı Olduğu Oda :
Oda Sicil Numarası :
Mühür Numarası :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Adresi :
Telefon Numarası :
Faks Numarası :
E-Posta Adresi :

2. Dayanak Sözleşmenin:

Tarih/Sayısı :

3. Mükellefin:

Adı Soyadı/Unvanı :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Faaliyet Konusu :
Adresi :
Telefon Numarası :
Faks Numarası :
İnceleme Dönemi :

Yararlanılması Tasdik Edilen
Toplam İstisna, İndirim ve/veya
Uygulama Tutarı :

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı soyadı/unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,
- Mükellefin iştigal konusu,
- Varsa yatırım teşvik belgesi, sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu,
- Kanuni merkez, şubeler ve istihdam edilen personel sayısı hakkında bilgiler,
- Sermaye, ortaklar ve yönetim kurulu hakkında
- Mevcut en son tarihli bilânço ve gelir tablosu,
- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı alıp almadıkları,
- 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 ve belgelerin kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,
- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,
- Yapılan denetime ilişkin bilgiler,
- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMESİ

A. Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

Serbest Bölgede Elde Edilen Kazanç İstisnası (Serbest Bölgeler Kanunu Geç. Mad. 3):

a) İstisna şartlarının sağlanmasına ilişkin tespitler

- İstisna kazanca ilişkin mevzuat,
- İstisnanın, faaliyet ruhsatının alınma tarihine göre mevzuat karşısındaki durumu,
- İstisnadan yararlanabilmesi için kayıtların, istisna kazanç ile diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç ayrımının yapılmasını sağlayacak şekilde tutulup tutulmadığı,

- Merkezi veya şubesi serbest bölgelerde bulunan mükelleflerin hem serbest bölgedeki faaliyetleri hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerine ilişkin müşterek genel giderlerinin, merkezde ve şubede oluşan maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranı dikkate alınarak dağıtılıp dağıtılmadığı, maliyetlerin hesabında merkezde ve şubede oluşan satılan malın maliyeti ile faaliyet giderlerinin toplamının dikkate alınıp alınmadığı,

- Amortismanların ne şekilde dağıtıma tabi tutulduğu

-Serbest bölge faaliyet ruhsatının süresine ilişkin bilgi ve belgeler,

- Serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin;

*Ruhsat,

*Sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu,

*İmalat faaliyetinde kullanılan araç parkı,

*Üretim dışı faaliyetleri,

*Serbest bölge dışında üretilen malların satışı,

*Faaliyet ruhsatında belirtilen alan dışında üretilen malların satışı,

*Serbest bölgede veya serbest bölge dışında fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışına ilişkin bilgiler,

- Yurt iç ve yurt dışına yapılan satışların miktar ve tutarları,

- Dışarıdan fason hizmet satın alınması halinde

*Fason imalatın sadece, sanayi sicil belgesi veya faaliyet ruhsatında yazılı üretim kapsamında yaptırılıp yaptırılmadığı,

*İmalatın fason imalattan çok işletmenin kendi imalatından oluşup oluşmadığı,

*İmalat faaliyetleriyle ilgili olarak istisnadan yararlanacak kazanç tutarının fiili kapasite kullanımı ile uyumlu olup olmadığı,

*İş riskinin ve organizasyonunun üstlenilme durumu,

*Ham madde ve yardımcı maddelerin temin durumu,

- İmalat faaliyetinde bulunan mükellefin emtia alım satımı ile de uğraşıp uğraşmadığı,

- İlgili mevzuat uyarınca yer verilmesi gereken ve gerekli görülen diğer hususlar.

b) İstisna tutarının hesaplanması

Yukarıdaki açıklamalar ve gerekli diğer hususlar dikkate alınarak 3218 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat kapsamında ne kadar istisnaya hak kazandığı düzenlenecek tablolarda ayrıntılı olarak gösterilecektir.

B. İstisnanın hesap dönemi gelir vergisine etkisi

Bu bölümde, yukarıda yapılan açıklama ve hesaplamaların gelir vergisi matrahını ve gelir vergisini ne şekilde etkilediği, gelir vergisi hesaplama tablosu ile gösterilecektir.

C. İstisna neticesinde gelecek dönem vergi beyanlarını etkileyecek hususlar

Gelecek dönemlere devreden tutarlar veya haklar var ise bu bölümde yer verilecektir.

Ç. Diğer Hususlar

Bu bölümde, varsa yeminli mali müşavir tarafından raporda değerlendirilmesi uygun görülen diğer hususlara yer verilecektir.

IV. SONUÇ

Yeminli mali müşavir, mükellefin ilgili dönem hesaplarının istisna yönünden incelenmesi neticesinde, fiili durumun, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırdığını belirterek, beyan edilen kazançtan istisna nedeni ile vergi dışı bırakılan tutarın verginin ne kadar olduğu, yapılan hesaplama ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu konusundaki görüşü kesin olarak ifade edilecektir.

Yeminli Mali Müşavir

Adı Soyadı

İmza ve Mühür

EK. 90

Rapor Sayısı: YMM ..../..../.... **Tarih: --/--/----**
Rapor Ekleri: .....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK GELİR VERGİSİ
TEKNOLOJİ GELİŞLTİRME BÖLGELERİNDE ELDE EDİLEN
KAZANÇ İSTİSNASI TASDİK RAPORU

1. İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin:

Adı Soyadı	:
Bağlı Olduğu Oda	:
Oda Sicil Numarası	:
Mühür Numarası	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası	:
Adresi	:
Telefon Numarası	:
Faks Numarası	:

2. Dayanak Sözleşmenin:

Tarih/Sayısı	:

3. Mükellefin:

Adı Soyadı/Unvanı	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası	:
Faaliyet Konusu	:
Adresi	:
Telefon Numarası	:
Faks Numarası	:
İnceleme Dönemi	:

Yararlanılması Tasdik Edilen Toplam İstisna, İndirim ve/veya Uygulama Tutarı	:

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı soyadı/unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,
- Mükellefin iştigal konusu,
- Varsa yatırım teşvik belgesi, sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu,
- Kanuni merkez, şubeler ve istihdam edilen personel sayısı hakkında bilgiler,
- Sermaye, ortaklar ve yönetim kurulu hakkında
- Mevcut en son tarihli bilânço ve gelir tablosu,
- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı alıp almadıkları,
- 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,
- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,
- Yapılan denetime ilişkin bilgiler,
- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMESİ

A. Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazanç İstisnası (Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Geç. Mad. 3)

a) İstisna şartlarının sağlanmasına ilişkin tespitler

- İstisna kazanca ilişkin mevzuat,
- Kanun uygulaması kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenip izlenmediği, istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ne şekilde ilişkilendirildiği, kayıtların bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulup tutulmadığı,
- İstisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasılattan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen maliyet ve gider unsurlarının düşülmesi sonucu bulunarak kazancın hesaplanıp hesaplanmadığı,
- Kanun uygulaması kapsamında istisna olan faaliyetlerin zararla sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilip indirilmediği,

- 4691 sayılı Kanun kapsamı dışındaki işlemlerden elde edilen gelirler ile olağandışı gelirlerin ne şekilde değerlendirildiği,
- Diğer kurumlardan geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak yardım sağlanıp sağlanmadığı,
-TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumların bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımlarının, kurum kazancına dahil edilip edilmediği ve istisnadan yararlandırılıp yararlandırılmadığı,
- Muhasebe kayıt düzeninin istisna kazancın tespitine yönelik şekilde takip edilip edilmediği,
- İstisna faaliyetler ile istisna kapsamında olmayan faaliyetlere isabet eden genel yönetim giderlerinin dağıtıma konu edilip edilmediği, edildi ise ne şekilde edildiği,
- İlgili mevzuat uyarınca yer verilmesi gereken ve gerekli görülen diğer hususlar.

b) İstisna tutarının hesaplanması

Yukarıdaki açıklamalar ve gerekli diğer hususlar dikkate alınarak 3218 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat kapsamında ne kadar istisnaya hak kazandığı düzenlenecek tablolarda ayrıntılı olarak gösterilecektir.

B. İstisnanın hesap dönemi gelir vergisine etkisi
Bu bölümde, yukarıda yapılan açıklama ve hesaplamaların gelir vergisi matrahını ve gelir vergisini ne şekilde etkilediği, gelir vergisi hesaplama tablosu ile gösterilecektir.

C. İstisna neticesinde gelecek dönem vergi beyanlarını etkileyecek hususlar
Gelecek dönemlere devreden tutarlar veya haklar var ise bu bölümde yer verilecektir.

Ç. Diğer Hususlar
Bu bölümde, varsa yeminli mali müşavir tarafından raporda değerlendirilmesi uygun görülen diğer hususlara yer verilecektir.

IV. SONUÇ
Yeminli mali müşavir, mükellefin ilgili dönem hesaplarının istisna yönünden incelenmesi neticesinde, fiili durumun, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırdığını belirterek, beyan edilen kazançtan istisna nedeni ile vergi dışı bırakılan tutarın verginin ne kadar olduğu, yapılan hesaplama ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu konusundaki görüşü kesin olarak ifade edilecektir.

Yeminli Mali Müşavir

Adı Soyadı

İmza ve Mühür

EK. 91

Rapor Sayısı: YMM ..../..../.... **Tarih: --/--/----**

Rapor Ekleri: .....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
GELİR VERGİSİ
YURTDIŞINA VERİLEN YAZILIM, MÜHENDİSLİK, EĞİTİM VE SAĞLIK HİZMETLERİ KAZANÇ İSTİSNASI TASDİK RAPORU

1. İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin:

Adı Soyadı :
Bağlı Olduğu Oda :
Oda Sicil Numarası :
Mühür Numarası :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Adresi :
Telefon Numarası :
Faks Numarası :
E-Posta Adresi :

2. Dayanak Sözleşmenin:

Tarih/Sayısı :

3. Mükellefin:

Adı Soyadı/Unvanı :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası :
Faaliyet Konusu :
Adresi :
Telefon Numarası :
Faks Numarası :
İnceleme Dönemi :

Yararlanılması Tasdik Edilen
Toplam İstisna, İndirim ve/veya
Uygulama Tutarı :

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı soyadı/unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,
- Mükellefin iştigal konusu,
- Varsa yatırım teşvik belgesi, sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu,
- Kanuni merkez, şubeler ve istihdam edilen personel sayısı hakkında bilgiler,
- Sermaye, ortaklar ve yönetim kurulu hakkında
- Mevcut en son tarihli bilânço ve gelir tablosu,
- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı alıp almadıkları,
- 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 ve belgelerin kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,
- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,
- Yapılan denetime ilişkin bilgiler
- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMESİ

A. Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

Yurtdışına Verilen Yazılım, Mühendislik, Eğitim ve Sağlık Hizmetleri Kazanç İndirimi (GVK. Mad.89/13)

a) İstisna şartlarının sağlanmasına ilişkin tespitler

- İndirime ilişkin mevzuat,
- Mükellefin ana sözleşmesinde yazılı esas faaliyet konusu,
- Her bir iş koluna ait verilen hizmetin fiilen verilip verilmediği, hizmetin Türkiye'den münhasıran yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için yapılmış olup olmadığı,
- Faturanın yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenip düzenlenmediği, hizmet verilen kişi ve/veya kurumun adı, soyadı/unvanı, hangi ülke ile ilgili olduğu, varsa pasaport numarası, düzenlenen faturanın tarih ve sayısı, verilen hizmetin niteliği ve hizmet bedeli gibi bilgiler,
- Türkiye'den verilen, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe

kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme ve veri analizi hizmetlerinden yurt dışında yararlanılıp yararlanılmadığı,
- İlgili bakanlığın izin ve denetimine tabi olarak, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetleri ile mesleki eğitim hizmetlerinin yararlanıcısının yurt dışında olup olmadığı,
- Kazancın tamamının elde edildiği hesap dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilip edilmediği,
- Kazançların kayıtlarda izlenmesine ilişkin düzenlemelere uyulup uyulmadığı,
- İlgili mevzuat uyarınca yer verilmesi gereken ve gerekli görülen diğer hususlar.

b) İstisna tutarının hesaplanması
Yukarıdaki açıklamalar ve gerekli diğer hususlar dikkate alınarak 3218 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat kapsamında ne kadar istisnaya hak kazandığı düzenlenecek tablolarda ayrıntılı olarak gösterilecektir.

B. İstisnanın hesap dönemi gelir vergisine etkisi
Bu bölümde, yukarıda yapılan açıklama ve hesaplamaların gelir vergisi matrahını ve gelir vergisini ne şekilde etkilediği, gelir vergisi hesaplama tablosu ile gösterilecektir.

C. İstisna neticesinde gelecek dönem vergi beyanlarını etkileyecek hususlar
Gelecek dönemlere devreden tutarlar veya haklar var ise bu bölümde yer verilecektir.

Ç. Diğer Hususlar
Bu bölümde, varsa yeminli mali müşavir tarafından raporda değerlendirilmesi uygun görülen diğer hususlara yer verilecektir.

IV. SONUÇ
Yeminli mali müşavir, mükellefin ilgili dönem hesaplarının istisna yönünden incelenmesi neticesinde, fiili durumun, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırdığını belirterek, beyan edilen kazançtan istisna nedeni ile vergi dışı bırakılan tutarın verginin ne kadar olduğu, yapılan hesaplama ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu konusundaki görüşü kesin olarak ifade edilecektir.

Yeminli Mali Müşavir
Adı Soyadı
İmza ve Mühür

EK. 92

Rapor Sayısı: YMM ..../..../.... **Tarih: --/--/----**
Rapor Ekleri: .....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
GELİR VERGİSİ
İNDİRİMLİ GELİR VERGİSİ UYGULAMASI TASDİK RAPORU

1. İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin:

Adı Soyadı	:
Bağlı Olduğu Oda	:
Oda Sicil Numarası	:
Mühür Numarası	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası:	
Adresi	:
Telefon Numarası	:
Faks Numarası	:
E-Posta Adresi	:

2. Dayanak Sözleşmenin:

Tarih/Sayısı	:

3. Mükellefin:

Adı Soyadı/Unvanı	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası:	
Faaliyet Konusu	:
Adresi	:
Telefon Numarası	:
Faks Numarası	:
İnceleme Dönemi	:

Yararlanılması Tasdik Edilen Toplam İstisna, İndirim ve/veya Uygulama Tutarı	:

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı soyadı/unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,
- Mükellefin iştigal konusu,
- Varsa yatırım teşvik belgesi, sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu,
- Kanuni merkez, şubeler ve istihdam edilen personel sayısı hakkında bilgiler,
- Sermaye, ortaklar ve yönetim kurulu hakkında
- Mevcut en son tarihli bilânço ve gelir tablosu,
- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı alıp almadıkları,
- 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 ve belgelerin kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,
- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,
- Yapılan denetime ilişkin bilgiler,
- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMESİ

A. Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.
İndirimli Gelir Vergisi Uygulaması (KVK. Mad. 32/A)

a) İndirimli gelir vergisi uygulama şartlarının sağlanmasına ilişkin tespitler

- İndirimli gelir vergisi uygulamasına ilişkin mevzuat,
- Mükellefin sahip olduğu yatırım teşvik belgesi/belgelerinin tarih ve sayısı
- Yatırım türü (Komple yeni, tevsi gibi) ve konusu,
- Yatırıma katkı oranı ile vergi indirim oranı,
- Teşvik belgesinin tamamlama vizesinin yapılıp yapılmadığı, yatırımın devam edip etmediği,
- İmalat sanayiine yönelik düzenlenen yatırım teşvik belgelerinin bulunması halinde, mükellefin ilave indirim hakkı oranı,
- Yatırıma başlama ve yatırımın bitiş tarihleri ile yatırım dönemi,
- Dönemler itibariyle yapılan fiili yatırım harcaması tutarları, tevsi yatırımlarda indirimli gelir vergisi hesabında dikkate alınan sabit kıymetlerin icmal listesi,
- Teşvik belgesindeki yatırım katkı oranı, vergi indirim oranı, mükellefin tabi olduğu gelir

vergisi oranı ve indirimli gelir vergisi oranı
- Mükellefin yatırımı imalat sanayine yönelik US-97 kodları kapsamında ise uygulanacak artırımlı indirim oranları,
- İzleyen yıllarda yararlanılacak endeksleme tutarları için yapılan hesaplamalar,
- Tevsi yatırımı bulunması durumda, buna ilişkin hesaplama tablosu
- İndirim uygulamasının gelir vergisi matrahı ile ödenecek gelir vergisini ne şekilde etkilediğine ilişkin açıklama ve hesaplamalar.
- İlgili mevzuat uyarınca yer verilmesi gereken ve gerekli görülen diğer hususular.

b) İndirimli gelir vergisi tutarının hesaplanması

Yukarıdaki açıklamalar ve gerekli diğer hususlar dikkate alınarak hesaplanan indirimli gelir vergisi uygulamasına ilişkin tutarlar, düzenlenecek tablolarda ayrıntılı olarak gösterilecektir.

B. İndirimli gelir vergisi uygulamasının hesap dönemi gelir vergisine etkisi
Bu bölümde, yukarıda yapılan açıklama ve hesaplamaların indirimli gelir vergisi uygulamasının, gelir vergisini ne şekilde etkilediği, gelir vergisi hesaplama tablosu ile gösterilecektir.

C. İndirimli gelir vergisi uygulanması neticesinde gelecek dönem vergi beyanlarını etkileyecek hususlar
Gelecek dönemlere devreden tutarlar veya haklar var ise bu bölümde yer verilecektir.

Ç. Diğer Hususlar
Bu bölümde, varsa yeminli mali müşavir tarafından raporda değerlendirilmesi uygun görülen diğer hususlara yer verilecektir.

IV. SONUÇ
Yeminli mali müşavir, mükellefin ilgili dönem hesaplarının indirim oranı uygulaması yönünden incelenmesi neticesinde, fiili durumun, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırdığını belirterek, beyan edilen kazançtan istisna nedeni ile vergi dışı bırakılan tutarın verginin ne kadar olduğu, yapılan hesaplama ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu konusundaki görüşü kesin olarak ifade edilecektir.

Yeminli Mali Müşavir
Adı Soyadı
İmza ve Mühür

EK. 93

Rapor Sayısı: YMM ..../..../.... **Tarih: --/--/----**
Rapor Ekleri: .....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
GELİR VERGİSİ
AR-GE VE TASARIM İNDİRİMLERİ TASDİK RAPORU

1. İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin:

Adı Soyadı	:
Bağlı Olduğu Oda	:
Oda Sicil Numarası	:
Mühür Numarası	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası:	
Adresi	:
Telefon Numarası	:
Faks Numarası	:
E-Posta Adresi	:

2. Dayanak Sözleşmenin:

Tarih/Sayısı	:

3. Mükellefin :

Adı Soyadı/Unvanı	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası:	
Faaliyet Konusu	:
Adresi	:
Telefon Numarası	:
Faks Numarası	:
İnceleme Dönemi	:

Yararlanılması Tasdik Edilen Toplam İstisna, İndirim ve/veya Uygulama Tutarı	:

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı soyadı/unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,
- Mükellefin iştigal konusu,
- Varsa yatırım teşvik belgesi, sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu,
- Kanuni merkez, şubeler ve istihdam edilen personel sayısı hakkında bilgiler,
- Sermaye, ortaklar ve yönetim kurulu hakkında
- Mevcut en son tarihli bilânço ve gelir tablosu,
- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı alıp almadıkları,
- 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 ve belgelerin kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,
- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,
- Yapılan denetime ilişkin bilgiler,
- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMESİ

A. Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

AR-GE ve Tasarım İndirimleri (AR-GE ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Mad.3)

a) İndirim şartlarının sağlanmasına ilişkin tespitler

- İndirime ilişkin mevzuat,
- Mükellefin indirimden yaralanabilecek hukuki statüde olup olmadığı,
- Yürütülen projelere ilişkin bilgiler,
- Ar-Ge ve tasarım indirimine konu olan harcamaların ana gruplar itibarıyla yıllık tutarları ve ayrıntılı dökümünü gösteren liste,
- Çalışanların projelerde görev aldığı süreler, ücretleri, gelir vergisi stopaj teşvikine konu edilen vergi tutarlarını gösteren liste ile desteklenecek programlardan mezunların sayıları ve nitelikleri ile bu personele sağlanan desteğe ilişkin bilgi ve belgeler,
- Dışardan alınan test, laboratuvar, analiz danışmanlık, ekspertiz ve benzeri hizmetlere ilişkin olarak, hizmet sağlayan kişi/kurum adı, T.C. kimlik numarası/vergi kimlik numarası, alınan hizmetin mahiyeti, fatura tarihi ve numarası, tutarı, stopaj ve KDV tutarına ilişkin liste,

- Sözleşme çerçevesinde sipariş dayalı olarak yürütülen Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine ilişkin Ar-Ge ve tasarım merkezlerince verilecek Ar-Ge ve tasarım indirimi tutarlarının gösteren liste,
- Aktifleştirilen ve/veya doğrudan gider yazılan harcamalara ilişkin bilgiler,
- Varsa önceki dönemden devreden veya sonraki döneme devreden tutarlar,
- Mükellefin, hesaplanan indirim için diğer mevzuat hükümleri kapsamında indirimden yararlanıp yararlanmadığı,

b) İndirim tutarının hesaplanması
Yukarıdaki açıklamalar ve gerekli diğer hususlar dikkate alınarak hesaplanan indirimli gelir vergisi uygulamasına ilişkin tutarlar, düzenlenecek tablolarda ayrıntılı olarak gösterilecektir.

B. İndirim uygulamasının hesap dönemi gelir vergisine etkisi
Bu bölümde, yukarıda yapılan açıklama ve hesaplamaların indirim uygulamasının, gelir vergisini ne şekilde etkilediği, gelir vergisi hesaplama tablosu ile gösterilecektir.

C. İndirim uygulanması neticesinde gelecek dönem vergi beyanlarını etkileyecek hususlar
Gelecek dönemlere devreden tutarlar veya haklar var ise bu bölümde yer verilecektir.

Ç. Diğer Hususlar
Bu bölümde, varsa yeminli mali müşavir tarafından raporda değerlendirilmesi uygun görülen diğer hususlara yer verilecektir.

IV. SONUÇ
Yeminli mali müşavir, mükellefin ilgili dönem hesaplarının Ar-Ge indirimi uygulaması yönünden incelenmesi neticesinde, fiili durumun, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırdığını belirterek, beyan edilen kazançtan yapılan indirim nedeni ile vergi dışı bırakılan tutarın ne kadar olduğu, yapılan hesaplama ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu konusundaki görüşü kesin olarak ifade edilecektir.

Yeminli Mali Müşavir
Adı Soyadı
İmza ve Mühür

EK. 94

Rapor Sayısı: YMM ..../..../.... **Tarih: --/--/----**
Rapor Ekleri: .....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
GELİR VERGİSİ
YATIRIM İNDİRİMİ TASDİK RAPORU

1. İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin:

Adı Soyadı	:
Bağlı Olduğu Oda	:
Oda Sicil Numarası	:
Mühür Numarası	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası:	
Adresi	:
Telefon Numarası	:
Faks Numarası	:
E-Posta Adresi	:

2. Dayanak Sözleşmenin:

Tarih/Sayısı	:

3. Mükellefin:

Adı Soyadı/Unvanı	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası:	
Faaliyet Konusu	:
Adresi	:
Telefon Numarası	:
Faks Numarası	:
İnceleme Dönemi	:

Yararlanılması Tasdik Edilen Toplam İstisna, İndirim ve/veya Uygulama Tutarı	:

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı soyadı/unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,
- Mükellefin iştigal konusu,
- Varsa yatırım teşvik belgesi, sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu
- Kanuni merkez, şubeler ve istihdam edilen personel sayısı hakkında bilgiler,
- Sermaye, ortaklar ve yönetim kurulu hakkında
- Mevcut en son tarihli bilânço ve gelir tablosu,
- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı alıp almadıkları,
- 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 ve belgelerin kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,
- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,
- Yapılan denetime ilişkin bilgiler,
- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMESİ

A. Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

Yatırım İndirimi (GVK.nun Geç. Mad. 61 ve Geç. Mad. 69) (%19,8 oranında tevkifata tabi tutulmayan)

a) İstisna şartlarının sağlanmasına ilişkin tespitler

- İstisnaya ilişkin mevzuat,
-Mükelleflerin kayıtlarının hesaplanan ve yararlanılan yatırım indirimi istisnası tutarlarını yıllar itibariyle takibini yapacak şekilde tutulup tutulmadığı,
- Yatırım dönemine ilişkin bilânço ve gelir tabloları,
- Yatırıma ilişkin gene bilgiler,
- Yatırım indiriminin safi kazanca uygulanıp uygulanmadığı,
- Tasdik işlemine konu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Ek 1-6. maddelerinde yapılan düzenlemelere göre uygulanacak olması halinde, istisnaların gelir vergisi tevkifatına tabi tutulup tutulmadığı,
- 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'ının esas alınıp alınmadığı,
- Kurumların, birleşme, devir veya nevi değişikliklerinde, birleşme, devir ve nev'i değişikliğinin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ilgili maddelerinde öngörülen şekilde yapılıp yapılmadığı, yatırım indiriminden yararlanma şartlarının mevcut olup olmadığı,
- Açılan akreditif için yatırım indirimi uygulanıp uygulanmadığı,
- Yararlanılacak yatırım indirimi istisnası tutarı ve hesaplama şekli,
- Yatırım indirimi istisnasının 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nu 19. maddesine mi yoksa bundan önceki düzenlemeye göre mi yapıldığı hususunda gerekli ayrımın yapılıp yapılmadığı,
- İlgili mevzuat uyarınca yer verilmesi gereken ve gerekli görülen diğer hususlar.

b) İstisna tutarının hesaplanması
Yukarıdaki açıklamalar ve gerekli diğer hususlar dikkate alınarak hesaplanan indirimli gelir vergisi uygulamasına ilişkin tutarlar, düzenlenecek tablolarda ayrıntılı olarak gösterilecektir.

B. İstisna uygulamasının hesap dönemi gelir vergisine etkisi
Bu bölümde, yukarıda yapılan açıklama ve hesaplamaların istisna tutarının, gelir vergisini ne şekilde etkilediği, gelir vergisi hesaplama tablosu ile gösterilecektir.

C. İstisna uygulanması neticesinde gelecek dönem vergi beyanlarını etkileyecek hususlar
Gelecek dönemlere devreden tutarlar veya haklar var ise bu bölümde yer verilecektir.

Ç. Diğer Hususlar
Bu bölümde, varsa yeminli mali müşavir tarafından raporda değerlendirilmesi uygun görülen diğer hususlara yer verilecektir.

IV. SONUÇ
Yeminli mali müşavir, mükellefin ilgili dönem hesaplarının yatırım indirimi uygulaması yönünden incelenmesi neticesinde, fiili durumun, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırdığını belirterek, beyan edilen kazançtan yapılan yatırım indirimi istisnası nedeni ile vergi dışı bırakılan tutarın ne kadar olduğu, yapılan hesaplama ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu konusundaki görüşü kesin olarak ifade edilecektir.

Yeminli Mali Müşavir
Adı Soyadı
İmza ve Mühür

EK. 95

Rapor Sayısı: YMM ..../..../.... **Tarih: --/--/----**

Rapor Ekleri: .....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
GELİR VERGİSİ
DİĞER İNDİRİMLER İLE DİĞER İSTİSNALAR TASDİK RAPORU

1. İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin:

Adı Soyadı :
Bağlı Olduğu Oda :
Oda Sicil Numarası :
Mühür Numarası :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Adresi :
Telefon Numarası :
Faks Numarası :
E-Posta Adresi :

2. Dayanak Sözleşmenin:

Tarih/Sayısı :

3. Mükellefin:

Adı Soyadı/Unvanı :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Faaliyet Konusu :
Adresi :
Telefon Numarası :
Faks Numarası :
İnceleme Dönemi :

Yararlanılması Tasdik Edilen
Toplam İstisna, İndirim ve/veya
Uygulama Tutarı :

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı soyadı/unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,
- Mükellefin iştigal konusu,
- Varsa yatırım teşvik belgesi, sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu,
- Kanuni merkez, şubeler ve istihdam edilen personel sayısı hakkında bilgiler,
- Sermaye, ortaklar ve yönetim kurulu hakkında
- Mevcut en son tarihli bilânço ve gelir tablosu,
- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı alıp almadıkları,
- 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 ve belgelerin kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,
- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,
- Yapılan denetime ilişkin bilgiler,
- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMESİ

A. Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin "Beyan Edilecek Gelirden İndirim" Başlıklı Bölümünde Yer Alan "Diğer İndirimler" ile "İstisna Edilen Kazançlara İlişkin Bildirim" Başlıklı Bölümünde Yer Alan "Diğer İstisnalar" (GVK. İle Diğer Kanunlar)

a) İstisna veya indirim şartlarının sağlanmasına ilişkin tespitler

- İstisna veya indirme ilişkin mevzuat ve ikincil mevzuatın bulunması
- İlgili ve ikincil mevzuatta istisna veya indirime ilişkin koşulların olup olmadığı,
- Gerekli görülen diğer hususlar

b) İndirin veya istisna tutarının hesaplanması

Yukarıdaki açıklamalar ve gerekli diğer hususlar dikkate alınarak hesaplanan indirimin veya istisna tutarının gelir vergisi uygulamasına ilişkin tutarlar, düzenlenecek tablolarda ayrıntılı olarak gösterilecektir.

B. İndirim veya istisna uygulamasının hesap dönemi gelir vergisine etkisi
Bu bölümde, yukarıda yapılan açıklama ve hesaplamaların indirim veya istisna tutarının, gelir vergisini ne şekilde etkilediği, gelir vergisi hesaplama tablosu ile gösterilecektir.

C. İndirim veya istisna uygulanması neticesinde gelecek dönem vergi beyanlarını etkileyecek hususlar
Gelecek dönemlere devreden tutarlar veya haklar var ise bu bölümde yer verilecektir.

Ç. Diğer Hususlar
Bu bölümde, varsa yeminli mali müşavir tarafından raporda değerlendirilmesi uygun görülen diğer hususlara yer verilecektir.

IV. SONUÇ
Yeminli mali müşavir, mükellefin ilgili dönem hesaplarının yatırım indirimi uygulaması yönünden incelenmesi neticesinde, fiili durumun, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırdığını belirterek, beyan edilen kazançtan yapılan yatırım indirimi istisnası nedeni ile vergi dışı bırakılan tutarın ne kadar olduğu, yapılan hesaplama ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu konusundaki görüşü kesin olarak ifade edilecektir.

Yeminli Mali Müşavir
Adı Soyadı
İmza ve Mühür

Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)'ca 30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 49 Sıra no'lu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği ile gelir vergisi mükelleflerince yararlanılan ve aşağıda yer verilen İstisna ve İndirimlerin Yeminli Mali Müşavirler tarafından tasdik raporuna bağlanması zorunluluğu getirilmiştir.

1. Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası *(KVK'nun 5/1-b Maddesi),*

2. Yurtdışı İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası *(KVK'nun 5/1-c Maddesi),*

3. Emisyon Primi Kazancı İstisnası *(KVK'nun 5/1-ç Maddesi),*

4. Gayrimenkul Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının Kazanç İstisnası (Esas faaliyet konusu itibariyle gayrimenkul, gayrimenkul projeleri ve gayrimenkule dayalı haklardan oluşan portföyü işletmek amacıyla kurulanlar dışında kalanların kazançları hariç.) *(KVK'nun 5/1- d/4 Maddesi)*

5. Taşınmaz ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri, Rüçhan Hakları ile Girişim Sermayesi Yatırım Fonları Katılma Paylarının Satış Kazancı İstisnası (*KVK'nun 5/1-e ve Geç.16 Maddeleri),*

6. Yurtdışı İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmetler Kazanç İstisnası *(KVK'nun 5/1-h Maddesi),*

7. Sınayi Mülkiyet Haklarında İstisna *(KVK'nun 5/B Maddesi),*

8. Yatırım İndirimi İstisnası *(GVK'nun Geçici 61. Maddesi Kapsamında Tevkifata Tabi Olmayanlar.),*

9. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Sağlanan Kazanç İstisnası *(4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu),*

10. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazanç İstisnası *(3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu),*

11. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazanç İstisnası *(4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu),*

12. Araştırma Altyapılarının Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetlerinden Elde Ettikleri Kazanç İstisnası *(6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun),*

13. Ar-Ge İndirimi *(KVK'nun Mülga 10/1-a ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkına Kanun),*

14. Yurtdışına Verilen Yazılım, Mühendislik, Eğitim ve Sağlık Hizmetleri Kazanç İstisnası *(KVK'nun 10/1-ğ Maddesi),*

15. Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi *(KVK'nun 10/1-ı Maddesi),*

16. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması *(KVK'nun 32 ve 32/A Maddeleri),*

a) Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında İlk Defa İşlem Görmek Üzere En Az %20 Oranında Halka Arz Edilen Kurumlar İçin Kurumlar Vergisi Oranının İndirimli Uygulanması *(KVK'nun 32/6 Maddesi),*

b) İhracat Yapan Kurumların Münhasıran İhracattan Elde Ettikleri Kazançları İçin Kurumlar Vergisi Oranın İndirimli Uygulanması *(KVK'nun 32/7 Maddesi),*

c) Sanayi Sicil Belgesine Haiz ve Fiilen Üretim Faaliyetiyle İştigal Eden Kurumların Münhasıran Üretim Faaliyetlerinden Elde Ettikleri Kazançlar İçin Kurumlr Vergisi Oranının İndirimli Uygulanması *(KVK'nun 32/8. Maddesi),*

d) Yatırım Teşvik Belgelerine İstinaden İndirimli Gelir/Kurumlar Vergisi Uygulanması *(KVK'nun 32/A Maddesi).*

17. Yurtiçi Asgari Kurumlar Vergisi Uygulaması *(KVK'nun Ek 1-Ek 13 Maddeleri ile 23 seri no'lu KV Genel Tebliğinin 32.5. bölümü),*

18. Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Uygulaması *(KVK'nun Ek 1-Ek 13 Maddeleri),*

19. Ar-Ge ve Tasarım İndirimleri *(5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkına Kanun),*

20. **Teknogirişim Sermaye Desteği İndirimi** *(5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkına Kanun),*

21. Teknokent Sermaye Desteği İndirimi *(4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu),*

22. Yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesinin; "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" Başlıklı Bölümünde Yer Alan "Diğer İndirimler ve İstisnalar" ile "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" Başlıklı Bölümünde Yer Alan "Diğer İndirimler" *(KVK ile diğer Kanunlar).*

Yukarıda yer verilen ve yıllık kurumlar vergisi beyannamesi veren mükelleflerce yararlanılacak istisna ve indirimlerin, aşağıda belirtilen tutarlarının geçmesi halinde yararlanılan istisna ve indirimlerin tamamını kapsayacak biçimde yeminli mali müşavir tarafında tasdik raporu bağlanması ve söz konusu istisna tasdik raporunun yıllık kurumlar vergisi ile birlikte veya bu beyannamenin verilme süresinin bitiminden itibaren iki ay içinde dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilmesi gerekmektedir.

Tasdik Raporu aranan İstisna ve İndirim tutarları:

a) Beyannamenin "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" başlıklı bölümünde yer alan "Diğer İndirimler ve İstisnalar" satırı ile "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" başlıklı bölümünde yer alan "Diğer İndirimler" satırı dışında; beyannamede

müstakil satırı bulunan ve ikinci fıkrada sayılan her biri itibarıyla 500.000 Türk Lirasını aşan istisna ve indirimlerinin,

b) Yukarıdaki (a) da belirtilen her bir istisna ve indirimin, aynı bentte belirlenen tutarı aşmaması ancak birden fazla istisna ve indirim toplamının 1.000.000 Türk Lirasını aşması halinde istisna ve indirimlerin tümünün,

c) Beyannamenin gerek "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" başlıklı bölümünde yer alan "Diğer İndirimler ve İstisnalar" satırına, gerekse "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" başlıklı bölümünde yer alan "Diğer İndirimler" satırına yazılan tutarın 1.000.000 Türk Lirasını aşması ya da bu iki satıra yazılan tutarların toplamının yine aynı tutarı aşması halinde istisna ve indirimlerin tümünün,

ç) Yukarıda (a) ve (c) de belirtilen satırlara yazılan tutarların toplamının 1.000.000 Türk Lirasını aşması halinde istisna ve indirimlerin tümünün,

d) 5520 sayılı Kanunun 32. maddesinin altı, yedi ve sekizinci fıkraları kapsamındaki kurumlar vergisi oranının indirimli uygulamalarında, yararlanılan toplam vergi indiriminin 200.000 Türk Lirasını aşması halinde tümünün,

e) 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesi kapsamındaki indirimli kurumlar vergisi uygulaması ile aynı Kanunun ek 1 ila ek 13 ve geçici 17. maddeleri kapsamındaki yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulamasında ise tutar sınırı olmaksızın hesaplanan tutarların ilgili mevzuat hükümlerine uygun olduğunun yeminli mali müşavirler tarafından tasdik raporuna bağlanması gerekmektedir.

Hazine ve Maliye Bakanlığımızca farklı bir tutar belirlenmediği takdirde, yukarıda belirlenen tutarlar izleyen yıllarda, her yıl yeniden değerleme oranının yarısı oranında artırılmak suretiyle hesaplanır. Bu şekilde belirlenen tutarın 10.000 Türk Lirasını aşmayan kısımları dikkate alınmaz.

Dileyen kurumlar vergisi mükellefleri yukarıda belirlenen tutarları aşmayan veya tasdiki zorunlu olmayan istisna, indirim ve uygulamalarını, 49 sıra no'lu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde, yeminli mali müşavirlere tasdik ettirebilirler.

Kurumlar Vergisi İstisna, İndirim ve Uygulama Tasdik Raporlarında Bulunması Gereken Asgari Bilgiler

1- Yeminli mali müşavirlerce düzenlenecek kurumlar vergisi istisna, indirim ve uygulama tasdik raporlarının, mükelleflerin ilgili dönem beyannamesine ilişkin bilgileri de içermesi kaydıyla aşağıdaki hususları ihtiva etmesi gerekir:

a) Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler; defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin ilgili mevzuat hükümlerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği ve gerçek durumu yan-

sıtıp yansıtmadığı.

b) İstisna, indirim ve uygulamalara ilişkin mevzuat ile mükelleflerin bu hususlardan yararlanacak şartları sağlayıp sağlamadığı ve ana sözleşmesindeki buna ilişkin bilgiler ile söz konusu indirim ve istisnalara yönelik hesaplamaların doğru beyan edilip edilmediği.

c) İstisna, indirim ve uygulamalara konu olan hasılat veya kazançların ilgili mevzuatın öngördüğü biçimde ve sürede elde edilip edilmediği.

ç) Söz konusu harcama, maliyet, hasılat ve kazançların gerçek tutarlarının ilgili mevzuatın öngördüğü biçimde belgelendirilip belgelendirilmediği, doğru olarak tespit edilip edilmediği, gerektiği hallerde istisna, indirim ve uygulamalardan yararlanacaklara verilecek payların dikkate alınıp alınmadığı.

d) 5520 sayılı Kanun, 3/4/2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği (Seri No:1) ve ilgili diğer mevzuat hükümlerine uyulup uyulmadığı.

2- Birinci fıkra kapsamında yapılan tespitler, konuları itibarıyla raporlarda ayrı ayrı yer alır. Tasdik raporlarında ayrı başlıklar halinde istisna, indirim ve uygulamalar itibarıyla mükelleflerin yararlanacağı vergi dışı bırakılan tutarların hesaplanma şekline açık bir biçimde yer verilir.

3- Kurumlar vergisi istisna, indirim ve uygulama tasdik raporları, Ek-1'i oluşturan rapor kapağı ve Ek-2'yi oluşturan rapor dispozisyonunda yer alan hususlara uygun olarak hazırlanır. Rapor içeriği itibarıyla rapor dispozisyonunda yer alan hususlar ayrı ayrı belirtilir. Bu Tebliğde (Rapor dispozisyonu dâhil) sözü edilen konular, mükellefin kayıt ve belge tarih ile numaraları da belirtilmek suretiyle açıklanır. Gerekli tespitler ve inceleme kanıtları raporun eklerini oluşturur.

4- Kurumlar vergisi istisna, indirim ve uygulama tasdik raporlarının "Sonuç" bölümünde, bu Tebliğde belirtilen konuların incelenip incelenmediği, fiili durum ile muhasebe kayıtlarının uygun olup olmadığı, istisna, indirim ve uygulama yoluyla vergi dışı tutulan işlemlerin ilgili mevzuata uygun olup olmadığı hususlarına yer verilerek istisna, indirim ve uygulama hükümlerinden yararlandırılacak tutarlar konuları itibarıyla ayrı ayrı belirtilir.

5- Yeminli mali müşavirler, birinci, ikinci, üçüncü ve dördüncü fıkralarda belirtilen hususlarla ilgili olarak yapacakları incelemelerde, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin kanıt toplama ve denetim teknikleri ile ilgili hükümlerine uymakla yükümlüdür.

EK. 97

Rapor Sayısı: YMM ..../..../.... **Tarih: --/--/---**
Rapor Ekleri: .....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
YURDIŞI İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI TASDİK RAPORU

1. İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin:

Adı Soyadı :
Bağlı Olduğu Oda :
Oda Sicil Numarası :
Numarası :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Adresi :
Telefon Numarası :
Faks Numarası :
E-Posta Adresi :

2. Dayanak Sözleşmenin:

Tarih/Sayısı :

3. Mükellefin:

Adı Soyadı/Unvanı :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Faaliyet Konusu :
Adresi :
Telefon Numarası :
Faks Numarası :
İnceleme Dönemi :

Yararlanılması Tasdik Edilen
Toplam İstisna, İndirim ve/veya Uygulama Tutarı :

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı soyadı/unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,
- Mükellefin iştigal konusu,
- Varsa yatırım teşvik belgesi, sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu,
- Kanuni merkez, şubeler ve istihdam edilen personel sayısı hakkında bilgiler,
- Sermaye, ortaklar ve yönetim kurulu hakkında
- Mevcut en son tarihli bilânço ve gelir tablosu,
- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı alıp almadıkları,
- 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 ve belgelerin kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,
- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,
- Yapılan denetime ilişkin bilgiler,
- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMELERİ:

A. Bu bölümde en az aşağıdaki **hususların belirtilmesi zorunludur.**
Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisna (KVK. Madde 5/1-b):

a) İstisna şartlarının sağlanmasına ilişkin tespitler

- İstisna kazanca ilişkin mevzuat,
- İştirakin kanuni ve iş merkezinin Türkiye'de bulunup bulunmadığı,
- İştirakin kuruluş yerinin, kurulduğu ülke yetkili otoritesinden alınan bir belge ile ortaya konması,
- İştirakin iş bakımından muamelelerinin bilfiil toplandığı ve idare edildiği yerin tespiti bakımından Türkiye'de gerçekleştirilen herhangi bir muamelenin olup olmadığı, eğer var ise tüm iş ve işlemler içindeki ağırlığının, iştirakin yönetim yapısı, yöneticilerin bulunduğu yer, iştirak yönetim süreci gibi hususlar dikkate alınarak iştirakin iş merkezinin Türkiye'de oluşmadığının ortaya konulması,

- İştirakin bulunduğu ülke mevzuatı kapsamında anonim veya limited şirket niteliğinde olup olmadığı, -İştirakin Türkiye'deki anonim ve limited şirketlerle benzerlikleri/farklılıkları,
- Benzerliklerin ne ölçüde ağır bastığı,
- Yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin ne kadar olduğu,
- İştirak hissedarları ve bunların hisse oranlarına ilişkin bilgiler, bu bilgilerin ilgili ülkede şirket sicil kayıtlarından sorumlu otoriteden alınmış belge ile desteklenip desteklenmediği,
- İştirak kazancının elde edildiği tarihin belirlenmesi için iştirakte kâr dağıtım kararlarının tarihi,
- İştirak hissesinin elde edilme tarihinin şirket kayıtlarından belirlenmesi ve ilgili ülke yetkili otoriteden alınan belge ile desteklenmesi, buna göre geçen sürenin hesaplanması,
- İştirak kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulup tutulmadığı,
- İştirak kazancının kaynaklandığı dönem, bu dönemde elde edilen kurum kazancı tutarı,
- Söz konusu kurum kazancı üzerinden yüklenilen kurumlar vergisi ve benzeri yerel veya merkezi düzeyde alınan vergi tutarı, bu tutarı ortaya koyan, beyan, tahakkuk ve ödeme belgeleri ile desteklenip desteklenmediği,
- Söz konusu kurum kazancının hissedarlara dağıtımına ilişkin yüklenilen gelir veya kurumlar vergisi niteliğinde kazanç üzerinden alınan verginin tutarı, bu tutarı ortaya koyan beyan, tahakkuk ve ödemeye ilişkin belgelerle desteklenip desteklenmediği, bu çerçevede iştirak kazancının taşıdığı vergi yükünün hesaplanması,
- İştirak kazancının elde edilme tarihi,
- İştirak kazancının kayda alındığı tarih,
- İştirak kazancının nakden veya mahsuben tahsil edilip edilmediği,
- İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilip edilmediği,
- Tahsilata ilişkin kayıtlar ve bunların dokümante edilip edilmediği,
- Herhangi bir şarta bağlı olmaksızın yurt dışı iştirak kazançlarından yararlanabilmesi için iştirakin yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olması nedeniyle kurulmuş olup olmadığı, bu özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmede belirtilip belirtilmediği, fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunup bulunmadığı,
- İlgili ülke mevzuatında ayrı şirket kurmayı zorunlu kılan hükümlerin neler olduğu,
- Bu hükümlerin iştirakin kurulduğu tarihte yürürlükte olup olmadığı,
- İştirak kazancının kaynaklandığı dönemde şirket faaliyetlerinin neler olduğu,
- Bu faaliyetler içinde inşaat, onarım, montaj işleri dışında herhangi bir faaliyetin olup olmadığı,
- İlgili mevzuat uyarınca yer verilmesi gereken ve gerekli görülen diğer hususlar.

b) İstisna tutarının hesaplanması

Yukarıdaki açıklamalar ve gerekli diğer hususlar dikkate alınarak düzenlenecek tablolarda hesaplanan istisna tutarı ayrıntılı olarak gösterilecektir.

B. İstisnanın hesap dönemi kurumlar vergisine etkisi

Bu bölümde, yukarıda yapılan açıklama ve hesaplamaların kurumlar vergisi matrahını ve kurumlar vergisini ne şekilde etkilediği, kurumlar vergisi hesaplama tablosu ile gösterilecektir.

C. İstisna neticesinde gelecek dönem vergi beyanlarını etkileyecek hususlar

Gelecek dönemlere devreden tutarlar veya haklar var ise bu bölümde yer verilecektir.

Ç. Diğer Hususlar

Bu bölümde, varsa yeminli mali müşavir tarafından raporda değerlendirilmesi uygun görülen diğer hususlara yer verilecektir.

IV. SONUÇ

Yeminli mali müşavir, mükellefin ilgili dönem hesaplarının istisna yönünden incelenmesi neticesinde, fiili durumun, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırdığını belirterek, beyan edilen kazançtan istisna nedeni ile vergi dışı bırakılan tutarın ne kadar olduğu, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle yapılan hesaplama ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir
Adı Soyadı
İmza – Mühür

EK. 98

Rapor Sayısı: YMM ..../..../.... **Tarih: --/--/----**
Rapor Ekleri: .....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
YURT DIŞI İŞTİRAK HİSSESİ SATIŞ KAZANÇI İSTİSNASI TASDİK RAPORU

1. İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin:

Adı Soyadı	:
Bağlı Olduğu Oda	:
Oda Sicil Numarası	:
Mühür Numarası	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası:	
Adresi	:
Telefon Numarası	:
Faks Numarası	:
E-Posta Adresi	:

2. Dayanak Sözleşmenin:

Tarih/Sayısı	:

3. Mükellefin:

Adı Soyadı/Unvanı	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası:	
Faaliyet Konusu	:
Adresi	:
Telefon Numarası	:
Faks Numarası	:
İnceleme Dönemi	:

Yararlanılması Tasdik Edilen Toplam İstisna, İndirim ve/veya Uygulama Tutarı	:

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı soyadı/unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,
- Mükellefin iştigal konusu,
- Varsa yatırım teşvik belgesi, sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu,
- Kanuni merkez, şubeler ve istihdam edilen personel sayısı hakkında bilgiler,
- Sermaye, ortaklar ve yönetim kurulu hakkında
- Mevcut en son tarihli bilânço ve gelir tablosu,
- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı alıp almadıkları,
- 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 ve belgelerin kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,
- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,
- Yapılan denetime ilişkin bilgiler,
- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMESİ

A. Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.
Yurt Dışı İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası (KVK. Mad. 5/1-c):

a) İstisna şartlarının sağlanmasına ilişkin tespitler

- İstisna kazanca ilişkin mevzuat,
- İstisnadan yararlanacak mükellefin anonim şirket olup olmadığı
- Mükellefin, iştirak hissesi satış kazancının elde edildiği tarih itibariyle aktif toplamının dağılımı ve yurt dışı iştiraklerinin her birinin sermayesine iştirak için belirlenen şartları sağlayıp sağlamadığı, şartların son bir yıl içinde bozulup bozulmadığı,
- İştirak hissesinin elde edilme ve kayıt altına alınma tarihi,
- İştirak hissesinin elden çıkarılma ve kayıt altına alınma tarihi,
- Buna göre geçen sürenin hesaplanması,
- Elde etme tarihi itibariyle çıkarılacak bilançoda nakit varlıklar dışındaki varlıkların tutarı,
- Söz konusu bilançoda yer alan her bir yurt dışı iştirak hisselerinin tutarı ve toplamı,
- Bilançoda yer alan her bir iştirakin sermayesi, hissedar bilgileri ve sahip oldukları pay oranları,

- Sermaye ve hissedar pay oranlarının ilgili ülkede şirket sicil kayıtlarından sorumlu otoriteden alınmış belge ile desteklenmesi,
- İştiraklerin kuruluş yerinin, kurulduğu ülke yetkili otoritesinden alınan belge ile ortaya konulması,
- İştiraklerin iş bakımından muamelelerinin bilfiil toplandığı ve idare edildiği yerin tespiti bakımından Türkiye'de gerçekleştirilen herhangi bir muamelenin olup olmadığı, eğer var ise tüm iş ye işlemler içindeki ağırlığı, iştirakin yönetim yapısı, yöneticilerin bulunduğu yer, iştirak yönetim süreci gibi hususlar dikkate alınarak iştiraklerin iş merkezinin Türkiye'de oluşmadığının ortaya konulması,
- İştirakin bulunduğu ülke mevzuatı kapsamında anonim veya limited şirket niteliğinde olup olmadığı
- İştirakin Türkiye'deki anonim ve limited şirketlerle benzerlikleri/farklılıkları,
- Benzerliklerin ne ölçüde ağır bastığı,
- İlgili mevzuat uyarınca yer verilmesi gereken ve gerekli görülen diğer hususlar.

b) İstisna tutarının hesaplanması
Yukarıdaki açıklamalar ve gerekli diğer hususlar dikkate alınarak düzenlenecek tablolarda hesaplanan istisna tutarı ayrıntılı olarak gösterilecektir.

B. İstisnanın hesap dönemi kurumlar vergisine etkisi
Bu bölümde, yukarıda yapılan açıklama ve hesaplamaların kurumlar vergisi matrahını ve kurumlar vergisini ne şekilde etkilediği, kurumlar vergisi hesaplama tablosu ile gösterilecektir.

C. İstisna neticesinde gelecek dönem vergi beyanlarını etkileyecek hususlar
Gelecek dönemlere devreden tutarlar veya haklar var ise bu bölümde yer verilecektir.

Ç. Diğer Hususlar
Bu bölümde, varsa yeminli mali müşavir tarafından raporda değerlendirilmesi uygun görülen diğer hususlara yer verilecektir.

IV. SONUÇ
Yeminli mali müşavir, mükellefin ilgili dönem hesaplarının istisna yönünden incelenmesi neticesinde, fiili durumun, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırdığını belirterek, beyan edilen kazançtan istisna nedeni ile vergi dışı bırakılan tutarın ne kadar olduğu, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle yapılan hesaplama ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu Gunasundari görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yemin Mali Müşavir
Adı Soyadı
İmza–Mühür

EK. 99

Rapor Sayısı: YMM ..../..../.... **Tarihi: --/--/----**
Rapor Ekleri: .....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
EMİSYON PRİMİ KAZANCI İSTİSNASI TASDİK RAPORU

1. İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin:

Adı Soyadı :
Bağlı Olduğu Oda :
Oda Sicil Numarası :
Mühür Numarası :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Faks Numarası :
E-Posta Adresi :

2. Dayanak Sözleşmenin:

Tarih/Sayısı :

3. Mükellefin:

Adı Soyadı/Unvanı :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Faaliyet Konusu :
Adresi :
Telefon Numarası :
Faks Numarası :
İnceleme Dönemi :

Yararlanılması Tasdik Edilen
Toplam İstisna, İndirim ve/veya
Uygulama Tutarı :

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı soyadı/unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,
- Mükellefin iştigal konusu,
- Varsa yatırım teşvik belgesi, sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu,
- Kanuni merkez, şubeler ve istihdam edilen personel sayısı hakkında bilgiler,
- Sermaye, ortaklar ve yönetim kurulu hakkında
- Mevcut en son tarihli bilânço ve gelir tablosu,
- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı alıp almadıkları,
- 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 ve belgelerin kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,
- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,
- Yapılan denetime ilişkin bilgiler,
- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMESİ

A. Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

Emisyon Primi Kazancı İstisnası (KVK. Mad. 5/1-ç):

a) İstisna şartlarının sağlanmasına ilişkin tespitler

- İstisna kazanca ilişkin mevzuat,
- İstisnadan yararlanacak anonim şirketin mevcut sermayesi, artırılan sermaye tuta ile buna ilişkin genel kurul kararı,
- 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu dikkate alınarak; mevcut ortakların rüçhan hakkı kullanımına/kısıtlanmasına ilişkin bilgiler ve bu yöndeki genel kurul kararı,
- Yeni payların primli veya primsiz olarak çıkarılması esasları,
- Yeni payların satış bedeli ve emisyon priminin nasıl hesaplandığı,
- Sermaye artırımı ile ilgili giderler,
- İlgili mevzuat uyarınca yer verilmesi gereken ve gerekli görülen diğer hususlar.

b) İstisna tutarının hesaplanması
Yukarıdaki açıklamalar ve gerekli diğer hususlar dikkate alınarak düzenlenecek tablolarda hesaplanan istisna tutarı ayrıntılı olarak gösterilecektir.

B. İstisnanın hesap dönemi kurumlar vergisine etkisi
Bu bölümde, yukarıda yapılan açıklama ve hesaplamaların kurumlar vergisi matrahını ve kurumlar vergisini ne şekilde etkilediği, kurumlar vergisi hesaplama tablosu ile gösterilecektir.

C. İstisna neticesinde gelecek dönem vergi beyanlarını etkileyecek hususlar
Gelecek dönemlere devreden tutarlar veya haklar var ise bu bölümde yer verilecektir.

Ç. Diğer Hususlar
Bu bölümde, varsa yeminli mali müşavir tarafından raporda değerlendirilmesi uygun görülen diğer hususlara yer verilecektir.

IV. SONUÇ
Yeminli mali müşavir, mükellefin ilgili dönem hesaplarının istisna yönünden incelenmesi neticesinde, fiili durumun, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırdığını belirterek, beyan edilen kazançtan istisna nedeni ile vergi dışı bırakılan tutarın ne kadar olduğu, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle yapılan hesaplama ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir
Adı Soyadı
İmza–Mühür

EK. 100

Rapor Sayısı: YMM ..../..../.... **Tarih: --/--/----**
Rapor Ekleri: .....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
GAYRİMENKUL YATIRIM FONLARI VEYA YATIRIM ORTAKLARININ
KAZANÇ İSTİSNASI TASDİK RAPORU

1. İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin:

Adı Soyadı	:
Bağlı Olduğu Oda	:
Oda Sicil Numarası	:
Mühür Numarası	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası:	
Adresi	:
Telefon Numarası	:
Faks Numarası	:
E-Posta Adresi	:

2. Dayanak Sözleşmenin:

Tarih/Sayısı	:

3. Mükellefin:

Adı Soyadı/Unvanı	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası:	
Faaliyet Konusu	:
Adresi	:
Telefon Numarası	:
Faks Numarası	:
İnceleme Dönemi	:

Yararlanılması Tasdik Edilen Toplam İstisna, İndirim ve/veya Uygulama Tutarı	:

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı soyadı/unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,
- Mükellefin iştigal konusu,
- Varsa yatırım teşvik belgesi, sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu,
- Kanuni merkez, şubeler ve istihdam edilen personel sayısı hakkında bilgiler,
- Sermaye, ortaklar ve yönetim kurulu hakkında
- Mevcut en son tarihli bilânço ve gelir tablosu,
- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı alıp almadıkları,
- 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 ve belgelerin kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,
- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,
- Yapılan denetime ilişkin bilgiler,
- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMESİ

A. Bu bölümde en az aşağıdaki **hususların belirtilmesi zorunludur.**

Gayrimenkul Yatırım Fonları veya Yatırım Ortaklıklarının Kazanç İstisnası (KVK. Mad. 5/1-d /4):

a) İstisna şartlarının sağlanmasına ilişkin tespitler

- İstisna kazanca ilişkin mevzuat,
- Mükellefin (Gayrimenkul yatırım fonu veya ortaklığının) tabi olduğu mevzuat (6102 sayılı Kanun, 6/12/2012 tarihli ye 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu gibi),
- Mükellefin Türkiye'de kurulu olup olmadığı,
- Gayrimenkuller, gayrimenkul projeleri, gayrimenkule dayalı haklar, sermaye piyasası araçları ve SPK tarafından belirlenecek diğer varlık ve haklardan oluşan portföyü işletmek amacıyla paylarını ihraç etmek üzere kurulup kurulmadığı,
- Altyapı gayrimenkul yatırım ortaklığı niteliğinde olup olmadığı,
- İstisna kazancın, esas itibarıyla gayrimenkuller, gayrimenkul projeleri ve gayrimenkule dayalı haklardan oluşan bir portföyü işletmekten kaynaklanıp kaynaklanmadığı,
- Portföy işletmek dışında mevduat, katılma hesabı, repo, iştirak ve belirlenen diğer varlık ve haklardan gelir elde edilip edilmediği,

- Dağıtılması gereken kazancın nasıl tespit edildiği,
- 1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, anılan maddede aranan şartların sağlanıp sağlanmadığı (Taşınmazlardan elde edilen kazançların belirlenen kısmının, belirlenen sürede kâr payı olarak dağıtılıp dağıtılmadığı,
- İlgili mevzuat uyarınca yer verilmesi gereken ve gerekli görülen diğer hususlar.

b) İstisna tutarının hesaplanması
Yukarıdaki açıklamalar ve gerekli diğer hususlar dikkate alınarak düzenlenecek tablolarda hesaplanan istisna tutarı ayrıntılı olarak gösterilecektir

B. İstisnanın hesap dönemi kurumlar vergisine etkisi
Bu bölümde, yukarıda yapılan açıklama ve hesaplamaların kurumlar vergisi matrahını ve kurumlar vergisini ne şekilde etkilediği, kurumlar vergisi hesaplama tablosu ile gösterilecektir.

C. İstisna neticesinde gelecek dönem vergi beyanlarını etkileyecek hususlar
Gelecek dönemlere devreden tutarlar veya haklar var ise bu bölümde yer verilecektir.

Ç. Diğer Hususlar
Bu bölümde, varsa yeminli mali müşavir tarafından raporda değerlendirilmesi uygun görülen diğer hususlara yer verilecektir.

IV. SONUÇ
Yeminli mali müşavir, mükellefin ilgili dönem hesaplarının istisna yönünden incelenmesi neticesinde, fiili durumun, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırdığını belirterek, beyan edilen kazançtan istisna nedeni ile vergi dışı bırakılan tutarın ne kadar olduğu, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle yapılan hesaplama ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir
Adı Soyadı
İmza-Mühür

EK. 101

Rapor Sayısı: YMM ..../..../.... **Tarih: --/--/----**
Rapor Ekleri: .....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK TAŞINMAZ VE İŞTİRAK HİSSELERİ İLE KURUCU SENETLERİ, İNTİFA SENETLERİ, RÜÇHAN HAKLARI İLE GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM FONLARI KATILMA PAYLARININ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI TASDİK RAPORU

1. İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin:

Adı Soyadı :
Bağlı Olduğu Oda :
Oda Sicil Numarası :
Mühür Numarası :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Adresi :
Telefon Numarası :
Faks Numarası :
E-Posta Adresi :

2. Dayanak Sözleşmenin:

Tarih/Sayısı :

3. Mükellefin:

Adı Soyadı/Unvanı :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Faaliyet Konusu :
Adresi :
Telefon Numarası :
Faks Numarası :
İnceleme Dönemi :

Yararlanılması Tasdik Edilen
Toplam İstisna, İndirim ve/veya
Uygulama Tutarı :

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı Soyadı/unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,
- Mükellefin iştigal konusu,
- Varsa yatırım teşvik belgesi, sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu,
- Kanuni merkez, şubeler ve istihdam edilen personel sayısı hakkında bilgiler,
- Sermaye, ortaklar ve yönetim kurulu hakkında
- Mevcut en son tarihli bilânço ve gelir tablosu,
- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı alıp almadıkları,
- 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 ve belgelerin kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,
- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,
- Yapılan denetime ilişkin bilgiler,
- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMESİ

A. Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

Taşınmaz ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri. Rüçhan Hakları ile Girişim Sermayesi Yatırım Fonları Katılma Paylarının Satış Kazanç İstisnası (KVK. Mad. 5/1-e ve Geç. Mad. 16)

a) İstisna şartlarının sağlanmasına ilişkin tespitler

- İstisna kazanca ilişkin mevzuat,
- Mükellefin menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile iştigal edip etmediği,
- Satışa konu edilen taşınmaza ilişkin bilgiler (İl ilçe, mahalle, ada/parsel numarası, yüzölçümü gibi),
- Taşınmazın iktisap tarihi ve şekli, fatura bilgileri, maliyet bedeli, önceki yıllar bilânçolarında yer alıp almadığına ilişkin bilgiler,
- Taşınmazın alıcı bilgileri, satış tarihi, satış sekli, satış tutarı ve ilgili fatura bilgileri,
- Taşınmazın, mükellef adına tescil edilmiş olması ve cins tashihi şartı yönünden değerlendirilmesi,
- İştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri, rüçhan hakları, girişim sermayesi yatırım fonlan katılma paylarının edinme ve satışına ilişkin tarih, tutar bilgileri,

- Satışa konu taşınmaz, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri, rüçhan hakları, girişim sermayesi yatırım fonları katılma paylarının ticari amaçla elde bulundurulup bulundurulmadığı,
- Taşınmaz, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri, rüçhan hakları, girişim sermayesi yatırım fonları katılma paylarının iki tam yıl süre ile aktifte bulundurma şartı yönünden değerlendirilmesi,
- Satış bedelinin tahsil şartı yönünden değerlendirilmesi ve rapor tarihi itibarıyla tahsilat bilgileri,
- Satıştan elde edilen net kazancın %50'lik kısmının (15/7/2023 tarihinden sonra yapılacak taşınmaz satış kazançları için %25) 5520 sayılı Kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi gereğince ilgili hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde istisna kazanç olarak beyan edilip edilmediği,
- İstisna kazanç tutarının takip eden yılda (Kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihten önce) pasifte özel bir fon hesabına alınıp alınmadığı,
- Fon hesabında tutulan kazançların işletmeden çekilmemesi şartının sağlanıp sağlanmadığı,
- Kazancın sermayeye eklenip eklenmediği,
- İlgili mevzuat uyarınca yer verilmesi gereken ve gerekli görülen diğer hususlar.

b) İstisna tutarının hesaplanması
Yukarıdaki açıklamalar ve gerekli diğer hususlar dikkate alınarak düzenlenecek tablolarda hesaplanan istisna tutarı ayrıntılı olarak gösterilecektir

B. İstisnanın hesap dönemi kurumlar vergisine etkisi
Bu bölümde, yukarıda yapılan açıklama ve hesaplamaların kurumlar vergisi matrahını ve kurumlar vergisini ne şekilde etkilediği, kurumlar vergisi hesaplama tablosu ile gösterilecektir.

C. İstisna neticesinde gelecek dönem vergi beyanlarını etkileyecek hususlar
Gelecek dönemlere devreden tutarlar veya haklar var ise bu bölümde yer verilecektir.

Ç. Diğer Hususlar
Bu bölümde, varsa yeminli mali müşavir tarafından raporda değerlendirilmesi uygun görülen diğer hususlara yer verilecektir.

IV. SONUÇ
Yeminli mali müşavir, mükellefin ilgili dönem hesaplarının istisna yönünden incelenmesi neticesinde, fiili durumun, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırdığını belirterek, beyan edilen kazançtan istisna nedeni ile vergi dışı bırakılan tutarın ne kadar olduğu, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle yapılan hesaplama ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir
Adı Soyadı
İmza-Mühür

EK. 102

Rapor Sayısı: YMM ..../..../.... **Tarih: --/--/----**
Rapor Ekleri: .....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
YURT DIŞI İNŞAAT, ONARIM, MONTAJ VE TEKNİK HİZMETLER
KAZANÇ İSTİSNASI TASDİK RAPORU

1. İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin:

Adı Soyadı	:
Bağlı Olduğu Oda	:
Oda Sicil Numarası	:
Mühür Numarası	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası:	
Adresi	:
Telefon Numarası	:
Faks Numarası	:
E-Posta Adresi	:

2. Dayanak Sözleşmenin:

Tarih/Sayısı	:

3. Mükellefin:

Adı Soyadı/Unvanı	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası:	
Faaliyet Konusu	:
Adresi	:
Telefon Numarası	:
Faks Numarası	:
İnceleme Dönemi	:

Yararlanılması Tasdik Edilen Toplam İstisna, İndirim ve/veya Uygulama Tutarı	:

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı soyadı/unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,
- Mükellefin iştigal konusu,
- Varsa yatırım teşvik belgesi, sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu,
- Kanuni merkez, şubeler ve istihdam edilen personel sayısı hakkında bilgiler,
- Sermaye, ortaklar ve yönetim kurulu hakkında
- Mevcut en son tarihli bilânço ve gelir tablosu,
- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı alıp almadıkları,
- 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 ve belgelerin kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,
- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,
- Yapılan denetime ilişkin bilgiler,
- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMESİ

A. Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.
Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmetler Kazanç İstisnası
(KVK. Mad. 5/1-h)

a) İstisna şartlarının sağlanmasına ilişkin tespitler

- İstisna kazanca ilişkin mevzuat,
- Yapılan işin inşaat, onarım, montaj işi olduğunu ortaya koyan işin yüklenimine ilişkin sözleşme ve diğer destekleyici dokümanlar
- İşin gerçekleştirileceği ülke, lokasyon, çalıştırılan personel sayısı, kullanılan makine parkı gibi bilgiler çerçevesinde işin nerede gerçekleştirildiği,
- Teknik hizmetlerin fiilen nerede gerçekleştirildiği,
- Faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı yılın ne olduğu,
- Kazancın kurumun hangi yıl sonuç hesaplarına aktarıldığı,

- Kazancın sonuç hesaplarına aktarımda hangi kurun esas alındığı,
- Türkiye'deki ana merkez ile yurt dışındaki şube arasındaki ilişkilerin Türkiye'de kayıtlarda nasıl takip edildiği,
- Ana merkezden geçici olarak yurt dışına gönderilen makine-teçhizat için ana merkez kayıtlarında amortisman ayrılıp ayrılmadığı,
- Ana merkez genel giderlerinden yurt dışına pay verilmesi ile ilgili yapılan hesaplamalar,
- Faiz ve kur farklarının durumu, cari hesapların değerlemesi, geçici olarak ihraç edilen makine ve teçhizatın Türkiye'ye ithalinde değerleme, Türkiye'deki merkez genel giderlerinden yurt dışında yapılan inşaat işlerine pay verilmesi, kazanç veya hasılatın Türkiye'ye döviz olarak getirilmesi halinde doğacak kur farklarının durumu gibi hallere ilişkin açıklamalar,
- İlgili mevzuat uyarınca yer verilmesi gereken ve gerekli görülen diğer hususlar.

b) İstisna tutarının hesaplanması
Yukarıdaki açıklamalar ve gerekli diğer hususlar dikkate alınarak düzenlenecek tablolarda hesaplanan istisna tutarı ayrıntılı olarak gösterilecektir.

B. İstisnanın hesap dönemi kurumlar vergisine etkisi
Bu bölümde, yukarıda yapılan açıklama ve hesaplamaların kurumlar vergisi matrahını ve kurumlar vergisini ne şekilde etkilediği, kurumlar vergisi hesaplama tablosu ile gösterilecektir.

C. İstisna neticesinde gelecek dönem vergi beyanlarını etkileyecek hususlar
Gelecek dönemlere devreden tutarlar veya haklar var ise bu bölümde yer verilecektir.

Ç. Diğer Hususlar
Bu bölümde, varsa yeminli mali müşavir tarafından raporda değerlendirilmesi uygun görülen diğer hususlara yer verilecektir.

IV. SONUÇ
Yeminli mali müşavir, mükellefin ilgili dönem hesaplarının istisna yönünden incelenmesi neticesinde, fiili durumun, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırdığını belirterek, beyan edilen kazançtan istisna nedeni ile vergi dışı bırakılan tutarın ne kadar olduğu, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle yapılan hesaplama ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir
Adı Soyadı
İmza ve Mühür

EK. 103

Rapor Sayısı: YMM ..../..../.... **Tarih: --/--/----**
Rapor Ekleri: .....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
KURUMLAR VERGİSİSINAYİ MÜLKİYET HAKLARI İSTİSNASI
TASDİK RAPORU

1. İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin:

Adı Soyadı	:
Bağlı Olduğu Oda	:
Oda Sicil Numarası	:
Mühür Numarası	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası:	
Adresi	:
Telefon Numarası	:
Faks Numarası	:
E-Posta Adresi	:

2. Dayanak Sözleşmenin:

Tarih/Sayısı	:

3. Mükellefin:

Adı Soyadı/Unvanı	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası:	
Faaliyet Konusu	:
Adresi	:
Telefon Numarası	:
Faks Numarası	:
İnceleme Dönemi	:

Yararlanılması Tasdik Edilen Toplam İstisna, İndirim ve/veya Uygulama Tutarı	:

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı soyadı/unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,
- Mükellefin iştigal konusu,
- Varsa yatırım teşvik belgesi, sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu,
- Kanuni merkez, şubeler ve istihdam edilen personel sayısı hakkında bilgiler,
- Sermaye, ortaklar ve yönetim kurulu hakkında
- Mevcut en son tarihli bilânço ve gelir tablosu,
- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı alıp almadıkları,
- 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 ve belgelerin kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,
- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,
- Yapılan denetime ilişkin bilgiler,
- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMELERİ:

A. Bu bölümde en az aşağıdaki **hususların belirtilmesi zorunludur.**

Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna (KVK. Madde 5/B):

a) İstisna şartlarının sağlanmasına ilişkin tespitler

- İstisna kazanca ilişkin mevzuat,
- Mükellefin mevzuatta belirtilen nitelikleri taşıyıp taşımadığı, patent veya faydalı model belgesi üzerinde tekel niteliğinde özel bir ruhsata sahip olunup olunmadığı,
-Mükellefin, buluşlara ilişkin araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin Türkiye'de gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği,
- İncelemeli sistemle patent veya olumlu araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınıp alınmadığı,
- Buluşun üretim sürecinde kullanılması halinde gayri maddi hakka isabet eden kısmın teknik olarak ayrıştırılması,
-İstisnanın bir kazanç istisnası olması sebebiyle istisna faaliyetler ile istisna kapsamında olmayan faaliyetlere isabet eden giderlerin dağıtımı,

-Patent veya faydalı model süresinin aşılıp aşılmadığının tespiti,
- Kazancın serbest meslek kazancı veya gayrimenkul sermaye iradi kapsamında elde edilmesi halinde 5 yıllık sürenin tespiti,
- İlgili mevzuat uyarınca yer verilmesi gereken ve gerekli görülen diğer hususlar.

b) İstisna tutarının hesaplanması
Yukarıdaki açıklamalar ve gerekli diğer hususlar dikkate alınarak düzenlenecek tablolarda hesaplanan istisna tutarı ayrıntılı olarak gösterilecektir.

B. İstisna hesap dönemi kurumlar vergisine etkisi
Bu bölümde, yukarıda yapılan açıklama ve hesaplamaların kurumlar vergisi matrahını ve kurumlar vergisini ne şekilde etkilediği, kurumlar vergisi hesaplama tablosu ile gösterilecektir.

C. İstisnanın neticesinde gelecek dönem vergi beyanlarını etkileyecek hususlar
Gelecek dönemlere devreden tutarlar veya haklar var ise bu bölümde yer verilecektir.

Ç. Diğer Hususlar
Bu bölümde, varsa yeminli mali müşavir tarafından raporda değerlendirilmesi uygun görülen diğer hususlara yer verilecektir.

IV. SONUÇ
Yeminli mali müşavir, mükellefin ilgili dönem hesaplarının istisna yönünden incelenmesi neticesinde, fiili durumun, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırdığını belirterek, beyan edilen kazançtan istisna nedeni ile vergi dışı bırakılan tutarın ne kadar olduğu, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle yapılan hesaplama ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir
Adı Soyadı
İmza – Mühür

EK. 104

Rapor Sayısı:
YMM …./…./… **Tarih: --/--/----**
Rapor Ekleri: .....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KURUMLAR VERGİSİ TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİNE KAYITLI GEMİLERİN KAZANÇ İSTİSNASI TASDİK RAPORU

1. İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin:

Adı Soyadı	:
Bağlı Olduğu Oda	:
Oda Sicil Numarası	:
Mühür Numarası	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası:	
Adresi	:
Telefon Numarası	:
Faks Numarası	:
E-Posta Adresi	:

2. Dayanak Sözleşmenin
Tarih/Sayısı

3. Mükellefin:

Adı Soyadı/Unvanı	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası:	
Faaliyet Konusu	:
Adresi	:
Telefon Numarası	:
Faks Numarası	:
İnceleme Dönemi	:

Yararlanılması Tasdik Edilen
Toplam İstisna, İndirim ve/veya
Uygulama Tutarı :

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı soyadı/unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,
- Mükellefin iştigal konusu,
- Varsa yatırım teşvik belgesi, sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu,
- Kanuni merkez, şubeler ve istihdam edilen personel sayısı hakkında bilgiler,
- Sermaye, ortaklar ve yönetim kurulu hakkında
- Mevcut en son tarihli bilânço ve gelir tablosu,
- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı alıp almadıkları,
- 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 ve belgelerin kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,
- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,
- Yapılan denetime ilişkin bilgiler,
- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMESİ

A. Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Sağlanan Kazanç İstisnası (Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu Mad.12):

a) İstisna şartlarının sağlanmasına ilişkin tespitler

- İstisna kazanca ilişkin mevzuat,
- İstisna kazancın elde edildiği gemi veya gemilerin Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olup olmadığı,
- Her bir geminin;

*Adı,
*Milli gemi sicili numarası,
*Türk Uluslararası Gemi Sicili numarası,
*Sicil kayıt tarihi,
*Geminin üretim yeri,

*Gemi türü (Yük, yolcu gibi),
*Gemi tonaj bilgisi (3000 DWT, 300 DWT gibi),
*Terkin/Devir tarihi,
*Terkin/Devir tasdik numarası,
*Terkin/Devir sözleşme tarih ve sayısı,
- İstisnadan yalnızca gemi sahiplerinin değil charter kapsamında gemiyi kiralayan veya işleten mükelleflerin de yararlanabilmesi sebebiyle gemi bilgisinin yanında varsa kiralama işlemine ait;
*Kira sözleşmesi tarihi,
*Kiralama türü (Çıplak kira, charter, finansal kiralama gibi),
*Kiralama yapılan firma bilgileri (Ticaret sicil numarası, vergi kimlik numarası, unvan, adres, telefon gibi)
-Gemi aktife kayıtlı ise aktife kayıt edildiği tarih,
- Kiralandı ise kiralama türü, zamana veya yüke bağlı olarak kiralanıp kiralanmadığı, kira sözleşmesinin başlangıç ve bitiş tarihleri,
- Geminin devrinden kaynaklanan istisna için geminin Türkiye'de üretildiği firma bilgisi, üretim tarihi, tonaj bilgisi ve tescil türü,
- Yurt dışında üretilen gemiler için, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt tarihi,
- Başka sicile devirlerde, devredilen firma bilgisi ve devir tarihi,
- İşletim faaliyetinden elde edilen hasılat ve maliyete ilişkin bilgiler,
- Gemilerin ve yatların time-charter, otel veya restoran işletmeciliğinde (yüzer otel veya restoran) kullanılıp kullanılmadığı,
- İstisnanın bir kazanç istisnası olması sebebiyle giderlerin dağıtım yöntemi,
- İlgili mevzuat uyarınca yer verilmesi gereken ve gerekli görülen diğer hususlar.

b) İstisna tutarının hesaplanması
Yukarıdaki açıklamalar ve gerekli diğer hususlar dikkate alınarak 4490 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat kapsamında ne kadar istisnaya hak kazandığı düzenlenecek tablolarda ayrıntılı olarak gösterilecektir.

B. İstisnanın hesap dönemi kurumlar vergisine etkisi
Bu bölümde, yukarıda yapılan açıklama ve hesaplamaların kurumlar vergisi matrahını ve kurumlar vergisini ne şekilde etkilediği, kurumlar vergisi hesaplama tablosu ile gösterilecektir.

C. İstisna neticesinde gelecek dönem vergi beyanlarını etkileyecek hususlar
Gelecek dönemlere devreden tutarlar veya haklar var ise bu bölümde yer verilecektir.

Ç. Diğer Hususlar

Bu bölümde, varsa yeminli mali müşavir tarafından raporda değerlendirilmesi uygun görülen diğer hususlara yer verilecektir.

IV. SONUÇ

Yeminli mali müşavir, mükellefin ilgili dönem hesaplarının istisna yönünden incelenmesi neticesinde, fiili durumun, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırdığını belirterek, beyan edilen kazançtan istisna nedeni ile vergi dışı bırakılan tutarın ne kadar olduğu, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle yapılan hesaplama ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir
Adı Soyadı
İmza – Mühür

EK. 105

Rapor Sayısı: YMM ..../..../.... **Tarih: --/--/----**
Rapor Ekleri: .....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
KURUMLAR VERGİSİ
SERBEST BÖLGE KAZANÇ İSTİSNASI TASDİK RAPORU

1. İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin:

Adı Soyadı	:
Bağlı Olduğu Oda	:
Oda Sicil Numarası	:
Mühür Numarası	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası:	
Adresi	:
Telefon Numarası	:
Faks Numarası	:
E-Posta Adresi	:

2. Dayanak Sözleşmenin:

Tarih/Sayısı	:

3. Mükellefin:

Adı Soyadı/Unvanı	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası:	
Faaliyet Konusu	:
Adresi	:
Telefon Numarası	:
Faks Numarası	:
İnceleme Dönemi	:

Yararlanılması Tasdik Edilen Toplam İstisna, İndirim ve/veya Uygulama Tutarı	:

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı soyadı/unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,
- Mükellefin iştigal konusu,
- Varsa yatırım teşvik belgesi, sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu,
- Kanuni merkez, şubeler ve istihdam edilen personel sayısı hakkında bilgiler,
- Sermaye, ortaklar ve yönetim kurulu hakkında
- Mevcut en son tarihli bilânço ve gelir tablosu,
- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı alıp almadıkları,
- 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 ve belgelerin kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,
- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,
- Yapılan denetime ilişkin bilgiler,
- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMESİ

A. Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

Serbest Bölgede Elde Edilen Kazanç İstisnası (Serbest Bölgeler Kanunu Geç. Mad. 3):

a) İstisna şartlarının sağlanmasına ilişkin tespitler

- İstisna kazanca ilişkin mevzuat,
- İstisnanın, faaliyet ruhsatının alınma tarihine göre mevzuat karşısındaki durumu,
- İstisnadan yararlanılabilmesi için kayıtların, istisna kazanç ile diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç ayrımının yapılmasını sağlayacak şekilde tutulup tutulmadığı,
- Merkezi veya şubesi serbest bölgelerde bulunan mükelleflerin hem serbest bölgedeki faaliyetleri hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerine ilişkin müşterek genel giderlerinin, merkezde ve şubede oluşan maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranı dikkate alınarak dağıtılıp dağıtılmadığı, maliyetlerin hesabında merkezde ve şubede oluşan satılan malın

maliyeti ile faaliyet giderlerinin toplamının dikkate alınıp alınmadığı,
- Amortismanların ne şekilde dağıtıma tabi tutulduğu,
- Serbest bölge faaliyet ruhsatının süresine ilişkin bilgi ve belgeler,
- Serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin;
*Ruhsat,
*Sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu,
*İmalat faaliyetinde kullanılan araç parkı,
*Üretim dışı faaliyetleri,
*Serbest bölge dışında üretilen malların satışı,
*Serbest bölgede veya serbest bölge dışında fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışına ilişkin bilgiler,
- Yurt iç ve yurt dışına yapılan satışların miktar ve tutarları,
- Dışarıdan fason hizmet satın alınması halinde;
*Fason imalatın sadece, sanayi sicil belgesi veya faaliyet ruhsatında yazılı üretim kapsamında yaptırılıp yaptırılmadığı,
*İmalatın fason imalattan çok işletmenin kendi imalatından oluşup oluşmadığı,
*İmalat faaliyetleriyle ilgili olarak istisnadan yararlanacak kazanç tutarının fiili kapasite kullanımı ile uyumlu olup olmadığı,
*İş riskinin ve organizasyonunun üstlenilme durumu,
*Ham madde ve yardımcı maddelerin temin durumu,
- İmalat faaliyetinde bulunan mükellefin emtia alım satımı ile de uğraşıp uğraşmadığı,
- İlgili mevzuat uyarınca yer verilmesi gereken ve gerekli görülen diğer hususlar.

b) İstisna tutarının hesaplanması
Yukarıdaki açıklamalar ve gerekli diğer hususlar dikkate alınarak 3218 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat kapsamında ne kadar istisnaya hak kazandığı düzenlenecek tablolarda ayrıntılı olarak gösterilecektir.

B. İstisnanın hesap dönemi kurumlar vergisine etkisi
Bu bölümde, yukarıda yapılan açıklama ve hesaplamaların kurumlar vergisi matrahını ve kurumlar vergisini ne şekilde etkilediği, kurumlar vergisi hesaplama tablosu ile gösterilecektir.

C. İstisna neticesinde gelecek dönem vergi beyanlarını etkileyecek hususlar
Gelecek dönemlere devreden tutarlar veya haklar var ise bu bölümde yer verilecektir.

Ç. Diğer Hususlar
Bu bölümde, varsa yeminli mali müşavir tarafından raporda değerlendirilmesi uygun görülen diğer hususlara yer verilecektir.

IV. SONUÇ

Yeminli mali müşavir, mükellefin ilgili dönem hesaplarının istisna yönünden incelenmesi neticesinde, fiili durumun, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırdığını belirterek, beyan edilen kazançtan istisna nedeni ile vergi dışı bırakılan tutarın ne kadar olduğu, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle yapılan hesaplama ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir
Adı Soyadı
İmza – Mühür

EK. 106

Rapor Sayısı: YMM ..../..../.... **Tarih: --/---/----**
Rapor Ekleri: .....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KURUMLAR VERGİSİ TEKNOLOJİ GELİŞLTİRME BÖLGELERİNDE ELDE EDİLEN KAZANÇ İSTİSNASI TASDİK RAPORU

1. İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin:

Adı Soyadı	:
Bağlı Olduğu Oda	:
Oda Sicil Numarası	:
Mühür Numarası	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası:	
Adresi	:
Telefon Numarası	:
Faks Numarası	:
E-Posta Adresi	:

2. Dayanak Sözleşmenin:

Tarih/Sayısı	:

3. Mükellefin:

Adı Soyadı/Unvanı	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası:	
Faaliyet Konusu	:
Adresi	:
Telefon Numarası	:
Faks Numarası	:
İnceleme Dönemi	:

Yararlanılması Tasdik Edilen
Toplam İstisna, İndirim ve/veya
Uygulama Tutarı

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı soyadı/unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,
- Mükellefin iştigal konusu,
- Varsa yatırım teşvik belgesi, sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu,
- Kanuni merkez, şubeler ve istihdam edilen personel sayısı hakkında bilgiler,
- Sermaye, ortaklar ve yönetim kurulu hakkında
- Mevcut en son tarihli bilânço ve gelir tablosu,
- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı alıp almadıkları,
- 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 ve belgelerin kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,
- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,
- Yapılan denetime ilişkin bilgiler,
- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMESİ

A. Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazanç İstisnası (Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Geç. Mad. 3)

a) İstisna şartlarının sağlanmasına ilişkin tespitler

- İstisna kazanca ilişkin mevzuat,
- Kanun uygulaması kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenip izlenmediği, istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ne şekilde ilişkilendirildiği, kayıtların bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulup tutulmadığı,
- İstisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasılattan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen maliyet ve gider unsurlarının düşülmesi sonucu bulunarak kazancın hesaplanıp hesaplanmadığı,
- Kanun uygulaması kapsamında istisna olan faaliyetlerin zararla sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilip indirilmediği,

- 4691 sayılı Kanun kapsamı dışındaki işlemlerden elde edilen gelirler ile olağandışı gelirlerin ne şekilde değerlendirildiği,
- Diğer kurumlardan geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak yardım sağlanıp sağlanmadığı,
-TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumların bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımlarının, kurum kazancına dahil edilip edilmediği ve istisnadan yararlandırılıp yararlandırılmadığı,
- Muhasebe kayıt düzeninin istisna kazancın tespitine yönelik şekilde takip edilip edilmediği,
- İstisna faaliyetler ile istisna kapsamında olmayan faaliyetlere isabet eden genel yönetim giderlerinin dağıtıma konu edilip edilmediği, edildi ise ne şekilde edildiği,
- İlgili mevzuat uyarınca yer verilmesi gereken ve gerekli görülen diğer hususlar.

b) İstisna tutarının hesaplanması
Yukarıdaki açıklamalar ve gerekli diğer hususlar dikkate alınarak 4691 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat kapsamında ne kadar istisnaya hak kazandığı düzenlenecek tablolarda ayrıntılı olarak gösterilecektir.

B. İstisnanın hesap dönemi kurumlar vergisine etkisi
Bu bölümde, yukarıda yapılan açıklama ve hesaplamaların kurumlar vergisi matrahını ve kurumlar vergisini ne şekilde etkilediği, kurumlar vergisi hesaplama tablosu ile gösterilecektir.

C. İstisna neticesinde gelecek dönem vergi beyanlarını etkileyecek hususlar
Gelecek dönemlere devreden tutarlar veya haklar var ise bu bölümde yer verilecektir.

Ç. Diğer Hususlar
Bu bölümde, varsa yeminli mali müşavir tarafından raporda değerlendirilmesi uygun görülen diğer hususlara yer verilecektir.

IV. SONUÇ
Yeminli mali müşavir, mükellefin ilgili dönem hesaplarının istisna yönünden incelenmesi neticesinde, fiili durumun, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırdığını belirterek, beyan edilen kazançtan istisna nedeni ile vergi dışı bırakılan tutarın ne kadar olduğu, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle yapılan hesaplama ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir
Adı Soyadı
İmza – Mühür

EK. 107

Rapor Sayısı: YMM ..../..../.... **Tarih: --/--/----**
Rapor Ekleri: .....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KURUMLAR VERGİSİ ARAŞTIRMA ALTYAPILARININ AR-GE VE YENİLİK FAALİYETLERİNDEN ELDE ETTİKLERİ KAZANÇ İSTİSNA SI TASDİK RAPORU

1. İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin:

Adı Soyadı :
Bağlı Olduğu Oda :
Oda Sicil Numarası :
Mühür Numarası :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Adresi :
Telefon Numarası :
Faks Numarası :
E-Posta Adresi :

2. Dayanak Sözleşmenin:

Tarih/Sayısı :

3. Mükellefin:

Adı Soyadı/Unvanı :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Faaliyet Konusu :
Adresi :
Telefon Numarası :
Faks Numarası :
İnceleme Dönemi :

Yararlanılması Tasdik Edilen
Toplam İstisna, İndirim ve/veya
Uygulama Tutarı :

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı soyadı/unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,
- Mükellefin iştigal konusu,
- Varsa yatırım teşvik belgesi, sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu,
- Kanuni merkez, şubeler ve istihdam edilen personel sayısı hakkında bilgiler,
- Sermaye, ortaklar ve yönetim kurulu hakkında
- Mevcut en son tarihli bilânço ve gelir tablosu,
- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı alıp almadıkları,
- 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 ve belgelerin kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,
- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,
- Yapılan denetime ilişkin bilgiler,
- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMESİ

A. Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

Araştırma Altyapılarının Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazanç İstisnası (Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun Geç. Mad. 1)

a) İstisna şartlarının sağlanmasına ilişkin tespitler

- İstisna kazanca ilişkin mevzuat,
- Mükellefin araştırma altyapısı niteliğinde olup olmadığı,
-Mükellefin 6550 sayılı Kanun uygulanması kapsamında Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarının olup olmadığı,
-Kanun uygulaması kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenip izlenmediği, istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ne şekilde ilişkilendirildiği, kayıtların bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulup tutulmadığı,
- İstisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasılattan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen maliyet ve gider unsurlarının düşülmesi sonucu bulunarak kazancın hesaplanıp hesaplanmadığı,

- Kanun uygulaması kapsamında istisna olan faaliyetlerin zararla sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilip indirilmediği,
- 6550 sayılı Kanun kapsamı dışındaki işlemlerden elde edilen gelirler ile olağandışı gelirlerin ne şekilde değerlendirildiği,
- Muhasebe kayıt düzeninin istisna kazancın tespitine yönelik şekilde takip edilip edilmediği,
- İstisna faaliyetler ile istisna kapsamında olmayan faaliyetlere isabet eden genel yönetim giderlerinin dağıtıma konu edilip edilmediği, edildi ise ne şekilde edildiği,
- İlgili mevzuat uyarınca yer verilmesi gereken ve gerekli görülen diğer hususlar.

b) İstisna tutarının hesaplanması
Yukarıdaki açıklamalar ve gerekli diğer hususlar dikkate alınarak 6550 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat kapsamında ne kadar istisnaya hak kazanıldığı düzenlenecek tablosu ile ayrıntılı olarak gösterilecektir.

B. İstisnanın hesap dönemi kurumlar vergisine etkisi
Bu bölümde, yukarıda yapılan açıklama ve hesaplamaların kurumlar vergisi matrahını ve kurumlar vergisini ne şekilde etkilediği, kurumlar vergisi hesaplama tablosu ile gösterilecektir.

C. İstisna neticesinde gelecek dönem vergi beyanlarını etkileyecek hususlar
Gelecek dönemlere devreden tutarlar veya haklar var ise bu bölümde yer verilecektir.

Ç. Diğer Hususlar
Bu bölümde, varsa yeminli mali müşavir tarafından raporda değerlendirilmesi uygun görülen diğer hususlara yer verilecektir.

IV. SONUÇ
Yeminli mali müşavir, mükellefin ilgili dönem hesaplarının istisna yönünden incelenmesi neticesinde, fiili durumun, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırdığını belirterek, beyan edilen kazançtan istisna nedeni ile vergi dışı bırakılan tutarın ne kadar olduğu, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle yapılan hesaplama ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir
Adı Soyadı
İmza–Mühür

EK. 108

Rapor Sayısı: YMM ..../..../.... **Tarih: --/--/----**
Rapor Ekleri: .....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KURUMLAR VERGİSİ
AR-GE VE TASARIM İNDİRİMİ TASDİK RAPORU

1. İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin;

Adı Soyadı :
Bağlı Olduğu Oda :
Oda Sicil Numarası :
Mühür Numarası :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Adresi :
Telefon Numarası :
Faks Numarası :
E-Posta Adresi :

2. Dayanak Sözleşmenin:

Tarih/Sayısı :

3. Mükellefin:

Adı Soyadı/Unvanı :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Faaliyet Konusu :
Adresi :
Telefon Numarası :
Faks Numarası :
İnceleme Dönemi :

Yararlanılması Tasdik Edilen
Toplam İstisna, İndirim ve/veya
Uygulama Tutarı :

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı soyadı/unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,
- Mükellefin iştigal konusu,
- Varsa yatırım teşvik belgesi, sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu,
- Kanuni merkez, şubeler ve istihdam edilen personel sayısı hakkında bilgiler,
- Sermaye, ortaklar ve yönetim kurulu hakkında
- Mevcut en son tarihli bilânço ve gelir tablosu,
- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı alıp almadıkları,
- 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 ve belgelerin kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,
- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,
- Yapılan denetime ilişkin bilgiler,
- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMESİ

A. Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

Ar- Ge ve Tasarım İndirimi (AR-GE ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Mad.3 ve KVK. Mülga Mad. 10/1-a)

a) İndirim şartlarının sağlanmasına ilişkin tespitler

- İndirime ilişkin mevzuat,
- İndirimin, 9/8/2016 tarihinden önce yapılan başvurulara konu projelerle ilgili olup olmadığı,
- İndirimin, 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin 6728 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükümlerine göre hesaplanıp hesaplanmadığı,
- Ar-Ge harcamalarının kayıtlarda ne şekilde izlendiği,
- Tasdik raporuna eklenecek olan ve teknik kuruluşlarca düzenlenmiş olan "Ar-Ge Projesi Değerlendirme Raporu"nda belirtilen projenin veya projelerin hangi aşamada bulunduğu,
- Bu projelerin sonuçları ile uygulanma durumuna ilişkin mükelleften alınan bilgiler,
- Ar-Ge departmanına ilişkin mükelleften alınan bilgiler (Yeri, hacmi, teknik donanımı ve varsa kullanılan diğer laboratuvarlar gibi),

- Ar-Ge indirimine konu olan harcamaların ana gruplar itibarıyla 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 amortisman tutarları,
- Dönem içinde alınan ilk madde, yarı mamul ve diğer sarf malzemeleri listesi, kullanım iade, satış ve çıkan firelere ilişkin tutar ve miktar itibarıyla 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 itibarıyla uygulanan Ar-Ge indirimi tutarları,
- İlgili mevzuat uyarınca yer verilmesi gereken ve gerekli görülen diğer hususlar.

b) İndirim tutarının hesaplanması

Yukarıdaki açıklamalar ve gerekli diğer hususlar dikkate alınarak 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının mülga (a) bendi ve ilgili mevzuat kapsamında ne kadar indirimi hak kazandığı düzenlenecek tablolarda ayrıntılı olarak gösterilecektir.

B. İndirimin hesap dönemi kurumlar vergisine etkisi

Bu bölümde, yukarıda yapılan açıklama ve hesaplamaların kurumlar vergisi matrahını ve kurumlar vergisini ne şekilde etkilediği, kurumlar vergisi hesaplama tablosu ile gösterilecektir.

C. İndirim neticesinde gelecek dönem vergi beyanlarını etkileyecek hususlar

Gelecek dönemlere devreden tutarlar veya haklar var ise bu bölümde yer verilecektir.

Ç. Diğer Hususlar

Bu bölümde, varsa yeminli mali müşavir tarafından raporda değerlendirilmesi uygun görülen diğer hususlara yer verilecektir.

IV. SONUÇ

Yeminli mali müşavir, mükellefin ilgili dönem hesaplarının indirim yönünden incelenmesi neticesinde, fiili durumun, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırdığını belirterek, beyan edilen kazançtan indirim nedeni ile vergi dışı bırakılan tutarın ne kadar olduğu, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle yapılan hesaplama ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir
Adı Soyadı
İmza–Mühür

EK. 109

Rapor Sayısı: YMM ..../..../.... **Tarih: --/--/---**
Rapor Ekleri: .....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KURUMLAR VERGİSİ YURTDIŞINA VERİLEN YAZILIM, MÜHENDİSLİK, EĞİTİM VE SAĞLIK HİZMETLERİ KAZANÇ İNDİRİMİ TASDİK RAPORU

1. İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin:

Adı Soyadı :
Bağlı Olduğu Oda :
Oda Sicil Numarası :
Mühür Numarası :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Adresi :
Telefon Numarası :
Faks Numarası :
E-Posta Adresi :

2. Dayanak Sözleşmenin:

Tarih/Sayısı :

3. Mükellefin:

Adı Soyadı/Unvanı :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Faaliyet Konusu :
Adresi :
Telefon Numarası :
Faks Numarası :
İnceleme Dönemi :

Yararlanılması Tasdik Edilen
Toplam İstisna, İndirim ve/veya
Uygulama Tutarı :

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı soyadı/unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,
- Mükellefin iştigal konusu,
- Varsa yatırım teşvik belgesi, sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu,
- Kanuni merkez, şubeler ve istihdam edilen personel sayısı hakkında bilgiler,
- Sermaye, ortaklar ve yönetim kurulu hakkında
- Mevcut en son tarihli bilânço ve gelir tablosu,
- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı alıp almadıkları,
- 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 ve belgelerin kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,
- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,
- Yapılan denetime ilişkin bilgiler,
- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMESİ

A. Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

Yurtdışına Verilen Yazılım, Mühendislik, Eğitim ve Sağlık Hizmetleri Kazanç İndirimi (GVK. Mad.89/13 ve KVK. Mad.10/1-ğ)

a) İndirim şartlarının sağlanmasına ilişkin tespitler

- İndirime ilişkin mevzuat,
- Mükellefin ana sözleşmesinde yazılı esas faaliyet konusu,

-Her bir iş koluna ait verilen hizmetin fiilen verilip verilmediği, hizmetin Türkiye'den münhasıran yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için yapılmış olup olmadığı,

- Faturanın yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenip düzenlenmediği, hizmet verilen kişi ve/veya kurumun adı, soyadı/unvanı, hangi ülke ile ilgili olduğu, varsa pasaport numarası, düzenlenen faturanın tarih ve sayısı, verilen hizmetin niteliği ve hizmet bedeli gibi bilgiler,
- Türkiye'den verilen, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme ve veri analizi hizmetlerinden yurt dışında yararlanılıp yararlanılmadığı,

- İlgili bakanlığın izin ve denetimine tabi olarak, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetleri ile mesleki eğitim hizmetlerinin yararlanıcısının yurt dışında olup olmadığı,
- Kazancın tamamının elde edildiği hesap dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilip edilmediği,
- Kazançların kayıtlarda izlenmesine ilişkin düzenlemelere uyulup uyulmadığı,
- İlgili mevzuat uyarınca yer verilmesi gereken ve gerekli görülen diğer hususlar.

b) İndirim tutarının hesaplanması
Yukarıdaki açıklamalar ve gerekli diğer hususlar dikkate alınarak indirim tutarı düzenlenecek tablolarda ayrıntılı olarak gösterilecektir.

B. İndirimin hesap dönemi kurumlar vergisine etkisi
Bu bölümde, yukarıda yapılan açıklama ve hesaplamaların kurumlar vergisi matrahını ve kurumlar vergisini ne şekilde etkilediği, kurumlar vergisi hesaplama tablosu ile gösterilecektir.

C. İndirimin neticesinde gelecek dönem vergi beyanlarını etkileyecek hususlar
Gelecek dönemlere devreden tutarlar veya haklar var ise bu bölümde yer verilecektir.

Ç. Diğer Hususlar
Bu bölümde, varsa yeminli mali müşavir tarafından raporda değerlendirilmesi uygun görülen diğer hususlara yer verilecektir.

IV. SONUÇ
Yeminli mali müşavir, mükellefin ilgili dönem hesaplarının indirim yönünden incelenmesi neticesinde, fiili durumun, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırdığını belirterek, beyan edilen kazançtan istisna nedeni ile vergi dışı bırakılan tutarın ne kadar olduğu, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle yapılan hesaplama ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir
Adı Soyadı
İmza – Mühür

EK. 110

Rapor Sayısı: YMM ..../..../.... **Tarih: --/--/----**
Rapor Ekleri: .....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KURUMLAR VERGİSİ NAKDİ SERMAYE ARTIŞINDAN KAYNAKLANAN FAİZ İNDİRİMİ TASDİK RAPORU

1. İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin:

Adı Soyadı	:
Bağlı Olduğu Oda	:
Oda Sicil Numarası	:
Mühür Numarası	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası:	
Adresi	:
Telefon Numarası	:
Faks Numarası	:
E-Posta Adresi	:

2. Dayanak Sözleşmenin:

Tarih/Sayısı	:

3. Mükellefin:

Adı Soyadı/Unvanı	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası:	
Faaliyet Konusu	:
Adresi	:
Telefon Numarası	:
Faks Numarası	:
İnceleme Dönemi	:

Yararlanılması Tasdik Edilen Toplam İstisna, İndirim ve/veya Uygulama Tutarı	:

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı soyadı/unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,
- Mükellefin iştigal konusu,
- Varsa yatırım teşvik belgesi, sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu,
- Kanuni merkez, şubeler ve istihdam edilen personel sayısı hakkında bilgiler,
- Sermaye, ortaklar ve yönetim kurulu hakkında
- Mevcut en son tarihli bilânço ve gelir tablosu,
- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı alıp almadıkları,
- 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 ve belgelerin kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,
- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,
- Yapılan denetime ilişkin bilgiler,
- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMESİ

A. Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi (KVK. Mad.10/1-ı)

a) İndirim şartlarının sağlanmasına ilişkin tespitler

- İndirime ilişkin mevzuat,
- İndirimden yararlanacak mükellefin hukuki niteliği, indirim şartlarını sağlayıp sağlamadığı,
- Ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı,
- Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı,
- Nakdi sermaye artışının yurt dışından getirilen nakitle karşılanıp karşılanmadığı,
- İndirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmaması gereken sermaye artışları,
- Sermayenin nakit olarak karşılanmayan kısmı için indirim uygulanmadığı,
- Nakden taahhüt edilen sermayenin;

*Sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihi,
*Tescil tarihinden sonra şirketin banka hesabına yatırılan tutarlar için şirketin banka hesabına yatırılma tarihi,
- Sermaye avansları için indirim hesaplanıp hesaplanmadığı,
- İndirimin uygulama dönemleri,
- Kazanç yetersizliği nedeniyle indirim konusu edilemeyen tutarın sonraki dönemlere devrine ilişkin bilgiler,
- İndirimden yararlanıldıktan sonra sermaye azaltımı yapılıp yapılmadığı,
- Nakdi sermaye artışı yapılmadan önce sermaye azaltımına gidilip gidilmediği
- Mükellef için uygulanacak indirim oranı, bu oranın belirlenmesine ilişkin bilgi ve belgeler,
- Taahhüt edilen sermaye artırımı tutarının nakit olarak şirketin banka hesabına fiilen yatırıldığına ilişkin olarak bu işlemleri içeren ve ilgili banka şubesi tarafından onaylanmış banka hesap özeti,
- İlgili mevzuat uyarınca yer verilmesi gereken ve gerekli görülen diğer hususlar.

b) İndirim tutarının hesaplanması
Yukarıdaki açıklamalar ve gerekli diğer hususlar dikkate alınarak indirim tutarı, düzenlenecek tablolarda ayrıntılı olarak gösterilmelidir.

B. İndirimin hesap dönemi kurumlar vergisine etkisi
Bu bölümde, yukarıda yapılan açıklama ve hesaplamaların kurumlar vergisi matrahını ve kurumlar vergisini ne şekilde etkilediği, kurumlar vergisi hesaplama tablosu ile gösterilecektir.

C. İndirim neticesinde gelecek dönem vergi beyanlarını etkileyecek hususlar Gelecek dönemlere devreden tutarlar veya haklar var ise bu bölümde yer verilecektir.

Ç. Diğer Hususlar
Bu bölümde, varsa yeminli mali müşavir tarafından raporda değerlendirilmesi uygun görülen diğer hususlara yer verilecektir.

IV. SONUÇ
Yeminli mali müşavir, mükellefin ilgili dönem hesaplarının indirim yönünden incelenmesi neticesinde, fiili durumun, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırdığını belirterek, beyan edilen kazançtan istisna nedeni ile vergi dışı bırakılan tutarın ne kadar olduğu, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle yapılan hesaplama ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir
Adı Soyadı
İmza – Mühür

EK. 111

Rapor Sayısı: YMM ..../..../.... **Tarih: --/--/----**
Rapor Ekleri: .....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI TASDİK RAPORU

1. İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin:

Adı Soyadı :
Bağlı Olduğu Oda :
Oda Sicil Numarası :
Mühür Numarası :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Adresi :
Telefon Numarası :
Faks Numarası :
E-Posta Adresi :

2. Dayanak Sözleşmenin:

Tarih/Sayısı :

3. Mükellefin:

Adı Soyadı/Unvanı :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Faaliyet Konusu :
Adresi :
Telefon Numarası :
Faks Numarası :
İnceleme Dönemi :

Yararlanılması Tasdik Edilen
Toplam İstisna, İndirim ve/veya
Uygulama Tutarı :

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı soyadı/unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,
- Mükellefin iştigal konusu,
- Varsa yatırım teşvik belgesi, sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu,
- Kanuni merkez, şubeler ve istihdam edilen personel sayısı hakkında bilgiler,
- Sermaye, ortaklar ve yönetim kurulu hakkında
- Mevcut en son tarihli bilânço ve gelir tablosu,
- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı alıp almadıkları,
- 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 ve belgelerin kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,
- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,
- Yapılan denetime ilişkin bilgiler,
- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMESİ

A. Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.
İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması (KVK. Mad. 32/A)

a) İndirimli kurumlar vergisi uygulama şartlarının sağlanmasına ilişkin tespitler

- İndirimli kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin mevzuat,
- Mükellefin sahip olduğu yatırım teşvik belgesi/belgelerinin tarih ve sayısı
- Yatırım türü (Komple yeni, tevsi gibi) ve konusu,
- Teşvik belgesinin tamamlama vizesinin yapılıp yapılmadığı, yatırımın devam edip etmediği,
- Yatırıma katkı oranı ile vergi indirim oranı,
- İmalat sanayiine yönelik düzenlenen yatırım teşvik belgelerinin bulunması halinde, mükellefin ilave indirim hakkı oranı,
- Yatırıma başlama ve yatırımın bitiş tarihleri ile yatırım dönemi,
- Dönemler itibariyle yapılan fiili yatırım harcaması tutarları, tevsi yatırımlarda indirimli gelir vergisi hesabında dikkate alınan sabit kıymetlerin icmal listesi,

- Teşvik belgesindeki yatırım katkı oranı, vergi indirim oranı, mükellefin tabi olduğu gelir vergisi oranı ve indirimli gelir vergisi oranı
- Mükellefin yatırımı imalat sanayine yönelik US-97 kodları kapsamında ise uygulanacak artırımlı indirim oranları,
- İzleyen yıllarda yararlanılacak endeksleme tutarları için yapılan hesaplamalar,
- Tevsi yatırımı bulunması durumda, buna ilişkin hesaplama tablosu
-İndirim uygulamasının kurumlar vergisi matrahı ile ödenecek gelir vergisini ne şekilde etkilediğine ilişkin açıklama ve hesaplamalar.
- İlgili mevzuat uyarınca yer verilmesi gereken ve gerekli görülen diğer hususular.

b) İndirimli kurumlar vergisi tutarının hesaplanması

Yukarıdaki açıklamalar ve gerekli diğer hususlar dikkate alınarak hesaplanan indirimli kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin tutarlar, düzenlenecek tablolarda ayrıntılı olarak gösterilecektir.

B. İndirimli kurumlar vergisi uygulamasının hesap dönemi kurumlar vergisine etkisi

Bu bölümde, yukarıda yapılan açıklama ve hesaplamaların indirimli kurumlar vergisi uygulamasının, kurumlar vergisini ne şekilde etkilediği, kurumlar vergisi hesaplama tablosu ile gösterilecektir.

C. İndirimli kurumlar vergisi uygulanması neticesinde gelecek dönem vergi beyannalarını etkileyecek hususlar

Gelecek dönemlere devreden tutarlar veya haklar var ise bu bölümde yer verilecektir.

Ç. Diğer Hususlar

Bu bölümde, varsa yeminli mali müşavir tarafından raporda değerlendirilmesi uygun görülen diğer hususlara yer verilecektir.

IV. SONUÇ

Yeminli mali müşavir, mükellefin ilgili dönem hesaplarının indirim yönünden incelenmesi neticesinde, fiili durumun, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırdığını belirterek, beyan edilen kazançtan istisna nedeni ile vergi dışı bırakılan tutarın ne kadar olduğu, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle yapılan hesaplama ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir
Adı Soyadı
İmza – Mühür

EK. 112

Rapor Sayısı: YMM ..../..../.... **Tarih: --/--/----**
Rapor Ekleri: .....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK PAYLARINI İLK DEFA HALKA ARZ EDEN KURUMLARDAİNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI TASDİK RAPORU

1. İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin:

Adı Soyadı	:
Bağlı Olduğu Oda	:
Oda Sicil Numarası	:
Mühür Numarası	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası	:
Adresi	:
Telefon Numarası	:
Faks Numarası	:
E-Posta Adresi	:

2. Dayanak Sözleşmenin:

Tarih/Sayısı	:

3. Mükellefin:

Adı Soyadı/Unvanı	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası	:
Faaliyet Konusu	:
Adresi	:
Telefon Numarası	:
Faks Numarası	:
İnceleme Dönemi	:

Yararlanılması Tasdik Edilen Toplam İstisna, İndirim ve/veya Uygulama Tutarı	:

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı soyadı/unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,
- Mükellefin iştigal konusu,
- Varsa yatırım teşvik belgesi, sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu,
- Kanuni merkez, şubeler ve istihdam edilen personel sayısı hakkında bilgiler,
- Sermaye, ortaklar ve yönetim kurulu hakkında
- Mevcut en son tarihli bilânço ve gelir tablosu,
- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı alıp almadıkları,
- 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 ve belgelerin kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,
- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,
- Yapılan denetime ilişkin bilgiler,
- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMESİ

A. Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında İlk Defa İşlem Görmek Üzere En Az %20 Oranında Halka Arz Edilen Kurumlarda Kurumlar Vergisi Oranının İndirimli Uygulaması (KVK. Mad. 32/6)

a) Kurumlar vergisi oranın indirimli uygulaması şartlarının sağlanmasına ilişkin tespitler

- Kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanmasına ilişkin mevzuat,
- Mükellefin paylarının ilk defa halka arzına ilişkin süreç (Halka arza hazırlık süreci, esas sözleşme değişikliği ve genel kurul kararı, halka arz oranı, halka arz fiyatının belirlenmesi, halka arz süreci, SPK ve Borsa İstanbul'a başvuru, SPK tarafından izahnamenin onaylanması, satış süreci, dağıtım esasları, satış sonuçlarının duyurulması, borsa kotuna alınma ve payların işlem görmeye başlaması gibi),
- Mükellefin kurumlar vergisi oranının indirimli uygulamasından yararlanmaya başladığı hesap dönemi, tasdik raporunun indirimin uygulandığı kaçıncı hesap dönemine ait olduğu, indirimin biteceği dönem,
- Mükellefin, ilk defa halka arzın gerçekleştiği hesap döneminden itibaren uygulamadan yararlanma süresi içerisinde tasfiyeye girip girmediği, devir ya da tam bölünme yoluyla infisah edip etmediği,
- İlgili mevzuat uyarınca yer verilmesi gereken ve gerekli görülen diğer hususlar.

b) Kurumlar vergisi oranın indirimli hesaplanması
Yukarıdaki açıklamalar ve gerekli diğer hususlar dikkate alınarak kurumlar vergisi oranının indirimli uygulamasına ilişkin tutarlar, düzenlenecek tablolarda ayrıntılı olarak gösterilecektir.

B. İndirimli kurumlar vergisi uygulamasının hesap dönemi kurumlar vergisine etkisi
Bu bölümde, yukarıda yapılan açıklama ve hesaplamaların indirimli kurumlar vergisi oranının uygulamasının, kurumlar vergisini ne şekilde etkilediği, kurumlar vergisi hesaplama tabloso ile gösterilecektir.

C. İndirimli kurumlar vergisi uygulanması neticesinde gelecek dönem vergi beyanlarını etkileyecek hususlar
Gelecek dönemlere devreden tutarlar veya haklar var ise bu bölümde yer verilecektir.

Ç. Diğer Hususlar
Bu bölümde, varsa yeminli mali müşavir tarafından raporda değerlendirilmesi uygun görülen diğer hususlara yer verilecektir.

IV. SONUÇ
Yeminli mali müşavir, mükellefin ilgili dönem hesaplarının indirim yönünden incelenmesi neticesinde, fiili durumun, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırdığını belirterek, beyan edilen kazançtan istisna nedeni ile vergi dışı bırakılan tutarın ne kadar olduğu, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle yapılan hesaplama ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir
Adı Soyadı
İmza – Mühür

EK. 113

Rapor Sayısı: YMM ..../..../.... **Tarih: --/--/----**
Rapor Ekleri: .....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
ÜRETİM FAALİYETİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLAR İÇİN
İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI TASDİK RAPORU

1. İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin:

Adı Soyadı	:
Bağlı Olduğu Oda	:
Oda Sicil Numarası	:
Mühür Numarası	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası:	
Adresi	:
Telefon Numarası	:
Faks Numarası	:
E-Posta Adresi	:

2. Dayanak Sözleşmenin:

Tarih/Sayısı	:

3. Mükellefin:

Adı Soyadı/Unvanı	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası:	
Faaliyet Konusu	:
Adresi	:
Telefon Numarası	:
Faks Numarası	:
İnceleme Dönemi	:

Yararlanılması Tasdik Edilen Toplam İstisna, İndirim ve/veya Uygulama Tutarı	:

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı soyadı/unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,
- Mükellefin iştigal konusu,
- Varsa yatırım teşvik belgesi, sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu,
- Kanuni merkez, şubeler ve istihdam edilen personel sayısı hakkında bilgiler,
- Sermaye, ortaklar ve yönetim kurulu hakkında
- Mevcut en son tarihli bilânço ve gelir tablosu,
- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı alıp almadıkları,
- 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 ve belgelerin kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,
- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,
- Yapılan denetime ilişkin bilgiler,
- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMESİ

A. Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

Sanayi Sicil Belgesini Haiz ve Fiilen Üretim Faaliyeti ile İştigal Eden Kurumların Münhasıran Üretim Faaliyetlerinden Elde Ettikleri Kazançları için Kurumlar Vergisi Oranının İndirimli Uygulaması (KVK. Mad. 32/8)

a) Kurumlar vergisi oranın indirimli uygulaması şartlarının sağlanmasına ilişkin tespitler

- Kurumlar vergisi oranının indirimli uygulamasına ilişkin mevzuat,
- Mükellefin, sanayi sicil belgesine sahip olma ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etme şartlarını birlikte sağlayıp sağlamadığı,
- Kurumlar vergisi oranının indirimli uygulamasının, mükellefin münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançları için uygulanıp uygulanmadığı,
- Mükellefin; üretim faaliyetinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarının da bulunması halinde, üretimden kaynaklanan ve indirim uygulanacak matrahın hesaplanma şekli, indirim oranının nasıl hesaplandığı, genel giderlerin dağıtımı, kur farkı ve diğer gelirlerin durumu,

-Üretim faaliyetinden elde edilen kazancın diğer mevzuat hükümleri kapsamında istisna ve/veya indirime konu edilip edilmediği,
- Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç için diğer mevzuat hükümleri kapsamında kurumlar vergisi oranının indirimli hesaplanıp hesaplanmadığı,
- İlgili mevzuat uyarınca yer verilmesi gereken ve gerekli görülen diğer hususlar.

b) Kurumlar vergisi oranın indirimli hesaplanması
Yukarıdaki açıklamalar ve gerekli diğer hususlar dikkate alınarak kurumlar vergisi oranının indirimli uygulamasına ilişkin tutarlar, düzenlenecek tablolarda ayrıntılı olarak gösterilecektir.

B. İndirimli kurumlar vergisi uygulamasının hesap dönemi kurumlar vergisine etkisi
Bu bölümde, yukarıda yapılan açıklama ve hesaplamaların indirimli kurumlar vergisi oranının uygulamasının, kurumlar vergisini ne şekilde etkilediği, kurumlar vergisi hesaplama tablosu ile gösterilecektir.

C. İndirimli kurumlar vergisi uygulanması neticesinde gelecek dönem vergi beyanlarını etkileyecek hususlar
Gelecek dönemlere devreden tutarlar veya haklar var ise bu bölümde yer verilecektir.

Ç. Diğer Hususlar
Bu bölümde, varsa yeminli mali müşavir tarafından raporda değerlendirilmesi uygun görülen diğer hususlara yer verilecektir.

IV. SONUÇ
Yeminli mali müşavir, mükellefin ilgili dönem hesaplarının indirim yönünden incelenmesi neticesinde, fiili durumun, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırdığını belirterek, beyan edilen kazançtan istisna nedeni ile vergi dışı bırakılan tutarın ne kadar olduğu, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle yapılan hesaplama ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir
Adı Soyadı
İmza – Mühür

EK. 114

Rapor Sayısı: YMM ..../..../.... **Tarih: --/--/----**
Rapor Ekleri: .....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK İHRACAT YAPAN KURUMLARIN MÜNHASIRAN İHRACATTAN ELDE EDİLEN KAZANÇLAR İÇİN İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI TASDİK RAPORU

1. İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin:

Adı Soyadı :
Bağlı Olduğu Oda :
Oda Sicil Numarası :
Mühür Numarası :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Adresi :
Telefon Numarası :
Faks Numarası :
E-Posta Adresi :

2. Dayanak Sözleşmenin:

Tarih/Sayısı :

3. Mükellefin:

Adı Soyadı/Unvanı :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Faaliyet Konusu :
Adresi :
Telefon Numarası :
Faks Numarası :
İnceleme Dönemi :

Yararlanılması Tasdik Edilen
Toplam İstisna, İndirim ve/veya
Uygulama Tutarı :

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı soyadı/unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,
- Mükellefin iştigal konusu,
- Varsa yatırım teşvik belgesi, sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu,
- Kanuni merkez, şubeler ve istihdam edilen personel sayısı hakkında bilgiler,
- Sermaye, ortaklar ve yönetim kurulu hakkında
- Mevcut en son tarihli bilânço ve gelir tablosu,
- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı alıp almadıkları,
- 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 ve belgelerin kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,
- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,
- Yapılan denetime ilişkin bilgiler,
- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMESİ

A. Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

İhracat Yapan Kurumların Münhasıran İhracattan Elde Ettikleri Kazançları için Kurumlar Vergisi Oranının İndirimli Uygulaması (KVK. Mad. 32/7)

a) Kurumlar vergisi oranın indirimli uygulaması şartlarının sağlanmasına ilişkin tespitler

- Kurumlar vergisi oranının indirimli uygulamasına ilişkin mevzuat,
- Mükellefin ihracat faaliyetiyle iştigal edip etmediği
- İhracatın konusu (Mal ve/veya hizmet gibi), düzenlenen faturalara ve gümrük belgelerine ilişkin bilgi ve belgeler,
- Kurumlar vergisi oranının indirimli uygulamasının, mükellefin münhasıran ihracat faaliyetinden elde ettiği kazançları için uygulanıp uygulanmadığı,
-Mükellefin aracılı ihracat sözleşmesi bulunup bulunmadığı, bu sözleşmeye dayanarak dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden gerçekleşen ihracat faaliyetinden elde ettiği kazançlarının olup olmadığı,
- Mükellefin; ihracat faaliyetinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarının da bulunması halinde, ihracattan kaynaklanan ve indirim uygulanacak matrahın hesaplanma şekli,

- Yurt dışından satın alınan malların Türkiye'ye girmeksizin başka bir ülkedeki müşteriye satılmak suretiyle ihraç edilip edilmediği,
- İhracat harici başka faaliyetlerin de bulunması halinde indirim oranının nasıl hesaplandığı, genel giderlerin dağıtımı, kur farkı ve diğer gelirlerin durumu,
- İhracat faaliyetinden elde edilen kazancın diğer mevzuat hükümleri kapsamında istisna ve/veya indirime konu edilip edilmediği,
- İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç için diğer mevzuat hükümleri kapsamında kurumlar vergisi oranının indirimli hesaplanıp hesaplanmadığı,
- İlgili mevzuat uyarınca yer verilmesi gereken ve gerekli görülen diğer hususlar.

b) Kurumlar vergisi oranını indirimli hesaplanması
Yukarıdaki açıklamalar ve gerekli diğer hususlar dikkate alınarak kurumlar vergisi oranının indirimli uygulamasına ilişkin tutarlar, düzenlenecek tablolarda ayrıntılı olarak gösterilmelidir.

B. İndirimli kurumlar vergisi uygulamasının hesap dönemi kurumlar vergisine etkisi
Bu bölümde, yukarıda yapılan açıklama ve hesaplamaların indirimli kurumlar vergisi oranının uygulamasının, kurumlar vergisini ne şekilde etkilediği, kurumlar vergisi hesaplama tablosu ile gösterilecektir.

C. İndirimli kurumlar vergisi uygulanması neticesinde gelecek dönem vergi beyanlarını etkileyecek hususlar
Gelecek dönemlere devreden tutarlar veya haklar var ise bu bölümde yer verilecektir.

Ç. Diğer Hususlar
Bu bölümde, varsa yeminli mali müşavir tarafından raporda değerlendirilmesi uygun görülen diğer hususlara yer verilecektir.

IV. SONUÇ
Yeminli mali müşavir, mükellefin ilgili dönem hesaplarının indirim yönünden incelenmesi neticesinde, fiili durumun, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırdığını belirterek, beyan edilen kazançtan istisna nedeni ile vergi dışı bırakılan tutarın ne kadar olduğu, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle yapılan hesaplama ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir
Adı Soyadı
İmza – Mühür

EK. 115

Rapor Sayısı: YMM ..../..../.... **Tarih: --/--/---**
Rapor Ekleri: .....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
YEREL VE KÜRESEL ASGARİ TAMANMLAYICI
KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI TASDİK RAPORU

1. İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin:
Adı Soyadı :
Bağlı Olduğu Oda :
Oda Sicil Numarası :
Mühür Numarası :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Adresi :
Telefon Numarası :
Faks Numarası :
E-Posta Adresi :

2. Dayanak Sözleşmenin:
Tarih/Sayısı :

3. Mükellefin:
Adı Soyadı/Unvanı :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Faaliyet Konusu :
Adresi :
Telefon Numarası :
Faks Numarası :
İnceleme Dönemi :

Yararlanılması Tasdik Edilen
Toplam İstisna, İndirim ve/veya
Uygulama Tutarı :

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı soyadı/unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,
- Mükellefin iştigal konusu,
- Varsa yatırım teşvik belgesi, sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu,
- Kanuni merkez, şubeler ve istihdam edilen personel sayısı hakkında bilgiler,
- Sermaye, ortaklar ve yönetim kurulu hakkında
- Mevcut en son tarihli bilânço ve gelir tablosu,
- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı alıp almadıkları,
- 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 ve belgelerin kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,
- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,
- Yapılan denetime ilişkin bilgiler,
- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMESİ

A. Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

Yerli ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Uygulaması (KVK. Ek Mad.1 – Ek Md.13 ve Geç. Mad.17)

a) Yerli ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Uygulaması şartlarının sağlanmasına ilişkin tespitler

- Konsolide hasılat sınırının karşılanıp karşılanmadığının tespiti (KVK. Ek Mad.1) için; konsolide hasılat sınırının karşılanıp karşılanmadığının tespitine ilişkin mevzuat,
-Avro cinsinden ifade edilen konsolide hasılat sınırının Türk lirası karşılığının doğru tespit edilip edilmediği,
- …… Hesap döneminin 12 aydan farklı olması durumunda konsolide hasılat sınırının karşılanıp karşılanmadığının tespiti,
- Yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi kapsamında vergi yükünün hesaplanması (KVK. Ek Mad 5/11) için; işletme bazlı kazanç veya zararın doğru hesaplanıp hesaplanmadığı,

- Düzeltilmiş kapsanan vergilerin doğru hesaplanıp hesaplanmadığı,
- İşletme bazlı kazanç veya zarar ile kapsanan vergilerin bağlı işletmeler arasında doğru tahsis edilip edilmediği,
- Yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi hesaplaması (KVK. Ek Madde 6) için; reel ekonomik faaliyete dayalı kazanç indirim tutarının doğru hesaplanıp hesaplanmadığı,
- Yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahının doğru hesaplanıp hesaplanmadığı,
-Yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi oranının doğru hesaplanıp hesaplanmadığı,
- Ek cari dönem yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi tutarının doğru hesaplanıp hesaplanmadığı,
- Güvenli limanlar ye De Minimis uygulamasının şartları (KVK. Ek Mad. 2/1-g, Ek Mad. 17/1 ve Ek Mad. 5/8) için; ülke bazlı raporlama (CbCR) güvenli limanı şartlarının sağlanıp sağlanmadığının tespiti,
- Yetersiz vergilendirilen ödemeler (UTPR) güvenli limanı şartlarının sağlanıp sağlanmadığının tespiti,
- Yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi (QDMTT) güvenli limanı şartlarının sağlanıp sağlanmadığının tespiti,
- De Minimis (Hasılat ve kazanç tutarının belirli sınırların altında kalması) uygulamasının şartlarının sağlanıp sağlanmadığının tespiti,
- Uluslararası deniz taşımacılığı kazanç istisnası (KVK. Ek Mad. 3/5, 3/6, 3/7 ve 3/8) için; uluslararası deniz taşımacılığı kazanç istisnası kapsamına giren faaliyetlerin doğru tespit edilip edilmediği,
- Uluslararası deniz taşımacılığı faaliyeti ile bağlantılı olarak gerçekleştirilen faaliyetlerin doğru tespit edilip edilmediği,
- Uluslararası deniz taşımacılığı faaliyeti ile bağlantılı olarak gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin istisna sınırının aşılıp aşılmadığının tespiti,
- İlgili mevzuat uyarınca yer verilmesi gereken ve gerekli görülen diğer hususlar.

b) Yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması tutarının hesaplanması

Yukarıdaki açıklamalar ve gerekli diğer hususlar dikkate alınarak hesaplanan yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin tutarlar, düzenlenecek tablolarda ayrıntılı olarak gösterilecektir.

B. Yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulamasının hesap dönemi kurumlar vergisine etkisi

Bu bölümde, yukarıda yapılan açıklama ve hesaplamaların yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulamasının, kurumlar vergisini ne şekilde etkilediği, kurumlar vergisi hesaplama tablosunda gösterilecektir.

C. Yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulamasının neticesinde gelecek dönem vergi beyanlarını etkileyecek hususlar
Gelecek dönemlere devreden tutarlar veya haklar var ise bu bölümde yer verilecektir.

Ç. Diğer Hususlar
Bu bölümde, varsa yeminli mali müşavir tarafından raporda değerlendirilmesi uygun görülen diğer hususlara yer verilecektir.

IV. SONUÇ
Yeminli mali müşavir, mükellefin ilgili dönem hesaplarının yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi yönünden incelenmesi neticesinde, fiili durumun, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırdığını belirterek, beyan edilen kurumlar vergisi ile yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle yapılan hesaplama ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir
Adı Soyadı
İmza – Mühür

EK. 116

Rapor Sayısı: YMM ..../..../.... **Tarih: --/--/----**
Rapor Ekleri: .....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
KURUMLAR VERGİSİ
AR- GE VE TASARIM İNDİRİMLERİ TASDİK RAPORU

1. İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin:
Adı Soyadı :
Bağlı Olduğu Oda :
Oda Sicil Numarası :
Mühür Numarası :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Adresi :
Telefon Numarası :
Faks Numarası :
E-Posta Adresi :

2. Dayanak Sözleşmenin:
Tarih/Sayısı :

3. Mükellefin:
Adı Soyadı/Unvanı :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Faaliyet Konusu :
Adresi :
Telefon Numarası :
Faks Numarası :
İnceleme Dönemi :

Yararlanılması Tasdik Edilen
Toplam İstisna, İndirim ve/veya
Uygulama Tutarı :

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı soyadı/unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,
- Mükellefin iştigal konusu,
- Varsa yatırım teşvik belgesi, sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu,
- Kanuni merkez, şubeler ve istihdam edilen personel sayısı hakkında bilgiler,
- Sermaye, ortaklar ve yönetim kurulu hakkında
- Mevcut en son tarihli bilânço ve gelir tablosu,
- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı alıp almadıkları,
- 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 ve belgelerin kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,
- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,
- Yapılan denetime ilişkin bilgiler,
- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMESİ

A. Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

AR-GE ve Tasarım İndirimleri (AR-GE ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Mad.3)

a) İndirim şartlarının sağlanmasına ilişkin tespitler

- İndirime ilişkin mevzuat,
- Mükellefin indirimden yaralanabilecek hukuki statüde olup olmadığı,
- Yürütülen projelere ilişkin bilgiler,
- Ar-Ge ve tasarım indirimine konu olan harcamaların ana gruplar itibarıyla yıllık tutarları ve ayrıntılı dökümünü gösteren liste,
- Çalışanların projelerde görev aldığı süreler, ücretleri, gelir vergisi stopaj teşvikine konu edilen vergi tutarlarını gösteren liste ile destek1enecek programlardan mezunların sayıları ve nitelikleri ile bu personele sağlanan desteğe ilişkin bilgi ve belgeler,
- Dışarıdan alınan test, laboratuvar, analiz danışmanlık, ekspertiz ve benzeri hizmetlere ilişkin olarak, hizmet sağlayan kişi/kurum adı, T.C. kimlik numarası/vergi kimlik numarası, alınan hizmetin mahiyeti, fatura tarihi ve numarası, tutarı, stopaj ve KDV tutarına ilişkin liste,
- Sözleşme çerçevesinde sipariş dayalı olarak yürütülen Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyet-

lerine ilişkin Ar-Ge ve tasarım merkezlerince verilecek Ar-Ge ve tasarım indirimi tutarlarının gösteren liste,
- Aktifleştirilen ve/veya doğrudan gider yazılan harcamalara ilişkin bilgiler
- Varsa önceki dönemden devreden veya sonraki döneme devreden tutarlar,
- Mükellefin, hesaplanan indirim için diğer mevzuat hükümleri kapsamında indirimden yararlanıp yararlanmadığı,

b) İndirim tutarının hesaplanması
Yukarıdaki açıklamalar ve gerekli diğer hususlar dikkate alınarak hesaplanan indirim tutarı, kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin düzenlenecek tablolarda ayrıntılı olarak gösterilecektir.

B. İndirim uygulamasının hesap dönemi kurumlar vergisine etkisi
Bu bölümde, yukarıda yapılan açıklama ve hesaplamaların indirim uygulamasının, kurumlar vergisini ne şekilde etkilediği, kurumlar vergisi hesaplama tablosu ile gösterilecektir.

C. İndirimin kurumlar vergisi uygulanması neticesinde gelecek dönem vergi beyanlarını etkileyecek hususlar
Gelecek dönemlere devreden tutarlar veya haklar var ise bu bölümde yer verilecektir.

Ç. Diğer Hususlar
Bu bölümde, varsa yeminli mali müşavir tarafından raporda değerlendirilmesi uygun görülen diğer hususlara yer verilecektir.

IV. SONUÇ
Yeminli mali müşavir, mükellefin ilgili dönem hesaplarının indirim yönünden incelenmesi neticesinde, fiili durumun, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırdığını belirterek, beyan edilen kazançtan istisna nedeni ile vergi dışı bırakılan tutarın ne kadar olduğu, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle yapılan hesaplama ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir
Adı Soyadı
İmza – Mühür

EK. 117

Rapor Sayısı: YMM ..../..../.... **Tarih: --/--/----**
Rapor Ekleri: .....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİKKURUMLAR VERGİSİ
TEKNOGİRİŞİM SERMAYA DESTEĞİ İNDİRİMİ TASDİK RAPORU

1. İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin:
Adı Soyadı :
Bağlı Olduğu Oda :
Oda Sicil Numarası :
Mühür Numarası :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Adresi :
Telefon Numarası :
Faks Numarası :
E-Posta Adresi :

2. Dayanak Sözleşmenin:
Tarih/Sayısı :

3. Mükellefin:
Adı Soyadı/Unvanı :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Faaliyet Konusu :
Adresi :
Telefon Numarası :
Faks Numarası :
İnceleme Dönemi :

Yararlanılması Tasdik Edilen
Toplam İstisna, İndirim ve/veya
Uygulama Tutarı :

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı soyadı/unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,
- Mükellefin iştigal konusu,
- Varsa yatırım teşvik belgesi, sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu,
- Kanuni merkez, şubeler ve istihdam edilen personel sayısı hakkında bilgiler,
- Sermaye, ortaklar ve yönetim kurulu hakkında
- Mevcut en son tarihli bilânço ve gelir tablosu,
- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı alıp almadıkları,
- 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 ve belgelerin kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,
- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,
- Yapılan denetime ilişkin bilgiler,
- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMESİ

A. Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

Teknogirişim Sermaye Desteği İndirimi (Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Mad. 3)

a) İndirim şartlarının sağlanmasına ilişkin tespitler

- İndirime ilişkin mevzuat,
- Teknogirişim sermaye desteği sağlanan girişimciye ilişkin bilgiler (Adı, soyadı, T.C. kimlik numarası adres, iletişim bilgileri gibi.),
- Teknogirişim sermaye desteğine konu projeye ilişkin bilgiler,
- Sağlanan tekno girişim sermaye desteğinin tutarı, indirim olarak dikkate alınacak tutarın mevzuatta belirlenen sınırı aşıp aşmadığı, girişimci tarafından belirlenen sürede ilgili projenin finansmanında kullanılıp kullanılmadığı,
- İlgili mevzuat uyarınca yer verilmesi gereken ye gerekli görülen diğer hususlar.

b) İndirim tutarının hesaplanması

Yukarıdaki açıklamalar ve gerekli diğer hususlar dikkate alınarak 5746 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat kapsamında ne kadar indirime hak kazanıldığı düzenlenecek tablolarda ayrıntılı olarak gösterilecektir.

B. İndirim uygulamasının hesap dönemi kurumlar vergisine etkisi

Bu bölümde, yukarıda yapılan açıklama ve hesaplamaların indirim uygulamasının, kurumlar vergisini ne şekilde etkilediği, kurumlar vergisi hesaplama tablosu ile gösterilecektir.

C. İndirim uygulanması neticesinde gelecek dönem vergi beyanlarını etkileyecek hususlar

Gelecek dönemlere devreden tutarlar veya haklar var ise bu bölümde yer verilecektir.

Ç. Diğer Hususlar

Bu bölümde, varsa yeminli mali müşavir tarafından raporda değerlendirilmesi uygun görülen diğer hususlara yer verilecektir.

IV. SONUÇ

Yeminli mali müşavir, mükellefin ilgili dönem hesaplarının indirim yönünden incelenmesi neticesinde, fiili durumun, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırdığını belirterek, beyan edilen kazançtan indirim nedeni ile vergi dışı bırakılan tutarın ne kadar olduğu, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle yapılan hesaplama ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir
Adı Soyadı
İmza – Mühür

EK. 118

Rapor Sayısı: YMM ..../..../.... **Tarih: --/--/----**
Rapor Ekleri: .....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KURUMLAR VERGİSİ
TEKNOKENT SERMAYA DESTEĞİ İNDİRİMİ TASDİK RAPORU

1. İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin:

Adı Soyadı :
Bağlı Olduğu Oda :
Oda Sicil Numarası :
Mühür Numarası :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Adresi :
Telefon Numarası :
Faks Numarası :
E-Posta Adresi :

2. Dayanak Sözleşmenin:

Tarih/Sayısı :

3. Mükellefin:

Adı Soyadı/Unvanı :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Faaliyet Konusu Adresi :
Telefon Numarası :
Faks Numarası :
İnceleme Dönemi :

Yararlanılması Tasdik Edilen
Toplam İstisna, İndirim ve/veya
Uygulama Tutarı :

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı soyadı/unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,
- Mükellefin iştigal konusu,
- Varsa yatırım teşvik belgesi, sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu,
- Kanuni merkez, şubeler ve istihdam edilen personel sayısı hakkında bilgiler,
- Sermaye, ortaklar ve yönetim kurulu hakkında
- Mevcut en son tarihli bilânço ve gelir tablosu,
- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı alıp almadıkları,
- 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 ve belgelerin kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,
- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,
- Yapılan denetime ilişkin bilgiler,
- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMESİ

A. Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

Teknokent Sermaye Desteği İndirimi (Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanun Mad. 8)

a) İndirim şartlarının sağlanmasına ilişkin tespitler

- İndirime ilişkin mevzuat,
- Teknokent sermaye desteği sağlanan işletmeye ilişkin bilgiler (Adı, soyadı/unvanı, T.C. kimlik numarası/vergi kimlik numarası, adresi, sermayesi, iletişim bilgileri gibi.),
- Teknokent sermaye desteğinin, işletmenin kuruluşu veya kuruluş sonrasında ortak olmak suretiyle mi sağlandığı,
- Teknokent sermaye desteğinin tutarı, indirim olarak dikkate alınacak tutarın mevzuatta belirlenen sınırı aşıp aşmadığı, tutarın mevzuatta belirlenen süre boyunca destek sağlanan işletmede kalıp kalmadığı,
- İlgili mevzuat uyarınca yer verilmesi gereken ye gerekli görülen diğer hususlar.

b) İndirim tutarının hesaplanması

Yukarıdaki açıklamalar ve gerekli diğer hususlar dikkate alınarak 4691 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat kapsamında ne kadar indirime hak kazanıldığı düzenlenecek tablolarda ayrıntılı olarak gösterilecektir.

B. İndirim uygulamasının hesap dönemi kurumlar vergisine etkisi

Bu bölümde, yukarıda yapılan açıklama ve hesaplamaların indirim uygulamasının, kurumlar vergisini ne şekilde etkilediği, kurumlar vergisi hesaplama tablosu ile gösterilecektir.

C. İndirim kurumlar vergisi uygulanması neticesinde gelecek dönem vergi beyannalarını etkileyecek hususlar

Gelecek dönemlere devreden tutarlar veya haklar var ise bu bölümde yer verilecektir.

Ç. Diğer Hususlar

Bu bölümde, varsa yeminli mali müşavir tarafından raporda değerlendirilmesi uygun görülen diğer hususlara yer verilecektir.

IV. SONUÇ

Yeminli mali müşavir, mükellefin ilgili dönem hesaplarının indirim yönünden incelenmesi neticesinde, fiili durumun, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırdığını belirterek, beyan edilen kazançtan indirim nedeni ile vergi dışı bırakılan tutarın ne kadar olduğu, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle yapılan hesaplama ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir
Adı Soyadı
İmza – Mühür

EK. 119

Rapor Sayısı: YMM ..../..../.... **Tarih: --/--/----**
Rapor Ekleri: .....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KURUMLAR VERGİSİ
YATIRIM İNDİRİMİ TASDİK RAPORU

1. İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin:

Adı Soyadı :
Bağlı Olduğu Oda :
Oda Sicil Numarası :
Mühür Numarası :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Adresi :
Telefon Numarası :
Faks Numarası :
E-Posta Adresi :

2. Dayanak Sözleşmenin:

Tarih/Sayısı :

3. Mükellefin:

Adı Soyadı/Unvanı :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Faaliyet Konusu :
Adresi :
Telefon Numarası :
Faks Numarası :
İnceleme Dönemi :

Yararlanılması Tasdik Edilen
Toplam İstisna, İndirim ve/veya
Uygulama Tutarı :

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı soyadı/unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,
- Mükellefin iştigal konusu,
- Varsa yatırım teşvik belgesi, sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu,
- Kanuni merkez, şubeler ve istihdam edilen personel sayısı hakkında bilgiler,
- Sermaye, ortaklar ve yönetim kurulu hakkında
- Mevcut en son tarihli bilânço ve gelir tablosu,
- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı alıp almadıkları,
- 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 ve belgelerin kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,
- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,
- Yapılan denetime ilişkin bilgiler,
- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMESİ

A. Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

Yatırım İndirimi (GVK. nun Geç. Mad. 61 ve Geç. Mad. 69) (%19,8 oranında tevkifata tabi tutulmayan)

a) İstisna şartlarının sağlanmasına ilişkin tespitler

- İstisnaya ilişkin mevzuat,
-Mükelleflerin kayıtlarının hesaplanan ve yararlanılan yatırım indirimi istisnası tutarlarını yıllar itibariyle takibini yapacak şekilde tutulup tutulmadığı,
- Yatırım dönemine ilişkin bilânço ve gelir tabloları,
- Yatırıma ilişkin gene bilgiler,
- Yatırım indiriminin safi kazanca uygulanıp uygulanmadığı,
- Tasdik işlemine konu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Ek 1-6. maddelerinde yapılan düzenlemelere göre uygulanacak olması halinde, istisnaların gelir vergisi tevkifatına tabi tutulup tutulmadığı,
- 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'ının esas alınıp alınmadığı,
- Kurumların, birleşme, devir veya nevi değişikliklerin de birleşme, devir ve nev'i değişikliğinin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ilgili maddelerinde öngörülen şekilde yapılıp yapılmadığı, yatırım indiriminden yararlanma şartlarının mevcut olup olmadığı,
- Açılan akreditif için yatırım indirimi uygulanıp uygulanmadığı,
- Yararlanılacak yatırım indirimi istisnası tutarı ve hesaplama şekli,
- Yatırım indirimi istisnasının 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nu 19. maddesine mi yoksa bundan önceki düzenlemeye göre mi yapıldığı hususunda gerekli ayrımın yapılıp yapılmadığı,
- İlgili mevzuat uyarınca yer verilmesi gereken ve gerekli görülen diğer hususlar.

b) İstisna tutarının hesaplanması
Yukarıdaki açıklamalar ve gerekli diğer hususlar dikkate alınarak hesaplanan istisna tutarının, kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin tutarlar, düzenlenecek tablolarda ayrıntılı olarak gösterilecektir.

B. İstisna uygulamasının hesap dönemi kurumlar vergisine etkisi
Bu bölümde, yukarıda yapılan açıklama ve hesaplamaların istisna tutarının, kurumlar vergisini ne şekilde etkilediği, kurumlar vergisi hesaplama tablosunda gösterilecektir.

C. İstisna uygulanması neticesinde gelecek dönem vergi beyanlarını etkileyecek hususlar
Gelecek dönemlere devreden tutarlar veya haklar var ise bu bölümde yer verilecektir.

Ç. Diğer Hususlar
Bu bölümde, varsa yeminli mali müşavir tarafından raporda değerlendirilmesi uygun görülen diğer hususlara yer verilecektir.

IV. SONUÇ
Yeminli mali müşavir, mükellefin ilgili dönem hesaplarının istisna yönünden incelenmesi neticesinde, fiili durumun, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırdığını belirterek, beyan edilen kazançtan istisna nedeni ile vergi dışı bırakılan tutarın ne kadar olduğu, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle yapılan hesaplama ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir
Adı Soyadı
İmza – Mühür

EK. 120

Rapor Sayısı: YMM ..../..../.... **Tarih: --/--/----**
Rapor Ekleri: .....

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK YILLIK KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNDE YER VERİLEN DİĞER İNDİRİMLER VE İSTİSNALAR İLE DİĞER İNDİRİMLER TASDİK RAPORU

1. İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin:

Adı Soyadı :
Bağlı Olduğu Oda :
Oda Sicil Numarası :
Mühür Numarası :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Adresi :
Telefon Numarası :
Faks Numarası :
E-Posta Adresi :

2. Dayanak Sözleşmenin:

Tarih/Sayısı :

3. Mükellefin:

Adı Soyadı/Unvanı
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Faaliyet Konusu :
Adresi :
Telefon Numarası :
Faks Numarası :
İnceleme Dönemi :

Yararlanılması Tasdik Edilen
Toplam İstisna, İndirim ve/veya
Uygulama Tutarı :

SONUÇ:

RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

- Mükellefin adı soyadı/unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,
- Mükellefin iştigal konusu,
- Varsa yatırım teşvik belgesi, sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu,
- Kanuni merkez, şubeler ve istihdam edilen personel sayısı hakkında bilgiler,
- Sermaye, ortaklar ve yönetim kurulu hakkında
- Mevcut en son tarihli bilânço ve gelir tablosu,
- Muhasebeden sorumlu olanların adları ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı alıp almadıkları,
- 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 ve belgelerin kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,
- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği,
- Yapılan denetime ilişkin bilgiler,
- Gerekli görülen diğer hususlar.

III. HESAP İNCELEMESİ

A. Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

Yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesinin "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" Başlıklı Bölümünde Yer Alan "Diğer İndirimler ve İstisnalar" ile "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" Başlıklı Bölümünde Yer Alan "Diğer İstisnalar" (KVK. İle Diğer Kanunlar)

a) İstisna veya indirim şartlarının sağlanmasına ilişkin tespitler

- İstisna veya indirme ilişkin mevzuat ve ikincil mevzuatın açıklanması,
- İlgili ve ikincil mevzuatta istisna veya indirime ilişkin koşulların olup olmadığı,
- Gerekli görülen diğer hususlar.

b) İstisna veya indirim tutarının hesaplanması

Yukarıdaki açıklamalar ve gerekli diğer hususlar dikkate alınarak hesaplanan istisna veya indirimin tutarının kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin tutarlar, düzenlenecek tablolarda ayrıntılı olarak gösterilecektir.

B. İstisna veya indirim uygulamasının hesap dönemi kurumlar vergisine etkisi
Bu bölümde, yukarıda yapılan açıklama ve hesaplamaların istisna veya indirim tutarının, kurumlar vergisini ne şekilde etkilediği, kurumlar vergisi hesaplama tablosu ile gösterilecektir.

C. İstisna veya indirim uygulanması neticesinde gelecek dönem vergi beyanlarını etkileyecek hususlar
Gelecek dönemlere devreden tutarlar veya haklar var ise bu bölümde yer verilecektir.

Ç. Diğer Hususlar
Bu bölümde, varsa yeminli mali müşavir tarafından raporda değerlendirilmesi uygun görülen diğer hususlara yer verilecektir.

IV. SONUÇ
Yeminli mali müşavir, mükellefin ilgili dönem hesaplarının istisna ve indirim yönünden incelenmesi neticesinde, fiili durumun, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırdığını belirterek, beyan edilen kazançtan istisna ve indirim nedeni ile vergi dışı bırakılan tutarın ne kadar olduğu, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle yapılan hesaplama ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir
Adı Soyadı
İmza – Mühür

30 Haziran 2009 tarih ve 27274 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 2 Seri no'lu Gümrük Genel Tebliği (Basitleştirilmiş Usul)'nin 5. maddesinin birinci fıkrasının (g) alt bendi hükmü ile tebliğ ekindeki (Ek.6) rapor dispozisyonu ve içeriği aynen aşağıda yer verilmiştir.

İmalatçı kişilerce yapılacak statü belgesi başvurularında aranacak belgeler
Madde 5- (1) İmalatçı kişilerce yapılan başvurularda aşağıda belirtilen belgeler aranır:
a) ……..
g) Son iki yıl esas alınmak suretiyle başvuru sahibinin mali yapısının incelenmesi sonucunda yeminli mali müşavir tarafından karşılaştırmalı olarak hazırlanan ve olumlu olarak sonuca bağlanan EK-6'da yer alan örneğe uygun rapor aslı veya noter onaylı örneği.

Ek-6

ONAYLANMIŞ KİŞİ STATÜSÜ
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK TASDİK RAPORU

Rapor Sayısı: YMM/----
İstanbul, --/--/----
Rapor Ekleri:
Tespit Dönemi

1. **İNCELEME YAPAN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRİN**

Bağlı Bulunduğu 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 kısma, firmanın tebligat adresi, kanuni ikametgâhı ve arıca irtibat için telefon numarası ve varsa fak 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 ikametgâh adresleri belirtilecektir.

1.4. Muhasebeden Sorumlu Kişilere İlişkin Bilgiler:

Bu kısımda, şirketin muhasebe ve mali işlerden 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 merciler yazılacaktır.

1.6. Şirketin Muhasebe ve Defter Kayıtlarına İlişkin Bilgiler:

Bu kısımda, aşağıdaki sorular konuya ilgili yapılan incelemeler de belirtilerek yanıtlanacaktır.

1.6.1. Şirketin 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 program 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 belgelerin usulüne uygun olarak düzenlenmiş

midir, düzgün bir şekilde şirket kayıtlarına geçirilmiş midir ve gereği 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 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 kullanmakta mıdır ve elektronik ortamda tutulan verilerin yedeklenmesi 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 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 etmediği, tasfiye halinde olmadığı/zorunlu tasfiye kararı verilmediği, işleri mahkeme tarafından yürütülmediği, konkordato ilan 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 Üzerinde Yapılan İncelemeler:

2.2. Nakit Hareketleri ve Borç-Alacak İlişkileri:

2.3. Bilanço Hesaplarına İlişkin İncelemeler:

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, Özkaynak Devir Hızı ve Aktif Devir Hızı oranları belirtilecektir.

2.5.4. Mali Yapı ile İlgili Oranlar
Bu kısımda, Özvarlıklar/Passif Toplamı, Kısa Vadeli Borçlar/Pasif Toplamı ve Toplam Borçlar/Pasif Toplamı oranları belirtilecektir.

2.5.5. Kârlılık Oranları
Bu kısımda, Özvarlık Kârlılığı, Faaliyet Kârlılığı ve Net Kâr 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 itibariyle borç, ücret, vergi ve sair yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği,

3.1.3. Şirketin incelenen mali tablolar itibariyle inceleme döneminde kâr 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, hususları tespit edilecektir.

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 hususlar uygun olarak tespitinin yapıldığı durumda "olumlu", belirtilen bu hususlardan herhangi birine ilişkin olarak uygun olmadığı tespit yapıldığı durumda ise "olumsuz" görüşü belirtilecektir.

Yeminli Mali Müşavir
Adı Soyadı
İmza-Mühür

TL CİNSİ İHRACAT VE DÖVİZ KAZANDIRICI HİZMETLER REESKONT FİNANSMANI KAPSAMINDAKİ KREDİLERE İLİŞKİN RAPOR DİSPOZİSYONU

I. GENEL BİLGİ:

-Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi, vergi kimlik numarası, adresi ve iştigal konusu, kayıtlı olduğu sanayi ve ticaret odası ve ticaret sicil numarasına,
-Yeminli Mali Müşavir ile Türk lirası cinsi ihracat ve döviz kazandırıcı hizmetler reeskont finansmanı kapsamındaki kredilere ilişkin yapılan denetim ve tasdik sözleşmenin tarih ve numarasının yazılması belirtilir.
-Mükellefin muhasebesinden sorumlu bulunan yetkilisine ait bilgilere yer verilir.

II. USÜLE İLŞİKİN İNCELEMELER

-Şirket, mevzuat gereğince e-Defter uygulaması kapsamında kanuni defter kayıtlarını tutmakta olup, olmadığı ve mükellefi denetimin yapıldığı yıla ilişkin defter tasdiklerine ilişkin bilgilere,
-Mükellefin ilgili tasdik dönemi için verdiği beyannameler hakkında açıklamalara, bu bölümde yer verilir.

III. HESAP İNCELEMELERİ

-Denetimin mükellefin kanuni defter ve belgeleri üzerinden yapıldığı,
-Yapılan işlemlerin defter kayıtları ile mutabakatı muavin hesaplardan da yararlanılarak teyit edildiği,
-Yabancı para döviz varlıkları, Şirket tarafından bankalardan temin edilen belgeler de dikkate alınarak tespit edilmiş olduğu,
-İhracat ve Döviz Kazandırıcı Hizmetler Reeskont Finansmanı Uygulama Talimatı'nın Ek 1. maddesinin 3. ve 4. bentler uyarına, ilgili talimatın 8. ekinde yer alan döviz pozisyon bildirim formu, mükellefin kanuni defter ve belgeleri ile karşılaştırılarak kontrol edildiği,
-Bu cümleden olarak Mükellefin --/--/---- tarihi itibarıyla hazır döviz varlıkları hakkında aşağıdaki şekilde bilgilere yer verildiği,

Varlıklar	TL Karşılığı
Kasa	
Alınan Çekler	
Bankalar	
Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)	
Diğer Hazır Değerler	
Menkul Kıymetler	
Ortak, İştirak ve Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	
Hazır Döviz Varlıkları Toplamı	

-İhracat ve Döviz Kazandırıcı Hizmetler Reeskont Finansmanı Uygulama Talimatı Ek 1. maddesinin 3. ve 4. bentleri gereği, bu madde kapsamında finansman kullanacak firmaların döviz

pozisyonu oranı yüzde 10'u aşamayacağı dikkate alınarak
-Döviz pozisyonu oranı hesaplamasında Gelir İdaresi Başkanlığına raporlanan en güncel yıl sonu bilanço aktif tutarı, net satış hasılatı aynı dönemde raporlanan yıllık net satış hasılatından yüksek olanının %10 geçip geçmediğin incelendiği.
-İlgili oranın aşılıp aşılmadığının tespitinde ---- yılı vergilendirme dönemine ilişkin olarak vergi dairesine verilen kurumlar vergi beyannamesi ekinde yer verilen bilanço ve gelir tablolarından temin edilen aktif toplamı ve net satış hasılatı dikkate alınmış olduğu,
-Buna göre ---- yılı net satış hasılatı ve aktif toplamından büyük olanının %10'una ait detaylar aşağıda yer verildiği.

Aktif	Net satış	Aktif/Net satış hasılatından büyük olanın %10'u	Hazır Döviz Varlıkları Toplamı

-Yukarıda yer verilen tabloda görüleceği gibi, mükellefin --/--/---- tarihli bilançosundan yer alan hazır döviz varlıkları toplamının ---- yılı aktif/net satış hasılatından büyük olanın %10'u sınırını, aştığı/aşmadığı,
açıklaması yapılacaktır.

IV. SONUÇ
Bu bölümde;
-Mükellef hakkında düzenlenen bu rapordaki tespitlerin mükellef tarafından sunulan; defter kayıtları, belge, bilgi ve beyanlara dayandığı,
-Müşavirliğimize beyan edilmeyen veya sonradan tespit edilecek bilgi, belge ve durumlardan Müşavirliğimizin sorumlu olmadığı,
-Müşavirliğimiz tarafından hazırlanan bu rapor İhracat ve Döviz Kazandırıcı Hizmetler Reeskont Finansmanı Uygulama Talimatı'nın Ek 1. maddesinin 3. ve 4. bentleri kapsamında düzenlendiği,
- ……. Tarihi itibariyle hazır döviz varlıkları toplamının TL karşılığının ……. TL olduğu, dolayısıyla bu tutarın …… yılı aktif toplamı/net satış hasılatından büyük olanın %10'unu, geçmediği/geçtiği,
açıklaması yapılacaktır.

Yeminli Mali Müşavir
Adı ve Soyadı
YMM Odası-Sicil No

Ekler:
1- Kurumlar Vergisi Denetim ve Tasdik Sözleşmesi
2- Rapora dayanak sözleşme
3- Döviz Pozisyonu Bildirim Formu

ÖDEME HİZMETLERİ VE ELEKTRONİK PARA İHRACI İLE ÖDEME HİZMETİ SAĞLAYICILARI HAKKINDA YÖNETMELİK (01.12.2021 gün ve 31676 sayılı R.G.)

Faaliyet İzni

MADDE 11 – (1) Faaliyet izni başvurusu yapan şirketin unvanının ödeme kuruluşu ya da elektronik para kuruluşu olduğunu gösterir ibareleri içermesi zorunludur. Bu ibareleri içeren ticaret unvanının ticaret siciline tescil edilmesinden önce Bankaya EK-11-A, EK-11-B, EK-11-C ve EK-11-D'de yer alan bildirim dilekçesi ve formlar iletilerek Banka nezdinde başvuru sürecinin başlatılması gerekir. Bildirim dilekçesine esas sözleşme taslağı ve başvuru formuna başvuru ücreti olan beş yüz bin Türk Lirasının ve buna ilişkin ödenmesi gereken ilgili kanuni yükümlülüklerin Bankaca belirlenen hesaba yatırıldığını gösterir dekont eklenir. Bu aşamaya ilişkin bilgi ve belgelerdeki eksikliklerin, eksikliğe ilişkin Bankanın yazısının tebliğ tarihinden itibaren üç ay içinde giderilmemesi halinde Banka nezdinde başvuru yapılmamış sayılır. Bu fıkra kapsamında yapılan başvuruyu takiben Banka tarafından başvurunun yapıldığına ilişkin bir belge düzenlenerek başvuru sahibine verilir. Banka tarafından düzenlenecek belgenin başvuru sahibine tebliğ edilmesini takip eden altı ay içerisinde dördüncü fıkra uyarınca istihbari inceleme aşamasına ilişkin Bankaya başvuru yapılması gerekir. Bu süre içerisinde başvuru yapılmaması durumunda, Banka tarafından bu fıkra uyarınca düzenlenen belge geçerliliğini yitirir. Bu halde faaliyet izni almak isteyen kuruluşun Bankaya tekrar başvuruda bulunması gerekir. Aksi halde Banka, ilgili ibarelerin ticaret unvanından çıkarılması için gerekli işlemleri yürütür.

(2) Faaliyet izni başvurusunda bulunan şirketin, her türlü muvazaadan ari ödenmiş sermayesinin 4. maddenin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan hizmetleri sunmak için en az bir milyon Türk Lirası, diğer ödeme hizmetlerini sunmak için en az iki milyon Türk Lirası; elektronik para ihraç etmek için ise en az beş milyon Türk Lirası olması gerekir.

(3) Türkiye'de ödeme hizmetleri alanında faaliyette bulunmak veya elektronik para ihraç etmek üzere Kanunun 14. ve 18. maddeleri uyarınca Bankaya yapılacak faaliyet izni başvuruları, istihbari inceleme aşaması ve nihai onay aşaması olmak üzere iki adımdan oluşur. Bankaya yapılacak faaliyet izni başvuruları Banka merkezine elden teslim edilir.

(4) İstihbari inceleme aşamasına ilişkin dilekçelere;

a) Faaliyet izni başvurusu yapılmasına yönelik yönetim kurulu kararı,

b) Başvuru sahibi şirket ile yürütülmesi planlanan faaliyetlere ve bu faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesi için oluşturulan organizasyon yapısına ilişkin olarak EK-1'de yer alan hususları detaylı olarak açıklayan, EK-10'da yer alan soruların cevaplarını içerir ve şirketin yönetim kurulu üyeleri ile genel müdürü tarafından imzalanan faaliyet programı ve iş planı,

c) Şirketin bağımsız denetimden geçmiş en son finansal tabloları ile bu finansal tabloların düzenlenmesinden sonra sermaye artırımı gerçekleştirilmiş olması durumunda sermayenin nakden ve her türlü muvazaadan ari olarak ödenmiş olduğuna ilişkin Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarınca veya 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış Yeminli Mali Müşavirlerce onaylı rapor,

ç) Nitelikli pay sahipleri ile kontrolü elinde bulunduran ortakların EK-2 ve EK-3'teki örneklere uygun şekilde düzenleyip noter huzurunda imzalayacakları birer beyanname,

d) Şirketin ana sözleşmesinin yayımlandığı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinin bir örneği, birinci fıkra uyarınca Bankaya sunulmuş formun ve Banka tarafından bu kapsamda düzenlenen belgenin birer örneği ile formun Bankaya sunulmasının ardından gerçekleştirilen tescil işlemlerine ilişkin açıklama,

e) Gerçekleşen işlemler, gerçekleşme performansları ve dolandırıcılık faaliyetlerine ilişkin istatistiki verilerin toplanmasında uygulanacak kural ve tanımlamaların açıklaması,

f) Şirketin gerçek kişi nitelikli pay sahipleri ile kontrolü elinde bulunduran ortaklarının müflis veya konkordato ilan etmiş olmadıkları ile şirketteki sermayesinin kendi kaynaklarından karşılandığına ve her türlü muvazaadan ari olarak nakden temin ve tevdi edildiğine ilişkin taahhütnameleri ve bu kişiler ile bu kişilerin doğrudan en az yüzde otuz üçüne sahip oldukları şirketlere ilişkin ilgili ticaret sicil müdürlüğünden alınacak iflas konkordato belgesi ile Findeks kredi notuna ilişkin belge (EK-4),

g) Şirketin ve şirketin tüzel kişi nitelikli pay sahipleri ile kontrolü elinde bulunduran tüzel kişilerin uzlaşma yoluyla yeniden yapılandırma başvurularının tasdik edilmemiş ve haklarında iflasın ertelenmesi kararı verilmemiş olduğu ile şirketteki sermayesinin kendi kaynaklarından karşılandığına ve her türlü muvazaadan ari olarak nakden temin ve tevdi edildiğine ilişkin taahhütnameleri ve bu kişiler ile bu kişilerin doğrudan en az yüzde otuz üçüne sahip oldukları şirketlere ilişkin ilgili ticaret sicil müdürlüğünden alınacak iflas konkordato belgesi ile Findeks kredi notuna ilişkin belge (EK-5),

ğ) Gerçek kişi nitelikli pay sahipleri ile kontrolü elinde bulunduran gerçek kişilerin 5411 sayılı Kanunun 8. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde belirtilen suçlardan hükümlü bulunmadıklarına dair taahhütnameleri ile arşiv kaydını içeren adli sicil belgeleri (EK-6),

h) Şirketin ve şirketin nitelikli pay sahipleri ile kontrolü elinde bulunduran gerçek ve tüzel kişilerin, 5411 sayılı Kanunun 71. maddesi uygulanan bankalarda veya 5411 sayılı Kanunun yürür-

lüğe girmesinden önce Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna devredilmiş olan bankalarda nitelikli pay sahibi olmadığına veya kontrolü elinde bulundurmadığına dair birer taahhütname (EK-7) ile bu hususlara ilişkin olarak Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonundan temin edecekleri belgeler,

ı) Şirketin ve şirketin nitelikli pay sahipleri ile kontrolü elinde bulunduran gerçek ve tüzel kişilerin, tasfiyeye tâbi tutulan bankerler ile iradî tasfiye haricinde faaliyet izni kaldırılan faktoring, finansal kiralama, finansman ve sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri ile para ve sermaye piyasalarında faaliyet gösteren kurumlarda nitelikli pay sahibi olmadığına veya kontrolü elinde bulundurmadığına ve daha önce faaliyet izni Bankaca iptal edilmiş kuruluşlarda, bu müeyyideyi gerektiren olayda sorumluluğu bulunan kişilerden olmadığına ilişkin birer taahhütname (EK-8),

i) Tüzel kişi nitelikli pay sahipleri ile kontrolü elinde bulunduran tüzel kişilerin faaliyet konuları, yatırım ve işletme alanları hakkında ayrıntılı açıklamalar ile 3568 sayılı Kanuna göre ruhsat almış yeminli mali müşavirlerce onaylanmış veya bağımsız denetimden geçmiş son üç yıla ait bilanço ve gelir tabloları, finansal kuruluş niteliğindeki tüzel kişi ortaklar için varsa derecelendirme şirketlerinden biri tarafından hazırlanmış rapor,

j) Tüzel kişi nitelikli pay sahipleri ile kontrolü elinde bulunduran tüzel kişilerin imtiyazlı paylarını gösteren listeler veya imtiyazlı pay bulunmaması halinde buna ilişkin birer taahhütname (EK-5),

k) Nitelikli pay sahipleri ile kontrolü elinde bulunduran gerçek ve tüzel kişilerin muaccel vergi ve prim borcu bulunmadığına dair ilgili vergi daireleri ve Sosyal Güvenlik Kurumundan alınacak belgeler ile muaccel vergi ve prim borcu bulunmadığına ilişkin birer taahhütname (EK-4, EK-5),

l) Gerçek kişi nitelikli pay sahipleri ile kontrolü elinde bulunduran gerçek kişilerin mali durumları hakkında, 3568 sayılı Kanuna göre ruhsat almış yeminli mali müşavirlerce düzenlenecek rapor,
m) Bankayla yürütülecek işlemlerde, varsa ortakları temsile yetkili kişi veya kişilere verilmiş vekaletname örnekleri,

n) Yönetim kurulu üyeleri ve genel müdürün 25. maddede belirtilen bilgi ve belgeleri,

o) 25/4/2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu kapsamında oluşturulan sistemler vasıtasıyla kimlik ve adres bilgilerine elektronik ortamda ulaşılabilenler hariç, bu fıkra uyarınca belgeleri tevdi edilen yabancı uyruklu gerçek kişilerin kimlik belgesi veya pasaportlarının noter onaylı örnekleri,

ö) İstihbari İnceleme Aşaması Belge Kontrol Listesi (EK-15),
eklenir. Banka, istihbari inceleme aşamasına ilişkin ilave bilgi ve belgeler istemeye yetkilidir.

(5) Dördüncü fıkranın (c) ve (l) bentleri uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre ruhsat almış yeminli mali müşavirlerce düzenlenecek raporların, konu ile ilgili kişilerin beyanlarına ilave olarak temin edilecek bilgi ve belgelerle desteklenecek şekilde hazırlanması ve destekleyici her türlü bilgi ve belgenin raporun ekinde yer alması gerekmektedir.

(6) Dördüncü fıkradaki belgeler Bankaya teslim edildikten sonra Bankaca ilgili şirkete belgelerin teslim alındığına ve bu durumun faaliyet iznine ilişkin nihai onay aşaması ile ilgili olmadığına dair bildirim yapılır. Bu belgeler ile Banka tarafından temin edilen bilgi ve belgelerin değerlendirilerek uygun görülmesi halinde Bankaca istihbari inceleme aşamasına ilişkin onay verilebilir.

(7) İstihbari inceleme aşamasının sonucu, olumsuz olması durumunda gerekçeleri ile birlikte, başvuru sahibi şirkete bildirilir.

(8) İstihbari inceleme aşamasının Banka tarafından onaylanması durumunda, onaya ilişkin yazılı bildirimin yapılmasından sonra en geç yüz yirmi gün içerisinde Bankaya nihai onay aşaması için başvuru yapılır. Banka yüz yirmi günlük süreyi başvuru sahibi şirket tarafından makul bir gerekçe sunulması kaydıyla altmış günü geçmeyecek şekilde uzatmaya yetkilidir.

(9) Sekizinci fıkra uyarınca belirlenen süre içerisinde nihai onay aşaması için başvuru yapılmadığı takdirde, başvuru sahibi şirket istihbari inceleme aşaması kapsamındaki bütün haklarını kaybeder. Bu halde, faaliyet izni almak isteyen şirketin tekrar istihbari inceleme aşaması için gerekli işlemleri yerine getirmesi gerekir.

(10) Nihai onay aşamasına ilişkin dilekçelere;

a) Şirketin sermayesinin her türlü muvazaadan ari olarak nakden ödenip ödenmediği, 3. maddenin birinci fıkrasının (e) bendinde tanımlanan başlangıç sermayesinin tutarı ile 33. madde uyarınca tutulması gereken asgari özkaynak miktarına ilişkin şartın sağlanıp sağlanmadığı ve öngörülen faaliyetleri gerçekleştirebilecek uygun hizmet birimleri, şikâyet ve itirazlarla ilgili birimler ile bu Yönetmeliğe ve 31. madde kapsamında Bankaca yapılacak düzenlemelere uygun iç kontrol, risk yönetimi, muhasebe, bilgi sistemleri ve raporlama sistemlerinin kurulup kurulmadığı, bu birimler için yeterli personel kadrosunun oluşturulup oluşturulmadığı ve personelin görev tanımları ile yetki ve sorumlulukların belirlenip belirlenmediği, yürütülecek faaliyetlerin sürekliliğine, bilgilerin güvenliği ile gizliliğine dair gerekli tedbirlerin alınıp alınmadığı hususlarına ve güvenliğe ilişkin olayların ve müşteri şikâyetlerinin izlenmesi, ele

alınması ve takip edilmesine ilişkin prosedürlere ilişkin olarak; bilgi sistemleri ile doğrudan ilgili olmayan konularda Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar dahil bağımsız denetim yapma yetkisi almış Bağımsız Denetim Kuruluşları listesinde yer alan bağımsız denetim kuruluşlarınca, bilgi sistemleri ile ilgili konularda ise bunlar arasından Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından yayımlanan Bankalarda Bilgi Sistemleri Denetimi Yapmaya Yetkili Bağımsız Denetim Kuruluşları listesinde yer alan bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılacak yerinde inceleme neticesinde hazırlanan, EK-20'de belirtilen dokümanların varlık ve yeterliliğini değerlendiren ve Raporda yer alan hususları destekleyici bilgi ve belgelerin detaylı bir şekilde anlatıldığı ve gösterildiği rapor,

b) Başvuru sahibi şirketin Kanun ve bu Yönetmelik uyarınca mesleki sorumluluk sigortası ve teminat yükümlülüklerini yerine getirdiğini gösterir belge,
c) 4. maddenin birinci fıkrasının (f) ve (g) bentlerinde yer alan ödeme hizmetlerinin sunulabilmesi için Kanunun 14/A maddesinin ikinci fıkrası uyarınca Banka tarafından belirlenen usul ve esaslar kapsamında gerekli teknik şartların sağlandığını gösterir şekilde, 59. maddenin üçüncü fıkrası kapsamında yürütülecek kontrol ve değerlendirmeler sonucunda Bankalararası Kart Merkezi A.Ş. tarafından verilecek belge,

ç) Şirketin faaliyetlerini yürütmede kullanacağı ofisin konumu, niteliği, fiziksel özellikleri, faaliyetlerin güvenli bir şekilde yürütülmesi ile ilgili olarak ofiste alınmış önlemleri ve ofisin fotoğraflarını içerir detaylı rapor,

d) Nihai Onay Aşaması Belge Kontrol Listesi (EK-16), eklenir. Banka, nihai onay aşamasına ilişkin ilave bilgi ve belgeler istemeye yetkilidir.

(11) Nihai onay aşamasına ilişkin bilgi ve belgeler üzerinden yapılan değerlendirmeyi müteakip, Bankanın ilgili personeli tarafından kuruluş nezdinde yönetim yapısı, personeli, kullanılan ofisin fiziki koşulları, teknik donanımı ve belge ve kayıt düzeni bakımından inceleme yapılır.

(12) Kanun kapsamında aranan koşulların, niteliklerin ve yeterliliklerin sağlanması, bilgi ve belgelerin tamamlanması koşuluyla, yürütülmesi için başvuruda bulunulan hizmetler ile bu hizmetlerin yürütülmesi amacıyla kurulan altyapıların değerlendirilmesi neticesinde Bankaca başvurunun olumlu olduğuna karar verilmesi halinde, başvuru sahibi şirkete nihai onay verilebilir ve nihai onayın verilmesi ile faaliyet izni verilmiş olur. Banka tarafından verilen faaliyet izninin, 4. maddenin birinci fıkrasında sayılan ödeme hizmetleri ile Kanunun 18. maddesinde yer alan elektronik para ihracı faaliyetlerinden hangilerini kapsadığı nihai onayda açıkça belirlenir. Banka, başvuru sahibi şirketin veya başvuru sahibi şirketin kontrolünü

elinde bulunduranların mevcut müşteri potansiyelinin toplam büyüklük ve etki alanı açısından ödemeler alanının gelişimini olumsuz etkileyebilecek nitelikte olduğunu tespit etmesi durumunda, faaliyet iznini belirli sınırlar dahilinde geçerli olacak şekilde vermeye yetkilidir. Faaliyet izni verilmesine ilişkin kararlar Resmî Gazetede yayımlandıkları tarihten itibaren geçerlilik kazanır. Faaliyet izninin Resmî Gazetede yayımlanmasından önce Bankaca yapılacak tebligata istinaden, finansal faaliyet izin belgesi harç yükümlülüğünün yerine getirildiğine dair belgenin Bankaya verilmesi gerekir. Nihai onay aşamasının sonucu, olumsuz olması durumunda gerekçeleri ile birlikte, başvuru sahibi şirkete bildirilir. Birinci fıkra uyarınca yatırılmış olan tutar, başvuru sonucunun herhangi bir aşamada olumsuz olması durumu da dâhil geri ödenmez.

(13) Faaliyet izni verilen kuruluşun, faaliyet izni aldıktan sonra yeni bir faaliyet alanında hizmet vermek istemesi durumunda Bankanın onayını alması zorunludur. Kuruluş tarafından bu fıkra uyarınca Bankaya yapılacak başvurunun ekinde yeni faaliyet alanına ilişkin olarak dördüncü fıkranın (a), (b), (d) ve (e) bentleri ile onuncu fıkranın (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan belgelerden uygun olanlar ve Faaliyet Genişletme Başvurusu Belge Kontrol Listesinin (EK-17) bulunması gerekmektedir. Bu aşamaya ilişkin bilgi ve belgelerdeki eksikliklerin, eksikliğe ilişkin Bankanın yazısının tebliğ tarihinden itibaren altı ay içinde giderilmemesi halinde Banka nezdinde faaliyet genişletme başvurusu yapılmamış sayılır. Bu kuruluşların yeniden faaliyet genişletme başvurusunda bulunmak istemesi durumunda faaliyet genişletmeye ilişkin süreç yeniden başlar.

(14) Şirketin tüzel kişi nitelikli pay sahipleri ile kontrolü elinde bulunduran ortaklarının yurt dışında kurulu bir banka veya finansal kuruluş olması halinde, banka ve finansal kuruluş ile ilgili olarak dördüncü fıkranın (ç), (h), (ı), (j) ve (ö) bentlerinde belirtilen belgeler ile bunlara ilaveten;

a) Türkiye'de faaliyette bulunulmasına ilişkin olarak yetkili organlarından alınmış karar örneklerinin,

b) Son yıla ait konsolide bağımsız denetim raporunun,

c) Kurulmuş olduğu veya faaliyette bulunduğu ülkede faaliyette bulunmasının yasaklanmamış olduğuna veya faaliyetleri üzerinde herhangi bir kısıtlama bulunmadığına ilişkin yetkili denetim otoritesinden alınmış belgenin,

ç) Ana sözleşmesinde belirtilen faaliyet alanları, organizasyon yapısı, kurulu bulunduğu ülke ve ülke dışındaki teşkilat yapısı, uluslararası mali piyasalardaki faaliyetleri hakkında ayrıntılı bilgi ve belgeler ile varsa derecelendirme şirketleri tarafından hazırlanan ve öngörülen de-

recelendirmeyi de içeren raporun, mümkün olması durumunda Bankaya gönderilmesi, aksi halde bu belgelerin temin edilmesinin mümkün olmadığına dair bir beyannamenin (EK-12) Bankaya iletilmesi gerekir.

(15) İstihbari inceleme aşamasına ve nihai onay aşamasına ilişkin bilgi ve belgelerdeki eksikliklerin, eksikliğe ilişkin Bankanın yazısının tebliğ tarihinden itibaren altı ay içinde giderilmemesi halinde faaliyet izni başvurusu geçersiz hale gelir. Bu şirketlerin yeniden faaliyet izni başvurusunda bulunmak istemesi durumunda faaliyet iznine ilişkin süreç yeniden başlar.

(16) Faaliyet izni verilen kuruluş faaliyete başladığı tarihten itibaren on gün içinde faaliyete başladığına dair Bankaya bildirimde bulunur. Bu fıkra uyarınca yapılacak bildirimin ekine lisans ücreti olan bir milyon Türk Lirasının ve buna ilişkin ödenmesi gereken ilgili kanuni yükümlülüklerin Bankaca belirlenen hesaba yatırıldığını gösterir dekont eklenir. Bu madde kapsamında faaliyet izni almış olan kuruluşun gerçek kişi nitelikli pay sahipleri ile kontrolü elinde bulunduran gerçek kişilere ait arşiv kaydını içeren güncel adli sicil belgelerinin her iki yılda bir Bankaya ibraz edilmesi zorunludur.

(17) 4. maddenin birinci fıkrasının münhasıran (g) bendinde yer alan ödeme hizmetini sunmak için yapılan başvurular için dördüncü fıkranın (c) bendi ile onuncu fıkranın (a) bendinde sermaye ile ilgili yer alan hususlar uygulanmaz.

(18) Banka, bu maddenin uygulanması bakımından gerekli göreceği ilave bilgi ve belgeleri talep edebileceği gibi, bu maddede yer alan bilgi ve belgeleri farklı kapsam ve içeriklerde talep etmeye yetkilidir.

(19) Banka, bu maddenin uygulanması bakımından, mevzuatla verilmiş olan görevleri çerçevesinde daha önce almış olduğu belgelerden uygun gördüklerini tekrar talep etmeyebilir.

(20) Başvuru sırasında verilen belgelerin doğruluğunu veya faaliyet izni verilmesine esas teşkil eden bilgilerin geçerliliğini etkileyen değişikliklerin gecikmeksizin Bankaya bildirilmesi zorunludur.

(21) Kanunun 16. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ile 17. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde yer alan hükümler, Banka tarafından kuruluşa verilen faaliyet izninin kapsadığı her bir ödeme hizmeti türü için münhasıran değerlendirilir.

(22) Başvuru sahibi Şirketin en az bir pay sahibinin bu Yönetmelik kapsamında nitelikli pay sahibi için aranan şartları taşıması gereklidir.

Ek-20

KURULUŞLARIN FAALİYETLERİNDE UYULACAK USUL VE ESASLARA İLİŞKİN HAZIRLANACAK DOKÜMANLARIN KONU BAŞLIKLARI

	Kuruluşların Faaliyetlerinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Hazırlanacak Dokümanların Konu Başlıkları
	Dış Hizmet Alımı
	Sözleşme Yönetim Süreci
	Ödeme Fonlarının Korunması
	İç Kontrol
	Suç gelirlerinin aklanması ve terörün finansmanı ile mücadele
	Şüpheli İşlem Takibi
	Şikâyet ve İtiraz Yönetimi
	Acil ve Beklenmedik Durum Planı
	Bilgi Sistemleri İş Sürekliliği Planı
	Denetim İzlerinin Oluşturulması ve İzleme Prosedürü/İz Kayıtları Yönetimi
	İş Sürekliliği Planı
	Kimlik ve Yetkilendirme/Hesap Yönetimi
	Risk Yönetimi
	Bilgi Güvenliği Olay Yönetim Süreci
	Bilgi Güvenliği
	Bilgi Güvenliği Rol ve Sorumlulukları
	Bilgi Güvenliği Yönetim Süreci
	Bilgi Sistemleri Fiziksel Çevre Yönetimi Prosedürü
	Veri Sınıflandırması
	Siber Olaylara Müdahale Süreci
	BT Değişiklik Yönetimi
	Yedekleme Yönetimi
	Muhasebe
	Ağ Güvenlik Yönetimi
	Müşteri türleri/limitleri ve müşteriyi tanıma
	Ödeme Hizmetlerinde Kullanılan Veri Paylaşım Servisleri

TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK YÖNETMELİĞİ
(12.04.2013 gün ve 28616 sayılı R.G)

Kuruluş İzni Verilmesinde Aranılan Belgeler ve Kuruluş İzni

MADDE 6 – (1) Lisanslı depo işletmesi kuruluş izni almak isteyenler dilekçe ile Bakanlığa başvurur.

Dilekçeye aşağıdaki belgeler eklenir:

a) İçeriği ve şekli Bakanlıkça belirlenen kuruluş başvuru formu,

b) Depolanacak ürüne ilişkin piyasa yapısının, lisanslı depo kurulmasını gerektirecek nitelik ve düzeyde bulunduğuna, ekonomik ihtiyaç ve etkinlik şartlarının uygun olduğuna dair gerekçeli rapor,

c) 5. maddede belirtilen kuruluş şartlarına uygun hazırlanmış esas sözleşme,

ç) Sermayenin en az bir milyon TL'sinin ödendiğine dair belge,

d) Kurucu, ortak ve yönetim kurulu üyelerinin 5. maddenin üçüncü fıkrasındaki şartları sağladığına dair yazılı beyanları,

e) Kamu tüzel kişileri hariç, tüzel kişi ortakların serbest muhasebeci mali müşavirlerce veya Bakanlıkça gerekli görülmesi durumunda yeminli mali müşavir ya da bağımsız denetim kuruluşlarınca düzenlenen veya onaylanan son bir yıla ait bilanço, gelir gider tablosu ile istenilen ek mali tabloları,

f) Yabancı uyruklu kurucu, ortak ve yönetim kurulu üyeleri için, 5. maddenin üçüncü fıkrasında aranılan şartların taşındığını gösterir, bulundukları ülke yetkili makamlarınca onanmış belgelerin noterce tasdikli çevirileri,

g) Bakanlıkça gerekli görülen diğer belgeler.

(2) Başvuru dilekçesi ekindeki belgeler Bakanlıkça incelenir. Yapılan inceleme sonucunda gerekli şartları taşıdığı anlaşılanlara kuruluş izni verilir ve kuruluş işlemleri 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre tamamlanır.

(3) Bakanlık, şirket esas sözleşmesini matbu olarak düzenleyebilir ya da asgari unsurlarını belirleyebilir.

(4) Birinci fıkranın (ç) bendinde belirtilen belgenin tescil aşamasında ilgili ticaret sicili müdürlüğüne ibrazı zorunludur.

Faaliyet İzni Verilmesinde Aranılan Belgeler

MADDE 9 – (1) Kuruluş izni alan şirket, faaliyet izni almak için dilekçe ile Bakanlığa başvurur.

Dilekçeye aşağıdaki belgeler eklenir:

a) İçeriği ve şekli Bakanlıkça belirlenen lisans başvuru formu,

b) İşletmenin tesisleri ile lisanslı depoculuk faaliyeti kapsamında depolayacağı ürünler için düzenlenmiş sigorta poliçelerinin suretleri,

c) Yetkili sınıflandırıcı ile akdedilen ve Bakanlıkça onaylanan sözleşme,

ç) Borsa ile akdedilen ve Bakanlıkça onaylanan sözleşme,

d) Teminat yükümlülüğünün yerine getirildiğini gösterir tutanak,

e) Depolama kapasitesine göre Bakanlıkça belirlenen sermayenin tamamının ödendiğine dair yeminli veya serbest muhasebeci mali müşavir raporu,

f) Şirketin, serbest muhasebeci mali müşavirlerce veya Bakanlıkça gerekli görülmesi durumunda yeminli mali müşavir ya da bağımsız denetim kuruluşlarınca düzenlenen veya onaylanan son bir yıla ait bilanço, gelir gider tablosu ile istenilen ek mali tabloları,

g) Prim ve indirim tarifesinin Bakanlık onayına sunulmasına ilişkin yönetim kurulu kararı ile bu tarifenin uygunluğuna ilişkin Borsadan alınan görüş,

h) Bakanlıkça belirlenen lisans bedelinin ilgili hesaba yatırıldığını gösterir dekont.

(2) Birinci fıkranın (b), (d), (j) ve (l) bentlerinde belirtilen belgeler, Lisans Başvurusu İnceleme Komisyonu raporunun Bakanlıkça uygun görülmesinden sonra verilir.

Bakanlıkça İstenilen Rapor ve Belgeler

MADDE 42 – (1) Lisanslı depoculuk faaliyetlerine ilişkin Bakanlıkça istenilen her türlü rapor ve belge, lisanslı depo işletmesince Bakanlığa sunulur.

(2) Lisanslı depo işletmesi, her yılın mart ayı sonuna kadar işletmesine ilişkin faaliyet raporunu ve bağımsız denetimden geçmiş veya yeminli mali müşavirlerce onaylanmış malî tablolarını Bakanlığa gönderir

SENDİKALAR VE TOPLU İŞ SÖZLEŞMESİ KANUNU
(07.11.2012 gün ve 28460 sayılı R.G.)

Kuruluşların Denetimi ve Şeffaflık

MADDE 29 – (1) Kuruluşların denetimi, kanun ve kuruluşun tüzük hükümlerine göre denetleme kurulları tarafından yapılır. Denetimde, yönetim ve işleyişin, gelir, gider ve bilançoların ve bunlarla ilgili işlemlerin kanun, tüzük ve genel kurul kararlarına uygunluğu incelenir.

(2) Kuruluşların gelir ve giderlerine ilişkin mali denetimleri, en geç iki yılda bir 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre denetim yetkisine sahip yeminli mali müşavirlerce yapılır.

Bu denetimin yapılmış olması, denetleme kurulunun yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz.

(3) Kuruluşlar; faaliyet, dış denetim ve denetleme kurulu raporları ile genel kurul kararlarını uygun vasıtalarla derhâl yayınlar.

(4) Kuruluşların ve şubelerin kurucu ve yöneticileri, kendileri, eşleri ve velayetleri altında bulunan çocuklarına ait mal bildirimlerini 19/4/1990 tarihli ve 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu ve ilgili yönetmeliklere göre vermek zorundadır.

(5) İç ve dış denetim esasları, işçi ve işveren konfederasyonlarının görüşleri alınarak Bakanlıkça çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir.

SENDİKA VE KONFEDERASYONLARIN DENETİM ESASLARI VE TUTACAKLARI DEFTERLER İLE TOPLU İŞ SÖZLEŞMESİ SİCİLİ HAKKINDA YÖNETMELİK

BİRİNCİ BÖLÜM

Amaç, Kapsam, Dayanak ve Tanımlar

Amaç ve kapsam

MADDE 1 – (1) Bu Yönetmeliğin amacı, sendika ve konfederasyonların iç ve dış denetimi, tutmak zorunda oldukları dosya, üye kayıt ve üyelik sona erme listeleri, defter ve kayıtlar ile toplu iş sözleşmesi sicilinin tutulmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

Dayanak

MADDE 2 – (1) Bu Yönetmelik, 18/10/2012 tarihli ve 6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu'nun 29. 30. ve 77. maddelerine dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

MADDE 3 – (1) Bu Yönetmelikte geçen;

a) Bakanlık: Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığını,

b) Kanun: 18/10/2012 tarihli ve 6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanununu,

c) Konfederasyon: Değişik işkollarında en az beş sendikanın bir araya gelerek oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kuruluşu

ç) Sendika: İşçilerin veya işverenlerin çalışma ilişkilerinde, ortak ekonomik ve sosyal hak ve çıkarlarını korumak ve geliştirmek için en az yedi işçi veya işverenin bir araya gelerek bir işkolunda faaliyette bulunmak üzere oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kuruluşları,

d) Toplu iş sözleşmesi: İş sözleşmesinin yapılması, içeriği ve sona ermesine ilişkin hususları düzenlemek üzere işçi sendikası ile işveren sendikası veya sendika üyesi olmayan işveren arasında yapılan sözleşmeyi, ifade eder.

İKİNCİ BÖLÜM
İç Denetim Esasları

Genel esas

MADDE 4 – (1) Sendika ve konfederasyonların idari ve mali denetimleri, 6356 sayılı Kanunda belirtilen esaslar çerçevesinde bu kuruluşların tüzük hükümleri ile genel kurul kararlarına uygun olarak denetleme kurulları tarafından yapılır.

İdari denetim

MADDE 5 – (1) Denetleme kurulu, idari denetim kapsamında sendika ve konfederasyonların;

a) Yönetim ve işleyişlerinin 6356 sayılı Kanuna, tüzüklerine ve genel kurul kararlarına uygun olup olmadığını,

b) Gelen ve giden evrak defterlerinin düzenli bir şekilde tutulup tutulmadığını, evrak numaralarının sıra takip edip etmediğini ve evrak arşivinin düzenli olup olmadığını,

c) Üye kayıt ve üyelik sona erme listelerini,

ç) Yönetim ve çalışmalarına ilişkin diğer hususları, denetler.

Mali denetim

MADDE 6 – (1) Denetleme kurulu, mali denetim kapsamında sendika ve konfederasyonların;

a) Gelir ve giderlerinin 6356 sayılı Kanuna, tüzüklerine, genel kurul kararlarına, bütçe esasları ile yönetim kurulu kararlarına uygun olup olmadığını,

b) Mali işlemlerinin 6356 sayılı Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlere mevzuata uygun olarak yasal süreleri içinde işlenip işlenmediğini,

c) Vergi, sigorta ve buna benzer yasal yükümlülüklere ilişkin beyanname ve bildirimlerinin süresinde verilip verilmediğini, bunlarla ilgili ödemelerin süresinde yapılıp yapılmadığını,

ç) Gelir makbuzları ile gider evrakının mevzuata uygun olup olmadığını,

d) Yönetim Kurulu üyeleri ile personele verilen avansların mevzuata, tüzüklerine ve yönetim kurulu kararlarına uygun olup olmadığını,

e) Mali yönetimlerine ilişkin diğer hususları, denetler.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
Dış Denetim Esasları

Dış denetim

MADDE 7 – (1) Sendika ve konfederasyonların gelir ve giderlerine ilişkin mali denetimleri en geç iki yılda bir denetleme kurulunca belirlenecek yeminli mali müşavirlerce yapılır. Aynı yeminli mali müşavir arka arkaya en fazla iki defa mali denetim faaliyetinde bulunabilir. Bu denetimin yapılmış olması, denetleme kurulunun yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz.

(2) (Mülga: RG-14/6/2015-29386)

(3) Yeminli mali müşavirler, denetimlerini 26/12/2012 tarihli ve 28509 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 21. maddesinde belirtilen mesleki etik ilkelerine ve aynı Yönetmeliğin 22. maddesinde düzenlenen bağımsızlık ve bağımsızlığın korunmasına uygun olarak gerçekleştirir.

(4) Yeminli mali müşavirlerin yapacakları iş ve işlemler karşılığında alacakları ücretler, Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik asgari ücret tarifesine göre ödenir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
Denetime İlişkin Yükümlülükler

Denetim raporları

MADDE 8 – (1) Denetleme kurulu ve yeminli mali müşavirler tarafından yapılan her denetleme faaliyeti sonucunda denetim raporu düzenlenir.

(2) Denetleme kurulu ve yeminli mali müşavirler tarafından hazırlanan denetim raporlarında, denetimin konusu ve denetlenen hususlar ile görüşler ayrı ayrı belirtilir. Ancak yeminli mali müşavir raporu, Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 30. maddesinde belirtilen rapor düzenleme ve görüş bildirme yükümlülüğüne göre hazırlanır.

(3) Denetleme kurulu ve yeminli mali müşavirler tarafından hazırlanan denetim raporlarının sonucu, denetleme kurulu karar defterine yazılarak denetimi yapanlar tarafından imzalanır.

(4) Denetleme kurulu ve yeminli mali müşavirler tarafından hazırlanan denetim raporları sendika ve konfederasyonların genel kurullarına sunulur.

İlan

MADDE 9 – (1) Sendika ve konfederasyonların faaliyet, dış denetim ve denetleme kurulu raporları ile genel kurul kararları, genel kurul tarafından belirlenen uygun vasıtalarla derhal yayımlanır.

(2) Genel kurul kararlarıyla uygun vasıtaların belirlenmediği durumlarda; faaliyet, dış denetim ve denetleme kurulu raporları ile genel kurul kararları, sendika ve konfederasyonların kurumsal Resmî internet sitelerinin ana sayfasında veya ülke genelinde dağıtımı yapılan günlük bir gazetede derhal yayımlanır.

İşlemlerde usulsüzlük veya yolsuzluk

MADDE 10 – (1) Denetleme kurulu ve yeminli mali müşavirler tarafından yapılan denetimler sonucu işlemlerde usulsüzlük veya yolsuzluk tespit edildiğinde; 6356 sayılı Kanun, 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ve diğer kanunlar ile sendika ve konfederasyonların tüzük hükümlerine göre yapılması gereken işlemler denetimi yapanlar tarafından on beş gün içinde yerine getirilir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Tutulacak Defter ve Kayıtlar

Defter ve belgeler için uygulanacak esaslar

MADDE 11 – (1) Sendika ve konfederasyonlar; üye kayıt ve üyelik sona erme listeleri, genel kurul, yönetim kurulu, denetleme kurulu ve disiplin kurulu karar defterleri, gelen ve giden evrak kayıt defterleri ile zimmet defteri, aidat kayıtları, yevmiye ve envanter defterleri ile defterikebir ve gelirlere ilişkin kayıt ve defterleri tutmak zorundadır. Tutulan bu defter ve kayıtlar, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre demirbaş sınıfına giren her türlü eşya veya malzeme demirbaş defterine kaydedilir.

(2) Tutulması zorunlu defterler her olağan genel kurulu izleyen on beş gün içinde 31/3/2005 tarihli ve 25772 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Dernekler Yönetmeliğinin 36. maddesinin birinci fıkrasına göre notere veya İl Dernekler Müdürlüğüne onaylatılır.

(3) Sendika ve konfederasyonlar tutmakla yükümlü oldukları defter ve kayıtlar dışında yardımcı defterler de tutabilir.

(4) Defterlerde kayıtlar arasında boş satır ve sayfa bırakılamaz ve atlanamaz. Yapılan yanlışlıklar okunacak biçimde üstü çizilmek, üst ya da yan tarafına doğrusu yazılmak ve onaylanmak suretiyle düzeltilir. Defterlere geçirilen kayıtlar kazınamaz ve okunamaz hale getirilemez.

(5) Muhasebe kayıtlarındaki yanlışlıklar muhasebe kurallarına uygun olarak düzeltilir.

(6) Sendika ve konfederasyonlar için hesap dönemi takvim yılıdır.

(7) Sendika ve konfederasyonlar bütün defter ve belgeler ile bunların dayanak ve eklerini hizmet binasında bulundurur ve ilgili oldukları yılı izleyen takvim yılından başlayarak on yıl süreyle saklar.

İşlemlerin kayıt zamanı

MADDE 12 – (1) Genel kurul, yönetim kurulu, denetleme kurulu ve disiplin kurulu kararları defterlere en geç bir hafta içinde yazılır.

(2) Genel kurul kararları divan üyelerince iki gün içinde, diğer kurul kararları ise gelecek ilk toplantı zamanı aşılmamak üzere en geç bir ay içinde katılan üyelerce imzalanır.

(3) Mali işlemler genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olarak bir ay içinde kaydedilir. Ancak kasa hesabını ilgilendiren işlemler günlük kaydedilir.

Gelir makbuzları

MADDE 13 – (1) Sendika ve konfederasyonların gelirlerini makbuz karşılığında tahsil etmeleri esastır. Makbuzlara sıra numarası, sendika ve konfederasyonların açık unvanı, tahsil olunan paranın miktarıyla dayanağı, parayı veren ve tahsil edenin kimlik bilgileri yazılır. Bir nüshası makbuz cildinde kalmak üzere en az iki nüsha olarak düzenlenir. Doğrudan sendika ve konfederasyonların kasasına veya banka hesaplarına yapılan ödemelerde kasa fişi veya banka dekontu yeterlidir.

ALTINCI BÖLÜM
Toplu İş Sözleşmesi Sicilleri

Sicillerin tutulması

MADDE 14 – (1) Taraflar arasında yapılan toplu görüşmenin anlaşma ile sonuçlanması durumunda toplu iş sözleşmesi taraf temsilcilerince imzalanır ve iki nüshası Çalışma ve İş Kurumu İl Müdürlüğüne tevdi edilir. Çalışma ve İş Kurumu İl Müdürlüğü kendisine tevdi edilen sözleşmenin bir nüshasını üç işgünü içinde Bakanlığa gönderir.

(2) Bakanlık, kendisine gönderilen toplu iş sözleşmeleri için Çalışma İstatistikleri Bilgi Sistemi üzerinden bir sicil tutar.

(3) Toplu iş sözleşmesinin metni üzerinde anlaşmazlık çıktığı takdirde, Bakanlıkça sicile kaydedilmiş metin esas alınır.

YEDİNCİ BÖLÜM
Son Hükümler

Yürürlük

MADDE 15 – (1) Bu Yönetmelik yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 16 – (1) Bu Yönetmelik hükümlerini Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanı yürütür.

YURT İÇİNDE FUAR DÜZENLENMESİNE DAİR USUL VE ESASLAR

MADDE 1 – Amaç

Bu Esasların amacı, fuarcılık sektörünün Ülke ve sektör genel menfaatlerine uygun biçimde geliştirilmesi, sektörün küresel standartlara ulaştırılması ve bu kapsamda fuar takviminde yer alan fuarların uygun fuar merkezlerinde veya yeterli standartlara sahip geçici alanlarda yetki belgesine sahip şirketler tarafından düzenlenmesini sağlamaktır.

MADDE 2 – Kapsam

1. Bu Esaslar, yurt içinde düzenlenecek fuarları ve bunları düzenleyecekleri kapsar.

2. Kültürel ve yöresel özellikler taşıyan el sanatlarının ve ürünlerin mahalli tanıtımı ve/veya satışına yönelik düzenlenen ve fuar niteliğinde olmayan festival, sergi, panayır gibi etkinlikler bu Esaslar kapsamı dışındadır.

3.Tanıtım isminde "fuar" ibaresi dışında başka bir sözcük kullanılmakla birlikte "fuar" tanımında belirtilen niteliklere uygun olarak yapılan ve yapılacak etkinlikler bu Esaslar kapsamındadır.

MADDE 3 – Dayanak

Bu Esaslar, 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu'nun 12. maddesinin (v) bendi, 34. maddesinin (l) bendi, 56. maddesinin (g) bendi ve 71. maddesinin (g) bendine dayanılarak hazırlanmıştır.

MADDE 4 – Tanımlar

1. Bu Esaslarda geçen;

a) Kanun: 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanununu,

b) Birlik: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğini,

c) Oda: Ticaret ve Sanayi, Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odalarını,

d) Borsa: Ticaret Borsalarını,

e) Fuar: Stantlar kurulması yoluyla, ticarete konu mal ve hizmetlerin, bunlar ile ilgili teknolojik gelişme, bilgi ve yeniliklerin tanıtımını ve aktarımını amaçlayan ziyaretçi ve katılımcı arasında bilgi alışverişi, işbirliği, pazar büyütmeye ve geleceğe yönelik ticari ilişkilerin kurulması ve geliştirilmesi için bu Esaslarda belirtilen kriterlere uygun olarak düzenlenen, ilgili sektörün ve toplumun menfaatlerini gözeten, düzenleyicisi, adı, türü, yeri, konusu, tarihi ve süresi önceden belirlenen etkinlikleri,

f) Yetki Belgesi: Bir anonim veya limited şirketin yurt içinde fuar düzenleme yetkisine sahip olduğunu gösteren ve Sistem üzerinden alınan belgeyi,

g) Düzenleyici: Yetki Belgesi sahibi şirketi,

h) Katılımcı: Fuar takviminde yer alan bir fuara katılmak isteyen ve bu amaçla düzenleyici ile aralarında imzalanmış katılımcı kira sözleşmesi hükümleri çerçevesinde, düzenleyicinin tahsis ettiği bir stantta veya alanda ürün veya hizmetlerini sergileyen gerçek veya tüzel kişileri,

i) Doğrudan Yabancı Katılımcı: Fuar takviminde yer alan bir fuara katılmak isteyen ve bu amaçla düzenleyici ile aralarında imzalanmış katılımcı kira sözleşmesi hükümleri çerçevesinde, düzenleyicinin tahsis ettiği bir stantta veya alanda ürün veya hizmetlerini sergileyen Türkiye'de ikametgâhı olmayan gerçek veya tüzel kişileri,

j) Dolaylı Yabancı Katılımcı: Fuar takviminde yer alan bir fuara katılmak isteyen ve bu amaçla düzenleyici ile aralarında imzalanmış katılımcı kira sözleşmesi hükümleri çerçevesinde, düzenleyicinin tahsis ettiği bir stantta veya alanda ürün veya hizmetlerini sergileyen, Türkiye'de ikametgâhı olmayan gerçek veya tüzel kişilerin, Türkiye'de bulunan gerçek veya tüzel kişi temsilcilerini,

k) Katılımcı kira sözleşmesi: Fuar takviminde ilan edilmiş fuara ilişkin olarak düzenleyici ile her bir katılımcı arasında imzalanması zorunlu olan; katılımcıya kira karşılığı belirli süreli olarak tahsis edilecek stant yerinin ve metrekaresinin, fuar katılım ücretlerinin, bu ücretlerin neleri içerdiği bilgisinin, fuar etkinliği kapsamında verilecek hizmetlerin ve karşılıklı sorumlulukların açıkça belirtildiği belgeyi

l) Ana fuar takvimi: Birlik tarafından ilgili yıldan bir önceki yılın ağustos ayı içerisinde Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ve Sistem ana sayfasında veya Birliğin internet sitesinde ilan edilen ve bu Esaslara uygun olarak yapılan ekleme, değişiklik ve iptal başvuruları hariç ilgili yılda hangi fuarların düzenleneceğini gösteren listeyi,

m) Fuar Takvimi: Ana Fuar Takviminin yayımlanması sonrasında bu Esaslara uygun olarak yapılan ekleme, değişiklik ve iptal başvurularının yer aldığı, Birlik tarafından Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ve İnternet sitesinde yayımlanan yıllık listeyi,

n) Fuar merkezi: Uluslararası kabul görmüş fuar merkezlerinin nitelikleri dikkate alınarak, Birlik tarafından belirlenen özelliklere sahip olduğu tespit edilen alanları,

o) Fuar kataloğu: Katılımcıların ürettikleri, tanıttıkları mal ve hizmetler, kimlik ve adres bilgileri ile düzenleyici tarafından gerekli görülecek diğer bilgilerin yer aldığı, ulusal nitelikteki fuarlara yönelik Türkçe, uluslararası nitelikteki fuarlar için ise Türkçe'nin yanı sıra en az bir yaygın yabancı dilde hazırlanacak tanıtım amaçlı dağıtılan basılı veya dijital yayınları,

ö) Başvuru ücreti: Yurt içinde fuar düzenleme yetki belgesi alma veya yenileme başvurusu, ana fuar takviminde yer almak üzere yapılan fuar düzenleme başvurusu ile fuar takvimine

ekleme, fuar takviminde yer almış bir fuara ilişkin değişiklik veya fuarın iptal edilmesi başvurusu için Birlik banka hesabına yatırılacak ücreti,

p) Takvime alınmama ve takvimden çıkarma işlemi: Bir düzenleyicinin içinde bulunulan yıl ve izleyen yılda aynı veya benzer isim ve konudaki fuar düzenleme başvurularının kabul edilmemesi ve varsa düzenleyeceği fuarların Fuar Takviminden çıkarılmasını,

r) Fuar sonuç raporu: Düzenlenen fuarda yer alan toplam katılımcı sayısı, yabancı katılımcıların tüm katılımcılar içerisindeki oranı ve sayısı, doğrudan veya dolaylı yabancı katılımcıların ülkelere göre dağılımı, katılımcılara tahsis edilen toplam stant alanı, yabancılara tahsis edilen stant alanı ve toplam alan içerisindeki oranı, toplam ziyaretçi sayısı, yabancı ziyaretçilerin tüm ziyaretçiler içerisindeki oranı ve sayısı, yabancı ziyaretçilerin ülkelere göre dağılımını ve Birlik tarafından talep edilebilecek diğer bilgileri içeren ve Sistem üzerinden, düzenleyici tarafından doldurulan formu,

s) Fuar sicil numarası: Fuar takviminde yer alan fuarların Birlik tarafından düzenli bir biçimde kayıt altında tutulması amacıyla her bir fuar için verilen numarayı,

ş) Yer Tahsis Belgesi: Fuarın düzenleneceği alanın hak sahibi tarafından fuar başvurusu sahibi düzenleyici adına düzenlenmiş ve sadece bu düzenleyici/düzenleyiciler tarafından kullanılabilen, fuar başvurusunda bulunulan tarihleri kapsayacak şekilde fuarın düzenleneceği alanın düzenleyiciye tahsis edildiğini gösteren ve salon numarası/adı, metrekare bilgilerini içeren alan bilgisinin yer aldığı imzalı ve kaşeli belgeyi,

t) Sistem: Fuarcılık Bilgi Sistemini,

ifade eder.

MADDE 7 – Uluslararası Fuar ve Bu Unvanın Kullanılması

(1) Bir fuarın "uluslararası" unvanını kazanabilmesi ve/veya bu unvanın kullanılabilmesi için fuarın;

a) Aynı düzenleyici tarafından,

b) Aynı veya benzer isim ya da konuda,

c) Aynı ilde,

d) Son beş yıl içerisinde en az iki defa düzenlenmiş olması,

e) Düzenlenmiş iki fuarda doğrudan veya dolaylı yabancı katılımcı sayısının, tüm katılımcı toplamı içerisinde en az yüzde on beşe ulaşması veya yabancı katılımcıya tahsis edilen net metrekare stant alanının, toplam alanın en az yüzde onuna ulaşmış olması veya yabancı ziyaretçi sayısının, toplam ziyaretçi sayısı içerisinde en az yüzde iki buçuğu bulması,

f) Fuarın düzenlendiği alanda aynı tarihlerde birden fazla fuar düzenlenmesi durumunda her bir fuarın ayrı ayrı 8. maddenin ikinci fıkrasının b bendinde yer alan metrekare koşullarını sağlaması ve birbirinden bağımsız bölüm/bölümlerde düzenlenmesi

gerekmektedir.

(2) “Uluslararası” unvanın kazanılması sonrasında, bu unvan ancak unvanın kazanılmış olduğu il içerisinde kullanılabilir.

(3) Fuarların, bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen niteliklere sahip olduğu, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca yeminli mali müşavir veya bağımsız denetleme kuruluşu tarafından düzenlenecek rapor ile belgelenmelidir. Ancak, fuarın başvuru yapıldığı tarih için geçerliliğini koruyan Küresel Fuar Endüstrisi Birliği (UFI) uluslararası fuar etiketini taşıyan fuarlarda bu şartlar aranmaz.

(4) Fuar takviminde “uluslararası” nitelikte olduğu belirtilen bir fuarın, bu niteliğe sahip olabilmesi için gerekli şartlardan herhangi birini taşımadığının tespit edilmesi halinde, aynı veya benzer isim ya da konuda düzenleyeceği bir sonraki fuarda “uluslararası” unvanı kullanılamaz.

(5) Fuar takviminde “uluslararası” nitelikte olduğu belirtilen fuarlar dışında hiçbir fuarın adında ve fuara ilişkin yazılı ve görsel tanıtım, reklam, ilanlar, fuar katalogları, katılımcı sözleşmeleri ve davetiye gibi materyallerde “uluslararası” ibaresi kullanılamaz. Aksinin tespiti halinde ilgili düzenleyicinin teminatının tamamı Birliğe irat kaydedilir. Aynı veya benzer konulu bir fuarda ikinci kez aynı kural ihlalinde bulunan düzenleyiciye bahse konu fuar ile ilgili olarak takvime alınmama ve takvimden çıkarma işlemi tesis edilir.

MADDE 9 – Yetki Belgesi İşlemleri

(1) Başvuru yapan şirketlerde aranacak şartlar:

a) Anonim veya limited şirket olması,

b) Ana sözleşmelerinde fuarcılık faaliyetinin ve bu faaliyetin tanıtımı amacıyla her türlü yayıncılık, reklamcılık ve organizasyon işleriyle, fuar konusuyla ilgili olması kaydıyla kongre, seminer, sempozyum ve benzeri faaliyetlerde bulunacaklarının belirtilmiş olması,

c) Birlik tarafından belirlenen sermaye tutarının ödenmiş ve bu sermayenin özvarlık içinde korunuyor olması,

d) Düzenleyiciler, bu maddenin c bendinde belirtilen şartı taşıdıklarını gösterir Yeminli Mali Müşavir Raporunu Birlik tarafından belirlenen zaman aralıklarında Sistem üzerinden ibraz etmek ile yükümlüdür. Anılan raporun süresi içerisinde ibraz edilmemesi halinde şirkete ihtar verilir; ihtarın ilgili şirkete tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde raporun ibraz edilmemesi halinde düzenleyicinin Yetki Belgesi iptal edilir.

(2) Yetki belgesi almak isteyen şirketler, Sistem üzerinden aşağıda belirtilen belgelerle birlikte başvururlar:

a) Şirketin, Birlik tarafından belirlenmiş, ödenmiş sermayeye sahip bulunduğuna ve bu sermayenin öz varlık içinde korunduğuna ilişkin, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca yeminli mali

müşavir tarafından düzenlenmiş rapor,

b) Birlik tarafından belirlenmiş Türk Lirası cinsinden nakit teminatın şirket adına Birlikçe ilan edilmiş banka hesabına yatırıldığını gösterir belge,

c) Başvuru için Birlik tarafından belirlenmiş ücretin, Birlikçe ilan edilmiş banka hesabına yatırıldığına dair belge. Başvuru ücretinin Sistem üzerinden online ödenmesi halinde ayrıca belge ibrazı gerekmemektedir.

(2) Yapılan başvuru, şirketin üyesi olduğu Oda tarafından tetkik edilir, Oda görüşü ile birlikte Sistem üzerinden Birliğe intikal ettirilir.

(3) Yetki belgesinin süresi: İlk defa verilen yetki belgesinin süresi belgenin düzenlendiği tarih itibariyle ikinci yılın son gününe kadardır. Süresinin bitimi sonunda, yetki belgesi süresince yurt dışında ya da bu Esaslara uygun olarak yurt içinde en az iki fuar gerçekleştirmemiş olan düzenleyicilerin belgeleri, belgenin düzenlendiği tarih itibariyle ikinci yılın son gününe kadar yeniden düzenlenir. Yetki belgesi süresince yurt dışında ya da bu Esaslara uygun olarak yenileme başvurusu yapılan tarih itibariyle yurt içinde en az iki fuar gerçekleştirmiş olan düzenleyicilerin belgeleri ise, yenileme tarihi itibariyle beşinci yılın son gününe kadar yeniden düzenlenir.

(4) Yetki belgesinin yenilenmesi:

a) Nakit teminatı, Birlik tarafından belirlenmiş banka hesabında korunmuş olan,

b) Bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen şartları taşımaya devam eden düzenleyiciler, (b) bendinde belirtilen belge hariç olmak üzere yine bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen belgelerle, Sistem üzerinden yetki belgesi yenileme başvurusunda bulunur.

(5) Yetki belgesinin iptal edilmesi başvurusu: Düzenleyiciler, Sistem üzerinden, şirket yetkili organ kararını ibraz ederek belge iptal başvurusunda bulunur.

(6) Yetki belgesine ilişkin tüm başvurular, Birlik tarafından onaylanmadığı sürece, şirket tarafından, Sistem üzerinden geri çekilebilir.

(7) Reddedilen başvurular ile şirket tarafından geri çekilen başvurulara ilişkin başvuru ücreti iade edilmez.

KOOPERATİF VE ÜST KURULUŞLARININ DENETİMİNE DAİR YÖNETMELİK

(1.2.2022 gün ve 31737 sayılı R.G.)

BİRİNCİ BÖLÜM

Amaç, Kapsam, Dayanak ve Tanımlar

Amaç

MADDE 1 – (1) Bu Yönetmeliğin amacı, kooperatif ve üst kuruluşlarının denetimleri ile birlik ve merkez birliklerinin denetim için yetkilendirilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 – (1) Bu Yönetmelik, 24/4/1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na tabi kooperatif ve üst kuruluşlarında yapılacak denetimler ile 18/4/1972 tarihli ve 1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanununa tabi kooperatif ve üst kuruluşlarında yapılacak dış denetimi ile 1/6/2000 tarihli ve 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanuna tabi kooperatif ve üst kuruluşlarından bağımsız denetime tabi olmayanların dış denetimini kapsar.

Dayanak

MADDE 3 – (1) Bu Yönetmelik; 24/4/1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 65. ve 69. maddelerine, 18/4/1972 tarihli ve 1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu'nun 20. maddesine 1/6/2000 tarihli ve 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanunun 5. maddesine dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

MADDE 4 – (1) Bu Yönetmeliğin uygulanmasında;

a) Bakanlık: Ticaret Bakanlığını,

b) Birim Kooperatif: Birliklerde ortak kooperatifleri, merkez birliklerinde ortağı birliklerin ortağı olan kooperatifleri,

c) Denetçi: Denetleme organı üyelerinden her birini,

ç) Denetleme organı tarafından yapılacak denetim: Genel kurul adına kooperatif veya üst kuruluşlarının işlem ve hesaplarını tetkik eden, kooperatif denetim kurulu üyelerince yapılan denetimi,

d) Denetim elemanı: İlgili Bakanlıkların müfettiş ve/veya kontrolörlerini,

e) Dış denetim: Finansal tablolardaki bilgilerin, mevzuatta belirtilen esaslara uygunluğu ve doğruluğu hususunda, denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesini ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını,

f) Dış denetçi: Bu Yönetmelik uyarınca yapılacak dış denetimi yürütecek, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçiler veya 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa tabi meslek mensupları veya ilgili bakanlıkça denetim yetkisi verilen birliklerde/merkez birliklerinde dış denetimle görevli personeli,

g) Dış denetime yetkili birlik/merkez birliği: Dış denetim yapmak üzere ilgili Bakanlık tarafından yetkilendirilen kooperatif birlikleri ile merkez birliklerini,

ğ) Faal kooperatifler: 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 81 inci maddesine göre dağılmayan kooperatif ve üst kuruluşlarını,

h) Finansal tablolar: Kooperatifin tabi olduğu 1163 sayılı Kanun, 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve ilgili mevzuatına göre hazırlanması gereken finansal tabloları,

---

---

ifade eder.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Kooperatiflerde Dış Denetim,
Dış Denetimin Konusu ve Dış Denetçinin Nitelikleri

Dış Denetimin Konusu ve Kapsamı

MADDE 13 – (1) Kooperatiflerin finansal tablolarının; kooperatiflerin tabi olduğu 1163 sayılı Kanun, 6102 sayılı Kanun, 213 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatına göre hazırlanıp hazırlanmadığı, gelir ve giderlerinin dayanağını oluşturan belgelerin ilgili mevzuata uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, gelir ve gider hesapları ile bilanço hesaplarının defter, kayıt ve belgelerle uyumlu olup olmadığı hususları dış denetimin konusunu oluşturur.

(2) Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu içerisinde yer alan finansal bilgiler de dış denetimin kapsamı içindedir.

(3) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından bağımsız denetçi olarak yetkilendirilenler, ilgili Bakanlıkça dış denetimle yetkilendirilen birlik veya merkez birlikleri nezdinde gerçekleştirdikleri denetimler dışındaki denetim faaliyetlerini, bu Yönetmelik kapsamında yürütür.

Dış Denetim Yapabilecekler

MADDE 14 – (1) 15. maddenin birinci fıkrasında belirtilen kooperatiflerin dış denetimi;

a) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçiler,

b) 3568 sayılı Kanuna tabi meslek mensupları,

c) İlgili Bakanlıkça dış denetimle yetkilendirilen, bağlı olunan merkez birlikleri veya merkez birliği kurulamamışsa bağlı olunan birlikler,

tarafından yapılabilir.

(2) Dış denetime tabi olan kooperatiflerin genel kurullarında, dış denetimi yapmak üzere birinci fıkrada sayılanlardan biri seçilir.

Dış Denetime Tabi Kooperatifler ve Dış Denetim Yaptırmamanın Sonuçları

MADDE 15 – (1) Aşağıdaki şartlardan birini sağlayan faal kooperatifler dış denetime tabidir:

a) Tarım satış, tarım kredi, esnaf ve sanatkârlar kredi ve kefalet, pancar ekicileri kooperatifleri.

b) Yapı ruhsatı alınmış ve ortak sayısı 100 veya daha fazla olan yapı, turizm geliştirme ve gayrimenkul işletme konularında faaliyet gösteren kooperatifler.

c) Faaliyet konusuna bakılmaksızın 30 milyon Türk lirası ve üstü net satış hasılatı olan kooperatifler.

ç) Faaliyet konusuna bakılmaksızın 2.000 ve daha fazla ortağı bulunan kooperatifler.

(2) Kooperatifler art arda iki hesap döneminde birinci fıkranın (c) bendindeki şartı sağlamaları durumunda, müteakip hesap döneminden itibaren dış denetime tabidir. Kooperatiflerin yıllık net satış hasılatı hesaplanırken vergi mevzuatı çerçevesinde kamu idarelerine sunulmak üzere hazırlanan son iki hesap dönemine ilişkin bilanço ve gelir tablosu dikkate alınır. Art arda iki hesap döneminde yıllık net satış hasılatı birinci fıkranın (c) bendinde belirlenen rakamın altında kalan kooperatifler müteakip hesap döneminden itibaren dış denetim kapsamından çıkarılır. Ancak müteakip dönemde bu şartı sağlaması durumunda bir sonraki dönemde dış denetim kapsamına dahil olur.

(3) Kooperatiflerin yıllık net satış hasılatının hesaplanmasında varsa bağlı ortaklıkların ve iştiraklerin yıllık net satış hasılatı da dikkate alınır.

(4) Kanuni yükümlülükleri nedeniyle 6102 sayılı Kanunun ilgili hükümleri kapsamında bağımsız denetim yaptıran kooperatifler, bu Yönetmelik uyarınca yaptırmaları gereken dış denetimden muaftır.

(5) Bu Yönetmelik uyarınca dış denetime tabi olduğu halde söz konusu denetimi yaptırmayan kooperatiflerin finansal tabloları, yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu ve ibra konularında alınan genel kurul kararları geçersizdir.

Dış Denetçinin Nitelikleri

MADDE 16 – (1) Bu Yönetmelik uyarınca dış denetim faaliyeti yürütebilmek için;

a) Türk vatandaşı olmak ve medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak,

b) Kamu haklarını kullanmaktan yoksun bırakılmış olmamak,

c) Devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından ya da 1163 sayılı Kanun hükümlerine göre mahkûm olmamak,

ç) En az lisans düzeyinde diploma sahibi olmak kaydıyla 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca ilgili meslek odasına kayıtlı serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanına sahip olmak veya bu unvanları haiz olma koşulu hariç bu maddenin birinci ve ikinci fıkralarında öngörülen diğer niteliklere sahip olmak koşuluyla denetim yetkisi verilen birlik/merkez birliğinde denetimle görevli personel olmak,

d) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçiler hariç olmak üzere dış denetçi eğitimini tamamlamış olmak,

e) Görevi süresince, dış denetim işlemleri dışında kendisi veya başkası namına, bizzat veya dolaylı olarak kooperatifle kooperatif konusuna giren bir ticari muamelesi bulunmamak,

f) Kooperatif ile ortaklık ilişkisi bulunmamak,

g) Son 5 yıl içinde gerçekleştirdikleri kooperatif dış denetimlerinde bu Yönetmelik hükümlerine üç seferden fazla aykırı davranışlarda bulunmamış olmak,

ğ) Görevi süresince, dış denetçiler ve bunların boşanmış olsalar dahi eşleri ile üçüncü dereceye kadar (üçüncü derece dâhil) kan ve kayın hısımları veya dış denetçi tarafından denetlenen kooperatif veya denetlenen kooperatif ile ilgili olanlarla doğrudan veya dolaylı olarak menfaat, ortaklık, kilit yönetici sıfatıyla iş, olağan ekonomik ilişkiler dışında borç veya alacak ilişkilerine girmemiş olmak,

h) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından bağımsız denetçi olarak yetkilendirilmişse, faaliyet izinlerinin iptal edilmemiş veya askıya alınmamış olması ya da bağımsız denetim Resmî sicilinde gayri faal olarak gösterilmemiş olması,

şarttır.

(2) Dış denetçi, görevini yürütürken bu Yönetmelik hükümlerine ve ilgili mevzuat hükümlerine aykırı hareket edemez. Ayrıca dış denetçinin 38. ve 39. maddelere uygun denetim raporu hazırlaması, süresi içinde tamamlaması ve hazırladığı raporu usulüne uygun olarak sunması gerekir.

(3) Dış denetçi ile denetim yapılacak kooperatif arasında, denetçinin tarafsızlığını ortadan kaldıran bir nedenin varlığı halinde, denetçi bu kooperatifte denetim yapamaz.

Dış Denetçi Eğitimi

MADDE 17 – (1) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçiler hariç olmak üzere, bu Yönetmelik kapsamında dış denetim yapacak dış denetçilere, Bakanlık veya Bakanlık tarafından yetkilendirilmiş kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları veya üniversitelerce eğitim verilir.

(2) Eğitim programını tamamlayanlara katılım belgesi verilir. Katılım belgesinin geçerlilik süresi 5 yıldır. Bu sürenin sonunda dış denetçilerin yenileme eğitimi alarak katılım belgelerini yenilemeleri şarttır.

(3) Dış denetçi eğitimine ve yenileme eğitimlerine ilişkin usul ve esaslar Bakanlıkça belirlenir.

ALTINCI BÖLÜM
Dış Denetime Yetkili Birlikler/Merkez Birlikleri

Dış Denetime Yetkili Birlikler/Merkez Birlikleri

MADDE 18 – (1) İlgili Bakanlıkça yetki verilmesi halinde bu Yönetmelik uyarınca yapılacak dış denetim, merkez birliği olan kooperatiflerde merkez birliği, merkez birliği kurulamamışsa ortağı olduğu birlik tarafından gerçekleştirilebilir. Dış denetime yetkili merkez birlikleri kendi ortakları dışındaki kooperatif ve birlikleri; birlikler de kendi ortakları dışındaki kooperatifleri denetleyemezler. Kooperatifler merkez birliğine/birliğe ortak olsalar dahi genel kurullarında alacağı kararla 14'üncü maddesinde yer alan diğer dış denetim seçeneklerini tercih edebilirler.

(2) İlgili Bakanlığın dış denetimle yetkilendireceği birlikler/merkez birliklerinin;

a) En az 7 ortak kooperatifinin bulunması,

b) Dış denetimi gerçekleştirebilecek kurumsal kapasiteye sahip olması, bu kapsamda dış denetimi gerçekleştirmek üzere denetim biriminde 16. maddede belirtilen nitelikleri taşıyan ve ortağı olan dış denetime tabi birim kooperatif sayısı;

1) 500'ün altında olanlarda en az 1/20'si kadar,

2) 500-750 arası olanlarda 1/30'u kadar,

3) 750 ve üzeri olanlarda 1/40'ı kadar,

tam zamanlı dış denetimle görevli personel istihdam etmiş olması,

c) Denetim rehberinin yazılı olarak oluşturulması,

ç) Organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt düzeninin denetim faaliyetini etkin bir şekilde gerçekleştirebilmesi için yeterli olması,

şarttır.

(3) Dış denetime yetkili birlik/merkez birliği olmak için yapılan başvurular ilgili Bakanlık tarafından değerlendirilir. Değerlendirme sonucunda olumlu bulunanlar, denetime yetkili bir-

lik/merkez birliği olarak ilgili Bakanlık tarafından yetkilendirilir ve resmî internet sitesinde yayımlanır.

(4) Bu Yönetmelik uyarınca dış denetimi yapacak denetçiler için öngörülen görev, yetki ve sorumluluklar birliklerde/merkez birliklerinde dış denetimi yapacak denetimle görevli personel için de geçerlidir.

(5) Denetimle yetkili birliklerin/merkez birliklerinin ücret tarifeleri ilgili Bakanlıklar ile kurum ve kuruluşlarının görüşünü almak suretiyle Bakanlık tarafından yıllık olarak belirlenebilir.

(6) Birliklerde/merkez birliklerinde dış denetimi yapacak denetimle görevli personelin bu Yönetmelik hükümlerine aykırı hareket etmesi halinde denetimle yetkili birliği/merkez birliği gerekli önlemleri almak zorundadır. Denetimle yetkili birlik/merkez birliği gerekli önlemleri almazsa yetkisi, ilgili Bakanlık tarafından geçici veya süresiz olarak kaldırılabilir. Yetkisi geçici veya süresiz olarak kaldırılan denetimle yetkili birliği/merkez birliği ihlali oluşturan durumun ortadan kalkması halinde yetkilendirilmek için tekrar ilgili Bakanlığa başvurabilir.

(7) İlgili Bakanlıkça dış denetimle yetkilendirilen birlik ve merkez birlikleri 6102 sayılı Kanunun ilgili hükümlerine göre bağımsız denetime tabidir.

Birlik/Merkez Birliğinde İstihdam Edilecek Dış Denetimle Görevli Personelin Nitelikleri

MADDE 19 – (1) Birlik/merkez birliğinde istihdam edilecek dış denetimle görevli personelde, 16. maddede yer alan hususlara ilave olarak aşağıdaki şartlar aranır:

a) Üniversitelerin en az dört yıllık lisans eğitimi veren siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakültelerinden ya da bunlara denkliği yetkili makamlar tarafından kabul edilen yurt dışındaki üniversitelerden veya yüksek okullardan mezun olmak.

b) Usul ve esasları Bakanlıkça belirlenecek sınavda başarılı olmak.

c) Sağlık durumu, her türlü iklim ve yolculuk koşullarına elverişli olmak.

(2) Birlik/merkez birliğinde istihdam edilecek dış denetimle görevli personelin, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçi olması hali hariç, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir olması halinde birinci fıkra hükümleri bu kişiler için de uygulanır.

İlgili Bakanlığa Sunulacak Belgeler

MADDE 20 – (1) Denetimle yetkilendirilen birlik/merkez birliği, ilgili Bakanlığa, her yılın ocak ayında dış denetime tabi tutulacak kooperatiflerin bir listesini teslim etmek zorundadır.

(2) Ayrıca bu kuruluşlar her yıl yürüttükleri denetimler hakkında bilgileri içeren bir raporu ve denetimle ilgili diğer konular hakkındaki bilgileri ilgili Bakanlığa vermekle yükümlüdürler.

YEDİNCİ BÖLÜM

Görev, Yetki ve Sorumluluklar

Dış Denetçinin Çalışma Yöntemi ve Görevleri

MADDE 21 – (1) Dış denetçi; finansal tabloların kayıtlara uygun, doğru ve dürüst şekilde hazırlandığına ilişkin görüş oluşturabilmek amacıyla; öncelikle denetimin konusu ile sınırlı kalmak kaydıyla kooperatifi tanımak için faaliyetler hakkında bilgi toplayarak, denetim ve çalışma programını hazırlamak suretiyle denetimi planlar; yeterli, uygun nitelikte ve güvenilir kanıt toplar ve finansal tablolar ile diğer denetim konularına ilişkin sonuca ulaşır.

(2) Denetim planlarının hazırlanmasında ve denetimin yürütülmesinde risk unsurları öncelikle dikkate alınır. Risk düzeyinin yüksek olduğu sonucuna varılan alanlarda denetim faaliyetleri arttırılır.

(3) Dış denetçinin görevleri şunlardır:

a) 6102 sayılı Kanunda sayılan ticari defterlerin usulüne uygun bir şekilde tutulup tutulmadığını, gerekli onayların yaptırılıp yaptırılmadığını incelemek.

b) En az altı ayda bir kooperatif faaliyetleri hakkında bilgi edinmek ve gerekli kayıtların düzenli bir biçimde tutulmasını sağlamak amacıyla kooperatif defterlerini ve diğer evrakını incelemek.

c) Hatalı finansal raporlama ile kooperatif iş ve işlemlerinde usulsüzlüğe neden olabilecek risk unsurlarını belirlemek ve bu unsurları düzenli aralıklarla kontrol etmek.

ç) Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporlarının mali açıdan ilgili mevzuata uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını kontrol etmek.

d) Envanter işlemlerini kontrol etmek.

e) Kooperatifin sermayesinin karşılıksız kalıp kalmadığını veya kooperatifin borca batık olup olmadığını kontrol etmek, sermaye karşılıksız kalmışsa karşılıksız kalan tutarı belirlemek.

f) Kooperatiflerin gelir gider farklarının dağıtımlarına ve giderlerin paylaşımına ilişkin hususlarda ana sözleşmeye uygun hareket edilip edilmediğini incelemek.

g) Ortakları şahsen veya ek ödeme ile yükümlü olan kooperatiflerde, ortaklar listesinin usulüne uygun olarak oluşturulup oluşturulmadığını, pay defteri ile uyumlu olup olmadığını incelemek.

(4) Dış denetçi yaptığı denetim faaliyetleri esnasında kooperatif ortakları veya alacaklılar aleyhine telafisi güç veya imkânsız sonuçlar doğuracak bir hususu tespit ettiğinde, konuyu derhal yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmek zorundadır. Bu hususa dış denetim raporunda ayrıca yer verilir.

(5) Dış denetçi, gerektiğinde açıklama yapmak üzere genel kurul toplantılarına katılır, ancak oy kullanamaz.

Tarım Satış Kooperatiflerinde Dış Denetim Yapacakların Görevleri

MADDE 22 – (1) Tarım satış kooperatiflerinde ve bağımsız denetime tabi olmayan tarım satış kooperatifleri birliklerinde denetim yapacak dış denetçi 21. maddedeki görevlerin yanı sıra 8. maddede belirtilen görevleri de yerine getirmekle yükümlüdür.

Dış Denetim Teknikleri

MADDE 23 – (1) Dış denetçi, aşağıda sayılan tekniklerin bir kısmını veya hepsini ya da bunlara benzer diğer denetim tekniklerini kullanarak ve ikinci fıkrada belirtilen denetim standardındaki hükümleri kıyasen uygulayarak yeterli ve uygun kanıtları toplar.

a) Tetkik: İşletme içinden veya dışından elde edilen, basılı veya elektronik ortamda ya da başka bir depolama ortamında bulunan kayıt veya belgelerin incelenmesi ya da varlıkların fiziki olarak incelenmesidir.

b) Gözlem: Bazı kanıtların elde edilmesi sürecinde, denetçinin hazır bulunması ve bu sürece nezaret etmesidir.

c) Dış teyit: Dış denetçinin, denetim konuyla ilgili üçüncü kişilerden fiziki, elektronik veya başka bir ortamda doğrudan yazılı yanıt şeklinde elde edilen denetim kanıtıdır.

ç) Sorgulama: Dış denetçinin, denetim sürecinde ilgililerden yazılı veya sözlü olarak bilgi almasıdır.

d) Kayıt sisteminin kontrolü: Örneklemeler yoluyla kaynak belgelerin seçilmesi ve bu belgelerden hareketle muhasebe kayıt ortamında detaylı inceleme yapılarak işlemlerle ilgili kayıtların doğruluğunun araştırılmasıdır.

e) Yeniden hesaplama: Kooperatife ait hesaplamaların dış denetçi tarafından doğrulanmasıdır.

f) Analitik prosedürler: Finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla finansal bilgilerin değerlendirilmesidir.

g) Örnekleme: İşlemler grubu içerisindeki kalemlerin bütünü hakkında bilgi edinilebilmesi için bu grup içerisinde yer alan bütünün özelliklerini gösterebilecek bazı kalemlerin seçilerek incelemeye alınmasıdır.

ğ) Yeniden uygulama: Aslen işletmenin iç kontrolünün bir parçası olarak uygulanmış olan prosedür veya kontrollerin, dış denetçi tarafından bağımsız bir şekilde yürütülmesidir.

(2) Bu Yönetmelik uyarınca yürütülecek dış denetimlerde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı (SBDS) 2400 kıyasen uygulanır. Mezkûr standardın kıyasen uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Bakanlıkça belirlenir.

Dış Denetçinin Yetkileri

MADDE 24 – (1) Dış denetçi;

a) Kooperatif yönetim kurulundan ve bu kurulun bilgisi dâhilinde diğer kooperatif görevlilerinden, denetim için gerekli olan elektronik ortamdakiler dâhil olmak üzere bütün bilgilerin kendilerine verilmesini ve dayanak oluşturabilecek belgelerin sunulmasını isteme,

b) Kooperatif yönetim kurulunca düzenlenip onaylanan finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporunun gecikilmeksizin kendisine ibrazını talep etme,

c) Kooperatifin defterlerini, yazışmalarını, belgelerini, varlıklarını, yükümlülüklerini, kasasını, kıymetli evrakını ve envanterini inceleme,

ç) Kooperatifin yönetim kurulundan, denetim çerçevesinde gerekli imkânların sağlanmasını isteme,

d) Denetim çerçevesinde üçüncü kişilerden fiziki, elektronik veya başka bir ortamda bilgi isteme,

yetkilerine sahiptir.

(2) Dış denetçinin bu Yönetmelikte yer alan denetim yetkileri sınırlandırılamaz. Dış denetçi, denetlenen kooperatif tarafından bu yetkilerin sınırlandırılması ya da haklı bir sebebin varlığı halinde, dış denetim sözleşmesini feshedebilir. Sözleşmenin feshi yazılı ve gerekçeli olmak zorundadır.

Dış Denetçinin Yükümlülükleri

MADDE 25 – (1) Dış denetçi aşağıdaki yükümlülükleri yerine getirmek zorundadır:

a) Denetimlerini, 1163 sayılı Kanuna, bu Yönetmeliğe, mesleki etik ilkelere uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirmek.

b) Denetimi, dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak.

c) Dış denetimi gerçekleştirirken, elektronik, manyetik ve benzeri ortamlarda tutulanlar dâhil olmak üzere, tüm belgeleri ekleriyle birlikte denetim dosyası haline getirmek.

ç) Denetim dosyasının aslına uygun bir nüshasını 10 yıl boyunca muhafaza etmek ve talep halinde ilgili Bakanlığa ibraz etmek.

d) Sır saklamakla ve denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanmamak.

e) Gerektiğinde; genel kurul toplantılarına iştirak etmek ve denetim faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda genel kurula açıklamalarda bulunmak.

f) Dış denetim sözleşmesinin feshi halinde, yeni dış denetçiye verilmek üzere, fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları bir rapor haline getirerek yönetim kuruluna vermek.

g) Dış denetim sonuçlarını içeren raporunu ve varsa sözleşmesi feshedilmiş dış denetçinin elde ettiği sonuçlara ilişkin raporları genel kurula sunulmak üzere yönetim kuruluna vermek.

ğ) Görevleri sırasında 1163 sayılı Kanun, 6102 sayılı Kanun veya 213 sayılı Kanunda yer alan adli veya idari ceza öngörülen bir hususu tespit ettiklerinde gecikmeksizin yetkili makamlara iletmek.

(2) Dış denetçiler, görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun kamu görevlilerine ait hükümleri uyarınca cezalandırılırlar.

Kooperatiflerin Yükümlülükleri

MADDE 26 – (1) Denetlenen kooperatifin yönetim kurulunun yükümlülükleri şunlardır:

a) Finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu düzenlettirip onaylayarak gecikmeksizin dış denetçiye vermek.

b) Bu kuruldan ve söz konusu kurulun bilgisi dâhilinde diğer kooperatif görevlilerinden, denetim için gerekli olan elektronik ortamdakiler dâhil olmak üzere bütün bilgilerin dış denetçiye verilmesini ve dayanak oluşturabilecek belgelerin sunulmasını sağlamak.

c) Kooperatifin defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının, envanterinin incelenerek denetlenebilmesi için dış denetçiye gerekli imkânları sağlamak.

ç) 1163 sayılı Kanuna uygun ve özenli bir denetim için gerekli olan bütün bilgi, belge ve defterler ile elektronik kayıtlarını, bunların örneklerini noksansız ve gerçeğe uygun olarak dış denetçiye vermek, dayanak oluşturabilecek belgelerin sunulmasını sağlamak, yazılı ve sözlü bilgi taleplerini karşılamak ve her türlü yardım ve kolaylığı göstermek.

(2) 25. maddenin birinci fıkrasının (f) bendi uyarınca yönetim kuruluna sunulan rapor, seçilen yeni dış denetçiye derhal verilir.

SEKİZİNCİ BÖLÜM

Dış Denetçinin Seçimi ve Görevden Alınması

Dış Denetçinin Seçimi

MADDE 27 – (1) Bu Yönetmelik uyarınca dış denetime tabi olan kooperatiflerde bir dış denetçi görev yapar.

(2) Dış denetçiler, 16. maddede belirtilen nitelikleri taşıyanlar arasından, kuruluşta ana sözleşmeyle, sonraki dönemlerde genel kurul kararıyla görev yapacağı hesap dönemi içerisinde seçilirler. Seçilen dış denetçinin görevi kabul etmemesi durumunda görev yapmak veya dış denetçiliğin herhangi bir sebeple boşalması durumunda kalan sürede görev yapmak üzere aynı genel kurulda yedek dış denetçi de seçilebilir.

(3) İlgili Bakanlıkça dış denetimle yetkilendirilen, merkez birlikleri veya birlikler tarafından yapılan dış denetim hariç olmak üzere aynı dış denetçi bir kooperatifte en fazla 4 hesap dönemi görev yapabilir, tekrar görev alabilmesi için 2 yıl geçmiş olması gerekir.

Dış Denetçinin Görevden Alınması

MADDE 28 – (1) Genel kurul haklı sebeplerin varlığı halinde dış denetçiyi görevden alabilir. Daha önce yedek dış denetçi seçilmemişse aynı genel kurulda yeni dış denetçinin seçimi zorunludur. Dış denetçinin bu Yönetmelikte belirlenen şartlara ve ilkelere uymaması, görevini ihmal etmesi veya kasten yerine getirmemesi, mevzuat hükümlerine aykırı olarak kooperatifin faaliyetlerini aksatacak davranışlarda bulunması ve benzeri sebepler haklı sebep sayılır.

Dış Denetçiliğin Boşalması

MADDE 29 – (1) Bir dış denetçinin ölümü, çekilmesi, görevini yapmaya engel hal oluşması, kısıtlılığına karar verilmesi, tarafsızlığının ortadan kalkması veya bu Yönetmelikte belirlenen şartlardan birini kaybetmesi gibi sebeplerle dış denetçiliğin boşalması ve varsa yedek dış denetçinin de denetim görevini herhangi bir sebeple yerine getirmesinin mümkün olmaması halinde yönetim kurulu yeni dış denetçiyi seçmek üzere genel kurulu bir ay içerisinde olağanüstü toplantıya çağırır.

Dış Denetçinin Tescil ve İlanı

MADDE 30 – (1) Dış denetçinin seçimi ile görevden alınması veya ayrılması ticaret siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan ettirilir. Dış denetçinin tescilinde aşağıdaki belgeler ticaret sicili müdürlüğüne sunulur:

a) Dış denetçinin seçimine ilişkin genel kurul kararının bir örneği.

b) Dış denetçi ile yapılan denetim sözleşmesinin bir örneği.

c) 6102 sayılı Kanunun 400. maddesinde sayılan denetçiliğe engel hallerden birinin kendisinde bulunmadığına ilişkin dış denetçinin yazılı beyanı.

(2) Yedek dış denetçi, ancak dış denetçinin görevi kabul etmemesi veya herhangi bir sebeple dış denetçiliğin boşalması durumunda ve birinci fıkradaki belgelerin ticaret sicili müdürlüğüne sunulması şartıyla dış denetçi olarak tescil edilebilir.

DOKUZUNCU BÖLÜM
Dış Denetçinin Uyacağı Etik İlkeler

Mesleki Şüphecilik

MADDE 31 – (1) Dış denetçi, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin doğru olmayan hususlar içerebileceğini dikkate alarak, denetim sürecini mesleki şüphecilik anlayışıyla planlayarak yürütür.

Dürüstlük ve Tarafsızlık

MADDE 32 – (1) Dış denetçi, denetim çalışmalarında kooperatif yönetim kurulunun veya ilgili diğer kişilerin etkisinde kalmadan denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yürütmek zorundadır.

(2) Dış denetçi;

a) Ortaya çıkabilecek çıkar çatışmalarından uzak kalmak,

b) Dürüstlük ve tarafsızlıklarını etkileyebilecek hiçbir müdahaleye imkân vermemek,

c) Denetim sonucunda ulaştıkları görüşlerini, başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarlarını düşünmeksizin raporlarında açıklamak,

zorundadır.

(3) Dış denetçinin, tarafsızlığını tehdit eden unsurlar ile bunlara karşı oluşturulan önlem mekanizmalarına hazırlayacağı raporda belgeleriyle birlikte yer vermesi zorunludur.

Tarafsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar

MADDE 33 – (1) 6102 sayılı Kanunun 400. maddesinin birinci fıkrasının ikinci cümlesi ile (a) ilâ (h) bentlerinde belirtilen hususların varlığı bu Yönetmelik uyarınca denetim yapacak dış denetçinin tarafsızlığını ortadan kaldırır.

(2) Denetimle yetkili birlik/merkez birliğinde istihdam edilen denetçiler için 6102 sayılı Kanunun 400. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde düzenlenen, denetlenecek kooperatifle çalışılan birlik/merkez birliği arasındaki bağlantı tarafsızlığı ortadan kaldırmaz.

(3) Dış denetçi, dış denetimini yaptığı kooperatife, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dâhil, danışmanlık veya hizmet veremez.

Mesleki Yeterlik ve Özen

MADDE 34 – (1) Dış denetçi, denetimin planlanması, yürütülmesi, sonuçlandırılması ve denetim sonucunda düzenlenecek raporların hazırlanması safhalarında gerekli dikkat ve özeni göstermek zorundadır.

(2) Dış denetçi, denetim faaliyetini yürütürken sınırlı güvence için yeterli miktarda, uygun

nitelikte ve güvenilir kanıt toplayarak özen ve titizlikle inceleme yapmak, ulaştığı sonuç ve görüşünü, düzenleyeceği denetim raporunda açıklamak zorundadır.

Sır Saklama Yükümlülüğü

MADDE 35 – (1) Dış denetçi ve dış denetçinin yanında çalışanlar ile dış denetçiye dışarıdan hizmet verenler, faaliyetleri sırasında öğrendikleri ve açıklanmasında kooperatifin veya ortakların şahısları için zarar umulan hususları kooperatif ortaklarına ve üçüncü şahıslara açıklayamazlar, bu sırları kendilerinin veya üçüncü kişilerin menfaatlerine kullanamazlar.

(2) Mevzuat gereği yapılan ilan ve duyurular sır sayılmaz.

(3) Her türlü adlî veya idari inceleme ve soruşturma hallerine ilişkin olarak, sır sayılan bilgilerin yetkililere verilmesi sır saklama yükümlülüğüne aykırılık oluşturmaz.

Faaliyet Sınırlamaları ve Reklam Yasağı

MADDE 36 – (1) Bu Yönetmelik uyarınca dış denetim yapanlar, denetimini yaptıkları kooperatiflerin faaliyet konuları ile ilgili olarak denetim faaliyetinin yapıldığı dönemde ve bu dönemi takip eden bir yıl içinde ticari faaliyetlerde bulunamaz, bu konularda faaliyet gösteren ticari teşekküllerde yönetici olamaz.

(2) Dış denetçi, başka bir dış denetçi tarafından denetlenen bir kooperatifin aynı döneme ilişkin dış denetim hizmetini kabul edemezler.

(3) Dış denetçi doğrudan veya dolaylı olarak reklam yapamaz, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamaz. Ancak, dış denetçi, meslek etiğine uygun şekilde tanıtıcı bilgiler içeren broşürler hazırlayıp dağıtabilir, mesleki konularda bilimsel nitelikte yayın yapabilir ya da mesleki konularda seminer, konferans gibi toplantılar düzenleyebilir veya eğitim verebilir.

(4) Üçüncü fıkrada belirtilen faaliyetler yürütülürken;

a) İşin sonucu ile ilgili vaat ve taahhütlerde bulunulmaması,

b) İşin gerektirdiği ciddiyette ve ölçüde davranılması,

c) Abartılmış hissi, sağlıklı bir karar alınması için duyurulması zorunlu olan bilgilerin gizlenmesi gibi gerçeğe uymayan ve kamuoyunu aldatıcı ve yanıltıcı, deneyim noksanlıklarını istismar edici söz, görüntü ve bilgi unsurlarına yer verilmemesi veya bu izlenimin oluşturulmaması,

ç) Yapılabilecek iş ve hizmetler konusunda somut temeli olmayan bekleyişler oluşturulmaması,

d) Dış denetçinin başka bir dış denetçiyle karşılaştırılmaması,

gerekir.

(5) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçiler ile kooperatifler arasında bu Yönetmelik uyarınca yapılacak denetimlere

ilişkin sözleşmelerde, yürütülecek denetimin bir bağımsız denetim olmadığının açıkça belirtildiği ifadeye yer verilir.

Dış Denetçilerin Uyacakları Etik Kurallar

MADDE 37 – (1) Bu Yönetmelik uyarınca yürütülecek dış denetimlerde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan bağımsız denetçiler için etik kurallar kıyasen uygulanır.

ONUNCU BÖLÜM
Dış Denetim Raporu

Dış Denetim Raporunun Hazırlanması ve Genel Kurula Sunulması

MADDE 38 – (1) Dış denetim raporu ortakların denetim faaliyetleri ve sonuçları hakkındaki bilgilere tam ve doğru bir şekilde ulaşmasını sağlayacak ayrıntıda hazırlanır. Dış denetçi denetim raporunda; olumlu görüş, sınırlı olumlu görüş, olumsuz görüş bildirebilir veya şartların gerektirmesi halinde görüş bildirmekten kaçınabilir. Raporda; yanıltıcı, abartılı ve yanlış kanaat uyandırıcı, gerçeğe aykırı ifadelere yer verilemez. Raporda mümkün olan en basit kavram ve terimler kullanılır, tereddüde neden olabilecek belirsiz ifadelerden kaçınılır. Teknik terim kullanılması gereken yerlerde, herkesin kolayca anlamasına imkân verecek şekilde açıklamalar yapılır.

(2) Dış denetçi, bu Yönetmelik uyarınca gerçekleştirdiği tüm denetim faaliyetlerine ilişkin düzenlemiş olduğu denetim planının, kooperatif yetkilileri ile birlikte düzenlenen tutanakların ve eklerinin, tespit ettiği aykırılıklara ilişkin belgelerin ve denetim kapsamında gerekli görülen diğer belgelerin birer örneklerini denetim raporuna eklemek zorundadır.

(3) Dış denetim raporu, hesap döneminin sonundan itibaren en geç üç ay içerisinde hazırlanarak genel kurula sunulmak üzere yönetim kuruluna teslim edilir. Ancak her halde dış denetim raporları, denetimi yapılan kooperatifin genel kurul toplantısı yapmasını engellemeyecek şekilde sunulur.

(4) Yönetim kurulu, dış denetim raporunu genel kurul toplantısından en az on beş gün önce, kooperatifin merkez ve şubelerinde ortakların incelemesine hazır bulundurmakla yükümlüdür. Ayrıca rapor yönetim kurulu tarafından KOOPBİS'e yüklenir.

(5) Dış denetim raporu, görüş başlığı altında aşağıdaki hususları içerir:

a) Denetim konusunda belgelerle kayıtlar arasında önemli sayılabilecek herhangi bir uyumsuzluğun veya aykırılığın bulunmadığı durumlarda olumlu görüş.

b) Denetim konusunda belgelerle kayıtlar arasında önemli uyumsuzluklar veya aykırılıklar bulunduğu ya da yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanamadığı, ancak bunların denetim konu-

sunun genelini etkilemediği durumlarda sınırlı olumlu görüş.

c) Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edildikten sonra, belgelerle kayıtlar arasında tespit edilen uyumsuzlukların veya aykırılıkların, önemli olduğu ve denetim konusunun genelini etkilediği durumlarda olumsuz görüş.

ç) Denetim konusunun genelini etkileyen önemli hususlarda denetim görüşüne dayanak olacak yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilemediği durumlarda ya da yeterli kanıt toplanmasına rağmen görüş oluşturmayı engelleyen belirsizliklerin sonradan ortaya çıktığı durumlarda görüş bildirmekten kaçınıldığına ilişkin görüş.

Dış Denetim Raporunun Asgari İçeriği

MADDE 39 – (1) Denetim yetkisi verilen birlik ve merkez birliklerinin denetlenmelerine ilişkin hazırlanacak raporun Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye denetim standartlarına göre düzenlenmesi şarttır.

(2) Bu Yönetmelik kapsamında dış denetimi yapılacak kooperatifler hakkında hazırlanacak dış denetim raporu asgari olarak aşağıdaki hususları içerir:

a) Denetim yapılan kooperatifin hesap dönemine ilişkin bilgiler.

b) Dış denetimin planlanmasına, risk faktörlerinin belirlenmesine ve yapılan denetim faaliyetlerine ilişkin açıklamalar.

c) Kooperatifin tabi olduğu mevzuat gereği hazırlaması gereken finansal tablolarına ilişkin tespit ve değerlendirmeler ile dış denetçi görüşü.

ç) Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun mali mevzuata uygunluğuna ilişkin tespit ve değerlendirmeler.

(3) Dış denetçi, kooperatifin finansal tablolarına ilişkin görüşünde, finansal tabloların gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılıp çıkarılmadığı hususunda bir kanaat belirtir. Dış denetçinin ulaştığı kanaatin dış denetim raporunda yer verilen bilgi ve belgelerle uyumlu olması şarttır

ON BİRİNCİ BÖLÜM
Çeşitli ve Son Hükümler

Denetim Raporlarının Değiştirilmesi

MADDE 40 – (1) Kooperatifin finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, denetim raporunun sunulmasından sonra değiştirilmişse ve değişiklik denetim raporunu etkileyebilecek nitelikteyse, finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu yeniden denetlenir. Yeniden denetleme ve bunun sonucu, raporda özel olarak açıklanır.

Denetleme organı üyeleri ve dış denetçiler görüşlerinde yeniden denetimi yansıtan uygun eklere yer verirler.

Bakanlığın Yetkisi

MADDE 41 – (1) Bakanlık, ilgili Bakanlıkların görüşünü alarak:

a) Bu Yönetmeliğin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları düzenler, ortaya çıkacak tereddütleri giderir, dış denetime ilişkin standartlar ve ilkeler belirleyebilir ve rehberler yayımlayabilir.

b) Dış denetçilerin ücret tarifelerini, kooperatif ölçeklerini de göz önünde bulundurarak ilgili kurum ve kuruluşların görüşünü almak suretiyle belirleyebilir.

c) Dış denetimle yetkili birliklerin/merkez birliklerinin ücret tarifelerini, kooperatif ölçeklerini de göz önünde bulundurarak ilgili kurum ve kuruluşların görüşünü almak suretiyle belirleyebilir.

ç) Bir dış denetçinin ülke ve il genelinde en fazla kaç kooperatifte denetim yapabileceğini belirleyebilir.

İlgili Bakanlığın Yetkisi

MADDE 42 – (1) İlgili Bakanlık:

a) Kooperatiflerin işlem ve hesaplarını denetim elemanlarına veya denetim için görevlendireceği personele denetlettirir.

b) 18. madde kapsamında dış denetim yapma yetkisi verilecek birlikleri/merkez birliklerini belirler, bunların yetkisini geçici veya süresiz olarak kaldırabilir.

c) Dış denetçilerin bu Yönetmelik kapsamındaki faaliyetlerine ilişkin olarak ihbar, şikâyet, bildirim gibi durumlarda ve gerekli gördüğü diğer hallerde inceleme ve denetim yapabilir.

TÜRKİYE ODALAR VE BORSALAR BİRLİĞİ YERLİ MALI BELGESİNİN DÜZENLENMESİNE İLİŞKİN UYGULAMA ESASLARI

Amaç

MADDE 1- (1) Bu Uygulama Esaslarının amacı; 13/09/2014 tarih ve 29118 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan SGM 2014/35 sayılı Yerli Malı Tebliğine uygun olarak yapılacak belgelendirme işlemlerine ilişkin esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2- (1) Bu Uygulama Esasları, 13/09/2014 tarih ve 29118 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan SGM 2014/35 sayılı Yerli Malı Tebliğine uygun olarak 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanununa tabi ticaret ve sanayi odaları, ticaret odaları, sanayi odaları deniz ticaret odaları ile ticaret borsaları tarafından düzenlenecek olan Yerli Malı Belgelerini kapsar.

Dayanak

MADDE 3- (1) Bu Uygulama Esasları, 13/09/2014 tarih ve 29118 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan SGM 2014/35 sayılı Yerli Malı Tebliğinin 7. maddesine dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

MADDE 4- (1) Bu Esaslarda geçen;

a) Bakanlık: Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığını,

b) Borsa: Ticaret borsalarını,

c) Eksper: Oda/Borsa tarafından belirlenen konusunda uzman kişiyi veya Üniversitelerin ilgili bölümlerinden konularında uzman kişiyi,

d) İdare: İhaleyi yapan 4734 sayılı Kanun kapsamındaki kurum ve kuruluşları,

e) İstekli: Mal alımı ihalelerine teklif veren tedarikçiyi,

f) Oda: Ticaret ve sanayi odası, ticaret odası, sanayi odası ve deniz ticaret odasını,

g) TOBB: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğini,

h) Tebliğ: 13/09/2014 tarih ve 29118 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan SGM 2014/35 sayılı Yerli Malı Tebliğini,

i) Yerli Malı Belgesi: 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'na göre yapılacak mal alımı ihalelerinde istekliler tarafından teklif edilen malın yerli malı olduğunu gösteren belgeyi, ifade eder.

TOBB'un görev ve yetkileri

MADDE 5- (1) Yerli Malı Belgelerinin düzenleme, kayıt ve takibini sağlamak üzere TOBB tarafından bir otomasyon programı oluşturulur. Oda/borsa bu programı kullanmaya ve bu programa gerekli verilerin girişini yapmaya zorunludur.

(2) Yerli Malı Belgelerine ilişkin bilgiler, TOBB tarafından hazırlanan ve web üzerinden erişim sağlanabilen bir veri tabanında tutulur.

(3) Yerli Malı Belgelerine ilişkin bilgiler TOBB tarafından 6 (altı) ayda bir Bakanlığa sunulur.

Oda ve Borsaların görevleri

MADDE 6- (1) Yerli Malı Belgeleri, Tebliğ ile bu Uygulama Esaslarında düzenlenen hükümler çerçevesinde oda/borsa tarafından verilir.

(2) Oda/borsalar, düzenledikleri Yerli Malı Belgesi ile başvuru dilekçesi ekinde yer alan belgeleri taramak suretiyle otomasyon programında muhafaza edebilirler. Ancak söz konusu belgelerin en az 10 yıl boyunca ayrıca dosyada muhafaza edilmesi de zorunludur.

Serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ya da yeminli mali müşavirin belirlenmesi ve görevi

MADDE 7- (1) **Üretici, serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ya da yeminli mali müşavirler arasından muhasebecisini/müşavirini belirler.**

(2) Serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ya da yeminli mali müşavir Yerli Katkı Oranı Hesabı'nın mali yönden incelemesini yaparak Resmî kayıtlara uygunluğunu onaylar. Bu inceleme sırasında ürünün üretiminde kullanılan ithal ve yerli girdiler; defter kayıtları, faturalar, SGK bildirgeleri, gümrük giriş beyannameleri ve benzeri belgeler göz önünde bulundurularak tespit edilir.

Eksperin belirlenmesi ve görevi

MADDE 8- (1) Eksper, üretici tarafından üniversitelerin ilgili bölümlerinden konularında uzman kişiler arasından belirlenir veya üyesi olduğu oda/borsadan talep edilir.

(2) Eksper, yerli katkı oranı hesabının teknik yönden incelemesini yaparak hesaplamanın doğruluğunu onaylar. Bu inceleme sırasında ürünün üretiminde kullanılan girdiler üretim teknolojisi ve prosesi göz önünde bulundurularak kontrol edilir.

(3) Teknik yönden inceleme için gerekli bilgi ve belgeler üretici tarafından temin edilir.

Yerli Malı Belgesi

MADDE 9- (1) Sanayi ürünlerinin yerli malı olarak kabul edilebilmesi için aşağıdaki şartlar aranır:

a) Bakanlık tarafından düzenlenen Sanayi Sicil Belgesine sahip sanayi işletmeleri tarafından üretilmesi ve Sanayi Sicil Belgesindeki "**Üretim Konusu**" **içeriğinde yer alması.**

b) Tamamen Türkiye'de üretilen veya elde edilen ürünler ile üretim sürecinin önemli aşamalarının ve ekonomik yönden gerekli görülen en son esaslı işçilik ve eylemin Türkiye'de yapılmış olması.

c) Ürünün yerli katkı oranının en az %51 olması.

Bu üç şartın bulunması halinde "Yerli Malı Belgesi", ilgili oda tarafından düzenlenir.

(2) Gıda ve tarımsal ürünlerin yerli malı olarak kabul edilebilmesi için aşağıdaki şartlar aranır:

a) Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığınca düzenlenen İşletme Kayıt veya Onay Belgesine sahip işletmeciler tarafından üretilmesi.

b) Tamamen Türkiye'de üretilen/yetiştirilen veya elde edilen ürünler ile üretim sürecinin önemli aşamalarının ve ekonomik yönden gerekli görülen en son esaslı işçilik ve eylemin Türkiye'de yapılmış olması.

c) Tarım ürünleri için Çiftçi Kayıt Sistemi Belgesi veya Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığının ilgili Kayıt Belgesine (**Örtüaltı** Kayıt Sistemi ve benzeri) sahip firmalar tarafından üretilmesi.

Bu şartların bulunması halinde "Yerli Malı Belgesi", ilgili oda/borsa tarafından düzenlenir.

(3) Türkiye'de toplanan bitkisel ürünler, Türkiye'de doğan ve yetiştirilen canlı hayvanlar ve bunlardan elde edilen ürünler, Türkiye'de yetiştirilen ve avlanan su ürünleri yerli malı kabul edilir. Bunların dışındaki ham tarım, hayvancılık ve su ürünleri, tamamen Türkiye'de üretilmesi veya üretim sürecinin önemli aşamalarının ve ekonomik yönden gerekli görülen en son esaslı işçilik ve eylemin Türkiye'de yapılmış olması şartıyla yerli malı kabul edilir.

Tarım ve hayvancılık ürünlerine ilişkin "Yerli Malı Belgesi", ürünün elde edildiği yerin borsası tarafından, borsanın bulunmadığı yerlerde ise oda tarafından düzenlenir.

Sayılan bu ürünlerin yurt içinde üretildiği müstahsil makbuzu ile tespit edilir.

(4) Türkiye'de çıkarılan madenler ve madencilik ürünleri ile birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarda belirtilen ürünler dışında kalan veya bu kategorilerin hiçbirine girmeyen diğer ürünler; tamamen Türkiye'de üretilmesi veya üretim sürecinin önemli aşamalarının ve ekonomik yönden gerekli görülen en son esaslı işçilik ve eylemin Türkiye'de yapılmış olması şartıyla yerli malı kabul edilir.

Madenlerin ve madencilik ürünlerinin Türkiye'de çıkarıldığı veya işlendiği, maden ruhsatı ve gerekli işletme izin belgeleriyle tespit edilir.

Bu ürünlere ilişkin "Yerli Malı Belgesi", ilgili oda tarafından düzenlenir.

(5) İkinci, üçüncü, dördüncü fıkralarda sayılan ürünlerden sanayi ürünü olarak değerlendirilenlerin yerli malı kabul edilebilmesi için ayrıca birinci fıkranın (a) ve (c) bentlerinde sayılan şartlar da aranır.

(6) Serbest bölgeler mevzuatı ile gümrük mevzuatı göz önünde bulundurularak, yerli malı kriterlerine ilişkin Tebliğde yer alan gerekli şartların sağlanması kaydıyla serbest bölgede faaliyet gösteren işletmelerin ürettikleri ürünler yerli malı kabul edilir. Serbest bölgede üretilen ürünler için "Yerli Malı Belgesi" ilgili oda/borsa tarafından düzenlenir.

Yerli Malı Belgesi başvuru şekli ve gerekli belgeler

MADDE 10- (1) Üreticiler, Yerli Malı Belgesi Başvuru Dilekçesi (Ek-1) ve ekindeki belgelerle birlikte oda/borsaya başvururlar. Bu belgeler şunlardır:

a) Tüzel kişiler için, üreticiyi temsil ve ilzama yetkili kişi/kişilerin imza sirkülerinin aslı veya noter onaylı sureti; gerçek kişiler için aslı ibraz edilmek kaydıyla kimlik fotokopisi,

b) Üreticiyi veya üreticiyi temsil ve ilzama yetkili kişi/kişiler tarafından imzalı Taahhütname (Ek-2),

i. Yerli Katkı Oranı Hesap Cetveli (Ek-3) ve hesaplamada baz alınan belgeler,

ii. Serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirin ruhsat sureti,

iii. Eksperin konusunda uzman olduğunu gösteren belge sureti (diploma, çalıştığı veya bağlı olduğu kurum/kuruluş kimlik kartı ve benzeri).

Ayrıca ürüne bağlı olarak aşağıda belirtilen belgelerin asılları ibraz edilmek kaydıyla suretleri dilekçe ekinde yer alır:

c) Sanayi Sicil Belgesi sureti

d) Gıda İşletme Kayıt veya Onay Belgesi sureti

e) Çiftçi Kayıt Sistemi Belgesi veya Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığının ilgili kayıt belgesi sureti (**Örtüaltı** Kayıt Sistemi ve benzeri)

f) Müstahsil makbuzu veya fatura sureti

g) Maden Ruhsatı sureti

h) Diğer bilgi ve belgeler (kullanılan girdilerin menşei ve benzeri)

Yerli katkı oranının hesaplanması

MADDE 11- (1) Yerli katkı oranı, aşağıdaki formüle ve Yerli Katkı Oranı Hesap Cetveli'ne (Ek.3) uygun olarak üretici tarafından hesaplanır. Yerli Katkı Oranı Hesap Cetveli, teknik yönden eksper tarafından, mali yönden ise serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali

müşavir ya da yeminli mali müşavir tarafından tetkik edilerek, hesaplamanın doğruluğu ve Resmî kayıtlara uygunluğu açısından teyit edilir ve imzalanır.

Yerli Katkı Oranı=

Nihai Ürün Maliyet Tutarı (TL) – Nihai Ürün İçindeki İthal Girdi Maliyet Tutarı (TL) x 100

Nihai Ürün Maliyet Tutarı (TL)

(2) İmzalanan yerli katkı oranı hesabını içeren evrak, üretici veya üreticiyi temsil ve ilzama yetkili kişi/kişiler tarafından imzalı bir taahhütname (Ek-2) ekinde yerli malı belgesini düzenleyecek ilgili odaya/borsaya teslim edilir.

(3) Yerli Katkı Oranı Hesap Cetvelini onaylayıp imzalayan eksper, serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ya da yeminli mali müşavir ile oda/borsa adına kontrol eden kişiler aynı olamaz.

(4) Nihai ürünü teşkil eden yerli girdi maliyetlerinin hesaplanmasında aşağıdaki kalemler dikkate alınır. Bu kalemlerden yerli olanlar Yerli Katkı Oranı Hesap Cetvelinin yerli girdi kısmına, ithal olanlar ise ithal girdi kısmına yazılır.

a) Kullanılan doğrudan ve dolaylı malzeme giderleri

b) Doğrudan ve dolaylı işçilik giderleri

c) Ürünle ilgili genel giderler (amortisman/bakım onarım giderleri, kira giderleri, işletme malzemesine ilişkin giderler, enerji/ulaştırma/su giderleri vb.).

(5) Satış, pazarlama, satış sonrası destek ve garanti giderleri ile faiz ve finansman giderleri, genel giderlerin üretimle ilgili olmayan kısımları maliyet hesabına dahil edilmez.

(6) Yurt dışından temin edilen Lisans, Patent, Royalty vb. giderler ile yurt dışından alınan danışmanlık hizmetleri ithal girdi maliyetleri kısmında değerlendirilir.

(7) Yurt içinden temin edilen girdilerin ithal olup olmadığı hakkında menşe kontrolü yapılır, girdi ithal ise ithal girdi hesaplamasına dahil edilir.

(8) İthal girdi tutarının hesaplamasında, ithal girdinin fabrikaya teslim fiyatı ve teslim tarihindeki Merkez Bankası döviz satış kuru dikkate alınır.

(9) İlgili oda/borsa tarafından kontrol edilerek onaylanan yerli katkı oranı, Yerli Malı Belgesi'ne derç edilir.

Başvurunun değerlendirilmesi

MADDE 12- (1) Üretici tarafından hazırlanan tüm bilgi ve belgeler, ilgili oda/borsa tarafından Tebliğ ve bu Uygulama Esaslarına uygunluk açısından kontrol edilir.

(2) Yerli malına konu sanayi ürününün Sanayi Sicil Belgesi ve Kapasite/Ekspertiz Raporu ile uyumlu olup olmadığı kontrol edilir.

Yerli Malı Belgesinin hazırlanması ve onaylanması

MADDE 13- (1) Yerli Malı Belgesi formu (Ek-4) oda/borsa tarafından elektronik ortamda doldurulur ve 10 işgünü içerisinde onaylanır.

Yerli Malı Belgesi'nin onay ücreti

MADDE 14- (1) Yerli Malı Belgesi ücreti, "Oda Muamelat Yönetmeliği"nin 43. maddesinde belirtilen şekilde tespit edilir ve uygulanır.

Uygulamaya ilişkin diğer hususlar

MADDE 15- (1) Yerli katkı oranı hesabında üretici tarafından oda/borsaya sunulan ticari sır niteliğindeki bilgiler, kanunen yetkili mercilerden başkasına açıklanamaz, verilemez ve kendileri veya başkalarına menfaat sağlamak veya zarar vermek amacıyla kullanılamaz. Bu kapsamda oda/borsa, ticari sırlarla ilgili bilgi ve belgelerin korunmasını sağlamak amacıyla her türlü tedbiri almakla yükümlüdür.

(2) Üretici dışındaki istekliler tarafından teklif edilen mallar için kullanılmak üzere; üretici Yerli Malı Belgesi'ni orijinaline uygun olarak çoğaltarak ürün ile birlikte piyasaya sunabilir. Ancak üretici tarafından çoğaltılarak ürünle birlikte piyasaya sunulan belgenin tanzim edildiği ilgili oda/borsa tarafından geçerliliğinin tasdik edilmesi gerekir.

(3) Bir üreticinin yurtdışında üretim yapması/yaptırması durumunda Yerli Malı Belgesi düzenlenmez. Ancak yurtiçinde kendi adına ve markasıyla bir başkasına üretim yaptırması durumunda ürünü üretene Yerli Malı Belgesi düzenlenir.

(4) Yerli Malı Belgesi talep edilen ürünün Tebliğin 4. maddesinde ve bu Uygulama Esaslarının 9. maddesinde sayılan yerli malı koşullarını taşıyıp taşımadığı konusunda tereddüt olması halinde ilgili oda/borsa tarafından görevlendirilen eksper marifetiyle tespit yapılır. Tespit sonucuna göre başvuru ret veya kabul edilir.

(5) Her ürün için ayrı ayrı belge verilebileceği gibi, aynı grupta bulunan birden fazla ürün için tek Yerli Malı Belgesi düzenlenebilir. Bu durumda her bir ürün ile ilgili bilgiler Yerli Malı Belgesi'nde yer alır.

(6) Yurt dışından parça olarak ithal edilen ve yurtiçinde basit birleştirme ile oluşturulan ürünler için Yerli Malı Belgesi düzenlenmez.

(7) Yerli Malı Belgesi'nin geçerlilik süresi düzenlenme tarihinden itibaren bir yıldır.

Sorumluluk

MADDE 16- (1) Yerli Malı Belgesi'nin sahibi ile bu belgeyi düzenleyen ilgili oda/borsa ve belgeyi İdareye sunan istekliler ile ilgili eksper, serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ya da yeminli mali müşavir belgedeki bilgilerin doğruluğundan genel hükümler ve/veya 4734 sayılı Kanunun ilgili hükümleri çerçevesinde sorumludurlar.

Kontrol

MADDE 17- (1) İlgili oda/borsa tarafından; yerli malı belgesinin düzenlenmesinden sonra kriterlerin korunup korunmadığına yönelik üretici bazında ara kontrol yapılabilir. Yerli malına ilişkin kriterlerin korunmadığı tespit edilirse yerli malı belgesi iptal edilir.

Denetim

MADDE 18- (1) Bakanlık Tebliğ ve bu Uygulama Esaslarının uygulanmasına ilişkin denetim yapmaya yetkilidir.

Tebliğ yayımlanmadan önce düzenlenmiş Yerli Malı Belgelerinin durumu

MADDE 19- (1) Tebliğin yürürlük tarihi olan 13/09/2014 tarihinden önce TOBB'a bağlı oda/borsa tarafından 22/8/2009 tarihli ve 27327 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Kamu İhale Genel Tebliği kapsamında düzenlenmiş Yerli Malı Belgeleri, belge üzerinde yazılı geçerlilik süresinin sonuna kadar geçerlidir.

Hüküm bulunmayan haller

MADDE 20- (1) Bu Esaslarda hüküm bulunmayan hallerde Bakanlığın görüşü alınarak işlem yapılır.

Yürürlük

MADDE 21- (1) Bu Uygulama Esasları, Bakanlığın görüşü alınarak TOBB Yönetim Kurulunun onayı ile yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 22- (1) Bu Uygulama Esaslarını TOBB Başkanı yürütür.

AKARYAKIT HARİCİNDE KALAN PETROL ÜRÜNLERİNİN YURT İÇİ VE YURT DIŞI KAYNAKLARDAN TEMİNİNE İLİŞKİN USUL VE ESASLAR HAKKINDA TEBLİĞ

(24.04.2013 tarih ve 28627 sayılı Resmî Gazetede yayımlandı.)

Amaç ve kapsam

MADDE 1 – (1) Bu Tebliğin amacı ve kapsamı, akaryakıt haricinde kalan petrol ürünlerinin yurt içi ve yurt dışı kaynaklardan temininde uygunluk yazısı düzenlenmesine ilişkin usul ve esasların belirlenmesidir.

Dayanak

MADDE 2 – (1) Bu Tebliğ, 4/12/2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu'nun 9. maddesinin dördüncü fıkrası ile 17/6/2004 tarihli ve 25495 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Petrol Piyasası Lisans Yönetmeliğinin 44. maddesinin birinci fıkrasına dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

MADDE 3 – (1) Bu Tebliğde geçen;

a) Akaryakıt haricinde kalan petrol ürünü: Bu Tebliğin Ek-1'i kapsamında yer alan maddeleri,

b) Başkan: Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu Başkanını,

c) Daire: Petrol Piyasası Dairesi Başkanlığını,

ç) Kurul: Enerji Piyasası Düzenleme Kurulunu,

d) Kurum: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunu,

ifade eder.

Uygunluk yazısı yükümlülüğü

MADDE 4 – (1) Akaryakıt haricinde kalan petrol ürünlerinin yurt içi ve yurt dışı kaynaklardan temin edilebilmesi için Kurumdan uygunluk yazısı alınması gerekir. Uygunluk yazısı alınması kaydıyla akaryakıt haricinde kalan petrol ürünlerinin;

a) Yurt içinden temini sanayiciler,

b) Yurt dışından ithali doğrudan sanayiciler ya da sanayiciler adına ithalatçılar

tarafından yapılabilir.

(2) Ek-1'de gümrük tarife istatistik pozisyonu ve tanımı verilen ürünleri yurt içinde üreten kişiler, bu ürünleri yurt içinde sadece Kurumdan uygunluk yazısı alan kişilere satabilir.

(3) Aynı kişiye hem sanayici hem de ithalatçı sıfatıyla uygunluk yazısı verilmez.

(4) Sanayiciler, en fazla iki ithalatçıya yetki vermek suretiyle, uygunluk yazısı talebinde bulunabilir.

(5) İthalatçıların, 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre sermaye şirketi olması zorunludur.

(6) İthalatçılar, sanayiciler adına ithal ettikleri maddeleri başka kişilere veremez.

Uygunluk yazısı aranmayacak durumlar

MADDE 5 – (1) Sevkiyat başına net 150 kilogramı aşmayan akaryakıt harici petrol ürünü temininde uygunluk yazısı aranmaz.

(2) Lisansı kapsamında faaliyette bulunan rafinerici lisansı ile işleme lisansı (petrokimya) sahibi kişiler tarafından yapılan akaryakıt haricinde kalan petrol ürünü temininde uygunluk yazısı aranmaz.

(3) Aşağıda sayılan lisans sahiplerinin, Ek-2'de gümrük tarife istatistik pozisyonları ile tanımları belirtilen ürünleri temininde uygunluk yazısı aranmaz:

a) Madeni yağ lisansı sahibi kişiler,

b) Lisansına madeni yağ faaliyeti ile iştigal edebileceği hususu işlenmiş dağıtıcı lisansı sahibi kişiler,

c) Piyasa faaliyeti kapsamındaki ürünler içerisinde madeni yağ işli ihrakiye teslimi lisansı sahibi kişiler,

ç) Lisansına ihrakiye teslimi faaliyeti ile iştigal edebileceği hususu ve ihrakiye teslimi faaliyeti kapsamındaki ürünler içerisinde madeni yağ işlenmiş dağıtıcı lisans sahibi kişiler.

Başvuru

MADDE 6 – (1) Akaryakıt haricinde kalan petrol ürünü temin etmek isteyen kişiler, Ek-3'teki başvuru formu ve gerekli belgelerle birlikte Kuruma müracaat ederler.

(2) Bu Tebliğde aksi belirtilmedikçe, gerekli belgelerin aslının veya son altı ay içerisinde noter tarafından tasdikli suretinin başvuru dilekçesi ekinde sunulması gerekir.

(3) Daha önce uygunluk yazısı başvurusu kapsamında alınarak Kurum kayıtlarına aktarılan, değişmediği ve halen geçerli olduğu başvuru sahibi tarafından yazılı olarak beyan edilen belgeler uygunluk yazısı başvurusu için yeniden istenmez.

(4) Uygunluk yazısı başvurusunun ilgili mevzuata uygun olarak yapılmadığının tespiti halinde söz konusu eksikliklerin on iş günü içerisinde giderilmesi, aksi takdirde başvuru kapsamında sunulan belgelerin iade edileceği başvuru sahibine yazılı olarak bildirilir. Belirtilen süre içerisinde eksiklikler giderilmediği takdirde başvuru yapılmamış sayılır ve başvuru evrakı iade edilir.

Gerekli belgeler

MADDE 7 – (1) Sanayiciler tarafından bizzat yapılacak uygunluk yazısı başvurusu kapsamında aşağıdaki belgeler Kuruma ibraz edilir:

a) Sanayi sicil belgesi,

b) Kapasite raporunun aslı veya ticaret ve/veya sanayi odası tarafından onaylı sureti,

c) Tüzel kişilerde temsil ve ilzama yetkili kılınanların adı, soyadı ve unvanının, tatbik imzasının, yetkinin sınırlarının yer aldığı imza sirküleri ve gerçek kişilerde, kişinin adı ve soyadının,

kimlik bilgilerinin, ikametgâh adresinin, tatbik imzasının yer aldığı imza beyannamesi,
ç) Teyit yazısı (Ek- 4),
d) 10/8/2005 tarihli ve 25902 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına İlişkin Yönetmeliğe göre durumuna uygun olarak alınan ruhsat,
e) Temin edilecek ürüne ait son 2 yıllık fiili tüketim miktarını gösteren, ticaret ve/veya sanayi odasından alınmış fiili tüketim belgesinin aslı ya da ticaret ve/veya sanayi odası tarafından onaylı sureti (Ek-5).
(2) Sanayiciler adına ithalatçılar tarafından yapılacak uygunluk yazısı başvurusu kapsamında birinci fıkrada yer alan belgelere ilaveten aşağıdaki belgeler Kuruma ibraz edilir:
a) İthalatçıya ait oda sicil kayıt sureti,
b) İthalatçıyı temsil ve ilzama yetkili kılınanların adı, soyadı ve unvanının, tatbik imzasının, yetkinin sınırlarının yer aldığı imza sirküleri,
c) Sanayici ve ithalatçı arasında yapılan satış sözleşmesi,
ç) İthalatçının sanayici adına ithalat yapabileceğine dair sanayici tarafından ithalatçıya verilmiş yetki belgesi (Ek-6).

İnceleme ve değerlendirme
MADDE 8 – (1) Eksiksiz olarak yapıldığı tespit edilen uygunluk yazısı başvuruları inceleme ve değerlendirmeye alınır.
(2) Uygunluk yazısı taleplerinin değerlendirmesinde, kapasite raporunda yer alan maddeler dikkate alınır.
(3) Uygunluk yazısı verilecek miktar, anılan madde için kapasite raporunda yer alan miktarı aşamaz. Miktar, vardiya sayısının artışının belgelenmesi veya kapasite raporunun revizyonu halinde artırılır.
(4) Uygunluk yazısı verilecek miktar, talebi aşmamak kaydıyla, son iki yıla ait fiili tüketim belgesinde yer alan gerçekleşmelerden yüksek olanından mevcut stokların düşülmesi suretiyle belirlenir.
(5) Fiili tüketim belgesinde son iki yıla ilişkin hiç kullanım olmaması halinde, uygunluk yazısı verilecek miktar;
a) Kapasitenin 1000 tona kadar olması halinde, kapasitenin %15'i,
b) Kapasitenin 2000 tona kadar olması halinde, 1000 tonun %15'i ve aşan kısmın %10'u,
c) Kapasitenin 5000 tona kadar olması halinde, 2000 tonun %12,5'u ve aşan kısmın %5'i,
ç) Kapasitenin 10000 tona kadar olması halinde, 5000 tonun %8'i ve aşan kısmın %3'ü,
d) Kapasitenin 10000 tonun üzerinde olması halinde, 10000 tonun %5,5'u ve aşan kısmın %1'i,
olarak belirlenir.
(6) Talep miktarının aynen karşılanmaması halinde, uygunluk yazısı verilecek miktar 25 ton ve katlarına iblağ edilir; iblağ işleminde 25'in katlarını aşan kısım 12.5 ton ve üstünde ise miktar üst kata, diğer durumlarda ise alt kata iblağ edilir.

(7) İnceleme ve değerlendirmenin sonuçlandırılabilmesi için gerek görülmesi halinde her türlü bilgi ve belge kamu kurum ve kuruluşları ile ilgili kişilerden istenebilir.
(8) Uygunluk yazısı başvuruları başvuru tarihinden itibaren en geç altmış gün içerisinde Daire tarafından sonuçlandırılır.
(9) Başvurunun kabulü halinde başvuru sahibi adına uygunluk yazısı düzenlenir. Başvurunun reddi durumunda karar başvuru sahibine bildirilir.

Uygunluk yazısında asgari olarak yer alacak hususlar
MADDE 9 – (1) Yurt içi ve yurt dışı temin için ayrı ayrı düzenlenecek olan uygunluk yazılarında asgari olarak;
a) Temini yapacak kişinin unvanı, vergi numarası, adresi,
b) Ürünün adı, Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu, miktarı,
c) Teminin yapılacağı yurt içi üretici ya da gümrüğün adı,
ç) Uygunluk yazısının geçerlilik süresi,
yer alır.

Kapatma işlemleri
MADDE 10 – (1) Aynı tür temin kaynağı ve ürün için yapılacak müteakip başvuruların sonuçlandırılabilmesi için, söz konusu ürüne ve temin türüne ilişkin alınmış uygunluk yazısının kapatılması gerekir.
(2) Aynı ürün için aynı yıl içerisinde yapılacak müteakip başvurularda mevcut uygunluk yazısının, yeminli mali müşavir ile ithalat yapacak kişi arasında imzalanan denetim ve tasdik sözleşmesinin ve yeminli mali müşavirin faaliyet belgesinin asılları ile Ek-7 ve eklerinde yer alan tablolar kapatma işlemi için Kuruma ibraz edilir.

Süre ve iade
MADDE 11 – (1) Kurumca verilen uygunluk yazısının geçerlilik süresi 31 Aralık mesai bitimine kadardır. Bu sürenin bitiminden itibaren otuz gün içinde o yıl için verilen uygunluk yazılarının asılları Kuruma iade edilir.

Tadil
MADDE 12 – (1) Uygunluk yazısına kayıtlı bir bilginin değişmesi halinde, bu durumun gerçekleşmesinden itibaren en geç on iş günü içerisinde, uygunluk yazısı sahibi değişikliğe ilişkin bilgi ve belgelerle birlikte Kuruma başvuruda bulunarak uygunluk yazısının tadilini talep etmek zorundadır.
(2) Uygunluk yazısında yer alan hususlardaki değişiklik talepleri, gösterilen gerekçelerin uygun görülmesi ile istenen bilgi ve belgelerin Kuruma ibraz edilmesi halinde Daire tarafından sonuçlandırılır.

Sona erme ve iptal

MADDE 13 – (1) Uygunluk yazıları;

a) Uygunluk yazısı sahibinin iflası, tüzel kişiliğinin sona ermesi, ölümü veya talebi halinde,

b) Uygunluk yazısı başvurusu kapsamında aranan bir belgenin geçerliliğini sonradan yitirdiğinin anlaşılması üzerine,

Daire tarafından sona erdirilir.

(2) Uygunluk yazısı kapsamında temin edilen ürünlerin amacı dışında kullanıldığının Kurum ya da kamu kurum ve kuruluşları tarafından tespiti halinde uygunluk yazısı Kurul Kararı ile iptal edilir.

Yurt içi satışların bildirimi

MADDE 14 – (1) Ek-1'de gümrük tarife istatistik pozisyonu ve tanımı verilen ürünleri yurt içinde üreten kişiler, bu ürünlere ilişkin olarak yaptıkları satışları, Ek-2 listede sayılan ürünlerin satışları hariç olmak üzere, ayın 15'ine kadarki dönem için ay sonuna, ayın 15'inden sonuna kadarki dönem için takip eden ayın 15'ine kadar Kuruma bildirmekle yükümlüdür. Bildirimler; alıcının unvanı, uygunluk yazısı tarih ve sayısı, fatura tarih ve sayısı, ürün adı, ürün Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu, satış miktarı yer alacak şekilde Ek-8'deki tablo kullanılarak yapılır.

Yürürlük

MADDE 15 – (1) Bu Tebliğ 1/7/2013 tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 16 – (1) Bu Tebliğ hükümlerini Başkan yürütür.

TÜRKİYE ODALAR VE BORSALAR BİRLİĞİNCE KAPASİTE RAPORLARININ DÜZENLENMESİ USUL VE ESASLARI İLİŞKİN 2024/73 SAYILI KARARI

Amaç

Madde 1- Bu Usul ve Esasların amacı, 16/05/1975 tarih ve 7/9914 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan yönetmeliklere göre, Kapasite Raporlarının odalarca düzenlenmesi ve Birlikçe onaylanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

Madde 2- Bu Usul ve Esaslar, Kapasite Raporlarının Sanayi Bilgi Sisteminde elektronik ortamda düzenlenmesini, Odalar ve Birliğin kapasite raporlarına ilişkin iş ve işlemlerini kapsar.

Dayanak

Madde 3- Bu Usul ve Esaslar, 5174 sayılı Kanunun 56. maddesinin (b) bendi ile 71. maddesinin (a) bendi, 28/05/1975 tarih ve 15248 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Bakanlar Kurulunun 16/05/1975 tarih ve 7/9914 sayılı Kararı ve Oda Muamelat Yönetmeliğinin 41. maddesine dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

Madde 4- Bu Usul ve Esaslarda geçen;

Kanun:18/5/2004 tarihli ve 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanununu,

Birlik: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğini,

Oda: Ticaret ve Sanayi Odasını, Ticaret Odasını, Sanayi Odasını ve Deniz Ticaret Odasını,

Firma: Oda üyelerini,

Sanayi Kapasite Raporu (SKR) Eksperi: Sanayi Kapasite Raporunu düzenlemeye yetkili, Birlik tarafından sisteme tanımlanmış mühendisi,

Eksper: Oda Eksper listesinde yer alan mühendisi,

Raportör: Kapasite raporunun düzenlenmesi ile ilgili belgelerin kontrolünden sorumlu Oda personelini,

Oda Yetkilisi: Oda adına kapasite raporunu onaylama yetkisi olan Oda Personelini,

Uzman: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nde kapasite raporu inceleyen Etüt Mühendisi veya Mühendisleri,

Birlik Yetkilisi: Birlik adına kapasite raporunu onaylama yetkisi bulunan Birlik Personelini,

Kriter: Bu usul ve esasların eki niteliğinde olan ve kapasite hesaplamalarında sektöre özel uyulması gereken kuralları,

Sanayi Bilgi Sistemi (SBS): Sanayi Kapasite Raporu, Yerli Malı Belgesi ve bunlarla ilgili veri tabanlarını içeren çevrimiçi bilgi sistemini,

Kesintisiz üretim: Ürün kalitesinin bozulmasına ve sistemin tekrar işler hale getirilmesinin uzun süre almasına sebep olmaması için imalatın durdurulamadığı üretim şeklini,

Kapasite Raporu: Kapasite raporu; sınai üretim, sınai hizmet ve Birlik Yönetim Kurulu tarafından uygun görülen sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin teorik olarak hesaplanan azami üretim gücünü gösteren belgeyi,

Kapasite raporu düzenlenecek Konular

Madde 5- Kapasite raporları; tezgâh, cihaz, makine gibi muharrik kuvvet kullanarak hammadde, yarı ve tam mamulleri, özellik, içerik, bileşim veya şeklini kısmen veya tamamen değiştirmek amacıyla işleyerek, seri halde veya standart olarak yeni bir ürün üreten işyerleri ile yer altı kaynaklarının çıkarılıp işlendiği yerleri işletenler, bilişim teknolojisi ile yazılım üretenler, buhar-enerji üreten santraller ile Birlik Yönetim Kurulu tarafından belirlenen konular için düzenlenir.

Kapasite Raporu Düzenleme Şartları

Madde 6 -(1) 16/05/1975 tarih ve 7/9914 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca odaların çalışma alanlarında bulunan bütün sınai işletmeler kapasitelerini tespit ettirmekle yükümlüdür.

(2) Odalar, çalışma alanlarında bulunan üye işletmelerin kapasitelerini tespit eder ve kapasite raporlarını düzenlerler.

(3) Kapasite raporu düzenlenebilmesi için, işyerine ait adresin bulunması, işyerinde su ve elektrik enerjisinin mevcut, makine ve teçhizatın kurulu ve heyet ziyareti anında çalışır durumda olması, işletme adresinin SGK'ya kayıtlı numarasının bulunması ve idari personel haricinde üretim yapabilecek bu numaraya kayıtlı en az 1 personelin bulunması şarttır.

(4) Ticaret odaları ile sanayi odalarının ayrı olduğu yerlerde, 5174 sayılı Kanun'un 5. maddesinde tanımı yapılan sanayiciler için kapasite raporu sanayi odası tarafından düzenlenir. Ancak, sanayi odasına kaydolma zorunluluğu bulunmayanların kapasite raporları ticaret odasınca düzenlenir.

(5) Bir firmanın kapasite raporu alabilmesi için üretim tesisinin bulunduğu yerdeki odaya kayıtlı olması şarttır.

(6) Kapasite raporlarının onaylanmasında; 5174 sayılı TÜRKİYE ODALAR VE BORSALAR BİRLİĞİ İLE ODALAR VE BORSALAR KANUNU ile Oda Muamelat Yönetmeliği'nin ilgili maddelerinde belirtilen esaslar uygulanır.

(7) Oda, firma başvurusundan sonra azami 1 ay içerisinde kapasite raporunu düzenleyerek onay için Birliğe iletir. Odadan iletilen kapasite raporu başvurusunu Birlik geliş tarihinden itibaren en geç 1 ay içinde inceler ve sonucu ilgili odaya iletir.

(8) Odalar temsilcilikleri aracılığıyla da çalışma alanlarında bulunan firmaların kapasitelerini tespit edebilirler.

(9) Aynı çatı altında birden fazla firmaya ait işyeri mevcut olduğunda ve her biri için ayrı ayrı kapasite raporu düzenlenir, ancak makine ve teçhizatın bina içinde birden fazla işyeri olduğu görüntüsünü vermesi, muhasebe ve işçi kayıtlarının ayrı ayrı tutulması, ortak kullanılan teçhizat olmaması gerekir.

(10) Aynı çatı altında aynı firmaya ait birden fazla iş koluna ait üretim varsa talep edildiğinde her iş kolu için ayrı kapasite raporu düzenlenir.

(11) Aynı firmanın odanın çalışma alanı içerisindeki farklı yerlerde işyerleri bulunduğu takdirde her biri için ayrı ayrı kapasite raporu düzenlenir. Ancak aynı üretimi tamamlayan farklı işyerleri varsa tek raporda birleştirilebilir.

(12) Üretim tesisinin bir bölümünün veya üretim vardiyasının kiraya verilmesi halinde, kiracı firmaya kapasite raporu düzenlenemez.

(13) Üyesi olmadığı bir odanın çalışma alanında geçici olarak çalışan ve odaya üye olma zorunluluğu olmayan firmalar için, kapasite raporu yerine ekspertiz raporu düzenlenir.

(14) Fason iş yaptıran firmalara kapasite raporu düzenlenemez.

(15) Usul ve esaslara ve ekinde yer alan kriterlere uygun olarak hazırlanmayan kapasite raporu birlikçe onaylanmaz.

(16) Birlik, kapasite raporu üzerinde elektronik imza, barkod, karekod, hologram, filigran vb. uygulamalar yapmaya yetkilidir.

Kapasite Raporu Düzenleme Süreci

Madde 7- Kapasite Raporları Birlik tarafından hazırlanan SBS'de düzenlenir. Firma talep edilen belge ve bilgileri sisteme yükleyerek başvuru yapar. Başvuru 5. 6. ve 9. maddeler kapsamında değerlendirilerek Oda tarafından kabul veya reddedilebilir. Oda sisteme yüklenmiş belgelerin aslını talep edebileceği gibi ek belge ve bilgi de talep edebilir. Oda tarafından kapasite tespiti yapmak ve raporu düzenlemek üzere bir raportör ve en az bir SKR eksperinden oluşan bir heyet görevlendirir.

Heyet tarafından işyerinde yapılan ekspertiz sonucunda hazırlanan rapor Birliğe iletilir. Birliğe iletilen rapor Uzman tarafından kontrol edilir. Uzman bu usul ve esaslar ile kriterlere uygun olmayan, hesap, şekli veya teknik yönden hata içeren raporları düzeltilmesi amacıyla Odaya iade eder. Oda uzman tarafından talep edilen düzeltmeleri yaptıktan sonra raporu tekrar Birliğe iletir.

Uzman tarafından uygun bulunan raporlar SKR eksperi, Oda Yetkilisi ve Birlik Yetkilisi tarafından elektronik imza ile onaylanır.

Eksper heyeti ve sorumlulukları

Madde 8- (1) Kapasite raporları, oda çalışanı veya oda meclisi tarafından onaylanan eksper listesinde yer alan eksperler tarafından düzenlenir.

(2) SKR eksperlerinin bilgileri ve diplomaları Birliğe gönderilir. Oda personeli olmayan SKR eksperleri için ek olarak Oda meclis kararının ilgili sayfası da Birliğe gönderilir.

(3) Tüm SKR eksperleri Birliğin ilan edeceği eğitim ve değerlendirme kurallarına tabi olup; başarılı olmaları halinde SBS'ye SKR eksperi olarak tanımlanır. Kurallar Birlik tarafından ilan edilir.

(4) Kapasite raporlarının düzenlenmesinde görevlendirilecek oda çalışanı olmayan SKR eksperleri hakkında "Oda ve Borsalarda Hakem, Bilirkişi ve Eksper Listelerini Düzenleme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" hükümleri uygulanır.

(5) SBS'ye tanımlanan SKR eksperlerinin, oda meclisi tarafından oda eksper listesinden çıkarılması durumunda bu husus Birliğe derhal bildirilir.

(6) Firma tarafından sisteme yüklenecek tüm belgelerin kontrolünden Raportör, kapasite raporunun kriterlere ve kapasite esaslarına uygun olarak hazırlanmasından SKR Eksperi, işlemlerin mevzuata uygun olarak yürütülmesinin takibinden ise SBS'de yürütmeyi başlatan Oda Yetkilisi sorumludur.

(7) Heyet içinde yer alan SKR Eksperi(leri) kapasite raporu düzenlemek için bizzat işyerine giderek yerinde ekspertiz yapmak zorundadır. Raportör inceleme esnasında gözlemci olarak bulunabilir. Ancak, dış SKR eksperi(leri) kullanılması halinde raportörün ekspertize katılması zorunludur.

(8) Firmalarda çalışan veya firma ile mali ve/veya teknik yönden iltisaklı mühendisler, kendi çalıştıkları veya iltisaklı oldukları firmaların kapasite raporunun düzenlenmesinde SKR eksperi olarak görev yapamazlar. Kapasite raporu düzenlenecek firmada çalışmış olanlar üç yıl süreyle ayrıldıkları firma için ekspertiz görevi alamazlar.

(9) SKR Eksperleri düzenledikleri raporlarda Oda Yetkilisi veya Raportör olarak görev alamazlar.

(10) İşyerine gitmeden kapasite raporu düzenlendiği veya herhangi bir başka usulsüzlüğün tespitinde, oda personeli olması halinde SKR eksperine oda tarafından soruşturma açılır, oda personeli olmaması halinde ise oda tarafından savcılığa suç duyurusunda bulunulur ve Birlik tarafından SBS'den çıkartılır ve usulsüzlüğe konu olan kapasite raporu iptal edilir.

Firmalardan istenilecek belge ve bilgiler

Madde 9- Kapasite raporunun düzenleneceği işyeri için firmadan aşağıda belirtilen bilgi ve belgeleri sisteme yüklemesi talep edilir:

a) Mal sahibi ise işyerinin tapusu, Organize Sanayi Bölgelerinde bulunan firmalar için tapu veya tapu tahsis belgesi, Kiralık olan bina ve işyeri kira sözleşmeleri,

b) Kapasite raporu düzenlenecek işyerindeki personele ilişkin SGK sigortalı hizmet listesi

c) Taşeron veya geçici işçi çalıştıran işyerleri için noter onaylı taşeron sözleşmesi,

d) İşyerindeki firma mülkiyetinde olan makine ve teçhizatın Yeminli Mali Müşavir veya Mali Müşavir onaylı listesi ve bilançodaki toplam kıymeti,

e) Kiralık olan makine-teçhizat için kira sözleşmesi ile birlikte tarafların imza sirkülerleri/imza beyannamesi; varsa leasing sözleşmesi ve ödeme planı,

f) Varsa sanayi sicil belgesi,

g) Vergi levhası,

h) Kalite Belge ve sertifikalarının listesi ve diğer belgeler,

i) Maden ocaklarında maden ruhsatı, ruhsat kiralanmış ise kiralama sözleşmesi,

j) Varsa kriter gereği veya sektöre bağlı olarak firmalardan istenecek evraklar,

k) Ciro, ithalat, ihracat vb. bilgiler

Bu maddede sayılan belgelerin elektronik imzalı olanları gerekli kontrolleri yapılmak suretiyle kabul edilir. Güvenilir kaynaklardan elektronik ortamda temin edilebilen belgeler ayrıca talep edilmezler, birinci fıkrasında belirtilen bilgiler ise beyan usulü ile alınır.

Sisteme yüklenen belgelerin doğruluğundan ve yapılan işlemlerde oluşabilecek olumsuzluklardan firma adına sisteme başvuru işlemlerini yapan kişi sorumludur.

Makine ve teçhizat durumu

Madde 10- (1) İşyerinde Kurulu bulunmayan ancak proforma faturası bulunan makineler kapasite hesaplamasında dikkate alınmaz.

(2) Kısmen veya tamamen kiralanmış makine ve teçhizat için kira mukavelesinde belirtilen kira başlangıç ve bitiş tarihleri ile kimden veya hangi firmadan kiralandığı ilgili odaca tespit edilir. Kiralama bilgileri ile kiraya veren firmanın unvanı, odası, vergi/T.C. kimlik numarası veya ticaret sicil numarası yazılır. Kiraya veren firmanın kapasite raporu varsa tespit sonrası öncelikle iptal edilir.

(3) Makine ve teçhizat Finansal Kiralama (Leasing) yöntemi ile temin edilmiş ise; hangi makinelerin kiralandığı, finans kuruluşunun unvanı ile kiralama başlangıç ve bitiş süresi yazılır.

Taşeron Sözleşmesi

Madde 11- (1) Taşeron firmanın sadece işçilik faturası düzenlemiş olduğu (veya sözleşmesinde bu hususun yer aldığı) belgelerle tevsik edilmelidir. Taşeronun çalıştırdığı işçilere ait SGK prim bildirgeleri Oda'ya ibraz edilmelidir.

(2) İşveren firma ile işçilik hizmeti veren taşeron firma arasında noter tasdikli bir sözleşme düzenlenmelidir. Bu sözleşmede aşağıdaki hususlar yer almalıdır:

a) Sözleşme süresi.

b) Tek vardiyada çalışacak işçi sayısı.

c) Yapılacak işlerin mahiyeti.

d) Taşeron firmanın, işveren firmasının kapasite müracaatına esas işyerinde münhasıran üretim kapasitesine esas imalatıyla ilgili olarak ve yine kapasite müracaatında yer alan makine ve teçhizatla çalışacağı.

e) Tarafların sözleşmenin bitiminde (feshedilmeleri halinde) kapasite raporunu düzenleyen Oda'ya bilgi verme zorunluluğu.

(3) Taşeron firma işçilik faturası düzenleyebilecek kapasite ve mahiyette olmalıdır.

(4) Kapasite raporundaki makine ve teçhizat tablosunun bitimine taşeron firmanın/firmaların unvanı, sözleşme/sözleşmelerin başlangıç ve bitiş tarihleri, her sözleşme ile tek vardiyada temin edilen işçi sayıları ayrı ayrı yazılır. (Mühendis, teknisyen, usta var ise bunlar ayrı ayrı belirtilir.)

(5) Kapasite raporu "Personel Durumu" bölümünde taşeron sözleşmesi ile çalıştırılan toplam personel sayısı belirtilir.

(6) Faaliyette olan firma Taşeron Sözleşmesi yaptığı takdirde Kapasite Raporunun yenilenmesi gerekir

Kapasite Raporlarında Geçerlilik Süresi

Madde 12- (1) Kapasite raporları en fazla iki yıllık geçerlilik süresiyle onaylanır. Birlikçe belir-

lenen sektörler için **kapasite** raporları en fazla bir yıllık geçerlilik süresiyle onaylanır.

(2) Makine ve teçhizata ait kira süresinin veya taşeron sözleşmesinin bitiş tarihi geçerlilik süresi sonu olarak esas alınır.

(3) Finansal kiralama yoluyla makine tedariki yapan işyerlerine, kiralama süresinin sonuna bakılmaksızın kapasite raporu 2 yıllık geçerlilik süresiyle onaylanır.

(5) Arazi ve/veya bina kiralık ise bu durum kapasite raporunun geçerlilik süresini etkilemez.

(6) Oda Muamelat Yönetmeliğinin 29. Maddesinde belirtilen şartlarda düzenlenecek olan mücbir sebep belgesine bağlı olarak işletmeye 1 yıl süreyle kapasite raporu onaylanabilir.

(7) Tasfiye halinde olan firmaların kapasite raporları 6 ay geçerlilik süresi ile onaylanır.

Kapasite hesaplanması ve kriterlerinin uygulama esasları

Madde 13- (1) Kapasite tespitinde bu metinde belirtilen esaslar ile kapasite raporlarının firmalara otomasyon sisteminde ne şekilde verileceğine ilişkin olarak, Birlikçe yapılacak duyurularda belirtilen prensip, tarif, yöntem ve kriterlere uyulması şarttır.

(2) Kapasite raporları, tesisin teknolojik olarak uygun olması ve gerekli üretim hattının bulunması şartıyla tesiste fiilen üretilen/üretilecek mamuller için düzenlenir.

(3) Kapasite tespiti için kriter mevcut ise, bu kriterler dikkate alınarak üretimde kullanılacak hammadde ve yardımcı madde ihtiyacı hesaplanır.

(4) Kapasite raporu düzenlenecek alanda Birlikçe tespit edilmiş bir kriter mevcut değil ise;

a) Üretimin çeşitli safhalarında (bu safhalar genellikle hammadde hazırlama, şekillendirme, imalat, ambalajlama safhalarıdır) her bir üretim aşamasında kronometraj yöntemiyle darboğaz araştırması yapılarak kapasite tespit edilebilir.

b) Seri halde yapılan üretim için tezgâh ve yardımcı makine ile yeterli sayıda çalışan işçiden oluşan bant sistemi veya planlanan üretime göre dizilmiş tezgâh grubunun olması şartı ile kapasite hesabı SKR eksperinin tespitleri de göz önüne alınarak seri üretim olarak hesaplanabilir.

c) İmalat belirli bir formüle göre gerçekleşiyor ise, bu formül yardımıyla reaksiyon süresi dikkate alınarak kapasite hesabı yapılabilir.

d) Emek yoğun şekilde montaja dayalı üretim yapan, üretim tesislerinin kapasiteleri, "Adam Saat" yöntemi ile belirlenebilir.

e) Yukarıda belirtilen durumlara uymayan hallerde son yılın (şayet varsa son üç yılın) tek vardiya çalışma esasına göre fiili üretimi esas alınır ve SKR eksperinin uygun bulduğu bir gelişme payı ilavesiyle bir tespit yapılabilir.

(5) Kapasite tespitinde genel olarak tesisin 8 saat 300 günlük çalışma rejimine göre çalıştığı esas kabul edilir. Bu sebeple üretim kapasitesi ile ham ve yardımcı madde ihtiyaçları bu esasa göre hesaplanır.

(6) Kesintisiz üretim sistemlerine sahip işyerlerinde, bu husus belirtilerek, günde 24 saat, tamir ve bakım için zorunlu duraklamaları da göz önüne alınarak yılda maksimum 350 gün üzerinden kapasite tespiti yapılır.

(7) Kapasite kriterlerine göre günde 8 saat ve 300 iş günü üzerinden hesabı yapılan kapasite talep üzerine ilgili odaca tespit edilir ve ayrı bir yazı/ekspertiz raporu ile ilgili makama veya firmaya bildirilir.

(8) İlgili kriterde belirtilmediği sürece hiçbir kapasite raporunda imalat fireleri, vardiya sayısı, üretim programı, vb. belirtilemez. Muhtelif kurumlarca düzenlenmiş belge ve bilgilere atıfta bulunulamaz.

Kapasite Raporu Değişiklik işlemleri

Madde 14- (1) Kapasite raporunda toplam üretim kapasitesini (Tablo II) etkilemeyecek değişiklikler, düzenleyen oda tarafından sisteme girilir, Birlik tarafından onaylanır.

(2) Kapasite hesaplarını etkileyen makine ve teçhizat ilavesi ve/veya azaltılması, üretim değişikliği, yeni üretim ilavesi veya çıkarılması ile eksper değişikliği ve/veya eklenmesi durumlarında kapasite raporu değişikliği yapılamaz.

(3) Firmalar kapasite raporu düzenlenmiş olan işyerinde meydana gelen ve kapasite raporunda değişiklik yapmayı gerektiren durumları odaya bildirmek zorundadır. Bu zorunluluğun yerine getirilmemesi halinde oluşacak her türlü sorumluluk firmaya aittir.

(4) Birlik tarafından onaylanan kapasite raporlarında firmaların işyeri tel, faks, e-posta, web, merkez adres, büro telefon bilgilerinde yapılacak olan değişiklik işlemleri ile bunların haricinde kalan değişiklik işlemlerinde ilk değişiklik işlemleri hariç tutulmak kaydıyla; değişiklik işlemlerinden alınacak, Birlik tarafından belirlenen ücret Odalara duyurulur ve Birliğin web sayfasında yayımlanır.

Kapasite Raporu İptal İşlemleri

Madde 15- (1) Firmalara ait geçerli kapasite raporları, aşağıda belirtilen hallerde raporu düzenleyen Odanın talebi üzerine Birlikçe iptal edilir.

a) İşyerinin başka bir firmaya devredilmesi, kısmen veya tamamen kiraya verilmesi,

b) Firmanın üretimi bırakarak sanayicilik ve üreticilik vasfını kaybetmesi,

c) İşyerinin devamlı kapalı olduğunun Oda tarafından tespit edilmesi,

d) Kuruluşun feshi veya iflas etmesi,

e) Şahıs firmalarında firma sahibinin vefatı,

f) Herhangi bir nedenle firma kaydının Oda tarafından silinmesi,

g) Firmanın faaliyet konusunu değiştirmesi,

h) İşyerini başka bir Odanın çalışma alanına nakletmesi,

i) Üretim yerinin başka bir adrese taşınması,

j) Merkez kaydı olan bir firmanın, merkezini başka yere taşıması ve mevcut işyeri adresinde yeni şube açması halinde veya şube kaydını sildirerek aynı adrese merkezini taşıması ve bu hususun ticaret sicilinde tescil edilmiş olması,

k) Birden fazla Odaya kayıtlı olan firmaya, kayıtlı olduğu diğer Oda tarafından yeni kapasite raporu düzenlenmesi,

l) Firmanın Makine ve teçhizatını kiraya vermesi,

(2) Ayrıca sehven onaylanmış ancak sonrasında hatalı olduğu tespit edilen raporlar Birlik tarafından re'sen iptal edilir.

Kapasite kriterlerinin hazırlanması

Madde 16- (1) Odalar veya Birlik tarafından hazırlanan taslak kriterlere ilgili odaların ve ilgili sektör meclislerinin görüşü alınarak son şekli verilir. Birlik Yönetim Kurulu tarafından onaylandıktan sonra yürürlüğe girer.

Kriter değişikliklerinde de aynı yöntem uygulanır.

(2) Onaylanan kriterlere Birlik onay tarihi ve numarası yazılır. Birliğin elektronik ağ sayfasında yayımlanır.

Diğer hususlar

Madde 17- (1) Kapasite raporlarının elektronik olarak imzalanması işlemleri ile yapılacak değişiklikler, Birlikçe yapılacak duyurularla ayrıca bildirilir.

(2) Birlikteki, elektronik ortamda tutulan kapasite raporlarına ait kayıtlar esastır.

(3) Kapasite Raporlarının düzenlenmesinde uygulanacak şekli esaslar Birlik tarafından belirlenerek Odalara duyurulur.

Yürürlükten kaldırılan mevzuat

Madde 18- Birlik Yönetim Kurulunun 20-21.12.2015 tarih ve 192 sayılı kararı ile verilen yetkiye istinaden ilgili yönetim kurulu üyelerimizce 23.01.2016 tarih ve 9 sayı ile onaylanmış olan "Kapasite Raporlarının Düzenlenmesi Usul ve Esasları" yürürlükten kaldırılmıştır.

Yürürlük

Madde 19- Bu Esaslar Birlik Yönetim Kurulunun 28/29.07.2023 tarih ve 59 sayılı kararı ile verilen yetkiye istinaden ilgili yönetim kurulu üyelerimizce 31.10.2024 tarih ve 73 sayılı kararı ile onaylanmış ve yürürlüğe girmiştir.

Yürütme

Madde 20- Bu Esaslar Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Yönetim Kurulu Başkanı tarafından yürütülür.

DİKKAT !!!

Aşağıdaki tabloda belirtilen katma değer vergisi iadelerinde (Ek.76) da belirtilen rapor dispozisyonu kullanılabilir.

KDV UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ İLE GETİRİLEN KDV İADELERİNE İLİŞKİN ALT LİMİTLER İLE İSTENİLEN BELGELER

İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEM	MAHSUBEN İADE	NAKDEN İADE	
	Yeni	İNCELEMESİZ ALT LİMİT	LİMİT ÜZERİ İADE
		Yeni	Yeni
1- Mal İhracı (11/1-a) **(U. Genel Tebliğ: II/A-1.1.4.)** -Standart iade talep dilekçesi -Satış faturaları listesi -Gümrük beyannamesi veya listesi (Serbest bölgeye yapılan ihracatta serbest bölge işlem formu, posta veya kargo yoluyla yapılan ihracatta elektronik ticaret gümrük beyannamesi, gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına yapılan teslimlerde, malın gümrüksüz satış mağazasına veya deposuna konulduğuna dair ilgili gümrük idaresinin onayını da içeren antrepo beyannamesi), -İhracatın beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi -Yüklenim KDV listesi -İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu **2. İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Teslimlerinde İstisna (Md.14/3)** **(U. Genel Tebliği 2.3)** -Standart iade talep dilekçesi, -İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi. -İade hakkın 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 (1) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğ ekindeki "İhraç malı taşıyan araçlara vergiden istisna motorin teslimlerine ilişkin bildirim formu" nun bir örneği. **3- Roaming Hizmetleri (11/1-a)** **(U. Genel Tebliğ: II/A-3.4.)** -Standart iade talep dilekçesi -Yabancı ülkede roaming hizmetlerine ilişkin istisna uygulandığına ilişkin yazı -Roaming hizmeti faturaları veya listesi -Roaming hizmetinin beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi -Yüklenilen KDV listesi -İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu	İstenilen belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktara bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu veya teminat aranmaksızın mahsuben iade işlemi yerine getirilir.	50.000 TL'yi aşmayan nakit iade talepleri vergi inceleme raporu ve YMM raporu ile teminat aranmadan yerine getirilir. (Ancak imalatçılar tarafından yapılan mal ihracatında, süresi içinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan mükellefler için 50.000 TL sınırı 100.000 TL olarak dikkate alınır.)	50.000 TL'yi aşan nakden iade taleplerinde aşan kısım, vergi inceleme raporu veya YMM raporu veya teminat alınmak suretiyle iade işlemi yapılır. Teminat verilmesinde, teminat vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre çözülür.

4-Serbest Bölgelerdeki Müşteriler için Yapılan Fason Hizmetleri İstisnası (11/1-a) **(U. Genel Tebliğ: II/A- 4.4.)** -Standart iade talep dilekçesi -Fason hizmet faturaları veya listesi -Fason hizmete konu malın serbest bölgeden yurt içine, yurt içinden serbest bölgeye gönderilmesine ilişkin gümrük beyannamesi veya gümrük beyannamesi yerine geçen belge aslı veya örneği -Fason hizmetin verildiği döneme ait indirilecek KDV listesi -Yüklenim KDV listesi -İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu. -Satış faturaları listesi. -Vergi dairesinden alınacak istisna belgesi ve eki listenin örneği			
5- Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılan Satışlarda (Bavul Ticareti) İstisna (11/1-a) **(U. Genel Tebliğ: II/A- 1.2.4.)** -Standart iade talep dilekçesi -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 tablosu			
6. Türkiye Kızılay Derneğine Yapılan Teslim ve Hizmetler ile Türkiye Kızılay Derneğinin Teslim ve Hizmetlerinde İstisna. **(U. Genel Tebliği 10.5)** -Standart iade talep dilekçesi, -İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi. -İade hakkın doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi -İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu -Satış faturaları listesi. -Vergi dairesinden alınacak istisna belgesi ve eki listesinin örneği.			
7- Yolcu Beraberi Eşya (Türkiye'de İkamet Etmeyenlere KDV Hesaplanarak Yapılan Satışlarda) İstisna (11/1-b) **(U. Genel Tebliğ: II/A- 5.11.)** -Standart iade talep dilekçesi -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			
8- İhraç Kayıtlı Satışlarda İstisna (Md. 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 **9- Faaliyetleri Deniz, Hava Demiryolu Taşıma Araçları, Yüzer Tesisi ve Araçların Kiralan- ması veya Çeşitli Şekilde İşletilmesi Olanlara, Bu Araçların İstisna Kapsamında Teslim Edenlere Yapılacak İade (13/a)** **(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 **10- Dahilde İşleme ve İzin Belgeli İhracat İstisnası (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. **11- Organize Sanayi Bölgeleri ile Küçük Sanayi Sitelerinin İnşasına İlişkin İstisna (Mad.13/J)** **(U. Genel Tebliği 13.4)** -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 proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği. **12. Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Tarafından Tescil Edilen Gübreler ve Gübre Üreticilerine Bu Ürünlerin İçeri-**			

ğinde Bulunan Ham Maddelerin Teslimi ile Yem Teslimleri İstisnası (Md.13/1-ı) **(U. Genel Tebliği: 11.5)** -Standart iade talep dilekçesi -Satış faturaları listesi -İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi -Yüklenilen KDV listesi -İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu. -Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından verilen tescil belgesinin örneği (yalnızca gübre teslimlerine ilişkin iade taleplerinde). -Kapasite raporu (yalnızca gübre üreticilerinin iade taleplerinde). - Gübre üreticilerine verilen istisna belgesi ve eki listesi (EK.23B) (yalnızca gübre üreticilerine hammadde teslim edenlerin iade taleplerinde). **13. Büyük Yatırımlara İlişkin İstisna (Geç. Md.30)** **(U. Genel Tebliği 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 -Yatırım teşvik belgesi ve eki listenin onaylı örneği. -Yatırımın asgari sabit yatırım tutarını sağladığını tevsik eden belgenin onaylı örneği (Yatırım tamamlanıncaya kadar, değişiklik olmaması kaydıyla bir defa verilir.) -İade uygulaması kapsamındaki harcama- lara ait fatura ve benzeri belgelerin listesi. **14. İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi (İSMEP) Kapsamında Yapılacak Teslim ve hiz-metlerde İstisna (6111 sayılı K. Geç. Md.16)** **(U. Genel Tebliği 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. **15- Ar-Ge Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerinde Kullanılmak Üzere Yapılan Yeni Makine ve Teçhizat Teslimlerinde İstisna (Geç.Md.39)** **(U. Genel Tebliği 14.5.)** -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 dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mal ve hizmete ilişkin olarak istisna uygulanarak alınacak makine ve teçhizat listesinin örneği.			

16. Konut veya İşyeri Teslimlerinde istisna **(U. Genel Tebliği 12.6)** -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 dekontu. -Satışa ilişkin tapu kayıt örneği.			
17- Engellilerin Kullanımına Mahsus Araç ve Gereçlerin Tesliminde İstisna (17/4-s) **(U. Genel Tebliği 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			
18. Yap-İşlet- Devret veya 3359 Sayılı Kanun ve 652 Sayılı Kararnameye Göre Kiralama Karşılığı Yaptırılan Projelerde KDV İstisnası (Geç. Md.29) **(U. Genel Tebliği 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.			
19. İmalat Sanayiine Yönelik Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamındaki İnşaat İşlerine İlişkin 1.5.2022 Tarihinden Önce Yapılan Mal ve Hizmet Alımlarında İstisna (Geç.Md.37) **(U. Genel Tebliği 7.4)** -Standart iade talep dilekçesi. -İade talep edilen döneme ilişkin indirilecek KDV listesi. -İade doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi. -Yatırım teşvik belgesi ve eki listenin onaylı örneği.			
20. İmalat Sanayii ile Turizme Yönelik Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamındaki İnşaat İşlerindeki İstisna (Geç. Md. 37) **(U. Genel Tebliği 7/A.5)** -Standart iade talep dilekçesi.			

-İade talep edilen döneme ilişkin indirilecek KDV listesi. -İade doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi. -İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu -Satış faturaları listesi -Yatırım teşvik belgesi örneği. -Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mal ve hizmete ilişkin olarak proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği. **21- İmalat Sanayiinde Kullanılmak Üzere Yapılan Yeni Makine ve Teçhizat Teslimlerinde İstisna (Geç. Md.39)** **(U. Genel Tebliği 9.5)** -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 dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mala ilişkin olarak istisna uygulanarak alınacak makine ve teçhizat listesinin örneği **22- Genel ve Özel Bütçeli Kamu İdarelerine, İl Özel İdarelerine, Belediyelere ve Köylere Bağışlanan Tesislerin İnşasına İlişkin İstisna (Mad.13/k)** **(U. Genel Tebliği 15.4.1 ve 15.4.2)** A- Bağış Yapacaklara İstisna Kapsamda 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 hizmet 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 **23- Yabancılara Verilen Sağlık Hizmetlerinde İstisna (13 / l)** **(U. Genel Tebliği 16.4)** -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 -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.			

24- Eğitimde Fırsatları Artırma ve Teknolojiyi İyileştirme Hareketi (FATİH) Projesi Kapsamında Milli Eğitim Bakanlığına Yapılacak Mal Teslimi ve Hizmet İfalarında İstisna (Geçici 38) **(U. Genel Tebliği 8.4)** -Standart iade talep dilekçesi. -İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV -İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi -İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu - Satış faturaları listesi. - İstisna belgesi ve eki listenin örneği.			
25- Basılı Kitap ve Süreli Yayınların Tesliminde İstisna (Mad.13/1-n) **(U. Genel Tebliği 17.4)** -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			
26- 2026 UEFA Avrupa Ligi Finali ve 2027 UEFA Konferans Ligi Finali Müsabakaları ile 2032 UEFA Avrupa Futbol Şampiyonası Organizasyonu Kapsamında Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde İstisna (Geçici Md.46) **(U. Genel Tebliği 10.4)** -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 -Türkiye Futbol federasyonundan alınan yazı örneği			
27-Boru Hattıyla Taşımacılık Yapanlara Bu Hatların İnşa ve Modernizasyonuna İlişkin Yapılan Teslim ve Hizmetlere İlişkin İstisna **(U. Genel Tebliği 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 listenin örneği			
28. Petrol Arama Faaliyetleri ve Boru Hattı ile Yapılan Taşıma İstisnası (13/c) ile Milletler Arası Antlaşma Hükümleri Çerçevesinde KDV İstisna Edilmiş Olan Transit Petrol Boru Hattı Projelerinin İnşa ve Modernizasyonuna İlişkin İstisna **(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 **29- Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Makine ve Teçhizat Teslimleri ile Yazılım ve Gayri Maddi Hak Satış ve Kiralamalarında İstisna (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 **30- Ulusal Güvenlik Amaçlı Teslim ve Hizmetlere İlişkin İstisna (13/f)** **(U. Genel Tebliğ: II/B- 7.5.)** a) Ulusal güvenlik kuruluşlarına doğrudan yapılan teslim ve hizmetlerden kaynakla- nan iade taleplerinde; -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) b) Ulusal güvenlik kuruluşlarına teslimde 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 Beyannamesi ekinde verilmiş olmalıdır. **31- Başbakanlık Merkez Teşkilatı ile Milli Savunma ve İç Güvenlik İhtiyaçlarında Kullanılmak Üzere Yapılacak Araç Teslimlerinde İstisna (13/g) ve (13/o)** **(U. Genel Tebliğ: II/B- 8.3. ve II/B-18.4.)** -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 -(II/B-18.4.uygulamasında ayrıca) İstisna belgesinin örneği ile istisna kapsamında alınacak taşıtların listesinin örneği. **32- Ürün Senetlerinin İhtisas / Ticaret Borsaları Aracılığıyla ilk Teslimine İlişkin 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 **33-Diplomatik Temsilcilik ve Konsolosluklara Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde İstisna (Md.15/1-a)** **(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. **34-** a) **Uluslararası Kuruluşlara Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna** **b) Kuzey Atlantik Antlaşması Teşkilatı Müşterek Enfrastrüktür Programları Gereğince Türkiye'de Yapılacak İnşa ve Tesis İşlemlerine İlişkin İstisna uygulaması,** **c) Türkiye ile Amerika Birleşik Devletleri Arasında Vergi Muafiyetleri Antlaşması Gereğince, Ortak Savunma Amacıyla Yapılan Mal ve Hizmet Alımların- da İstisna Uygulaması (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 **35- Uluslar Arası Kuruluşlar ile Bu Kuruluşlara Bağlı Program, 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 listeleri **36- İmalatçılar Tarafından Yapılan Mal İhracında İhracat Bedeline Göre İade (Md.32)** **(U. Genel Tebliği 1.1.4.2.2.)** -Standart iade talep dilekçesi -İlgili meslek odasına üyelik belgesinin onaylı örneği (Belgede değişiklik olmadığı sürece bir defa verilmesi yeterlidir.) -İmalatçı belgesi (Belgede değişiklik olma- dığı sürece bir defa verilmesi yeteridir.) -Satış faturası listesi -Gümrük beyannamesi veya listesi (Serbest bölgeye yapılan ihracatta serbest bölge işlem formu, posta veya kargo yoluyla gerçekleştirilen ihracatta elektronik ticaret gümrük beyannamesi, gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına yapılan teslimlerde, malın gümrüksüz satış mağazasına veya deposuna konulduğuna dair ilgili gümrük idaresinin onayını da içeren antrepo beyannamesi) -İhracatın beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi -İhracatın beyan edildiği dönemden önceki son yirmi dört döneme ilişkin indirilecek KDV listesi (Aynı dönemleri kapsayan indirilecek KDV listesinin bir defaya verilmesi yeterlidir. Önceki dönemlerin herhangi birisinde ödenecek KDV beyan edilmesi durumunda, ödenecek KDV be- yan edilen dönemden sonraki dönemlere ilişkin indirilecek KDV listesi verilmesi yeterlidir.) -İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu **37- Elektrik Motorlu Taşıt Araçlarının Geliştirilmesine Yönelik Verilen Mühendislik Hizmetlerinde İstisna (Geç.Md.42)** **(U. Genel Tebliği 11.5)** -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 -Yatırım teşvik belgesinin örneği -İstisna belgesinin örneği.			

38- Afetzedelere Bağışlanacak Konutların İnşasına ilişkin İstisna (Geç. Md. 44) **(U. Genel Tebliği 12.4)** -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 -İstisna belgesinin örneği ile proje kapsamında istisna uygulanarak alınan mal ve hizmet listesi			
39- Afet Bölgesi Olarak Kabul Edilen Yerlerde Genel Bütçeli Kamu İdarelerine Bağışlanmak Üzere Konut, İş Yeri, Okul, Öğrenci Yurdu, Hastane, İbadethane, Kültür ve Sanat Merkezi, Kütüphane Gibi Taşınmazların İnşasına İlişkin Yabancı Devlet Kurum ve Kuruluşlarına Yapılan Teslim ve Hizmetler (Geçici Md.45) **(U. Genel Tebliği 13.5)** -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 -İstisna belgesi ve eki listenin örneği			
40. Milli Savunma ve İç Güvenlik İhtiyaçlarında Kullanılmak Üzere Taşıt Teslimleri (Mad.13/f) **(U. Genel Tebliği II/B-18.4)** -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 -İstisna belgesinin örneği ile istisna kapsamında alınacak taşıt listesinin örneği			
----------	----------	----------	
41- 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.	İstenilen belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktara bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu veya teminat aranmaksızın mahsuben iade işlemi yerine getirilir	Nakit iade taleplerinde 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	
---	---	---	---
42- Hizmet İhracı (11/1-a) **(U. Genel Tebliğ: II/A- 2.-3.)** -Standart iade talep dilekçesi -Hizmet faturası veya listesi -Ödeme belgesi bedelin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden bir belge, banka dekontu vb.) -Hizmet ihracatının beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi -Yüklenim KDV listesi -İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu	50.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri, vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın mahsuben iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna veya teminat karşılığına yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde teminat vergi inceleme raporu veya YMM Raporuna göre çözülür	Nakit iade taleplerinde 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	Nakit iade taleplerinde 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.
43- 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.			
44- Limanlara Bağlantı Sağlayan Demiryolu Hatları ile Liman ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi ve Genişletilmesine İlişkin İstisna (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 tarafından ilgili mal ve hizmete ilişkin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği			
45- 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 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			

46- 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 verilecekti 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	.		
47- 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			
48- Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetlere İlişkin İstisna (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	50.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri, vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın mahsuben iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna veya teminat karşılığına yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde teminat vergi inceleme raporu veya YMM Raporuna göre çözülür.	Nakit iade taleplerinde 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	
49-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,		1.000 TL'yi aşamayan nakden iade talepleri, istenilen belgelerin ibraz edilmesi üzerine vergi inceleme raporu, YMM raporu	

-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. Ayrıca taşımacılık 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		ve teminat aranmadan yerine getirilir. 1.000 TL' yi aşan nakit iade talepleri vergi inceleme raporuna göre yerine getirilir.	
--- **50- Yabancı Sinema Yapımcılarına Tanınan İstisna (11/1-b)** **(U. Genel Tebliğ: II/A- 7.2.)** Türkiye'deki faaliyetin tamamlanmasından sonra bu uygulama kapsamında talep edilecek KDV iadelerini yerine getirmeye; 1.Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Başkent Vergi Dairesi Müdürlüğü, 2. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Beyoğlu Vergi Dairesi Müdürlüğü, 3. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Konak Vergi Dairesi Müdürlüğü, yetkili kılınmış olup, yabancı sinema yapımcılarının iade taleplerini bu dairelerden herhangi birisini yapılması mümkündür.	---	--- İade talepleri miktara bakılmaksızın YMM raporuna göre yapılır.	---
--- **51-Transit ve Türkiye ile Yabancı Ülkeler Arasında Yapılan Taşımacılık İşlerinde İstisna (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; a) Kara Taşımacılığında Transit Beyan- namesi/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).	--- 50.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri, vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın mahsuben iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna veya teminat karşılığına yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde teminat vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre çözülür.	--- 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri, vergi inceleme raporu, YMM raporu veya teminat aranmadan yerine getirilir 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın mahsuben iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna veya teminat karşılığına yerine getirilir.	--- Nakit iade miktara 50.000 TL' yı aşması halinde inceleme raporu veya YMM raporu veya teminat alınarak yerine getirilir. Teminat verilmesinde teminat vergi inceleme raporuna veya YMM raporuna göre çözülür

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 demir- yolu ile yapılan eşya taşımasında kullanılan belge(CIV Belgesi) / Topluluk transit rejiminin uygulanabildiği yerlerde, bu rejim altındaki demiryolu ile yapılan taşıma işlemlerinde beyanname yerine kullanılan 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 ilişkilendirilmesi 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 idaresinden 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 --- **52- Tevkifat (9/1)** **(U. Genel Tebliği I/C-2.1.3 ve 2.1.5.2.1.)** -Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt – prje hizmetleri -Spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklam gelirlerine konu işlemleri -5018 sayılı Kanun kapsamındaki kurumla-rın hizmet al -	--- 50.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri, vergi inceleme ve YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.. 50.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri, vergi inceleme raporu veya YMM raporu veya teminat alınmak suretiyle yerine getirilir..	--- 50.000 TL'yi aşmaya nakit iade işlemleri, vergi inceleme raporu ve YMM raporu ve teminat aranmadan yapılır.	---

---------- **53- Tevkifat (9/1)** **(U. Genel Tebliği I/C-2.1.3) (2.1.5.2.1)** -Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmeti -Makine, teçhizat demirbaş ve araçların tamir, bakım ve onarım hizmeti. -Her türlü yemek servisi ve organizasyonu hizmeti -Etüt, plan-proje, danışmanlık denetim ve benzeri hizmetler -Fason tekstil ve konfeksiyon, çanta ve ayakkabı dikim ve fason işlerine aracılık hizmetleri, -Yapı denetim hizmetleri, -Taşımacılığı hizmetleri, -Her türlü baskı-basım hizmetleri Ticari reklam hizmetleri -İşgücü temin hizmetleri, -Turistik mağazalara müşteri bulma ve götürme hizmetler ---------- **54- Tevkifat (9/1)** **(U. Genel Tebliği 1/C-2.1.3. ve 2.1.5.2.1.)** -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 hammadde teslimi -Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimi -Ağaç ve orman ürünlerinin teslimi -Demir – çelik ürünleri teslimi, Şu kadar ki mükellefin iade hakkı doğuran işlemi yaptığı yılda süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesinin bulunması halinde, nakden iade talepleri YMM raporu ile yerine getirilebilir veya iade talebinin tamamı kadar verilmiş teminat, YMM raporu ile çözümlenebilir.	Teminat verilmesinde, teminat vergi inceleme raporuna veya YMM raporu ile çözülür. -		

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. maddesinin dördüncü fıkrasında, yeminli mali müşavirlerin, yaptıkları tasdikin doğru olmaması nedeniyle ziya 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 ziya 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. 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 imkânı 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. maddesinin birinci ve ikinci fıkraları, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12. maddesi ile bu madde uyarınca yürürlüğe konulan ve 21.11.1990 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" in 4. 14. ve 16. 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 ziya 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 no'lu 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 Hâkimi'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. 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. maddesinin dördüncü 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; ikinci 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; dördüncü 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. maddesi hükmüne dayanılarak hazırlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 7. 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. maddesinde yeminli mali müşavirlerin, tasdik konuları ile ilgili olarak karşıt incelemeler yapabilecekleri; 20. maddesinin ikinci 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 Kanunu'nun "Tam Teselsül" hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Mezkur Yönetmeliğin 7. 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 Resmî Gazetede 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 Kanunu'nun 12. 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. 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. maddesinin ikinci 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.

DŞ. 13D. 20.04.2016 Tarih ve E. 2010/4507, K. 2016/1222

Davacı: …….

Vekili: ……

Davalı: ……

Vekilleri: ……

Davanın Özeti: 22.08.2009 tarih ve 27327 sayılı Resmî Gazetede 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 Gazetede 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'nin 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 Gazetede 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 Gazetede 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 imalatçını

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. 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 Gazetede yayımlanan Kamu İhale Genel Tebliği'nin dava konusu madde hükmü, 30.07.2010 tarih ve 27657 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Kamu İhale Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğin 2. ve 3. maddeleri ile

22.08.2009 tarih ve 27327 sayılı Resmî Gazetede 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. 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. maddenin (A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işleri yapamazlar, 45. maddede belirtilen yasaklara uymak zorunda olup, meslek mensuplarına ilişkin düzenlemelere tabi tutulurlar. Ayrıca, bunların yapacakları iş ve işlemler karşılığında alacakları ücretler 46. 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. 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 Gazetede 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 Gazetede 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 On Üçüncü 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 Gazetede 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 Gazetede 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 Gazetede 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 ol-

ması 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 kaşe-

lenmesi/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 mensupların-

dan 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. 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. maddenin (A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işleri yapamazlar, 45. maddede belirtilen yasaklara uymak zorunda olup, meslek mensuplarına ilişkin düzenlemelere tabi tutulurlar. Ayrıca, bunların yapacakları iş ve işlemler karşılığında alacakları ücretler 46. 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 Gazetede yayımlanan 4 sıra no'lu 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 no'lu 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 Gazetede 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 Gazetede yayımlanan Kamu İhale Genel Tebliği'nin 45.1.6. maddesinin (a), (b) ve (ç) bentlerinin, 30.07.2010 tarih ve 27657 sayılı Resmî Gazetede 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 oy birliğiyle 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 Kanunu'nda öngörüldüğü şekilde inceleme yetkisi bulunmadığı açıktır. Yeminli mali müşavirin, hatalı tasdik işleminden kaynaklanan vergi ziyaı sebebiyle sorumlu oldukları göz ardı 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 Hâkiminin 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 im-

zalanması 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 kayıtlarına 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 dördüncü 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 birinci 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 Bakanlığı'nca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenlenmesi öngörülmüştür.

3568 Sayılı Yasa'nın 12. Maddesine dayanılarak yürürlüğe konulan ve 21.01.1990 tarihli Resmî Gazetede 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 Kanun'da 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 dördüncü 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 Kanunu'nun " 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 kanununun 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 Kanunu'nun 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 Resmî 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 Kanunu'nda öngörüldüğü şekilde inceleme yetkisi bulunmadığı açıktır.

Bu durumda, yeminli mali müşavirin, hatalı tasdik işleminden kaynaklanan vergi ziyaı sebebiyle sorumlu oldukları göz ardı 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 oy birliğiyle 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 Kanunu'nun 34. maddesi ile 35. maddesinin ikinci 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 Hâkimi Abidin İLDEŞ'in Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, 2577 sayılı Kanun'un 49. maddesinin birinci 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 oy-çokluğu 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 Hâkimi 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. maddesinin birinci fıkrasında, 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarınca mükelleflerin beyannamelerinin imzalatılması ve işlemlerinin tasdik edilmesi konusunda Maliye Bakanlığı'na 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. maddesinde de yer verilmiştir.

3568 sayılı Kanun'un 1. maddesinde Kanun'un amacı, 2. maddesinde ise mesleğin konusu düzenlenmiştir. Bu Kanun'un 12. 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 Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Anılan Yönetmeliğin 1. maddesinde amaç ve kapsam açıklanmış, 4. 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. maddesinde tasdikin amacı belirlendikten sonra, 12. 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 ve-

rilmesi 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 Resmî Gazetede yayımlanan 395 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "Özelge Talebinde Bulunabilecekler" başlıklı 4. 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 Kanunu'nun uyuşmazlık tarihinde yürürlükte bulunan "Mükelleflerin İzahat Talebinde Bulunabilecekleri" başlıklı 413. 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. maddesinin birinci fıkrasına değindikten sonra, 3568 sayılı Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Kanunu'nun 29. 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. 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. 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 maddesine göre sadece mükellefler özelge talebinde bulunabileceğinden, davaya konu düzenlemede hukuka aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek bozulması istenmiştir

Savunmanın Özeti: İstemin reddi gerektiği savunulmuştur.

Danıştay Tetkik Hâkimi'nin Düşüncesi: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun uyuşmazlık döneminde yürürlükte bulunan 413. maddesinin birinci 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 Resmî Gazetede yayımlanan 395 Sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin Özelge Talebinde Bulunabilecekler başlıklı 4. maddesinin ikinci fıkrasının iptali istemiyle dava açılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun uyuşmazlık tarihinde yürürlükte bulunan "Mükelleflerin Özelge Talebinde Bulunabilecekleri" başlıklı 413. 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 oy birliğiyle 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 ile12. 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. 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. 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. 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 Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Anılan Yönetmeliğin 1. maddesinde amaç ve kapsam açıklanmış, 4. 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. 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 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 göste-

rilmemesi 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 bildirimlerinin 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 oy birliğiyle 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 Kanunu'nun 1. maddesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. 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. Dış Tic. 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 Hâkiminin 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 Kanunu'nun 12. maddesinin dördüncü 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 birinci 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 Resmî Gazetede 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 göz ardı 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 oy birliği 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. 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 Hâkiminin Düşüncesi: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. 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 temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 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, 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. 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. maddesinde de yer verilmiştir.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 1. maddesinde Kanunun amacı, 2. maddesinde ise mesleğin konusu düzenlenmiştir. Bu Kanunun 12. 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 Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Anılan Yönetmeliğin 1. maddesinde amaç ve kapsam açıklanmış, 4. 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. maddesinde tasdikin amacı belirlendikten sonra, 12. ve müteakip maddelerde yeminli mali müşavirlerin yetkileri ve tasdike ilişkin kanıt toplama ve denetim teknikleri açıklanmıştır.

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.

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. 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. 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. 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 oy birliğiyle 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 ila 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 Kanunu'nun, 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 344. maddesinde, 359. 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. 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. 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 Kanunu'nun 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 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 Resmî Gazetede yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik"in 4. 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. 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. 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. 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 kâr 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 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 Kanunu'nun 359. 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 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 Kanunu'nun 54. 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 Kanunu'nun 54. 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 Kanunu'nun 54. 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 oy birliği 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 Kanunu'nun, 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 344. maddesinde, 359. 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 no'lu 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 Hâkiminin Düşüncesi: Vergi Usul Kanunu'nun, 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 344. maddesinde, 359. 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 yazıla-

rının, 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 Kanunu'nun 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 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. 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. 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 Kanunu'nun 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 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 Resmî Gazetede yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik"in 4. 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. 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. 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. 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 kâr 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 Kanunu'nun 359. 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 oy birliğiyle 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 Kanunu'nun 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. 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 Kanunu'nun 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.

Tetkik Hâkimi 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 Kanunu'nun 53. maddesinin birinci 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 Kanunu'nun 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 Kanunu'nun 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 Kanunu'nun 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 birinci 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 oy birliği ile karar verildi.

DŞ. 8D. 21.02.2011 Tarih ve E. 2008/5520, K. 2011/1033

Davacı: ……

Davalılar: 1- Maliye Bakanlığı

1- 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 Resmî 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 ikametgâhlarda 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 Hâkimi 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 Resmî Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 3. maddesinde yer alan, "mesleki faaliyetler aynı zamanda ev olarak kullanılan ikametgâhlarda 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 Resmî Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 14. maddesi ile 21.2.1990 tarihli ve 20440 sayılı Resmî 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 iş-

yerleri 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 ikametgâhlarda yürütülemez. Birlikte çalışan meslek mensupları da ayrı büro edinemezler.

Ortaklık bürosu veya şirket kurulması halinde de işyeri açılması mecburidir. Mesleki faaliyette bulunmayan meslek mensupları ikametgâhlarının bulunduğu bölgenin odasına kaydolurlar.

Meslek mensuplarının Türk Ticaret Kanunu'na 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 Resmî 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 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," 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 ikametgâh olarak da kullanılmasına yasak getiren dava konusu Yönetmelik hükmü ile ikametgâhların 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, ikametgâhların 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 Resmî 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 ikametgâhlarda 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 Resmî Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 14. maddesi ile 21.2.1990 tarihli ve 20440 sayılı Resmî 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 ikametgâhlarda yürütülemez. Birlikte çalışan meslek mensupları da ayrı büro edinemezler.

Ortaklık bürosu veya şirket kurulması halinde de işyeri açılması mecburidir. Mesleki faaliyette bulunmayan meslek mensupları ikametgâhlarının bulunduğu bölgenin odasına kaydolurlar.

Meslek mensuplarının Türk Ticaret Kanunu'na 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 Resmî 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 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," 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 ikametgâh olarak da kullanıldığı, yapılan yönetmelik değişikleriyle ikametgâhların 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 oy birliği 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. maddesinde sayılanlar arasında yeminli mali müşavirlere yer verilmediği gibi 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda 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 Hâkiminin 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 Kanunu'nun 49. 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 oy birliğiyle 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 Hâkimi B.Barış Özkanay'ın **B. Barış** 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. 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 göstermediği 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 Kanunu'nun 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: 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. maddesinde de yer verilmiştir.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 1. maddesinde Kanunun amacı, 2. maddesinde ise mesleğin konusu düzenlenmiştir. Bu Kanunun 12. maddesine dayanılarak düzenlenen, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönet-

melik, 2 Ocak 1990 tarih ve 20390 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Anılan Yönetmeliğin 1. maddesinde amaç ve kapsam açıklanmış, 4. 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. maddesinde tasdikin amacı belirlendikten sonra, 12. ve müteakip maddelerde yeminli mali müşavirlerin yetkileri ve tasdike ilişkin kanıt toplama ve denetim teknikleri açıklanmıştır.

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 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. 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. maddesinde, ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin ihbarname ile ilgililere tebliğ edileceği öngörülmüştür. 3568 sayılı Kanunun 12. ve Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227. 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 imkân 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. maddesinde," ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur." 55.i 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. 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 ikinci 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 no'lu 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.

DŞ. Vergi Daireleri Genel Kurulu 16.4.2010 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. maddesinin birinci fıkrası ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci 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 Kanunu'nun 5. 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 Kanunu'nun 3946 sayılı Yasa ile değişik 8. maddesinin 1. bendinin gerekçesinde, yeniden düzenlenen 8. maddede üniter vergi sistemi gözetilerek, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. 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 mükerrerliğin önlenmesinin amaçlandığının belirtildiği, istisnaya konu kazançların, esas itibarıyla kazancın elde edildiği ilk kurumda kurumlar vergisine ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6. 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 Kanunu'nun 470. maddesinde açıkça düzenlenmediği, bu konudaki düzenlemenin, Sermaye Piyasası Kanunu'nda yer aldığı ve 15. maddesinin dördüncü 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, ana sözleşmede 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 Kanunu'nun 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 iktisap etmiş 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. maddesinde ise hangi kurumlar ve gerçek kişilerin, kurumlara, avanslar da dahil olmak üzere nakden 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 açıkça 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 kâr 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 kâr 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 Hâkimi 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 A. Kemal Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinin birinci 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 iliş-

kin (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 Kanunu'nda 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 gerçekle-

şeceği, 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, on birinci 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 Kanunu'nun 15. maddesinin birinci fıkrası ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrası olduğu ifade edilmektedir.

5520 sayılı Kanunun 15. maddesinin birinci fıkrasında, Kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, 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, 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. maddesinin birinci 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 kâr 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 Kanunu'nun 470. 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 Kanunu'nda bulunmaktadır. Kanunun temettü ve bedelsiz payların dağıtımı esasları başlıklı olan ve 15.12.1999 gün ve 4487 sayılı Kanunun 5. maddesiyle değişik 15. 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. 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 paragraflarda; 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 on birinci 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 Kanunu'nun 2. maddesinin, birinci fıkrasının 4577 sayılı Kanunun 5. 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. maddesinin birinci 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. 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. maddesinin birinci 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. 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. 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 Kanunu'nun 3. 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, zapt edilen 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. maddesinin son fıkrasında, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutat 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, herhangi 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 Kanunu'nun 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 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 her biri 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 Kanunu'nun 3. 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 mutat 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, muhasebecisinin ... 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 Resmî 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 Kanunu'nun 3. 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 oy birliği, 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. 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. 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. 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. 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 değerlendirilesinden, 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 Hâkiminin Düşüncesi: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. 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 yüklendiği 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. 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. maddesinde de yer verilmiştir.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 1. maddesinde Kanunun amacı, 2. maddesinde ise mesleğin konusu düzenlenmiştir. Bu Kanunun 12. 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 Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Anılan Yönetmeliğin 1. maddesinde amaç ve kapsam açıklanmış, 4. 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. maddesinde tasdikin amacı belirlendikten sonra, 12. ve müteakip maddelerde yeminli mali müşavirlerin yetkileri ve tasdike ilişkin kanıt toplama ve denetim teknikleri açıklanmıştır.

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.

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. 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. 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. 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 oy birliğiyle, gerekçede oyçokluğuyla karar verildi.

KARŞI OY

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. 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. maddesinde, ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin ihbarname ile ilgililere tebliğ edileceği öngörülmüştür. 3568 sayılı Kanunun 12. ve Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227. 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 imkân 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. maddesinde, "ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur." 55. 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. 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 ikinci 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 no'lu 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 Resmî Gazetede 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 Resmî Gazetede 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. 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 otuz dokuz işgünü işçi çalıştırdığı göz önüne alındığında gider kaydedilen giyim harcamalarının demirbaş niteliğinde olduğundan söz edilemeyeceği, 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 Hâkimi 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 karar-

ların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 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. 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. maddesinin beşinci 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. maddesinin c bendinde, kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutat 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. maddesinde, ücretin meslek mensuplarının hizmetlerine karşılık olan meblağı ifade ettiği, ücretin asgari miktarının tarife ile belirleneceği, tarifelerin Resmî Gazetede 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 Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Dosyanın incelenmesinden serbest muhasebeci mali müşavirlik yapan ve 2004 yılı işlemleri katma değer vergisi yönünden incelenen davacının Resmî Gazetede 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. 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 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. maddesi uyarınca 31.12.2003 tarih ve 25333 sayılı Resmî 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 oy birliğiyle karar verildi.

DŞ. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 21.11.2008 Tarih ve E. 2008/522, K.2008/738

Özet: Meslek mensuplarının, Vergi Usul Kanunu'nun 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 Kanunu'nun 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 Kanunu'nun 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. 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 Kanunu'nun 34. 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 Kanunu'nun mükerrer 227 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 Tespiti" 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 Kanunu'nun 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 Kanunu'nun meslek mensuplarına vermiş olduğu yetkiye ilişkin mali sorumluluğu düzenleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227. 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 Kanunu'nun mükerrer 227. 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 Kanunu'nun mükerrer 227. 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 Kanunu'nun 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 Kanunu'nun 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 Kanunu'nun 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.

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 oy birliği 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. maddesinin dördüncü 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 Kanunu'nun tam teselsül hükümlerine göre belirleneceği, Borçlar Kanunu'ndaki 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 bağının 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 Resmî kayıtlarında bulunmayan gizli alım ve satımları bilmesine olanak olmadığı, kendisine bildirilmeyen stokların da davacının yaptığı envanterde tespiti yapılamayacağından, 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 Hâkimi Abdurrahman GENÇBAY'ın Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar ısrar kararının bozulmasını sağlayacak durumda görülmediğinden istemin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı İbrahim **ERDOĞDU'nun Düşüncesi:** Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinin birinci 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 Kanunu'nun mükerrer 227. 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. maddesinde de aynı yönde düzenlemeyer almıştır.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12. maddesine dayanılarak düzenlenen, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 4. 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. maddesinde tasdikin amacı belirlendikten sonra, 12. ve müteakip maddelerde yeminli mali müşavirlerin yetkileri ve tasdike ilişkin kanıt toplama ve denetim teknikleri açıklanmıştır.

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.

Öte yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. 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. 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 Kanunu'nda 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 bulunmadığından, 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 Kanunu'nun 341'nci maddesinin birinci 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, üçüncü 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. maddesinin birinci fıkrasında da, mükellef veya sorumlu tarafından 341. maddede yazılı hallerde vergi ziyaına sebebiyet verilmesi vergi ziyaı suçu olarak tanımlandıktan sonra 2. fıkrada, vergi ziyaı suçu işleyenlere vergi ziyaı cezası kesileceği belirtilmiştir.

Öte yandan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde, kurumlar vergisinin, birinci maddede yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari ka-

zanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı öngörülmüş, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. 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 yönünden 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 ödenmeyen 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 Kanunu'nun mükerrer 227. 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 Kanunu'nun 12. 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 Kanunu'nun Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın düzenlendiği Ek 11. 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 şikâyette 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. 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 Kanunu'nun 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 Hâkimi: 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 Kanunu'nun 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 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 edilmiştir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 1. 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 Kanunu'nun serbest muhasebeci, serbest muhasebeci ve mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlere vermiş olduğu yetkiye ilişkin mali sorumluluğu düzenleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227. 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. 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. maddesi uyarınca takip edilen amme alacağının asıl borç-

lusu ... 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 Kanunu'nun 13. maddesinin (£) bendi parantez içi hükmü uyarınca alınması gereken harç dahil olmak üzere yargılama giderlerinin yeniden verilecek kararda karşılanması gerektiğine 22.03.2006 gününde oy birliğiyle 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 göz ardı 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 Kanunu'nun 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.

Tetkik Hâkimi'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:

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 Kanunu'nun 12. maddesinin dördüncü 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 birinci 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 Resmî Gazetede 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 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 Kanunun 12. maddesinin dördüncü 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 Kanunu'nun 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 muavin-

lerinin, 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 Kanunu'nun "Mesleğin Konusu" başlıklı 2. 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. 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 konuları ile ilgili olarak karşıt incelemeler yapabilir" denilmiş, 10. 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. 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 Resmî 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. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığınca yapılabileceğinin kabulü de mümkün değildir. Esasen Yönetmeliğin, "Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkileri" başlıklı 12. 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 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 göz ardı 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 oy birliği 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 ikametgâh adreslerinde bulunamadığı, şirketin sermayesi varlıkları, iş yerinin 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 Kanunu'nun mükerrer 227. 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. 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 Bakanlığının 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 ikametgâh 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 tarihten sonraki beyannamelerin yine davacı tarafından doldurulmakla beraber imza atmadığı, ancak mükellefle olan muhasebeci ilişkisinin devam ettiği hususlarına da düzenlenen raporda yer verildiği, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. 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 no'lu 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 Hâkimi 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 Kanunu'nun 49. 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. 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 Resmî 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 Kanunu'nun mükerrer 227. 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. 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 tespit 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 kullanılma-

ması hususunda meslek mensubunun sorumluluğu kapsamındadır.

Davacının muhasebeciliğini yaptığı Limited Şirketi'n işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen inceleme raporunda işyeri adresinin sürekli kapalı olduğu, şirket ortaklarının ikametgâh 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 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. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. 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. maddesinde, ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin ihbarname ile ilgililere tebliğ edileceği öngörülmüştür. 3568 sayılı Kanunun 12. ve Vergi Usul

Kanunu'nun Mükerrer 227. 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 imkân verdiğinden, meslek mensuplarının, mükellef tarafından ileri sürülebilecek iddia ve savunmalar ile kendi görevinin amaç ve kapsamı çerçevesinde 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. 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 sorumlu VERGİDEN 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. 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. 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. 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 imkân 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 Hâkimi 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 Kanunu'nun 49. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördünce Dairesince gereği görüşüldü:

KARAR: 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 1. maddesinde kanunun amacı, 2/A maddesinde muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu düzenlenmiştir. Meslek mensuplarının sorumlulukları ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. 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. 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

DŞ. 4D. 07.02.2005 Tarih ve E. 2004/1263, K. 2005/156

4325 sayılı Kanunun 3. 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. 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. 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 Kanunu'nun mükerrer 227. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 30 sıra no'lu 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. 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 tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir. Davalı İdare, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. 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 Hâkimi 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 mahkemelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. 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. maddesiyle eklenen mükerrer 227. maddenin 2. bendinde Maliye Bakanlığının 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. maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak hazırlanan, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 7. maddesi ile, yeminli mali müşavirlerce vergi mevzuatı yönünden tasdiki yapılabilecek olan konu ve belgelerin belirlendiği, bu maddenin birinci 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 no'lu 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 no'lu 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 Kanunu'nun mükerrer 227. maddesinin ikinci 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. 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. 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. 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 oy birliğiyle karar verildi.

DŞ. 8D. 29.06.2004 Tarih ve E. 2003/5811, K. 2004/3115

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 Kanunu'nun 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 Hâkimi 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 inceleme 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 Resmî 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 Kanunu'nun 12. maddesinin dördüncü fıkrasında, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu oldukları hükme bağlanmış, 2.1.1990 gün ve 20390 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konulan, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 8. maddesinin ikinci 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 Resmî 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 Resmî 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 oy birliği 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 Kanunu'nun 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 Hâkimi .....'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 oy birliği ile karar verildi.

DŞ. 4D. 27.05.2004 Tarih ve E. 2003/2051, K. 2004/1263

Özeti: 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 tasdik ettirme zorunluluğu öngörülmediği ancak bu konuda tanınan yetkiyle mükelleflerin vergi idaresi karşısındaki durumlarını hafifletici ve açıklayıcı bir olanak sağlandığı, nitekim 12. maddenin üçüncü 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 Hâkimi 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 Kanunu'nun 49. 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. maddesiyle eklenen mükerrer 227. maddenin 2. bendinde Maliye Bakanlığının 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 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. maddesinin Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak hazırlanan ve 2.01.1990 tarihli Resmî Gazetede 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. maddesinde verilen yetkiye dayanılarak 3.08.1995 tarihli 22363 sayılı Resmî Gazetede 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 tasdik 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 bulundurul-

duğunda yapılan tarhiyatta isabet görülmediğinden vergi ve cezaların bu gerekçeyle kaldırılması gerekmektedir.

Bu durumda sonucu itibarıyla yerinde olan mahkeme kararına yönelik temyiz isteminin reddine 27.05.2004 gününde oy birliğiyle 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 birinci 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 Hâkimi ……..'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 oy birliği 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 tutulamayacağı 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 Kanunu'nun 338. maddesi hükmünün uygulanmasının istenmesi üzerine, dava konusu işlem tesis edilmiş ise de; gerek 3568 sayılı Kanun hükümlerinin, gerekse Vergi Usul Kanunu'nun 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 Hâkimi ……'in Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, 2577 sayılı Kanunun 49. maddesinin birinci 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. maddesinin birinci 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 işle**min, mahkemece, İstemin Özeti bölümü**nde yazılı gerekçeyle iptal edildiği anlaşılmıştır.

Her ne kadar davalı idarece, dava konusu işlemin, 3568 sayılı Kanun hükümleri ile Vergi Usul Kanunu'nun olay tarihinde yürürlükte bulunan 338. maddesi hükümlerine dayanılarak tesis edildiği ileri sürülmekte ise de dava konusu işlemin, Vergi Usul Kanunu'nun 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. 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 Kanunu'nun vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kamu görevlilerini gösteren 135. maddesinde sayılanlar arasında yeminli mali müşavirlere yer verilmediği gibi, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda 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. 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 Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe konulan, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike ilişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 8. maddesinde, yeminli mali müşavirlere tasdik konuları ile ilgili ola-

rak karşıt inceleme yetkisi veren düzenleme yapılmış ve 8.11.1995 gün ve 22457 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan (19) Sıra no'lu 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, 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 oy birliği 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 Hâkimi Abidin İldeş'in Düşüncesi: Yeminli mali müşavirlerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 135. 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 Kanunu'nun 49. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddeye yazılı nedenlerden hiçbirisine 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 Kanunu'nun vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kamu görevlilerini gösteren 135. maddesinde sayılanlar arasında yeminli mali müşavirlere yer verilmediği gibi, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda 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. 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 Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe konulan, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri

Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike ilişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 8. maddesinde, yeminli mali müşavirlere tasdik konuları ile ilgili olarak karşıt inceleme yetkisi veren düzenleme yapılmış ve 8.11.1995 gün ve 22457 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan (19) Sıra no'lu 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 oy birliği 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 Resmî Gazetede 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 Kanunu'nun "Tasdik ve Tasdikten Doğan Sorumluluk" başlıklı 12. maddesinde; yeminli mali müşavirlerin gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik edecekleri, yaptıkları 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 Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girdiği, "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin" 4. maddesinde; tasdik kavramının tanımı yapılarak, 14. maddesinde, yeminli mali müşavirlerin tasdik çalışmasının yürütülmesi sırasında tasdik konusu ve kapsamı ile ilgili yeterli miktarda güvenilir kanıtları toplamak zorunda olduklarının belirtildiği, Yönetmeliğin 3. maddesinde; denetleme ilke ve standartlarının, yeminli mali müşavir tarafından verilecek tasdik hizmetinde uyulacak ve bakanlık tarafından belirlenecek esasları ifade edeceği açıklanarak, 15. maddesinde, ilgililerden bilgi toplamanın denetim teknikleri arasında sayıldığı, aynı 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 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 Kanunu'nun 256. maddesiyle, yeminli mali müşavirlere karşıt inceleme yetkisi verildiği, bu maddede bilgi verme zorunluluğuna ilişkin düzenleme bulunmadığı, düzenlemenin Anayasanın 18. maddesinde yer alan kimsenin zorla çalıştırılamayacağı hükmüne aykırı olduğu ileri sürülerek karar temyiz edilmiştir.

Savunmanın Özeti: Temyiz isteminin reddi gerektiği yolundadır.

Danıştay Tetkik Hâkimi 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. maddesi, 3568 sayılı Yasanın 12. maddesi ile bu maddeye dayanılarak yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in" 7. 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 Kanunu'nun 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 Danıştay Dördüncü Dairesince verilen kararın onanmasının 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 Resmî Gazetede 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 Kanunu'nun 12. 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, ikinci 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. maddesine dayanılarak çıkarılan ve 2.1.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik "in 7. 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. maddesinde, kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla yönetmelik çıkarılabileceği hükme bağlanmıştır. 5.2.1992 gün ve 21133 sayılı Resmî Gazetede 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. 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. maddesinde Maliye Bakanlığına verilen yetkiye dayanılarak sözü edilen konularda yönetmelik ve genel tebliğ ile kural konulmasına olanak bulunmamaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3469 sayılı Kanun ile değişik 256. 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, defter 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. 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

Özeti: 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 Kanunu'nun 12. 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 Hâkimi ....'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 edildiği, 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. ve 213 sayılı Kanunun 227. 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. maddesinin birinci 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 Kanunu'nun 12. 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; **İstemin Özeti** bölümünde yer alan gerekçe ile dava konusu ödeme emrinin iptaline karar verildiği anlaşılmıştır.

Yukarıda sözü edilen 3568 sayılı Kanunun 12. 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. maddesinde de, bu sorumluluğa, Borçlar Kanunu'nun "tam teselsül" hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Müteselsil borç, Borçlar Kanunu'nun 141. maddesinde, alacaklıya karşı her biri borcun tamamından sorumlu olmayı kabul eden veya Kanunun açıkça bu şekilde sorumlu kıldığı borçlular arasında mevcut olan borç olarak tanımlanmış; anılan Kanunun 142. 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 oy birliği 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. 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 Hâkimi Nazlı Yanıkdemir'in Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, 2577 sayılı Kanunun 49. maddesinin birinci 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. maddesinin birinci 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 Kanunu'nun 12. maddesinde öngörülen müteselsil sorumluluk esası uyarınca, davacı adına düzenlenen ödeme emri, Mahkemece; yeminli mali müşavirlerin, asıl mükelleflere ait bütün iddia ve savunmaları idareye karşı ileri sürebilme hak ve yetkisine sahip olduğu; bu nedenle amme alacağının ilk önce ihbarname tebliği yoluyla takibinin icap ettiği gerekçesiyle iptal edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunun, olay tarihinde yürürlükte bulunan 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 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 Resmî Gazetede yayımlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 18. 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. 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. maddesinde de, bu sorumluluğa, Borçlar Kanunu'nun "tam teselsül" hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Müteselsil borç, Borçlar Kanunu'nun 141. maddesinde, alacaklıya karşı her biri borcun tamamından sorumlu olmayı kabul eden veya kanunun açıkça bu şekilde sorumlu kıldığı borçlular arasında mevcut olan borç olarak tanımlanmış; anılan Kanunun 142. maddesinde de alacaklının birden fazla borçlunun her birinden borcun ifasını isteyebileceği ve borcun tamamı ifa edilinceye kadar bütün borçluların mesuliyetinin devam edeceği belirtilmiştir.

Müteselsil sorumluluğun bu yasal tanımı karşısında; yeminli mali müşavirin hatalı tasdik işleminden kaynaklanan vergi 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 oy birliği 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 Resmî Gazetede yayımlanan 29 no'lu "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Kanunu Genel Tebliği"nin III Ortak Hükümler Kısmının "1-Yeminli Mali 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 Kanunu'nun 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 Hâkimi 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 Resmî 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 Kanunu'nun "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 Resmî 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 dördüncü 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 V.U.K.'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 imkân 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 Resmî Gazetede 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 Kanunu'nun "Tasdik ve Tasdikten Doğan Sorumluluk" başlıklı 12. maddesinde; yeminli mali müşavirlerin gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik edecekleri, yaptıkları 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 Resmî 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 tespiti açısından mükelleflerin ticari ilişkide bulunduğu kişilerin işlemleri hakkında bilgi sahibi olunması gerekli olup, mükellefe tasdik hizmeti veren yeminli mali müşavirlerden bilgi istenmesi gerek 3568 sayılı Kanuna gerekse anılan 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 oy birliğiyle 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 tutulamayacağı 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 birinci 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 Hâkimi ……'in Düşüncesi: Yeminli Mali Müşavirlerin karşıt inceleme yapma yet

kileri 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 Kanunu'nun 12. maddesinin dördüncü 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 birinci 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 Resmî Gazetede 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 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 Kanunun 12. maddesinin dördüncü 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 Kanunu'nun 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 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 Kanunu'nun "Mesleğin Konusu" başlıklı 2. 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. maddesine göre çıkartılacak Yönetmelik çerçevesinde tasdik işleri yapmak olduğu belirtilmiştir. Anılan 12 inci maddeye dayanılarak çıkarılan Yönetmeliğin 7. maddesinde, tasdiki yapılabilecek konu ve belgeler belirtilmiş 8. maddesinde yeminli mali müşavirler tasdik konuları ile ilgili olarak karşıt incelemeler yapabilir" denilmiş, 10. 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. 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 Resmî 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. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığınca yapılabileceğinin kabulü de mümkün değildir. Esasen Yönetmeliğin, "Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkileri" başlıklı 12. 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 göz ardı 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 oy birliği 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 göz ardı 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 dördüncü 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 Resmî Gazetede 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 Kanunu'nda 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 Kanunu'nun 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 imkân bulunmadığı, 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 Resmî 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 göz ardı 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 birinci 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 Hâkimi ....."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 oy birliği ile karar verildi.

DŞ. 4D. 26.12.2002 Tarih ve E. 2001/3111, K. 2002/5592

Özeti: 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 tespit 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 tespit 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 Kanunu'nun Yeminli Mali Müşavirlerin yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu olduklarını hükme bağlayan 12. 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 Hâkimi 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. maddesinin birinci 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 Kanunu'nun 1. maddesinde amaç, 2/B maddesinde mesleğin konusu açıklandıktan sonra 12. maddesinde de tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk konusu düzenlenmiştir. Bu düzenlemeyle yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler ile tasdik konuları ve 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 belirtilmiştir. 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 oy birliğiyle 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. maddesinde yeminli mali müşavirlerce tasdik edilecek işlemlerin belirlendiği, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesinin ikinci fıkrasında Maliye Bakanlığının 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 Kanunu'nda ve Gelir Vergisi Kanunu'nda 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 imkân 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. maddesinin ikinci 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 Hâkimi 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. maddesiyle eklenen mükerrer 227. maddesinin ikinci 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. maddesinin Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak hazırlanan ve 2.1.1990 tarihli Resmî Gazetede 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 Kanunu'nun mükerrer 227. maddesinde verilen yetkiye dayanılarak yayımlanan 3.8.1995 tarihli 22363 sayılı Resmî Gazetede 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: Resmî 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 On birinci Dairesi, 4.11.1996 günlü ve E:1996/126, K:1996/3810 sayılı kararıyla; 3568 sayılı Yasanın 12. maddesi, bu maddeye dayanılarak yürürlüğe konulan ve 2.1.1990 günlü ve 20390 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Yönetmeliğin 12. 14. 15. 16. ve 20. maddeleri, 15. 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. 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. maddesinde anılmamışlarsa da, bu meslek mensuplarının yapacakları incelemenin, tasdik konusuyla sınırlı ve tasdikin içeriğini doğrulamaya yönelik olduğu, 3568 sayılı Yasanın 12. maddesinin dördüncü 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. 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 Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe konulduğu,3568 sayılı Yasanın 12. maddesinin birinci fıkrasın-

da 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. maddesinde kabul edildiği, tasdikin ne olduğunun ise 4. 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. 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. 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 Kanunu'nun 134. maddesinde tanımlanan ve ancak 135. 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 imkân 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 Hâkimi 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. 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 Kanunu'nun 54. 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. maddesinde, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu belirtilmiş, 135. maddesinde de vergi incelemesi yapmaya kimlerin yetkili oldukları ismen sayılarak belirtilmiştir.

3568 sayılı Yasanın 12. 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 bildirilmiş, 2. 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 Kanunu'nun 2. maddesi ve aynı Kanunun 12. maddesine dayanılarak 2.1.1990 tarihinde ve 20390 sayılı Resmî 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. maddesinde "yeminli mali müşavirler, tasdik konuları ile ilgili olarak karşıt incelemeler yapabilir" denilmiş. 10. maddesinde ise "ilgililerce yaptırılacak tasdik hizmetinin tasdik sözleşmesine bağlanması" gerektiği açıklanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 134. ve 135. 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 Resmî 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 On birinci 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. 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 ikinci 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 Resmî Gazetede yayımlandığı 24.12.1993 gününden 6 ay sonra 24.6.1994 gününde yürürlüğe girmesi üzerine aynı günlü Resmî Gazetede 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 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 etmemeinde 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 Hâkimi .....'ın **Düşüncesi:** Temyiz isteminin reddi ile Daire kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı .....'ın Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinin birinci 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. maddesinin ikinci 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 oy birliği 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 ikinci 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 Resmî Gazetede yayımlandığı 24.12.1993 gününden 6 ay sonra 24.6.1994 gününde yürürlüğe girmesi üzerine aynı günlü Resmî Gazetede 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 Hâkiminin Düşüncesi: Temyiz isteminin reddi ile Daire kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısının Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinin birinci 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. maddesinin ikinci 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 13.11.1996 günlü, E: 1996/45, K: 1996/3101 sayılı kararının ONANMASINA, 4.6.1999 günü oy birliği ile karar verildi.

DŞ. İdare Daireleri Genel Kurulu 28.05.1999 Tarih ve E. 1997/359, K. 1999/710

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 unvanlarla 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 Hâkimi .....'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 Kanunu'nun 49. maddesinin birinci 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 ikinci 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 ko-

nusu 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. 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 oy birliği 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 Hâkimi 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 Resmî 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 on beş 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 oy birliği 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 ikinci 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. maddesinin ikinci fıkrasının iptali istemiyle açılmıştır.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 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. 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 aran-

maksızın 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 ikinci 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 ikinci 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 iliş-

kin 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 Resmî 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 Resmî Gazetede yayımlandığı 24.12.1993 gününden 6 ay sonra 24.6.1994 gününde

yürürlüğe girmesi üzerine aynı günlü Resmî 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 göz önünde 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 oy-

çokluğu ile karar verildi.

AZLIK OYU

X- T.C. Anayasasının "Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşları" başlıklı 135. maddesinin dördüncü 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 Kanunu'nun 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 Resmî Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun (19) Sıra no'lu 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. 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 no'lu "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 Kanunu'nda "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak" olarak tarif edilmiş. 135. maddesinde de vergi incelemesinin; hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, 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. 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. 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. maddesinde yine yeminli mali müşavirlerin tasdikle ilgili yetkileri tek tek sayılmış, buna karşı yönetmeliğin 8. 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. 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 Hâkimi M. İclal Kutucu'nun Düşüncesi: 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 43. 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 On Birinci Dairesi'nin 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 3619 sayılı Kanunla eklenen Ek 1. 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 no'lu 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. 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 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. 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. 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 ise "Yeminli Mali Müşavirler, tasdik konuları ile ilgili olarak karşıt incelemeler yapabilir" denilmiş. 10. 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. 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 Resmî 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 no'lu 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. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığınca yapılabileceğinin kabulü de mümkün değildir. Esasen yönetmeliğin, "Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkileri" başlıklı 12. 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 Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 43. 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 Kanunu'nda 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 no'lu Genel Tebliğinde yer alan ve davaya konu edilen bölümünün iptaline, 7.5.1997 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

AZLIK OYU

3568 sayılı Kanunun 12. 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 Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği açıklanmış bulunmaktadır. Bu maddeye dayanılarak çıkarılan yönetmeliğin 12. maddesinde, yeminli mali müşavirlerin yetkilerine, 14. maddesinde tasdik konusu ve kapsamı ile ilgili kanıtların toplamasına, 15. maddesinde, tasdik çalışmalarının yürütülmesinde kanıtları toplama tekniklerine, 16. maddesinde, hataların ve hilelerin düzeltilmesine veya ortaya çıkarılmasına 20. maddesinde ise yeminli mali müşavirlerin sorumluluğuna ilişkin hususlar düzenlenmiş bulunmaktadır. Yine yönetmeliğin 15. 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. 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. maddesini takip eden 3239 sayılı Kanunun 13. 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 idaresinin 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. maddesinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar arasında sayılmayan yeminli mali müşavirlere, 3568 sayılı Kanunun 12. 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 Hâkimi 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 Resmî Gazetelerde yayımlanan 14 ve 18 sıra no'lu 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 Kanunu'nun 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 Kanunu'nun 12. maddesi dördüncü 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 Kanunu'nun 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 Resmî 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 Resmî Gazetede 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 Kanunu'nun "Tam Teselsül" hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

18.2.1990 tarihli Resmî 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 Kanunu'nda yer alan "vergi sorumluluğu" müessesesinden farklı niteliğe sahiptir. Yeminli mali müşavirler için getirilen sorumluluk, vergi ile il-

gili 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, "ziyaa 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 oy birliği, 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 Kanunu'nun 12,maddesinin dördüncü fıkrası hükmüne değinildikten sonra, ihracatçı firma adına yapılan cezalı tarhiyat henüz kesinleşmediğinden, tahsiline imkân 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 dördüncü fıkrası hükmüne uygun olduğu, 3568 sayılı Kanun ve bu kanuna istinaden çıkarılan ve 2.1.1990 tarihli Resmî 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 Kanunu'nun 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 Hâkimi 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 dördüncü 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 dördüncü 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 Resmî Gazetede 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 Kanunu'nun "Tam Teselsül" hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Borçlar Kanunu'nun 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 On Birinci Dairesince duruşma yapılmasına gerek görülmeyerek işin gereği görüşüldü: Uyuşmazlık, düzenlediği tasdik raporuna dayanılarak ihracat istisnası nede-

niyle katma değer vergisi iadesi alan ihracatçı firmanın muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığının inceleme ile anlaşılması üzerine 3568 sayılı Kanunun 12. maddesinin dördüncü 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 Kanunu'nun 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 Resmî 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 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 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 Resmî Gazetede 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 Kanunu'nun "Tam Teselsül" hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir.

18.2.1990 tarihli ve 20437 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Serbest Muhasebecilik. Serbest Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 1 no'lu 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 Kanunu'nun 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 uğratılan 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 dördüncü 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 Kanunu'nun 10. maddesinde koşulları ve sınırları belirlenen kanuni temsilcilerin sorumluluğu gibi anlamak ve yorumlamak da imkânsızdır.

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 yerlerince 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.

AZLIK OYU

3568 sayılı Kanunun 12. maddesinin dördüncü 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 Kanunu'nun 8. maddesinin birinci fıkrası hükmünde belirlenen "mükellef" tanımına aykırılık teşkil edeceği gibi, mükerrerliğe de sebep olur.

Kaldı ki, 23.2.1995 gün ve 22211 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 14 sıra no'lu 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 dördüncü 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 Kanunu'nun 1. maddesinde amaç. 2/B maddesinde mesleğin konusu açıklandıktan sonra 12. maddesinde de tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk konusu düzenlenmiştir. Bu düzenlemeyle yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler ile tasdik konuları ve 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 Kanunu'nda 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, kanunlarda 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 Kanunu'nun 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 birinci fıkrasında, 9. madde gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise dördüncü 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 Hâkimi Ünal Demirci'nin Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar. 2577 sayılı Kanunun 49. maddesi birinci fıkrasında sayılan bozma nedenlerine uymadığından, temyiz isteminin reddi ile kararın onanması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay On Birinci Dairesince işin gereği görüşüldü:

Uyuşmazlık, düzenlediği tasdik raporuna dayanılarak ihracat istisnası nedeniyle katma değer vergisi iadesi alan ihracatçı firmanın muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığından bahisle 3568 sayılı Kanunun 12.maddesinin dördüncü 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 Kanunu'nun 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 Resmî 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 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 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 Resmî Gazetede 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 Kanunu'nun "Tam Teselsül" hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir.

18.2.1990 tarihli ve 20437 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Serbest Muhasebecilik. Serbest Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 1 no'lu 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 Kanunu'nun 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 birinci fıkrasında Vergi Usul Kanunun 344. maddesinde sayılan kaçakçılık halleriyle, mükerrer 347. 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 birinci fıkrasında, 9. madde gereğince teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı, dördüncü 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 ya-

pılan 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 oy birliğiyle, 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 Resmî Gazetede yayımlanan 7 sıra no'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği'nin E:2 Rapor Dispozisyonu kısmının, III-Hesap İncelemeleri bölümünün on yedinci 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 no'lu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası Genel Tebliğinin Ek:2 Rapor Dispozisyonu kısmının III Hesap İncelemeleri Bölümünün on sekizinci fıkrasının parantez içi hükmünün iptali istemiyle dava açılmıştır.

Davacının yatırım indiriminden yararlanma isteminin reddine ilişkin davalı idarece yapılmış bir işlem mevcut değildir.

Davacı 7 seri no'lu 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 on sekizinci 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 göstermeyeceğinden; tebliğin dava konusu yapılan hükmünde Kanuna aykırılık bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle davanın reddi gerektiği düşünülmektedir.

Tetkik Hâkimi Mustafa Bahtiyar'ın **Düşüncesi:** Uyuşmazlık, gayri kabili rücu dahi olsa açılan

akreditin yatırım indirimi uygulamasında harcama sayılıp, sayılmayacağı hususuna ilişkindir.

Yatırım indirimin mevzuuna ilişkin Ek 3. maddenin 202 sayılı Kanunun 16. maddesiyle getirilen "yatırım indirimi münhasıran öz sermayeden sağlanan veya karşılanan yatırım miktarına uygulanır." hükmüyle ancak öz sermayeden yapılacak harcamaların yatırım indiriminden yararlanabileceği şartı, 2361 sayılı Kanunu'nun 27. maddesiyle değişen metinde kaldırılmış ve öz sermayeden yapılacak harcama yerine, yatırım indiriminde "kaynağı ne olursa olsun, ek 2. maddede yazılı şartları haiz bulunan yatırımlarla ilgili harcamalar" şartı getirilmiş ve kaynağı ne olursa olsun harcamalar" şartı aynı maddenin 3946 sayılı kanunun 7. 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. maddenin ilk metninde "yatırım indiriminin uygulamasına, yatırım konusunu teşkil eden değerlerin, işletmenin aktifine girdiği yıldan itibaren başlanacağı" hükmü. 2361 sayılı Kanunun 28. 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 akreditifi 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 Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve

dava dosyası incelendikten sonra gereği görüşüldü:

Dava. 7 Sıra no'lu 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 yararlanabilmeleri 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 Kanunu'nun Ek 3. maddesinde, yatırım indiriminin konusunu "kaynağı ne olursa olsun, Ek 2. 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. 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 oy birliğiyle 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 Resmî Gazetede yayımlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 5 sıra no'lu 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 Resmî Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebecilik. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 5 Sıra no'lu 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. ve Geçici 4. maddesine dayanılarak yürürlüğe konulan Yönetmeliğin 38. maddesinin Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak hazırlanan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 5 sıra no'lu Genel Tebliğinin (A) bölümünde: 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8.maddesi ve geçici 18. maddesinde yer alan istisnalar nedeniyle yararlanılan istisna tutarları ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 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. bendi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 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 imkânından vazgeçmiş sayılacakları belirtilmiştir.

Tebliğin (A) bölümünde sözü edilen 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 ve geçici 18. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 39. maddesinde, istisna ve indirim-

lerden 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. maddesinin birinci 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 üçüncü 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 haktan yararlanmayı önleyecek biçimde düzenleme yapılamaz.

Belirtilen nedenlerle Serbest Muhasebecilik. Serbest ve Yeminli Hali Müşavirlik Kanunu 5 sıra no'lu Genel Tebliğin Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 39. 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 imkânından 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 Hâkimi 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. maddesinin birinci 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. maddesinin üçüncü 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 imkân sağlanmıştır. Nitekim. 12. maddenin üçüncü fıkrasında da belirtildiği gibi, tasdik edilmiş belgeler tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge sayılacaktır. Ayrıca gerek 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 39. 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 no'lu Genel Tebliği'nin İstisna ve indirimlerden yararlanabilmek için vergi dışı tutulan işlemlerin yeminli mali müşavirlere tasdikini zorunlu kılan hükümlerinin iptaline, 9.2.1994 gününde oy birliğiyle 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. 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 Kanun'un 45. 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. 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 Kanun'un 31. maddesinin yollamada bulunduğu Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 53. ve 54. maddeleri uyarınca kabulü ve davacının temyiz isteminin reddi istenilmektedir.

Danıştay Tetkik Hâkimi: S. T.

Danıştay Savcısının Düşüncesi: Dava, Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 43. maddesinin 2. 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. 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. maddesinin yollamada bulunduğu Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 53. ve 54. maddeleri uyarınca, davalı idare yanında davaya katılma istemi oy birliği 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. maddesinin 1. ve 3. 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 isteminin 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. maddesinde, yeminli mali müşavirlerin bu unvan ve tasdik yetkisiyle, 2. 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 4. maddesinde ise "meslek mensupları kendi mesleki faaliyetleri dışında serbest meslek faaliyetinde bulunamazlar" kuralı getirilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinde 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. maddesinde, sair serbest meslek faaliyetlerinin, yeminli mali müşavirlik mesleği ile bağdaşmadığını belirten bir 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. ve geçici 3. maddelerindeki hükümler çerçevesinde yeminli mali müşavir olmaya hak kazanıp kazanamayacakları 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 Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Anılan Kanunun 9. 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. 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 Kanun'un 5. 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. 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 Kanunu'nun 135. maddesinde sayılan "hesap uzmanları, hesap uzman muavinleri, ilin en büyük mal memuru, kontrol memurları 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 girip de 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 Kanunu'nun 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. 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 Resmî Gazetede yayımlanan "Maliye bakanlığı Gelirler Kontrolörleri" Yönetmeliğinin geçici 2. 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. Dairesi, 1975/657 sayılı kararıyla, Yönetmeliğin yürürlüğe girmesinden önce sı-

navla Gelirler Kontrolörlüğüne atananların sınıf ve kademe esaslarını düzenleyen ve düzenleyiş şeklinde eşitlik ilkesine aykırılık bulunmayan geçici 1. madde ile 657 sayılı Kanun'un 33. maddesinde anılan yönetmeliklerden olmayan ve bu nedenle anılan maddede de belirtilen şekil şartlarına uyma zorunluluğu bulunmayan dava konusu Yönetmeliğin geçici 2. maddesini iptal etmiştir.

Gelirler Kontrolörleri Yönetmeliğinin yürürlük tarihinden önce 1970-1972 yıllarında Gelirler Kontrolörü olarak atanan 4. Promosyona mensup Gelirler Kontrolörleri, idarenin 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. 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. 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. 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. 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. 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 Kanunu'ndan 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 imkân 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. 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. 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. 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. maddesinin (a) fıkrasında da bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte 4. maddede sayılan genel şartlarla 5. 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. maddesiyle yeni bir uygulama getirilerek gelirler kontrolörlerinin atamadan itibaren üç yıllık bir staj döneminden sonra yeterlik sınavına tabi tutulacakları hükme bağlanmış, aynı Yönetmeliğin geçici 2. 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. maddedeki hüküm uyarınca, 24.9.1970-6.10.1971 tarihleri arasında Talimatname hükümlerine göre göreve atanan 1. 2. 3. grupta yer alan gelirler kontrolörleri yeterlik sınavına alınmışlarsa da, Yönetmeliğin geçici 2. 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. ve 5. grupta yer alan gelirler kontrolörleri de anılan Yönetmeliğin geçici 2. 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. maddesi (A) bendinin on birinci fıkrasındaki, "Mesleğe özel yarışma sınavına tabi tutulmak suretiyle alınan; ... Maliye Bakanlığı merkez kuruluşu stajyer 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. maddesindeki" 36. maddenin (A) bendinin on birinci 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 oy birliğiyle karar verildi.

DŞ. 7D. 16.4.2018 Tarih ve E. 2017/1070, K. 2018/2527

İstemin Özeti: Yeminli mali müşavir olan davacının 2009 ve 2010 yılları muhtelif dönemlerine ilişkin olarak … Petrol Ürünleri Taşımacılık İnşaat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi hakkında düzenlediği üretim tasdik raporları ile vergi ziyaı oluşmasına sebebiyet verdiğinden bahisle, müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla hakkında düzenlenen ödeme emirlerini; davacı hakkında düzenlenen ve davacının sorumluluk şartlarının mevcut olup olmadığını ortaya koyan ihtilaf konusu ödeme emirlerinin dayanağı yeminli mali müşavir sorumluluk raporunun davacıya tebliğ edilmemesinin davacının savunma hakkını engellediği, raporun davacıya tebliğ edilmemesinin dava konusu vergilendirme işleminin esasını etkileyecek nitelikte şekil noksanlığı oluşturduğu, bu itibarla ödeme emirlerinin 2009 yılı vergi borcuna ilişkin kısmı yönünden hukuka uyarlık bulunmadığı; 2010 yılı vergi borcuna ilişkin kısmı yönünden ise; yeminli mali müşavirin müşterek ve müteselsilen sorumluluğu nedeniyle takibat yapılabilmesi için asıl borçlu hakkında yapılan tarhiyat ve kesilen cezaların tahakkuk edip, tahsil edilebilir safhaya gelmesi gerektiği, amme alacağının asıl borçlu Şirketten tahsili için düzenlenen vergi ve ceza ihbarnamelerinin, 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 21. maddesi uyarınca 31.12.2015 tarihinde kapıya yapıştırılmak suretiyle tebliğ edildiğinin anlaşıldığı,

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen tebliğ usullerine uyulması gerekirken, bu düzenlemelere uyulmadan yapılan tebligatın usulsüz olduğu, ihtilafa esas vergi alacağının doğduğu 2010 yılını takip eden 2011 yılı başından itibaren 5 yıllık tarh zamanaşımı süresi içinde usulüne uygun şekilde tebliğ edilmeyen vergi ve cezaların tarh zamanaşımına uğradığı gerekçesiyle iptal eden Ankara İkinci Vergi Mahkemesinin 4.11.2016 gün ve E:2016/727, K:2016/1570 sayılı kararına yönelik istinaf başvurusunu; davacı hakkında asıl sorumlu olan özel tüketim vergisi mükellefinin bağlı bulunduğu vergi dairesi müdürlüğünce takibat yapılması gerekirken, takip yetkisi bulunmayan yeminli mali müşavir olan davacının bağlı bulunduğu vergi dairesi müdürlüğünce düzenlenen ödeme emirlerinde yetki yönünden hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle iptali gerektiğinden, dava konusu ödeme emirlerini iptal eden mahkeme kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmediği gerekçesiyle reddeden Ankara Bölge İdare Mahkemesi Üçüncü Vergi Dava Dairesinin 10.5.2017 gün ve E:2017/126; K:2017/854 sayılı kararının; 213 sayılı Kanunun mükerrer 227. maddesinde, 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 tutulacakları hükmünün yer aldığı, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12. maddesinde de aynı hükmün bulunduğu, 4 sıra no'lu 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 getirileceğinin belirtildiği, asıl borçlu adına yapılan cezalı tarhiyata ilişkin tebligatın usule uygun olduğu, dikkat ve özen yükümlülüğünü yerine getirmeyen davacı hakkında düzenlenen ödeme emirlerinde hukuka aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti: Savunma verilmemiştir.

Tetkik Hâkimi Ayşe Denizhan'ın Düşüncesi: Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanmış bulunan mahkeme kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle uygun görüldüğünden bölge idare mahkemesi vergi dava dairesi kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü ve Yedinci Dairelerince, 2575 sayılı Danıştay Kanunu'na 3619 sayılı Kanunla eklenen Ek 1. madde hükmü uyarınca birlikte yapılan toplantıda için gereği görüşüldü:

Temyiz başvurusu; yeminli mali müşavir olan davacının 2009 ve 2010 yıllarının muhtelif dönemlerine ilişkin olarak … Petrol Ürünleri Taşımacılık İnşaat Sanayi ve Ticaret Limited şirketi hakkında düzenlediği üretim tasdik raporları ile vergi ziyaı oluşmasına sebebiyet verdiğinden bahisle, müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla hakkında düzenlenen ödeme emirlerini iptal eden mahkeme kararına yönelik istinaf başvurusunu gerekçeli olarak reddeden bölge idare mahkemesi vergi dava dairesi kararının bozulması istemine ilişkindir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. 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. 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 incelediğini tasdik edecekleri; ikinci fıkrasında, tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasların; gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekil-

leri, 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 belirleneceği; dördüncü 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. maddesi hükmüne dayanılarak hazırlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 20. maddesinin ikinci fıkrasında, inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan 213 ve 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları, bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanunu'nun "Tam teselsül" hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Mezkur Yönetmeliğin 7. maddesinin son fıkrasıyla verilen yetkiye dayanarak çıkarılan 30.7.1995 tarih ve 22359 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 18 sıra no'lu 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 ve Dairemizin E:2016/10562 sayısına kayıtlı dosyanın birlikte incelenmesinden; … Petrol Ürünleri Taşımacılık İnşaat Sanayi ve Ticaret Limited şirketinin üretim tasdik raporlarını düzenleyen davacının, düzenlediği raporlar ile vergi ziyaı oluşmasına sebebiyet verdiğinden bahisle hakkında sorumluluk raporu düzenlenerek, asıl borçlu adına yapılan ceza özel tüketim vergisi tarhiyatından müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğundan bahisle, davacının bağlı olduğu Seğmenler Vergi Dairesi Müdürlüğünce düzenlenen ödeme emirlerini iptal eden mahkeme kararına yönelik istinaf başvurusunun, davalı vergi dairesinin yetkili olmadığı gerekçesiyle reddedildiği; öte yandan, Dairemizin 26.10.2017 gün ve E:2016/10562; K:2017/5837 sayılı kararı ile, asıl borçlu şirketin 2009 yılı muhtelif dönemlerine ilişkin cezalı tarhiyatlarını iptal eden mahkeme kararına yönelik temyiz isteminin, tarh zamanaşımının dolmasına kısa süre kala takdire sevk işlemi yapılarak, takdir komisyonunca herhangi bir inceleme yapılmadan vergi tekniği raporu ve/veya inceleme raporu düzenlenmesi halinde, zamanaşımının durdurulması amacıyla yapıldığı belirlenen takdire sevk işleminin tarh zamanaşımını durdurmasına hukuken olanak bulunmaması karşısında, davacı adına re'sen tarh edilen ve zamanaşımı süresi dolduktan sonra tebliğ edilen vergi ziyaı cezalı özel tüketim vergisinde hukuka uyarlık görülmediği gerekçesi ile reddedildiği anlaşılmıştır.

Yukarıda yer verilen hükümler uyarınca, dava konusu ödeme emirlerinin, davacı yeminli mali müşavirin bağlı bulunduğu Seğmenler Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından düzenlenmesinde

yetki yönünden hukuka aykırılık bulunmadığından, istinaf yoluna konu mahkeme kararının esasının incelenmesi gerekmektedir.

Açıklanan nedenle, temyiz isteminin kabulüne ve bölge idare mahkemesi dava dairesi kararının bozulmasına, bozma kararı üzerine, yeniden verilecek kararla birlikte yargılama giderleri de hüküm altına alınacağından, bu hususta ayrıca hüküm tesisine gerek bulunmadığına, yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın Ankara Bölge İdare Mahkemesi Üçüncü Vergi Dava Dairesine gönderilmesine, 16.4.2018 gününde oyçokluğu ile karar verildi.

KARŞI OY

Temyiz başvurusu; yeminli mali müşavir olan davacının 2009 ve 2010 yıllarının muhtelif dönemlerine ilişkin olarak … Petrol Ürünleri Taşımacılık İnşaat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi hakkında düzenlediği üretim tasdik raporları ile vergi ziyaı oluşmasına sebebiyet verdiğinden bahisle, müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla hakkında düzenlenen ödeme emirlerini iptal eden mahkeme kararına yönelik istinaf başvurusunu gerekçeli olarak reddeden bölge idare mahkemesi vergi dava dairesi kararının bozulması istemine ilişkindir.

Dosyanın ve Dairemizin E:2016/10562 sayısına kayıtlı dosyanın birlikte incelenmesinden; asıl borçlu … Petrol Ürünleri Taşımacılık İnşaat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketinin, 2009 yılının Eylül ile Aralık dönemlerine ilişkin olarak re'sen tarh edilen özel tüketim vergisi ile üç kat vergi ziyaı cezasına ilişkin işlemlerinin iptali istemiyle açtığı davada; Eskişehir Birinci Vergi Mahkemesinin 26.5.2016 gün ve E:2016/106; K:2016/510 sayılı kararıyla; muhteviyatı itibarıyla sahte belgelere dayanılarak alış-satış yapıldığına ilişkin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılmış somut bir tespit bulunmadığından takdir komisyonunca, vergi tekniği raporundaki tespitlere dayanılarak yapılan tarhiyatta isabet bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu işlemlerin iptal edildiği, Dairemizin 26.10.2017 gün ve E:2016/10562; K:2017/5837 sayılı kararıyla anılan mahkeme kararına yönelik temyiz isteminin, davacı adına re'sen tarh edilen ve zamanaşımı süresi dolduktan sonra tebliğ edilen vergi ziyaı cezalı özel tüketim vergisinde hukuka uyarlık görülmediği gerekçesi ile reddedildiği anlaşılmıştır.

Bu itibarla, ödeme emirlerinin 2009 yılı borçlarına ilişkin kısmı yönünden, asıl borçlu açısından zamanaşımına uğradığı görülen vergi alacağının müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla davacıdan ödeme emri ile istenilmesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenle, bölge idare mahkemesi vergi dava dairesi kararına yönelik temyiz isteminin belirtilen gerekçeyle reddi gerektiği oyu ile, karara, ödeme emirlerinin 2009 yılı borçlarına ilişkin kısmı yönünden katılmıyoruz.

Dosyanın ve Dairemizin E:2016/10562 sayısına kayıtlı dosyanın birlikte incelenmesinden; asıl borçlu … Petrol Ürünleri Taşımacılık İnşaat Sanayi ve Ticaret Limited şirketinin, 2009 yılının Eylül ile Aralık dönemlerine ilişkin olarak re'sen tarh edilen özel tüketim vergisi ile üç kat vergi ziyaı cezasına ilişkin işlemlerinin iptali istemiyle açtığı davada; Eskişehir Birinci Vergi

Mahkemesinin 26.5.2016 gün ve E:2016/106; K:2016/510 sayılı kararıyla; muhteviyatı itibarıyla sahte belgelere dayanılarak alış-satış yapıldığına ilişkin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılmış somut bir tespit bulunmadığından takdir komisyonunca, vergi tekniği raporundaki tespitlere dayanılarak yapılan tarhiyatta isabet bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu işlemlerin iptal edildiği, Dairemizin 26.10.2017 gün ve E:2016/10562; K:2017/5837 sayılı kararıyla anılan mahkeme kararına yönelik temyiz isteminin, davacı adına re'sen tarh edilen ve zaman aşımı süresi dolduktan sonra tebliğ edilen vergi ziyaı cezalı özel tüketim vergisinde hukuka uyarlık görülmediği gerekçesi ile reddedildiği anlaşılmıştır. Bu itibarla, ödeme emirlerinin 2009 yılı borçlarına ilişkin kısmı yönünden, asıl borçlu açısından zaman aşımına uğradığı görülen vergi alacağının müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla davacıdan ödeme emri ile istenilmesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır. Açıklanan nedenle, bölge idare mahkemesi vergi dava dairesi kararına yönelik temyiz isteminin belirtilen gerekçeyle reddi gerektiği oyu ile, karara, ödeme emirlerinin 2009 yılı borçlarına ilişkin kısmı yönünden katılmıyoruz.

DŞ. Vergi Dava Daireleri Kurulu Esas No: 2022/1293 Karar No: 2023/1389

Özeti: Serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin mali sorumluluğuna gidilebilmesi için muhasebe hizmeti verilen mükellefin beyannamelerin meslek mensubu tarafından imzalanmış olmasının gerektiği hakkında.

TEMYİZ EDEN (DAVALI): Hatay Vergi Dairesi Başkanlığı (Asım Gündüz Vergi Dairesi Müd.)
VEKİLİ: Av. …

KARŞI TARAF (DAVACI): …

İSTEMİN KONUSU: Adana Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 12/05/2022 tarih ve E:2022/784, K:2022/721 sayılı ısrar kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ:

Dava Konusu İstem: Serbest muhasebeci (SM) olan davacı adına, muhasebe hizmeti verdiği … Elektrik Elektronik Dayanıklı Tüketim Orman Ürünleri Mücevherat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi adına tarh edilen 2010 yılına ait kurumlar vergisi, vergi ziyaı cezası ve tarhiyata konu vergi üzerinden hesaplanan gecikme faizinin tahsili amacıyla müştereken ve müteselsilen sorumlu sıfatıyla düzenlenen 10/04/2017 tarih ve 7 takip numaralı ödeme emrinin iptali istemiyle dava açılmıştır.

Hatay 1. Vergi Mahkemesinin 12/09/2017 tarih ve E:2017/396, K:2017/943 sayılı kararı: Serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumluluğundan söz edilebilmesi için çalışma konuları içinde yaptığı ve yapması gereken işler dolayısıyla imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmaması ve bunun neticesinde vergi kaybı meydana gelmiş olması gerekmektedir. İmzaladıkları beyannamelerin dayanağı belgelerin gerçek mahiyetini, ancak kapsamlı bir araştırma ve inceleme sonucuna göre bilmeleri mümkün olan serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin böyle bir inceleme yetkisi bulunmamaktadır.

Uyuşmazlıkta, muhasebecilik hizmeti verilen işletmenin defterlerini muhasebe kurallarına göre tutmak dışında karşıt inceleme yapmak, rapor hazırlamak gibi yetkileri bulunmayan davacının, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu ileri sürülen belgelerin gerçeğe aykırı olduğunu bildiği yönünde herhangi bir tespit bulunmamaktadır.

Olayda, imzaladığı beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmadığı yolunda bir tespit bulunmayan davacı adına sorum-

lu sıfatıyla düzenlenen ödeme emrinde hukuka uygunluk bulunmamaktadır. Vergi Mahkemesi bu gerekçeyle ödeme emrini iptal etmiştir.

Davalının istinaf istemini inceleyen Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 27/11/2017 tarih ve E:2017/1895, K:2017/1780 sayılı kararı: Vergi Dava Dairesi, istinaf istemine konu vergi mahkemesi kararının usul ve hukuka uygun olduğu gerekçesiyle istemi reddetmiştir.

Davalının temyiz istemini inceleyen Danıştay Üçüncü Dairesinin 13/12/2021 tarih ve E:2018/1863, K:2021/6038 sayılı kararı: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesine göre, mükelleflerin beyannamelerini imzalayan meslek mensuplarının sorumlulukları, imzaladıkları beyannamede yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle meslek mensuplarının, imzaladıkları beyannamede yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygunluğunu tespit 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 itibarıyla işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgelerin kullanılmaması hususu da meslek mensubunun sorumluluğu kapsamında olacaktır.

3568 sayılı Kanun'da sayılan meslek mensuplarından olan davacının imzaladığı beyannamede yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygunluğunun sağlanması da yukarıda belirtilen şekilde olmalıdır.

Olayda Vergi Dava Dairesince, davacının beyannamelerini imzaladığı mükellef hakkında yapılan tarhiyatın kesinleşip kesinleşmediği, tarhiyatın dava açılmaksızın kesinleşmesi durumunda mükellef hakkında düzenlenen vergi tekniği raporundaki tespitler uyarınca sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyip düzenlemediği, düzenlenen faturaların sahte olduğu sonucuna ulaşılması durumunda ise davacının ilgili dönem beyannamelerini vermek suretiyle bu organizasyona olanak sağlayıp sağlamadığı, muhasebe işlemlerini yaptığı mükellefle ilgili olarak mesleki özen ve sorumluluğu gösterip göstermediği yönünden inceleme yapılarak karar verilmesi gerekirken Mahkeme kararına yöneltilen istinaf isteminin reddi yolundaki Vergi Dava Dairesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.

Daire bu gerekçeyle Vergi Dava Dairesi kararını bozmuştur.

Yargısal yetki alanının yeniden belirlenmesi nedeniyle dosyanın gönderildiği Adana Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 12/05/2022 tarih ve E:2022/784, K:2022/721 sayılı ısrar kararı: Vergi Dava Dairesi, Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesince verilen kararda yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeyle ısrar etmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Davalı idarece, serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin düzenledikleri beyannamelere yansıtacakları belgelerde yer alan miktarlar yönünden hizmet verdikleri mükelleflerin bu miktarlarda ticaret yapıp yapamayacaklarını değerlendirebilmelerinin mümkün olduğu ifade edilmiştir.

Hizmet verdiği mükelleflerin büyük kısmı hakkında sahte belge düzenleme fiili yönünden olumsuz tespitler bulunan davacının mesleğinin gerektirdiği özen yükümlülüğüne aykırı bu eylemi dolayısıyla ortaya çıkan kamu alacağından müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulması gerektiği belirtilmiştir.

Belirtilen nedenlerle dava konusu ödeme emrinde hukuka aykırılık bulunmadığından ısrar kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: Cevap verilmemiştir.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ÇAĞLAR DİNÇ'İN DÜŞÜNCESİ: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesinde serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin, mali sorumluluğuna gidilebilmesinin şartları şu şekilde öngörülmüştür:

i. Sorumluluğu öngörülen meslek mensubu tarafından mükellef adına verilen beyannamelerin imzalanmış olması

ii. İmzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin, defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmaması

iii. Meslek mensubu tarafından verilen beyannamelerdeki bilgiler ile tutulan defter kayıtları ve bunların dayanağını teşkil eden belgeler arasındaki uyumsuzluğun vergi kaybına neden olması

Kanun'da aranan şartlar birlikte gerçekleştikten sonra vergi incelemesinde tespit edilen hususlar ile meslek mensubunun eylemi arasındaki illiyet bağının deliller ile birlikte tespit edilmesi halinde meslek mensubunun mali sorumluluğu gündeme gelebilecektir.

Bu nedenle meslek mensuplarının, mükellefin yasal defterlerini tutması tek başına mali sorumluluğunun doğması için yeterli değildir.

Sorumluluk raporunda, asıl borçlu mükellefe muhasebe hizmeti veren davacının mükellef adına verdiği ve imzaladığı beyannamelerin arasında 2010 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi sayılmamış, anılan beyannamenin davacı tarafından imzalandığına dair herhangi bir tespit yapılmamıştır.

Davacı tarafından imzalanmadığı anlaşılan kurumlar vergisi beyannamesinin ait olduğu vergi türüne ait kamu alacağından, davacının sorumlu tutulabilmesine imkân bulunmamaktadır. Bu durumda Kanun'da meslek mensuplarının mali sorumluluğu için öngörülen beyannamenin imzalanmış olması gerektiğine dair şartın olayda gerçekleşmediği sonucuna varıldığından dava konusu ödeme emrinde hukuki isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenle dava konusu ödeme emrinin iptali yolunda verilen karara yöneltilen istinaf isteminin reddine dair ısrar kararına karşı yapılan temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

İNCELEME VE GEREKÇE:

MADDİ OLAY: Serbest muhasebeci (SM) olan davacının, muhasebe hizmeti verdiği … Elektrik Elektronik Dayanıklı Tüketim Orman Ürünleri Mücevherat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda, değinilen şirketin düzenlediği faturaların gerçek bir emtia teslimine veya hizmet ifasına dayalı olmadığı tespit edilmiştir.

Anılan tespitten hareketle elde edilen komisyon gelirinin kayıt ve beyan dışı bırakıldığından bahisle şirket adına 2010 yılına ilişkin kurumlar vergisi tarh edilmiş, vergi ziyaı cezası kesilmiştir.

Şirket adına salınan vergi ve kesilen ceza ile vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinden, müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğundan hareketle davacı adına ödeme emri düzenlenmiş ve tebliğ edilmiştir.

Davacı adına düzenlenen sorumluluk raporunda, davacının mükellef adına verdiği ve imzaladığı beyannamelerin arasında 2010 yılının Eylül ila Aralık dönemlerine ilişkin katma değer vergisi beyannameleri ile 2010 yılının Ağustos ve Eylül dönemlerine ilişkin muhtasar beyannameler sayılmasına karşın 2010 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi sayılmamış, 2010 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesinin davacı tarafından imzalandığına dair herhangi bir tespit yapılmamıştır.

İLGİLİ HUKUK

A- İlgili Mevzuat: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesinde, vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirme, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatma ve söz konusu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirleme hususlarında Maliye Bakanlığına yetki verilmiş, bu suretle 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 hükme bağlanmıştır.

B- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun (VDDK) ilgili kararları:

i. Muhasebe hizmeti verdiği mükellef hakkında gerçek bir emtia teslimi veya hizmet ifası-

na dayalı olmaksızın komisyon geliri karşılığında fatura düzenlediği/gerçek bir emtia teslimi veya hizmet ifasına dayanmayan alış faturalarını kayıtlarına intikal ettirdiği yolundaki saptamaların, tek başına, serbest muhasebeci mali müşavirlerin, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmadığına dayanak teşkil etmeyeceği dolayısıyla bu nedenlerle sorumlu tutulamayacağı; zira mali müşavirlerin, üçüncü kişilerden defter ve belge istemek suretiyle karşıt inceleme yapma yetkilerinin 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 olduğuna yönelik kararlar (VDDK, 18/11/2020, E:2020/1315, K:2020/1271; VDDK, 18/05/2022, E:2021/1512, K:2022/636; VDDK, 14/09/2022, E:2021/1605, K:2022/976, VDDK, 14/09/2022, E:2021/1400, K:2022/971; VDDK, 20/09/2023, E:2023/330, K:2023/1016).

ii. Sorumluluğu öngörülen kamu alacağının ait olduğu vergi türüne ilişkin beyannamenin serbest muhasebeci mali müşavir olan davacı tarafından imzalanmaması durumunda davacının ilgili kamu alacağından sorumlu tutulamayacağına yönelik karar (VDDK, 14/09/2022, E:2021/1346, K:2022/990).

iii. Muhasebecilik hizmetleri yürütülen şirket adına bir kısım hasılatını kayıt ve beyan dışı bıraktığından bahisle tarh edilen vergi ve kesilen cezalar ile tarhiyata konu vergi üzerinden hesaplanan gecikme faizinin ödenmesinden serbest muhasebeci mali müşavirin, imzaladığı beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtları ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmadığı yolunda bir tespitin bulunmaması nedeniyle sorumlu tutulamayacağına yönelik karar (VDDK, 20/09/2023, E:2023/484, K:2023/879)

iv. Yasal defterlere kaydedilmesi gereken muamelelerin dayanağı belgelerin muhasebe usul ve esaslarına aykırı olarak defter ve kayıtlara mükerrer biçimde intikal ettirilmesi, yasal belgenin nüshasının bulunmamasına karşın bu belgenin yasal defterlere kayıt edilmesi ve beyannameye dahil edilmesinin, meslek mensuplarının mali sorumluluğunun kapsamı içinde olduğuna yönelik kararlar (VDDK, 18/11/2020, E:2019/1848, K:2020/1272; VDDK, 14/09/2022, E:2021/1347, K:2022/989)

HUKUKİ DEĞERLENDİRME: Serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin mali sorumluluğuna gidilebilmesinin şartları 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesinde açıkça düzenlenmiştir. Serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavir unvanına sahip meslek mensuplarının mali sorumluluğuna gidilebilmesi için birlikte aranan şartlar şu şekildedir:

i. Mükellef adına verilen beyannamenin sorumluluğu öngörülen meslek mensubu tarafından imzalanmış olması

ii. Meslek mensubunun imzaladığı beyannamede yer alan bilgilerin, defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmaması

iii. Meslek mensubu tarafından verilen beyannameler ile tutulan defter kayıtları ve bunların dayanağını teşkil eden belgeler arasındaki uyumsuzluğun vergi kaybına neden olması

Bu durumda, meslek mensuplarının mali sorumluluğuna gidilebilmesi, ancak Kanun'da aranan bu şartların birlikte gerçekleşmesi ve vergi incelemesinde tespit edilen hususlar ile meslek mensubunun eylemi arasındaki illiyet bağının deliller ile birlikte tespit edilmesi halinde olanaklıdır.

Sorumluluğu öngörülen meslek mensubu tarafından vergi beyannamesinin imzalanmamış olması halinde bu beyannamede yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmaması nedeniyle ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak tarh edilen vergi, kesilen ceza ve hesaplanan gecikme faizi yönünden salt mükellefe muhasebe ve mali müşavirlik hizmetleri verilmesinden dolayı meslek mensubunun sorumluluğuna gidilebilmesine imkân bulunmamaktadır.

Sorumluluk raporunda, asıl borçlu mükellefe muhasebe hizmeti veren davacının mükellef adına verdiği ve imzaladığı beyannamelerin arasında 2010 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi sayılmamış, anılan beyannamenin davacı tarafından imzalandığına dair herhangi bir tespit yapılmamıştır.

Bu durumda, 2010 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin davacı tarafından imzalanmadığı anlaşıldığından ve Kanun'da meslek mensuplarının mali sorumluluğu için öngörülen beyannamenin imzalanmış olması gerektiğine dair şartın olayda gerçekleşmediği sonucuna varıldığından davacı adına düzenlenen ödeme emrinde hukuki isabet görülmemiştir.

Yukarıda açıklanan nedenlerle ödeme emrinin iptali yolunda verilen mahkeme kararına yöneltilen istinaf isteminin reddine ilişkin ısrar kararının neticesi itibarıyla hukuka uygun olduğu sonucuna varılmıştır.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle;

1- Adana Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 12/05/2022 tarih ve E:2022/784, K:2022/721 sayılı ısrar kararına yönelik temyiz isteminin **REDDİNE**,

2- 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca, kararın taraflara tebliğini ve bir örneğinin de Vergi Dava Dairesine gönderilmesini teminen dosyanın Vergi Mahkemesine gönderilmesine,

22/11/2023 tarihinde oy birliğiyle kesin olarak karar verildi.

DŞ. Vergi Dava Daireleri Kurulu Esas No: 2022/1754 Karar No: 2023/659

Anahtar Kelimeler: Yeminli Mali Müşavir, -Ödeme Emri, -İdari İşlemin Yetki Unsuru

Özeti: Yeminli mali müşavir olan davacı adına, düzenlemiş olduğu iade tasdik raporuna istinaden vergi ziyaı oluşmasına sebebiyet verdiğinden bahisle müteselsil sorumlu sıfatıyla düzenlenen ödeme emrinin bağlı bulunduğu vergi dairesince düzenlenmesinde yetki yönünden hukuka aykırılık bulunmadığı hakkında.

TEMYİZ EDEN (DAVALI): Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı (Hitit Vergi Dairesi Müdürlüğü)

VEKİLİ: Av. …

KARŞI TARAF (DAVACI): …

VEKİLİ: Av. …

İSTEMİN KONUSU: Ankara Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin 22/09/2022 tarih ve E:2022/1128, K:2022/895 sayılı ısrar kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ:

Dava Konusu İstem: Yeminli mali müşavir olan davacı adına … İnşaat Yapı Malzemeleri İthalat İhracat Sanayi ve Dış Ticaret Limited Şirketi hakkında düzenlemiş olduğu iade tasdik raporuna istinaden vergi ziyaı oluşmasına sebebiyet verdiğinden bahisle müteselsil sorumlu sıfatıyla düzenlenen 18/12/2017 tarih ve 02, 04 sayılı ödeme emirlerinin iptali istemiyle dava açılmıştır.

Ankara 2. Vergi Mahkemesinin 27/06/2018 tarih ve E:2018/192, K:2018/955 sayılı kararı: Davaya konu ödeme emirleri ile tahsil edilmek istenen kamu alacaklarının müteselsil sorumlu sıfatıyla yeminli mali müşavir olan davacıdan takip ve tahsilinde asıl borçlu olan mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi yetkilidir.

Bu nedenle davacının bağlı bulunduğu vergi dairesince düzenlenen dava konusu ödeme emirlerinde yetki yönünden hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Mahkeme bu gerekçeyle dava konusu ödeme emirlerini iptal etmiştir.

Davalının istinaf başvurusunu inceleyen Ankara Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin 06/11/2018 tarih ve E:2018/810, K:2018/916 sayılı kararı: Vergi Dava Dairesi istinaf istemine konu vergi mahkemesi kararının usul ve hukuka uygun olduğu gerekçesiyle istinaf istemini reddetmiştir.

Davalının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesinin 31/03/2022 tarih ve E:2019/1355, K:2022/2090 sayılı kararı: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesi, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12. maddesinin 1. 2. ve 4. fıkraları, bu kurala dayanılarak hazırlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 7. maddesinin son fıkrası, 8. maddesi ile 20. maddesinin ikinci fıkrası ve bu Yönetmelik'in 7. maddesinin son fıkrasıyla verilen yetkiye dayanarak çıkarılan 18 Sıra no'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği'nin müşterek ve müteselsil sorumluluğun tespitine ilişkin düzenlemeleri ile 4 Sıra no'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkındaki Genel Tebliğ'de yer alan düzenlemeler dikkate alındığında dava konusu ödeme emirlerinin yeminli mali müşavir olan davacının bağlı bulunduğu vergi dairesince düzenlenmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Bu nedenle temyize konu kararda hukuki isabet görülmemiştir. Daire bu gerekçeyle kararı bozmuştur.

Ankara Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin 22/09/2022 tarih ve E:2022/1128, K:2022/895 sayılı ısrar kararı: 18 Sıra no'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği'nin müştereken ve müteselsilen sorumluluğun tespitine ilişkin bölümünde sorumluluğu tespit edilen yeminli mali müşavirle ilgili takibatın yeminli mali müşavirin bağlı bulunduğu vergi dairesince yerine getirileceği kurala bağlanmıştır. Bununla birlikte 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesi ile 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda meslek mensupları hakkındaki takibatın hangi vergi dairesi tarafından yürütüleceği konusunda bir düzenleme mevcut olmayıp bu hususta Maliye Bakanlığı da yetkili kılınmamıştır. Bu nedenle meslek mensupları hakkında müşterek ve müteselsil sorumluluktan kaynaklanan takibatı yapmaya yetkili vergi dairesinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un bu konuya ilişkin genel esaslarına göre belirlenmesi gereklidir.

Vergi Dava Dairesi ilk kararda yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeye ek olarak bu gerekçeyle ısrar etmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Dava konusu ödeme emirlerinde yetki yönünden hukuka aykırılık bulunmadığı belirtilerek aksi yöndeki ısrar kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: Cevap verilmemiştir.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ YILDIRIM ÇAĞLAR YARDIMCI'NIN DÜŞÜNCESİ: Temyizen incelenen ısrar kararının, Danıştay Dördüncü Dairesinin kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçe uyarınca bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

İNCELEME VE GEREKÇE:

MADDİ OLAY: Yeminli mali müşavir olan ve … İnşaat Yapı Malzemeleri İthalat İhracat Sanayi ve Dış Ticaret Limited Şirketine ilişkin olarak katma değer vergisi iade tasdik raporları düzenleyen davacı adına müteselsil sorumlu sıfatıyla ödeme emirleri düzenlenmiştir.

Anılan ödeme emirlerinin davacının bağlı bulunduğu vergi dairesince düzenlendiği anlaşılmıştır.

İLGİLİ MEVZUAT: 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinde iptal davaları, idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalar olarak tanımlanmıştır. Bu tanıma göre her idari işlemin beş unsuru bulunmaktadır ve unsurlardan birindeki hukuka aykırılık işlemin iptalini gerektirmektedir.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun yeminli mali müşavirlere vermiş olduğu yetkiye ilişkin mali sorumluluğu düzenleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesinde yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan sorumluluğu düzenlemelerine yer verilmiş, tasdik uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığının yetkili olduğu belirtilmiştir. Aynı maddede yeminli mali müşavirlerin 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 da belirtilmiştir.

3568 sayılı Kanun'un 12. maddesi hükmüne dayanılarak hazırlanan 02/01/1990 tarihli ve 20390 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 20. maddesinin ikinci fıkrasında, inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca yeminli mali müşavirlerin mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları, bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanunu'nun "Tam teselsül" hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Anılan Yönetmelik'in 7. maddesinin son fıkrasıyla verilen yetkiye dayanarak çıkarılan 30/07/1995 tarih ve 22359 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 18 Sıra no'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Ka-

nunu 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.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME: Yukarıda yer verilen mevzuat uyarınca dava konusu ödeme emirlerinin, davacının bağlı bulunduğu vergi dairesince düzenlenmesinde yetki yönünden hukuka aykırılık; aksi yöndeki gerekçeye dayalı ısrar kararında ise hukuka uygunluk bulunmadığından Vergi Dava Dairesince, uyuşmazlığın esasının incelenmesi suretiyle karar verilmesi gerekmektedir.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle;

1- Davalının temyiz isteminin **KABULÜNE,**

2- Ankara Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin 22/09/2022 tarih ve E:2022/1128, K:2022/895 sayılı ısrar kararının **BOZULMASINA**,

3- Yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 07/06/2023 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

KARŞI OY

Yeminli mali müşavir olan davacı adına, müteselsil sorumlu sıfatıyla düzenlenen ödeme emirlerinin davacının bağlı bulunduğu vergi dairesi müdürlüğü tarafından düzenlenip düzenlenmemesi esasa müessir bir hata oluşturmamaktadır. Bu durumda, uyuşmazlığın esası incelenmek suretiyle bir karar verilmesi gerektiğinden ısrar kararının bu gerekçe ile bozulması gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.

D Ş. Vergi Dava Daireleri Kurulu Esas No: 2021/1347 Karar No: 2022/989

Özeti: Serbest muhasebeci mali müşavir olan davacının, a) Elektronik ortamda beyannamelerini verdiği şirketin gerçek bir emtia teslimi veya hizmet ifasına dayanmayan faturaları kayıtlarına intikal ettirmesinden kaynaklanan vergi, ceza ve gecikme faizinden sorumlu tutulamayacağı, b) Faturanın, mükellefe ait yevmiye defterine mükerrer olarak kaydedilmesi ve beyannameye dahil edilmesinden kaynaklanan vergi, ceza ve gecikme faizinden ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesi uyarınca müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmasında hukuka aykırılık bulunmadığı hakkında.

TEMYİZ EDEN (DAVALI): Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı (Manavgat Vergi Dairesi Müd.)

KARŞI TARAF (DAVACI): …

İSTEMİN KONUSU: Antalya 1. Vergi Mahkemesinin 01/07/2021 tarih ve E:2021/441, K:2021/849 sayılı ısrar kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ:

Dava Konusu İstem: Serbest muhasebeci mali müşavir olan davacı adına, elektronik ortamda beyannamelerini verdiği … Turizm Organizasyon ve Animasyon Hizmetleri Ticaret Limited Şirketinin 2008 yılının muhtelif dönemlerine ilişkin kurumlar vergisi, katma değer vergisi, vergi ziyaı cezası, gecikme faizinden oluşan borçlarının tahsili amacıyla müştereken ve müteselsilen sorumlu sıfatıyla düzenlenen 25/12/2013 tarih ve 1, 2, 3, 4 ve 6 takip numaralı ödeme emirlerinin iptali istemiyle dava açılmıştır.

Antalya 1. Vergi Mahkemesinin 30/12/2014 tarih ve E:2014/155, K:2014/1336 sayılı kararı: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesinde öngörülen sorumluluk, beyannameleri imzalayan muhasebecilerin, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından kaynaklanmaktadır.

Bu durumda, meslek mensuplarının sorumlulukları imzaladıkları beyannamelerde ya da tasdik ettikleri raporlarda yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkacak vergi ve cezalara ilişkin olup davacının sahte fatura kullanılması nedeniyle herhangi bir maddi menfaati tespit edilemediğinden mükellef tarafından kullanılan sahte faturalar nedeniyle haksız indirilen ve ziyaa uğratılan vergiden davacının sorumlu tutulması mümkün bulunmamaktadır.

Dolayısıyla mali müşavir olan davacının sorumlu tutulması hukuken mümkün bulunmadığından, adına düzenlenen ödeme emirlerinde hukuki isabet görülmemiştir.

Mahkeme bu gerekçeyle, ödeme emirlerini iptal etmiştir.

Davalının temyiz istemini inceleyen Danıştay Üçüncü Dairesinin 18/02/2019 tarih ve E:2015/6219, K:2019/1084 sayılı kararı: 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 1 ve 2. maddeleri, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesi ve bu maddenin verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığınca yayımlanan (4) Sıra no'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ'deki düzenlemelere değinilmiştir.

Olayda, davacının Resmî olarak muhasebecisi olduğu mükellefin defterlerinin davacı tarafından değil de bir başkası tarafından fiilen tutulması, şirket yetkilisinin sahte faturalarla ilgili bilgisinin olmadığını beyan etmesine karşılık bu faturaların davacı tarafından, fiilen defterleri tutan kişide olduğunun ifade edilmesi ve faturaların incelemeye ibraz edilmemiş olması hususları birlikte dikkate alındığında, davacının, muhasebe işlemlerini Resmî olarak yürüttüğü mükellefle ilgili olarak mesleki özen ve sorumluluğunu göstermediği sonucuna ulaşılmıştır.

Bu nedenle ödeme emirlerinin iptali yolundaki Vergi Mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.

Daire bu gerekçeyle mahkeme kararını bozmuş, davacının karar düzeltme istemini de reddetmiştir.

Antalya 1. Vergi Mahkemesinin 01/07/2021 tarih ve E:2021/441, K:2021/849 sayılı ısrar kararı: Mahkeme, aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ilk kararında ısrar etmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesi ile (4) Sıra no'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ uyarınca müteselsilen sorumlu sıfatıyla takip edilen davacının, gerçek bir emtia teslimi veya hizmet ifasına dayanmayan faturaları, mükellefin yasal defterlerine kaydederek beyannamelerine dahil ettiği tespit edildiğinden, adına düzenlenen ödeme emirlerinde hukuka aykırılık bulunmadığı belirtilerek aksi yöndeki ısrar kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: 213 sayılı Kanun'un mükerrer 227. maddesinde meslek mensuplarının sorumluluğunun vesikaların doğru olarak kaydedilmesi ve kayıtların doğru olarak beyannamelere intikal ettirilmesiyle sınırlı olduğu bu nedenle muhasebe hizmeti verdiği mükellefin eyleminden sorumlu olmadığı belirtilerek temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmaktadır.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ÇAĞLAR DİNÇ'İN DÜŞÜNCESİ: Vergi inceleme raporunda, asıl amme borçlusu adına, … Turizm Seyahat Ticaret Limited Şirketi tarafından düzen-

lenen faturalar arasında yer alan, 05/09/2008 tarih ve 134989 sıra numaralı faturanın yevmiye defterine mükerrer olarak kaydedildiği tespit edilmiştir. Söz konusu mükerrer kayıt yönünden herhangi bir düzeltme kaydının yapılmadığı görülen olayda değinilen mükerrer kayıt davacının sorumluluğunu gerektirecek niteliktedir. Bu nedenle ısrar kararının, ödeme emirlerinin, mükellefe ait yevmiye defterine 214 numaralı madde ile yapılan kayıttan kaynaklanan vergi, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizine ilişkin kısmının iptaline dair hüküm fıkrasının bozulması; kararın diğer hüküm fıkralarına yöneltilen temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

İNCELEME VE GEREKÇE:

MADDİ OLAY: Serbest muhasebeci mali müşavir olan davacının, muhasebe hizmeti verdiği … Turizm Organizasyon ve Animasyon Hizmetleri Ticaret Limited Şirketi hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda, değinilen şirketin, yasal defterine kaydettiği bir kısım faturaların gerçek bir emtia teslimine veya hizmet ifasına dayalı olmadığı tespit edilmiştir.

Vergi inceleme raporu ve eki tutanakta, asıl amme borçlusu adına, … Turizm Seyahat Ticaret Limited Şirketi tarafından düzenlenen faturalar arasında yer alan, 05/09/2008 tarih ve 134989 sıra numaralı faturanın mükellefe ait yevmiye defterinin hem 213 numaralı maddesiyle hem de 214 numaralı maddesiyle kaydedildiği dolayısıyla aynı faturanın yasal deftere mükerrer olarak kaydedildiği saplanılmıştır. Diğer taraftan, anılan tespite ilişkin olarak davacının ifadesine başvurulmuş, davacı tarafından "Bu kayıtları ben gerçekleştirmedim. Muhasebe bürosunda personel çalışıyordu. Bilerek mükerrer kayıt yapıldığını düşünmüyorum. Sehven yapılmış olabilir." şeklinde beyanda bulunulmuştur.

Bu tespitlerden hareketle mükellef adına salınan vergi ve kesilen cezalar ile vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinden, müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğundan hareketle davacı adına ödeme emirleri düzenlenmiş ve tebliğ edilmiştir.

İLGİLİ MEVZUAT: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesinde, vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirme, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatma ve söz konusu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirleme hususlarında Maliye Bakanlığına yetki verilmiş, bu suretle 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 hükme bağlanmıştır.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

I- Kararın dava konusu ödeme emirlerinin, 05/09/2008 tarih ve 134989 sıra numaralı faturanın yevmiye defterine 05/09/2008 tarih ve 214. madde numarasıyla mükerrer olarak kaydedilmesinden kaynaklanan kısmı dışındaki kamu alacağı yönünden iptali yolundaki hüküm fıkrasına yöneltilen temyiz istemi hakkındaki inceleme:

Israr kararının anılan hüküm fıkrası, aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile Kurulumuzca da uygun bulunmuş olup temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, kararın değinilen hüküm fıkrasının bozulmasını gerektirecek durumda görülmemiştir.

II- Kararın dava konusu ödeme emirlerinin, 05/09/2008 tarih ve 134989 sıra numaralı faturanın yevmiye defterine 05/09/2008 tarih ve 214. madde numarasıyla mükerrer olarak kaydedilmesinden kaynaklanan kamu alacağı yönünden iptali yolundaki hüküm fıkrasına yöneltilen temyiz istemi hakkındaki inceleme:

Serbest muhasebeci mali müşavirlerin görevleri gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kâr, zarar tablosu ve beyannameleri ile ilgili diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmaktır. Bu görevlerinden dolayı meslek mensuplarının sorumluluğu imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygunluğuyla sınırlı olup meslek mensupları, mükellef tarafından kendilerine ibraz edilen belgelerin, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri ile genel muhasebe kurallarına uygun ve doğru olarak kanuni defterlere kaydedilmesinden ve mali tablolara aktarılmasından sorumludurlar. Yasal defterlere kaydedilmesi gereken muamelelerin dayanağı belgelerin muhasebe usul ve esaslarına aykırı olarak defter ve kayıtlara mükerrer biçimde intikal ettirilmesi meslek mensuplarının mali sorumluluğunun kapsamı içerisindedir.

Davacı tarafından 05/09/2008 tarih ve 134989 sıra numaralı faturanın, mükellefe ait yevmiye defterine mükerrer olarak kaydedilmesi ve beyannameye dahil edilmesi davacının mali sorumluluğunu gerektirecek niteliktedir.

Dolayısıyla davacının, değinilen faturanın yevmiye defterine 05/09/2008 tarih ve 214 madde numarasıyla mükerrer olarak kaydedilmesinden kaynaklanan vergi, ceza ve gecikme faizinden, 213 sayılı Kanun'un mükerrer 227. maddesi uyarınca müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmasında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Bu durumda, ısrar kararının, dava konusu ödeme emirlerinin anılan faturanın mükellefin yasal defterine mükerrer olarak kaydedilmesinden kaynaklanan kamu alacağına ilişkin kısmının iptali yolunda verilen hüküm fıkrasının bozulması gerekmektedir.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle;

1- Davalının temyiz isteminin kısmen **KABULÜNE** oy birliğiyle, kısmen REDDİNE oy çokluğuyla,

2- Antalya 1. Vergi Mahkemesinin 01/07/2021 tarih ve E:2021/441, K:2021/849 sayılı ısrar kararının, ödeme emirlerinin, 05/09/2008 tarih ve 134989 sıra numaralı faturanın yevmiye defterine 05/09/2008 tarih ve 214 madde numarasıyla kaydedilmesinden kaynaklanan kamu alacağına ilişkin kısmının iptaline dair hüküm fıkrasının **BOZULMASINA,**

3- Temyize konu kararın, ödeme emirlerinin, 05/09/2008 tarih ve 134989 sıra numaralı faturanın yevmiye defterine 05/09/2008 tarih ve 214 madde numarasıyla kaydedilmesinden kaynaklanan kamu alacağı dışındaki kısmının iptaline ilişkin hüküm fıkrasının **ONANMASINA,**

Yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına,

2577 sayılı Kanun'un (Geçici 8. maddesi uyarınca uygulanmasına devam edilen) 54. maddesinin birinci fıkrası uyarınca bu kararın tebliğ tarihini izleyen günden itibaren on beş gün içinde karar düzeltme yolu açık olmak üzere, 14/09/2022 tarihinde karar verildi.

KARŞI OY

Israr kararının, ödeme emirlerinin, 05/09/2008 tarih ve 134989 sıra numaralı faturanın yevmiye defterine 05/09/2008 tarih ve 214 madde numarasıyla kaydedilmesinden kaynaklanan kamu alacağı dışındaki kısmının iptaline ilişkin hüküm fıkrasının, Danıştay Üçüncü Dairesinin kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçe uyarınca bozulması gerektiği oyu ile karara bu yönden katılmıyoruz.

DŞ. Üçüncü Daire Esas No: 2020/523 Karar No: 2022/36

Özeti: Yeminli mali müşavirlik hizmetinin bir tüzel kişilik bünyesinde yapılması halinde, tasdik sözleşmesinden kaynaklanan sorumluluğun şirket tüzel kişiliğine ait olduğu yönünde bir kural bulunmadığından yeminli mali müşavir olan her ortağın sorumluluğunun devam edeceği de dikkate alındığında, tüzel kişilik adına ödeme emri düzenlenmesinde hukuka uygunluk görülmediği hakkında.

TEMYİZ EDEN (DAVALI): Ümraniye Vergi Dairesi Müdürlüğü

VEKİLİ: Av. …

KARŞI TARAF (DAVACI): Akademi Yeminli Mali Müşavirlik Limited Şirketi

VEKİLİ: Av. …

İSTEMİN KONUSU: İstanbul 14. Vergi Mahkemesinin 22/10/2018 tarih ve E:2018/900, K:2018/2773 sayılı kararına yöneltilen istinaf başvurusuna ilişkin İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 6. Vergi Dava Dairesinin 22/10/2019 tarih ve E:2019/208, K:2019/2822 sayılı kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ:

Dava Konusu İstem: Davacının, yeminli mali müşavirlik hizmeti sunduğu … Madeni Yağ Petrol Ürünleri Nakliyat Pazarlama Sanayi Taahhüt Ticaret Limited Şirketinin sahte belge kullandığı ve beyan ettiği kurum kazancının gerçeği yansıtmadığından bahisle sözü edilen eylemlerden kaynaklanan vergi kaybından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesi gereğince müştereken ve müteselsilen sorumlu tutularak adına düzenlenen ve 2012 yılına ait kurumlar vergisi, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizini içeren 03/07/2017 tarih ve 2 takip numaralı ödeme emrinin iptali istemine ilişkindir.

İlk Derece Mahkemesi Kararının Özeti: Ödeme emrinin dayanağını oluşturan ve davacı şirket hakkında tanzim edilen 09/02/2015 tarih ve 9 sayılı Yeminli Mali Müşavir Sorumluluk Raporunun davacıya tebliğ edilmemesi esasa etkili bir şekil hatası olduğundan ve davacının savunma hakkını kısıtladığından müteselsil sorumlu sıfatıyla takibinde hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle dava konusu ödeme emri iptal edilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi Kararının Özeti: İstinaf başvurusunun, usul ve hukuka uygun olduğu sonucuna varılan Vergi Mahkemesi kararının kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği gerekçesiyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca reddine karar verilmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Yeminli Müşavir Mali Sorumluluk Raporunun tebliğ edilmemesinin davacının yasal haklarını kullanmasına engel olmadığı gibi savunma hakkının ihlal edildiğinden söz edilemeyeceği ileri sürülerek kararın bozulması istenilmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: Savunma verilmemiştir.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ MUHARREM ÇOLPAN'IN DÜŞÜNCESİ: Temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Üçüncü Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

İNCELEME VE GEREKÇE:

MADDİ OLAY: Davacı şirketin yeminli mali müşavirlik hizmeti sunduğu … Madeni Yağ Petrol Ürünleri Nakliyat Pazarlama Sanayi Taahhüt Ticaret Limited Şirketi sahte fatura kullanmak ve kurum kazancını eksik beyan etmek suretiyle kurumlar vergisi yönünden vergi kaybına neden olduğundan bahisle müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla adına dava konusu ödeme emri düzenlenmiştir.

Dava konusu ödeme emrinin dayanağını oluşturan 09/02/2015 tarih ve 9 sayılı Görüş ve Öneri Raporu davacı şirket yetkilisi ve aynı zamanda yeminli mali müşavir olan … hakkında tanzim edilmiştir.

Öte yandan, … adına … Madeni Yağ Petrol Ürünleri Nakliyat Pazarlama Sanayi Taahhüt Ticaret Limited Şirketi hakkında düzenlediği üretim tasdik raporlarının gerçeği yansıtmadığından bahisle, değinilen şirket adına 2012 yılı için re'sen salınan özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi ve kesilen cezalar ile hesaplanan gecikme faizinden müştereken ve müteselsilen sorumlu tutularak düzenlenen 25/12/2019 tarih ve 1 ilâ 20, 22 ilâ 30 takip numaralı ödeme emirlerinin iptali istemiyle açılan davayı 2 ila 20, 22 ilâ 30 takip numaralı ödeme emirleri yönünden reddeden Vergi Mahkemesi kararının ilgili hüküm fıkrasına yöneltilen istinaf başvurusunun reddine ilişkin Vergi Dava Dairesi kararının sözü edilen hüküm fıkrasının, Dairemizin 30/12/2021 tarih ve E:2021/2545, K:2021/6699 sayılı kararıyla; yazılı savunma alınmaksızın düzenlendiği anlaşılan görüş ve öneri raporuna dayanılarak mali sorumluluğun hukuka uygun biçimde ortaya konulduğu sonucuna ulaşılamayacağından, müştereken ve mütelselsilen sorumluluk koşullarının oluştuğundan söz edilemeyeceği gerekçesiyle bozulduğu görülmüştür.

İLGİLİ MEVZUAT: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesinde; Maliye Bakanlığının, vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanun'a 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 ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacağı kurala bağlanmıştır.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun ''Tasdik ve Tasdikten Doğan Sorumluluk''başlıklı 12. 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 incelediklerini tasdik edecekleri, dördüncü fıkrasında; 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, yaptıkları tasdikin kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtmeleri gerektiği, aynı maddeye 10/09/2014 tarih ve 6552 sayılı Kanun'un 107. maddesiyle eklenen 5. fıkrada ise; yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan mali sorumlulukları ile disiplin sorumluluklarının ayrı ayrı müstakil bir rapor ile tespit edileceği, bu kapsamda yeminli mali müşavir hakkında sorumluluk raporu yazılabilmesi için yeminli mali müşavirin yazılı savunmasının isteneceği, savunma isteme yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde savunma yapılmaması durumunda ilgili yeminli mali müşavirin savunma hakkından vazgeçmiş sayılacağı, 45. maddesinin dördüncü fıkrasında, birden çok meslek mensubunun çalışmalarını, serbest muhasebeci mali müşavirlik veya yeminli mali müşavirlik ortaklık bürosu veya şirket şeklinde birleştirebilecekleri hükmüne yer verilmiştir.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME: Yukarıda sözü edilen yasa hükümleriyle yeminli mali müşavirlerin sorumlulukları açıkça düzenlenmiş olup yeminli mali müşavirlik hizmetinin bir tüzel kişilik bünyesinde yapılması halinde, tasdik sözleşmelerinden kaynaklanan müşterek ve müteselsil sorumluluğun şirket tüzel kişiliğine ait olduğu yönünde bir kural bulunmadığından yeminli mali müşavir olan her bir ortağın mali sorumluluğunun devam edeceği de dikkate alındığında, ödeme emri içeriği kamu alacaklarına ilişkin kurumlar vergisi tasdik raporunu imzalayan meslek mensubu yerine davacı şirket adına düzenlenen dava konusu ödeme emrini yazılı gerekçeyle iptal eden Vergi Mahkemesi kararına yöneltilen istinaf başvurusunun reddi yolundaki Vergi Dava Dairesi kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle;

1. Vergi Dava Dairesi kararına yöneltilen **TEMYİZ İSTEMİNİN REDDİNE**,

2.2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca, kararın taraflara tebliğini ve bir örneğinin de ilgili Vergi Dava Dairesine gönderilmesini teminen dosyanın kararı veren ilk derece mahkemesine gönderilmesine,

10/10/2022 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

KARŞI OY

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesinde, Maliye Bakanlığının, vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanun'a 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. 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 incelediğini tasdik edecekleri; ikinci 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; dördüncü 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. maddesi hükmüne dayanılarak hazırlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 7. 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. maddesinde yeminli mali müşavirlerin, tasdik konuları ile ilgili olarak karşıt incelemeler yapabilecekleri; 20. maddesinin ikinci 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 Kanunu'nun "Tam Teselsül" hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Değinilen yasal düzenlemelere göre davacının, yeminli mali müşavirlik hizmeti sunduğu … Madeni Yağ Petrol Ürünleri Nakliyat Pazarlama Sanayi Taahhüt Ticaret Limited Şirketinin sahte belge kullandığı ve beyan ettiği kurum kazancının gerçeği yansıtmadığından bahisle sözü edilen eylemlerden kaynaklanan vergi kaybından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesi gereğince müştereken ve müteselsilen sorumlu tutularak adına ödeme emri tanzim edilebileceği sonucuna ulaşıldığından temyiz isteminin esası incelenmek suretiyle karar verilmesi gerektiği oyuyla Daire kararına katılmıyorum.

DŞ. 7D. Esas No: 2018/2219 Karar No: 2021/5455

TEMYİZ EDEN (DAVACI): …

VEKİLİ: Av. **…**

KARŞI TARAF (DAVALI): İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (Erenköy Vergi Dairesi Müdürlüğü) VEKİLİ**:** Av.

… **İSTEMİN KONUSU:** İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 6. Vergi Dava Dairesinin 06/03/2018 tarih ve E:2017/3837, K:2018/745 sayılı kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ:

Dava Konusu İstem: Yeminli mali müşavir olan davacı adına, … Madeni Yağ ve Petrol Ürünleri Sanayi Ticaret ve Nakliyat Limited Şirketi hakkında düzenlemiş olduğu üretim tasdik raporlarına istinaden özel tüketim vergisi kaybına neden olduğundan bahisle müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla, 2011 yılının Mart ve Nisan dönemlerine ilişkin özel tüketim vergisi, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizinin tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emirlerinin iptali istemiyle dava açılmıştır.

İlk Derece Mahkemesi Kararının Özeti: İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin 27/03/2017 tarih ve E:2016/967, K:2017/660 sayılı kararıyla; davacının üretim tasdik raporu düzenlediği … Madeni Yağ ve Petrol Ürünleri Sanayi ve Nakliyat Ticaret Limited Şirketi tarafından vergi ve cezalara karşı açılan davada, Malatya Vergi Mahkemesinin 19/02/2015 tarih ve E:2014/453, K:201/238 sayılı kararıyla tek kat vergi ziyaı cezalı özel tüketim vergileri yönünden davanın reddine karar verilmesi üzerine 2 no'lu ihbarnamelerin asıl mükellefe tebliğ edildiği, ödeme emri düzenlendiği, ancak, dava açılmadığı anlaşıldığından, amme alacağının tahsili amacıyla yeminli mali müşavir olan davacı adına düzenlenen dava konusu ödeme emirlerinde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi Kararının Özeti: İstinaf başvurusuna konu kararın hukuka ve usule uygun olduğu ve davacı tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği gerekçesiyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Vergi dairesince üretim tasdik raporunun kabul edilmediği, vergiler terkin edilmeyerek asıl mükellef hakkında vergi incelemesi başlatıldığı, vergi tekniği raporunun kendilerine tebliğ edilmediği, karşıt inceleme yapma yetkilerinin bulunmadığı, mesleğin gereği olan dikkat ve özeni gösterdikleri ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: Savunma verilmemiştir.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ MERVE İLHAN'IN DÜŞÜNCESİ: 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12. maddesi uyarınca yeminli mali müşavir olan davacıdan yazılı savunma alınmadan sorumluluk raporu düzenlenemeyeceğinden, davacı adına düzenlenen ödeme emrinde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle iptali gerekirken, **İstemin Özeti** bölümünde yazılı olan gerekçeyle davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Yedinci Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

İNCELEME VE GEREKÇE:

MADDİ OLAY: Yeminli mali müşavir olan davacı adına, … Madeni Yağ ve Petrol Ürünleri Sanayi Ticaret ve Nakliyat Limited Şirketi hakkında düzenlemiş olduğu üretim tasdik raporlarına istinaden özel tüketim vergisi kaybına neden olduğundan bahisle müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla, 2011 yılının Mart ve Nisan dönemlerine ilişkin özel tüketim vergisi, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizinin tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emirlerinin iptali istemiyle dava açılmıştır.

İLGİLİ MEVZUAT: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesinde; Maliye Bakanlığının, vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları 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 ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacağı kurala bağlanmıştır.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun ''Tasdik ve Tasdikten Doğan Sorumluluk''başlıklı 12. 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 incelediklerini tasdik edecekleri, dördüncü fıkrasında; yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu hakkında sorumluluk raporu yazılabilmesi için yeminli mali müşavirin

yazılı savunmasının isteneceği, savunma isteme yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde savunma yapılmaması durumunda ilgili yeminli mali müşavirin savunma hakkından vazgeçmiş sayılacağı hükmü yer almaktadır.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME: Yukarıda anılan yasal düzenlemeler çerçevesinde yeminli mali müşavirlerin 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, mali sorumluluğun müstakil bir rapor ile tespit edileceği, bu kapsamda hakkında sorumluluk raporu düzenlenebilmesi için yeminli mali müşavirin yazılı savunmasının isteneceği sonucuna ulaşılmaktadır. Yeminli mali müşavir sorumluluk raporunun düzenlendiği 23/11/2013 tarihinden sonra, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12. maddesine 10/09/2014 tarih ve 6552 sayılı Kanun ile eklenen 5. fıkra ile, sorumluluk raporu düzenlenebilmesi için yeminli mali müşavirin yazılı savunmasının alınacağı hükmü getirilmiş ise de, davacının müştereken ve müteselsilen sorumlu tutularak vergi ve cezaların tahsili amacıyla 29/02/2016 tarihinde uyuşmazlık konusu ödeme emrinin düzenlendiği ve bu tarih itibarıyla davacının sorumluluğu yoluna gidilmesi için yasal olarak aranılan yazılı savunma alınması koşulunun sağlanmadığı anlaşılmaktadır.

Her ne kadar asıl sorumlu şirket hakkında düzenlenen vergi incelemesine esas teşkil etmek üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 148. maddesi uyarınca davacıdan bilgi istenilmiş ise de, bu bilgi isteme yazısının 3568 sayılı Kanun'un amir hükmünde yer alan yazılı savunma olarak değerlendirilemeyeceği, bu durumda, anılan Kanun hükmüne aykırı olarak yazılı savunması alınmadan, düzenlediği üretim tasdik raporunun gerçeği yansıtmadığından bahisle asıl sorumlu şirket ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğundan bahisle davacı adına düzenlenen ödeme emrinde hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna ulaşıldığından, **İstemin Özeti** bölümünde yazılı olan gerekçeyle davanın reddi yolunda verilen temyize konu kararın bozulması gerekmektedir.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle:

1.Temyiz isteminin kabulüne,

2. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 6. Vergi Dava Dairesinin 06/03/2018 tarih ve E:2017/3837, K:2018/745 sayılı kararının BOZULMASINA,

3. Yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın anılan Daireye gönderilmesine,

4. Yargılama giderlerinin yeniden verilecek kararda karşılanması gerektiğine, 08/12/2021 tarihinde kesin olarak oy birliğiyle karar verildi

DŞ. 8D. Esas No: 2016/7058 Karar No: 2021/952

Özeti: 3568 sayılı Yasanın disiplin cezalarını düzenleyen 48. maddesinde meslekten çıkarma cezasının hangi hallerde verilebileceği sayılmış olup, meslek ruhsatnamesini bir başkasına kullandırdığı sabit olan davacı hakkında tespit edilen işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı hakkında.

TEMYİZ İSTEMİNDE BULUNAN (DAVACI): …

VEKİLİ: Av. …

KARŞI TARAF (DAVALI): Konya Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası

VEKİLİ: Av. …

İstemin Özeti: Konya 1. İdare Mahkemesinin 14/01/2016 tarih ve E:2015/690, K:2016/59 sayılı kararının hukuka aykırı olduğu öne sürülerek, 2577 sayılı Kanunun 49. maddesi uyarınca temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti: Savunma verilmemiştir.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ: Havva KOŞAR ŞEKER DÜŞÜNCESİ: İstemin kabulü ile Mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Sekizinci Dairesince işin gereği görüşüldü:

Dava; serbest muhasebeci olan davacı tarafından, hakkında meslekten çıkarma cezası verilmesine ilişkin Konya Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Disiplin Kurulu'nun 22.08.2014 tarihli ve 224 sayılı kararın iptali istemiyle açılmıştır.

İdare Mahkemesince, davacının yasa ve yönetmelik hükümlerine aykırı olarak meslek ruhsatını işyerinde çalışan ve meslek mensubu olmayan … ve … isimli kişilere kullandırdığının saptanması, davacının soruşturma kapsamında verdiği ifadesinde de …'a kendi olmadığı zamanlar için noterden imza yetkisi verdiğini beyan etmiş olması dikkate alındığında, davacının meslek ruhsatnamesini bir başkasına kullandırdığının sabit olduğu sonucuna varıldığından, meslekten çıkarma cezası ile cezalandırılmasına ilişkin dava konusu işlemde hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir.

3568 sayılı Kanun'un "Disiplin cezaları" başlıklı 48. maddesinde, "Mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan yahut

da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan meslek mensupları hakkında, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi maksadı ile durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre aşağıdaki disiplin cezaları verilir.

Disiplin cezaları şunlardır:

a) Uyarma; meslek mensubuna mesleğinin icrasında daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir.

b) Kınama; meslek mensubuna görevinde ve davranışında kusurlu sayıldığının yazı ile bildirilmesidir.

c) Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma; mesleki sıfatı saklı kalmak şartıyla altı aydan az, bir yıldan çok olmamak üzere mesleki faaliyetten alıkoymadır.

d) Yeminli sıfatını kaldırma; yeminli mali müşavirin yeminli sıfatının kaldırılmasıdır.

e) Meslekten çıkarma; meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha bu mesleği icra etmesine izin verilmemesidir.

Mesleki kurallara, mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve harekette bulunanlarla, görevin gerektirdiği güveni sarsıcı harekette bulunan meslek mensupları hakkında, ilk defasında uyarma, tekrarında ise kınama cezası uygulanır.

Görevini bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlükle yapmayan veya kusurlu olarak yapan veyahut da bu Kanunda yer alan mesleğin genel prensiplerine aykırı harekette bulunan meslek mensupları için geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanır.

Tasdik yetkisini gerçeğe aykırı olarak kullandığı Maliye Bakanlığınca ilk defa tespit edilen ve rapora bağlanan yeminli mali müşavirler hakkında geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, bu husus tekerrür edip bunun mahkeme kararıyla kesinleşmesi halinde de yeminli sıfatını kaldırma cezası verilir.

Mükellefle birlikte kasten vergi ziyaına sebebiyet verdikleri mahkeme kararı ile kesinleşen meslek mensuplarına, meslekten çıkarma cezası verilir.

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.

Beş yıllık dönem içinde iki defa mesleki faaliyetten alıkoyma cezası ile cezalandırılmasından sonra bu cezayı gerektiren fiili yeniden işleyen meslek mensupları hakkında meslekten çıkarma cezası uygulanır.

Disiplin kurulları bir derece ağır veya bir derece hafif disiplin cezasının uygulanmasına karar verebilirler. Takibat ve hüküm tesisi disiplin soruşturması yapılmasına ve disiplin cezası uygulanmasına engel değildir.

Meslek mensubu hakkında savunması alınmadan disiplin cezası verilemez. Yetkili disiplin kurulunun 10 günden az olmamak üzere verdiği süre içinde savunma yapmayanlar, savunma hakkından vazgeçmiş sayılırlar.

“Disiplin cezaları kesinleşme tarihinden itibaren uygulanır.” kuralına, “Yönetmelikler” başlıklı 50. maddesinin birinci fıkrasının (k) bendi ise, “Bu Kanunla ilgili olarak aşağıda belirtilen hususlar çıkarılacak yönetmeliklerle düzenlenir.

k) Disiplin kovuşturması yapılması konusunda karar verecek merci, disiplin cezalarını vermeye yetkili merciler, disiplin cezalarına karşı yapılacak itirazın usul ve şartları ve disiplinle ilgili diğer hususlar.” kuralına yer verilmiştir.

Dosyanın incelenmesinden, Konya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasının görevlendirme yazılarına istinaden Oda Denetim Komisyonu üyelerince davacının bürosunda yapılan kontrol sonucunda, kapıdaki tabelada … ve … isimlerinin yer aldığı, davacının bürosunda bulunmadığı, sigortalı olarak üç kişinin ve bir stajyer öğrencinin çalıştığı, çalışanlara davacının telefon numarası sorulduğunda kendilerinde numarasının bulunmadığını beyan etikleri, ayrıca davacının kartvizitinin de bulunmadığı, davacının müşterileri ile yaptığı muhasebe sözleşme örneklerindeki imzalar ile imza tasdiknamesindeki imzasının birbirini tutmadığı hususlarının tespiti üzerine davacı hakkında Oda Yönetim Kurulu’nun 05/12/2013 tarih ve 2013/49 sayılı kararıyla disiplin soruşturması başlatıldığı, bu soruşturma kapsamında 06/12/2013 tarih ve 2013/3123 sayılı yazı ile bilgisine başvurulmak üzere davacının Odaya davet edildiği, davacının 01/04/2014 tarihli ifadesinde; ofisindeki tabelada ismi yazan …’ın kendi çalışanı olduğu, …’ı da tanıdığı ve ailecek görüştükleri, …’a kendi olmadığı zamanlar için noterden imza yetkisi verdiğini, …’a maaş olarak ihtiyacı kadar kendisinin aldığını, büroda hangi muhasebe programının kullanıldığı sorusuna karşılık, eşinin kanser tedavisi nedeniyle bulunduğu İstanbul’a çok sık gitmek durumunda olduğu, büroya 15 günde bazen ayda bir geldiği ancak kullanılan muhasebe programını bilmemekle beraber muhasebe programını değiştirdiklerinden haberi olduğunu, müşteri sayısı sorulduğunda, …’a sorması gerektiğini beyan ederek telefonla …’la yaptığı görüşme sonrasında cevap verdiği, eşinin tedavisi için bulunduğu İstanbul’a çok sık gitmek durumunda olsa da bürosuyla telefonda irtibatını hiç kesmediğini beyan ettiği, yapılan soruşturma sonucu hazırlanan 16/04/2014 tarih ve 154 sayılı soruşturma raporu uyarınca getirilen teklif doğrultusunda, Konya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Disiplin Kurulu’nun 22/08/2014 gün ve 224 sayılı kararı ile davacının meslekten çıkarma cezası ile cezalandırılmasına karar verildiği, bu cezaya karşı itiraz edilmemesi nedeniyle idari olarak kesinleşmesi üzerine görülmekte olan davanın açıldığı anlaşılmaktadır.

Davacıya verilen meslekten çıkarma cezası, 3568 sayılı Kanunun 50. maddesine dayanılarak çıkarılan ve 31/10/2000 tarih ve 24216 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Disiplin Yönetmeliği’nin meslekten çıkarma cezası gerektiren halleri düzenleyen 9. maddesinin (d) bendinde yer alan “(Değişik:RG-27/09/2007-26656) 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, mes-

leğini bizzat yapmayıp, yetkilerini devamlı ya da geçici olarak meslek mensubu olmayan kişilere kullandırması, kendi adına müşteri kabul etmesine, resmî belgelerde mühür ya da kaşesinin kullanılmasına izin verilmesi" fiilinin işlendiğinden bahisle verilmiştir.

Yukarıda metnine yer verilen 3568 sayılı Kanunun 50.maddesinin birinci fıkrasının (k) bendi hükmü uyarınca, disiplin kovuşturması yapılması konusunda karar verecek merci, disiplin cezalarını vermeye yetkili merciler, disiplin cezalarına karşı yapılacak itirazın usul ve şartları ve disiplinle ilgili diğer hususlar Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği tarafından yönetmelikle düzenlenecektir. Davacıya disiplin cezası verilmesine dayanak olan Disiplin Yönetmeliği bu maddenin verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılmıştır.

Yasanın disiplin cezalarını düzenleyen 48. maddesinde, meslekten çıkarma cezasının tanımı yapılmış ve hangi hallerde bu cezanın verilebileceği açık olarak sayılmış olup, bu hallerin; mükellefle birlikte kasten vergi ziyaına sebebiyet verdiği mahkeme kararı ile kesinleşmek veya beş yıllık dönem içinde iki defa mesleki faaliyetten alıkoyma cezası ile cezalandırılmasından sonra bu cezayı gerektiren fiili yeniden işlemek olduğu belirtilmiştir.

Davacıya verilen disiplin cezasının dayanağı Yönetmelik maddesinde yer alan "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 devamlı ya da geçici olarak meslek mensubu olmayan kişilere kullandırması, kendi adına müşteri kabul etmesine, resmî belgelerde mühür ya da kaşesinin kullanılmasına izin verilmesi" fiili ise, Yasada açık olarak belirtilen meslekten çıkarma cezası verilmesini gerektiren fiiller arasında sayılmadığından, bu haliyle dava konusu bireysel işlemin dayanağı Yönetmelik hükmü, Yasada yer almayan bir eylem için meslekten çıkarma cezası öngörmek suretiyle üst hukuk normu olan yasaya aykırılık teşkil etmekte ve hukuka aykırı olduğu saptanan bu hükme dayanılarak verilen meslekten çıkarma cezasında hukuka uyarlık bulunmamaktadır. Nitekim Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu'nun 15.05.2019 tarih ve E:2018/1513, K:2019/2414 sayılı kararı da bu yöndedir.

Öte yandan; davacının meslek ruhsatnamesini bir başkasına kullandırdığı sabit olup, sübut bulan fiilinin, 3568 sayılı Kanun'un "Disiplin cezaları" başlıklı 48. maddesinde yer alan, "Görevini bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlükle yapmayan veya kusurlu olarak yapan veyahutta bu Kanunda yer alan mesleğin genel prensiplerine aykırı harekette bulunan meslek mensupları için geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanır." düzenlemesi gereği geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası gerektirdiği kanaatine varılmıştır.

Sonuç olarak; davacının meslek ruhsatnamesini bir başkasına kullandırdığının sabit olduğu sonucuna vararak meslekten çıkarma cezası ile cezalandırılmasına ilişkin dava konusu işlemde hukuka aykırılık görmeyip davanın reddine karar veren Mahkeme kararında hukuki isabet bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle; Konya 1. İdare Mahkemesinin temyize konu kararının bozulmasına, dosyanın yeniden bir karar verilmek üzere anılan Mahkemeye gönderilmesine, bu kararın tebliğ tarihini izleyen 15 (on beş) gün içerisinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, 17/02/2021 tarihinde oy birliği ile 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 ile 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. 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 Kanunu'nun 46. 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. 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 Kanunu'nun 15. 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 Resmî Gazetede yayımlanmıştır.)

89. **Hisse Senetlerinin Kurul Kaydına Alınmasına ve Satışına İlişkin Esaslar Tebliği.** (Bu tebliğ 15.11.1998 tarih ve 23524 sayılı Resmî Gazetede 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 Resmî Gazetede yayımlanmıştır.)

92. **Kamu İhale Genel Tebliği.** (Bu tebliğ 22.08.2009 tarih ve 27327 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.)

93. **Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik**. (Bu yönetmelik 19.06.2007 tarih ve 26557 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.)

94. **324 Sıra No'lu Milli Emlak Genel Tebliği.** (Bu tebliğ 26.04.2009 tarih ve 27211 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.)

95. **Bankaların Kuruluş ve Faaliyetleri Hakkındaki Yönetmelik**. (Bu yönetmelik 27.06.2001 tarih ve 24445 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.)

96. **3213 sayılı Maden Kanunu.** (15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.)

97. **Maden Yönetmeliği.** (Bu yönetmelik 21.09.2017 tarih ve 30187 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.)

98. **Türk Akreditasyon Kurumu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun** (Bu kanun 04.11.1999 tarih ve 23866 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.)

99. **Türk Akreditasyon Kurumunca Uygulanacak Akreditasyon Kullanım** Ücreti/ Payına **Dair Tebliği** (Bu tebliğ 07.05.2025 tarih ve 32893 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.)

100. **Bazı Ürünlerin İthalatında Tarife Kontenjanı Uygulamasına İlişkin Tebliğ.** (Bu tebliğ 29.01.2019 tarih ve 30670 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.)

101. **Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik**. (Bu yönetmelik 18.11.2005 tarih ve 25997 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmış olup 2012/3834 ve 2018/11828 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları ile değiştirilmiştir.)

102. **Ticaret Sicili Yönetmeliği.** (Bu yönetmelik 27.01.2013 tarih ve 28541 sayılı Resmî Gazete de yayımlanmıştır.

103. **İşsizlik Sigortası Kanunu'na 6824 sayılı Kanun'un 9. maddesiyle eklenen Ek 6. Madde.** (Bu düzenleme 08.03.2017 tarih ve 30001 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.)

104. Danıştay Dergileri (1989 – 2025). (http://www.danistay.gov.tr/dergiler.html)

105. http://www.edefter.gov.tr/dosyalar/kilavuzlar/e-DefterUygulamaKilavuzu_(V_1.6)_03.01.2018.pdf

106. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği. (Bu yönetmelik 31.10.2000 tarih ve 24216 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.)

107. 49 Sıra No'lu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği. (Bu tebliğ 30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.)

108. Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği. (Bu tebliğ 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.) (Söz konusu tebliğde yapılan tüm değişikliler de kitabın güncellenmesi sırasında dikkate alınmıştır.)

109. Vakıf Yüksek Öğretim Kurumları Yönetmeliği. (Bu yönetmelik 31.12.2015 tarih ve 26040 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.)

110. 2017/9962 Sayılı İhracatçılara Hususi Damgalı Pasaport Verilmesine İlişkin Esaslar Hakkında Karar Kapsamında Hizmet İhracatına Yönelik Uygulama Usul ve Esaslarına İlişkin Genelge.

111. 2 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliği. (Bu tebliğ 30.06.2009 tarih ve 27274 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.)

112. Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para İhracı ile Ödeme Hizmeti Sağlayıcıları Hakkında Yönetmelik. (Bu yönetmelik 01.12.2021 tarih ve 31676 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.)

113. Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Yönetmeliği. (Bu yönetmelik 12.04.2013 tarih ve 28616 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.)

114. Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu. (Bu kanun 07.11.2012 tarih ve 28460 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.)

115. Sendika ve Konfederasyonların Denetim Esasları ve Tutacakları Defterler ile Toplu İş Sözleşmesi Sicili Hakkında Yönetmelik.

116.Yurt İçinde Fuar Düzenlenmesine Dair Usul ve Esaslar.

117. Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik. (Bu yönetmelik 01.02.2022 tarih ve 31737 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.)

118. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Yerli Mali Belgesi Düzenlenmesine İlişkin Uygulama Esasları.

119. Akaryakıt Haricinde Kalan Petrol Ürünlerinin Yurt İçi ve Yurt Dışı Kaynaklardan Teminine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ. (Bu tebliğ 24.04.2013 tarih ve 28627 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.)

120. Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki 9903 sayılı Cumhurbaşkanı Kararının Uygulanmasına İlişkin (2025/1) No'lu Tebliğ. (Bu tebliğ 21.06.2025 tarih ve 32933 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.)

121. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğince Kapasite Raporlarının Düzenlenmesi Usul ve Esaslarına İlişkin 2024/73 Sayılı Kararı

122. 46 Sıra No'lu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlil Kanunu Genel Tebliği. (Bu Tebliği 30.12.2022 tarih ve 32059 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.)