

**KDV İADESİ  
TASDİK RAPORLARININ  
DÜZENLENMESİ VE  
YMM'LERİN SORUMLULUKLARI**

**D.Erkan ATEŞLİ**  
İstanbul Defterdar Yardımcısı  
Gelirler Kontrolörü

**TÜRMOB YAYINLARI- 209**  
**ANKARA - 2003**  
Sirküler Rapor Serisi  
Seri No :2003 - 7

TÜRMOB Adına Sahibi  
**Mustafa ÖZYÜREK**

Sorumlu Yazışleri Müdürü  
**Ali E. DOĞANOĞLU**

**Dizgi - Düzenleme**

TÜRMOB  
Basın - Yayın Servisi

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

## ÖNSÖZ

TÜRMOB olarak büyük önem verdiğimiz konuların başında mesleki eğitim gelmektedir. Mesleki eğitime katkı sağlaması ve uygulamacılara yol göstermesi amacıyla yayınlamaya başladığımız **Sirküler Rapor Serisi** bu amacımıza ulaşmada oldukça önemli bir fonksiyon üstlenmiştir.

Yayınladığımız **Sirküler Rapor Kitapları** meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin büyük takdirini toplayarak, yoğun bir ilgiyle karşılanmıştır. Böylesi geniş bir talebi karşılama uğraşımız devam etmektedir. Meslek mensuplarımızın ve aday meslek mensuplarımızın ihtiyaç duyacakları bilgilere ulaşmayı hedefleyen bu çalışmamızı geliştirerek sürdürmekteyiz.

Sirküler Rapor kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2003-7 Seri Numaralı bu kitabı; İstanbul Defterdar Yardımcısı Gelirler Kontrolörü D.Erkan ATEŞLİ tarafından hazırlanan **“KDV İadesi Tasdik Raporlarının Düzenlenmesi ve YMM’lerin Sorumlulukları”** isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Sirküler kitaplarımız, bir plan doğrultusunda hazırlanarak, her ay bir kitap olarak sizlere ulaştırılmaktadır. Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum. Eğitim serimize gösterilen ilgi ve destekten dolayı meslektaşlarımıza ve stajyerlerimize teşekkürlerimi sunarım.

**Nail SANLI**  
**Genel Sekreter**

## İÇİNDEKİLER

<b>1. KDV İADESİ İŞLEMLERİ AÇISINDAN TASDİK KAPSAMINAALINAN KONULAR</b> .....	<b>1</b>
<b>2. KDVK’NUN 11. MADDESİ KAPSAMINDA İHRACAT TESLİMLERİ VE İHRAÇ KAYITLITESLİMLERDEN DOĞAN KDV İADESİNE İLİŞKİN YMM TASDİK RAPORLARININ DÜZENLENMESİ</b> .....	<b>5</b>
2.1. İHRACAT TESLİMLERİ VE İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDEN DOĞAN KDV İADESİ TUTARI İLE YMM TASDİK RAPORU ARASINDAKİ İLİŞKİ .....	5
2.1.1. Süresinde Düzenlenmiş Tam Tasdik Sözleşmesi Bulunan Mükelleflere YMM Tasdik Raporu İade Edilecek KDV Tutarında Bir Sınır Yoktur. ....	5
2.1.2. Süresinde Düzenlenmiş Tam Tasdik Sözleşmesi Bulunmayan Mükelleflere YMM Tasdik Raporu İle İade Edilecek KDV Tutarının Bir Sınırı Vardır. ....	6
2.2. İHRACAT TESLİMLERİ VE İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDEN DOĞAN KDV İADESİNE İLİŞKİN YMM TASDİK RAPORUNUN DÜZENLENMESİ .....	8
2.2.1. YMM’lerce Düzenlenen KDV İadesi Tasdik Raporu İle Teminat Göstermeksizin İade Alınabilir. ....	8
2.2.2. SMİYB Düzenlediği Veya Kullandığı Konusunda Rapor Bulunan Mükelleflerin İadeleri YMM’lerce Düzenlenen KDV İadesi Tasdik Raporu İle Yapılamaz. ....	10
2.3. YMM TASDİK RAPORLARINDA BULUNMASI GEREKLİ BİLGİLER. ....	11
2.3.1. YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarında İade Konusu Tutarın Doğruluğu Saptanacak Ve Bu Hususlara Raporda Yer Verilecektir. ....	11
2.3.2. YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarında Yer Verilmesi Gereken Diğer Hususlar .....	12
2.3.3. YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarının Kapağı , Dizpozisyonu ve Ekleri .....	14
2.3.4. Gümrük Beyannamelerinin Doğrulu Ve Teyidine İlişkin Hususlar . . . .	20
2.3.5. Döviz Alım Belgesinin Gerçekliği ve İbrazına İlişkin Hususlar . . . .	23
2.4. YMM’LERİN MÜTESELSİL SORUMLULUĞU .....	24

2.5. YMM'LERCE VERİLECEK TASDİK RAPORLARI İLE İLGİLİ VERGİ DAİRELERİNCE YAPILACAK İŞLEMLER. ....	26
2.5.1. YMM KDV İadesi Tasdik Raporu İle Vergi Dairesine İbrazi Gereken Bilgi Ve Belgeler. ....	26
2.5.1.1. Gümrük beyannameli mal ihracında. ....	26
2.5.1.2. Hizmet ihracında. ....	27
2.5.1.3. Bavul ticaretinde. ....	27
2.5.1.4. İhraç kaydıyla satışlarda. ....	28
2.5.2. YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarının Vergi Dairesi Tarafından Maliye Bakanlığına Gönderilmesi. ....	28
2.5.3. YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarına Göre İadesi Gereken Tutar İle Mükellef Tarafından Beyan Edilen Tutar Arasında Bir Fark Olması Halinde Yapılacak Vergi Dairesince Yapılacak İşlem. ....	29
<b>3. KDVK'NUN 14. MADDESİ KAPSAMINDA TRANSİT TAŞIMACILIK İSTİSNASINA AİT KDV İADELERİNE İLİŞKİN YMM TASDİK RAPORLARININ DÜZENLENMESİ. ....</b>	<b>30</b>
3.1. ULUSLARARASI TAŞIMACILIK İSTİSNASI NEDENİYLE DOĞAN KDV İADESİ TUTARI İLE YMM TASDİK RAPORU ARASINDAKİ İLİŞKİ. ....	30
3.1.1. Süresinde Düzenlenmiş Tam Tasdik Sözleşmesi Bulunan Mükelleflere YMM Tasdik Raporu İade Edilecek KDV Tutarında Bir Sınır Yoktur. ....	30
3.1.2. Süresinde Düzenlenmiş Tam Tasdik Sözleşmesi Bulunmayan Mükelleflere YMM Tasdik Raporu İle İade Edilecek KDV Tutarının Bir Sınırı Vardır. ....	31
3.2. ULUSLARARASI TAŞIMACILIK İSTİSNASI NEDENİYLE DOĞAN KDV İADESİNE İLİŞKİN YMM TASDİK RAPORUNUN DÜZENLENMESİ. ....	34
3.2.1. YMM'lerce Düzenlenen KDV İadesi Tasdik Raporu İle Teminat Göstermeksizin İade Alınabilir. ....	34
3.2.2. SMİYB Düzenlediği Veya Kullandığı Konusunda Rapor Bulunan Mükelleflerin İadeleri YMM'lerce Düzenlenen KDV İadesi Tasdik Raporu İle Yapılamaz. ....	35
3.3. YMM TASDİK RAPORLARINDA BULUNMASI GEREKLİ BİLGİLER. ....	36

3.3.1. YMM , KDV İadesi Tasdik Raporlarında İstisna Konusu Taşıma İşinin Yapıldığı Belgelemelidir. . . . .	36
3.3.2. YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarında Yer Verilmesi Gereken Diğer Hususlar. . . . .	36
3.3.3. YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarının Kapağı , Dizpozisyonu ve Ekleri . . . . .	37
3.4. YMM'LERİN MÜTESELSİL SORUMLULUĞU . . . . .	42
3.5. YMM'LERCE VERİLECEK TASDİK RAPORLARI İLE İLGİLİ VERGİ DAİRELERİNCE YAPILACAK İŞLEMLER . . . . .	43
3.5.1. YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarının Vergi Dairesi Verilmesi Ve Vergi Dairesi Tarafından Maliye Bakanlığına Gönderilmesi . . . . .	43
3.5.2. YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarına Göre İadesi Gereken Tutar İle Mükellef Tarafından Beyan Edilen Tutar Arasında Bir Fark Olması Halinde Yapılacak Vergi Dairesince İşlem . . . . .	44
<b>4. KDVK'NUN 13/ a ,b MADDESİ KAPSAMINDAKİ ARAÇLARA VE TEŞVİK BELGELİ YATIRIMLARA İLİŞKİN KDV İADESİNİN YMM TASDİK RAPORLARININ DÜZENLENMESİ. . . . .</b>	<b>45</b>
4.1. KDVK'NUN 13/ a ,b MADDESİ KAPSAMINDAKİ ARAÇLARA VE TEŞVİK BELGELİ YATIRIMLARA İLİŞKİN KDV İADESİ TUTARI İLE YMM TASDİK RAPORU ARASINDAKİ İLİŞKİ . . . . .	45
4.1.1. Süresinde Düzenlenmiş Tam Tasdik Sözleşmesi Bulunan Mükelleflere YMM Tasdik Raporu İade Edilecek KDV Tutarında Bir Sınır Yoktur. . . . .	45
4.1.2. Süresinde Düzenlenmiş Tam Tasdik Sözleşmesi Bulunmayan Mükelleflere YMM Tasdik Raporu İle İade Edilecek KDV Tutarının Bir Sınırı Vardır. . . . .	46
4.2. KDVK'NUN 13/ a ,b MADDESİ KAPSAMINDAKİ ARAÇLARA VE TEŞVİK BELGELİ YATIRIMLARA İLİŞKİN KDV İADESİNE AİT YMM TASDİK RAPORUNUN DÜZENLENMESİ. . . . .	48
4.2.1. YMM'lerce Düzenlenen KDV İadesi Tasdik Raporu İle Teminat Göstermeksizin İade Alınabilir. . . . .	48
4.2.2. SMİYB Düzenlediği Veya Kullandığı Konusunda Rapor Bulunan Mükelleflerin İadeleri YMM'lerce Düzenlenen KDV İadesi Tasdik Raporu İle Yapılamaz. . . . .	50
4.2.3. Vergi İncelemesine Başlanılmadan YMM Tasdik Raporu İle KDV İadesi Alınabilir. . . . .	50

4.3 YMM TASFİK RAPORLARINDA BULUNMASI GEREKİLİ BİLGİLER . . . . .	51
4.3.1 YMM , KDV İadesi Tasdik Raporlarında İstisna İşlemlerin Yapıldığını Tevsik Edici Bilgi Ve Belgelere Ulaşmalıdır. . . . .	51
4.3.2. YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarında Yer Verilmesi Gereken Diğer Hususlar . . . . .	52
4.3.3 YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarının Kapağı , Dizpozisyonu ve Ekleri . . . . .	53
4.4. YMM'LERİN MÜTESELSİL SORUMLULUĞU . . . . .	58
4.5. YMM'LERCE VERİLECEK TASFİK RAPORLARI İLE İLGİLİ VERGİ DAİRELERİNCE YAPILACAK İŞLEMLER. . . . .	58
4.5.1 YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarının Vergi Dairesi Verilmesi Ve Vergi Dairesi Tarafından Maliye Bakanlığına Gönderilmesi. . . . .	58
4.5.2. YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarına Göre İadesi Gereken Tutar İle Mükellef Tarafından Beyan Edilen Tutar Arasında Bir Fark Olması Halinde Yapılacak Vergi Dairesince İşlem . . . . .	59
<b>5. KDVK'NUN 29/1 MADDESİ KAPSAMINDA KDV İADESİNİN YMM TASFİK RAPORUNUN DÜZENLENMESİ . . . . .</b>	<b>59</b>
5.1. KDVK'NUN 29/1 MADDESİ KAPSAMINDA KDV İADESİ TUTARI İLE YMM TASFİK RAPORU ARASINDAKİ İLİŞKİ. . . . .	61
5.1.1 Süresinde Düzenlenmiş Tam Tasdik Sözleşmesi Bulunan Mükelleflere YMM Tasdik Raporu İade Edilecek KDV Tutarında Bir Sınır Yoktur. . . . .	61
5.1.2. Süresinde Düzenlenmiş Tam Tasdik Sözleşmesi Bulunmayan Mükelleflere YMM Tasdik Raporu İle İade Edilecek KDV Tutarının Bir Sınırı Vardır. . . . .	62
5.2. KDVK'NUN 29/2 MADDESİ KAPSAMINDA KDV İADESİNE AİT YMM TASFİK RAPORUNUN DÜZENLENMESİ. . . . .	64
5.2.1. YMM'lerce Düzenlenen KDV İadesi Tasdik Raporu İle Teminat Göstermeksizin İade Alınabilir. . . . .	64
5.2.2. SMİYB Düzenlediği Veya Kullandığı Konusunda Rapor Bulunan Mükelleflerin İadeleri YMM'lerce Düzenlenen KDV İadesi Tasdik Raporu İle Yapılamaz. . . . .	66
5.2.3. Vergi İncelemesine Başlanılmadan YMM Tasdik Raporu İle KDV İadesi Alınabilir. . . . .	66

5.3. YMM TASDİK RAPORLARINDA BULUNMASI GEREKLİ BİLGİLER . . . . .	67
5.3.1. KDV İadesi Tasdik Raporlarında İndirimli Orana Tabi İşlemlere İlişkin KDV Genel Tebliğlerinde Belirtilen Hususlar Açıklanmalı Ve Gerekli Tüm Bilgi Ve Belgelere Yer Verilmelidir. . . . .	67
5.3.2. İndirimli Orana Tabi İşlemlere İlişkin KDV İadesi Tasdik Raporlarının Rapor Kapağı , Dizpozisyonu Ve Ekleri . . . . .	67
5.4. YMM'LERİN MÜTESELSİL SORUMLULUĞU . . . . .	72
5.5. YMM'LERCE VERİLECEK TASDİK RAPORLARI İLE İLGİLİ VERGİ DAİRELERİNCE YAPILACAK İŞLEMLER. . . . .	72
5.5.1.YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarının Vergi Dairesi Verilmesi Ve Vergi Dairesi Tarafından Maliye Bakanlığına Gönderilmesi . . . . .	72
5.5.2.YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarına Göre İadesi Gereken Tutar İle Mükellef Tarafından Beyan Edilen Tutar Arasında Bir Fark Olması Halinde Yapılacak Vergi Dairesince İşlem . . . . .	73
<b>6. KDVK'NUN 11/1-b MADDESİ KAPSAMINDA KDV İADESİNİN YMM TASDİK RAPOR İLE TALEP EDİLMESİ . . . . .</b>	<b>73</b>
6.1. KDVK'NUN 11/1-b MADDESİ KAPSAMINDA KDV İADESİ TUTARI İLE YMM TASDİK RAPORU ARASINDAKİ İLİŞKİ. . . . .	74
6.1.1. Mükellefler YMM'ler Tam Tasdik Sözleşmesi Düzenlese Dahi KDVK'nun 11/1-b Maddesi Kapsamındaki İade Talepleri Belli Bir Tutara Kadar YMM Tasdik Raporu İle Yapılabilir. . . . .	74
6.2. KDVK'NUN 11/1-b MADDESİ KAPSAMINDAKİ KDV İADESİ TALEPLERİNE İLİŞKİN YMM TASDİK RAPORLARINDA 1 NOLU YMM TASDİK TEBLİĞLERİNE VE İLGİLİ KDV GENEL TEBLİĞLERİNE UYULUR. . . . .	79
<b>7. KDVK'NUN 15/1-b MADDESİ KAPSAMINDA VERGİ MUAFİYETİ TANINAN ULUSLARARASI KURULUŞLARA VE BUNLARIN MENSUPLARINA YAPILAN TESLİM VE HİZMETLERE İLİŞKİN KDV İADESİNİN YMM TASDİK RAPORUNUN DÜZENLENMESİ . . . . .</b>	<b>80</b>
7.1. KDVK'NUN 15/1-b MADDESİ KAPSAMINDA KDV İADESİ TUTARI İLE YMM TASDİK RAPORU ARASINDAKİ İLİŞKİ . . . . .	81



7.1.1 Süresinde Düzenlenmiş Tam Tasdik Sözleşmesi Bulunan Mükelleflere YMM Tasdik Raporu İade Edilecek KDV Tutarında Bir Sınır Yoktur. . . . .	81
7.1.2. Süresinde Düzenlenmiş Tam Tasdik Sözleşmesi Bulunmayan Mükelleflere YMM Tasdik Raporu İle İade Edilecek KDV Tutarının Bir Sınırı Vardır. . . . .	82
7.2. KDVK’NUN 15/1-b MADDESİ KAPSAMINDAKİ KDV İADESİ TALEPLERİNE İLİŞKİN YMM TASDİK RAPORLARINDA 1 NOLU YMM TASDİK TEBLİĞLERİNE VE İLGİLİ KDV GENEL TEBLİĞLERİNE UYULUR. . . . .	84
7.3. KDVK’NUN 15/1-b MADDESİ KAPSAMINDAKİ KDV İADESİ SÖZLEŞMELERİNİN DÜZENLENMESİ . . . . .	84
<b>8. KDVK’NUN 13/d MADDESİ KAPSAMINDA YATIRIM TEŞVİK BELGESİ SAHİBİ MÜKELLEFLERE BU BELGEYE İLİŞKİN MAKİNA VE TECHİZAT TESLİMLERİ NEDENİ İLE DOĞAN KDV İADESİNİN YMM TASDİK RAPORUNUN DÜZENLENMESİ . . . . .</b>	<b>85</b>
8.1. KDVK’nun 13/d Maddesinde Yer Alan İstisna İle İlgili Uygulamanın Usul Ve Esasları. . . . .	85
8.2. KDVK’nun 13/d Maddesi Kapsamında Makine Ve Techizat Teslimlerinden Doğan KDV’ nin YMM Tasdik Raporu İle İadesi . . .	86
<b>9. KDVK’NUN GEÇİCİ 17. MADDESİ KAPSAMINDA DAHİLDE İŞLEME VE GEÇİCİ KABUL REJİMLERİ KAPSAMINDA İHRAÇ EDİLECEK MALLARIN ÜRETİMİNDE KULLANILACAK MADDELERİN TESLİMİNDE TECİL TERKİN SİSTEMİNİN UYGULANMASI İÇİN YMM’LER TARAFINDAN ÖZEL AMAÇLI BİR RAPOR DÜZENLENMESİ GEREKİR. . . . .</b>	<b>88</b>
9.1. KDVK’nun Geçici 17. Maddesinde Yer Alan Müessese İlgili Uygulamanın Usul Ve Esasları. . . . .	88
9.2. KDVK’nun Geçici 17. Maddesi Uyarınca Tecil-Terkin ( KDVK’nun 11/1-c) Kapsamında Satın Alınan Maddelerle İmal Edilen Malların Süresi İçinde İhraç Edildiği YMM’lerce Düzenlenecek Özel Amaçlı Bir Raporla Tespit Edilecektir. . . . .	89
9.3. KDVK’nun Geçici 17. Maddesi Uyarınca Tecil-Terkin (KDVK’nun 11/1-c ) Kapsamında Teslim Edilen Mallara İlişkin KDV’ nin Nakden veya Mahsuben İade İçin Düzenlenecek YMM Tasdik Raporu . . . . .	91

<b>10 . YMM KDV İADESİ TASDİK RAPORLARI İLGİLİ</b>	
<b>MÜTEFERRİK KONULAR.....</b>	<b>92</b>
10.1. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ TAM TASDİK	
SÖZLEŞMELERİ İLE KDV İADESİNE İLİŞKİN YMM	
TASDİK RAPORLARI ARASINDAKİ İLİŞKİ .....	92
10.1.1. YMM'ler ile Süresinde Tam Tasdik Sözleşmesi Düzenlemiş	
Mükellefler Açısından İadesi Talep Edilecek KDV'nin Bir Üst Sınırı Yoktur .	93
10.1.2. YMM'ler İle Süresinde Tam Tasdik Sözleşmesi Düzenlememiş	
Mükellefler Açısından İadesi Talep Edilecek KDV'nin Bir Üst Sınırı Vardır..	95
10.1.3. YMM'ler ile Süresinde Tam Tasdik Sözleşmesi Düzenlemiş Olsalar	
Dahi YMM Raporu İle 43 ve 61 nolu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki	
İhracat İşlemlerine İlişkin KDV İadesi Bir Üst Sınırı Vardır. ....	96
10.1.4. Tam Tasdik Sözleşmesinin Fes Edilmesi Halinde 1 Ay İçinde	
Yeni Bir YMM ile Tam Tasdik Sözleşmesi Düzenlenmesi Halinde	
İadesi Talep Edilecek KDV'nin Bir Üst Sınırı Yoktur. ....	97
10.1.5. Kısıtlı YMM'ler İle Tam Tasdik Sözleşmesi Yapmış	
Mükellefleri KDV İade Taleplerinin Kısıtlı Olmayan Bir YMM	
Tarafından Düzenlenecek Rapor İle İstenilmesi Mümkündür .....	98
10.2. KANUNİ DEFTER VE BELGELERİN YMM'LERE İBRAZİ.....	99
10.2.1. Kanuni Defter Ve Belgelerin YMM'lere İbraz Edilmesi Zorunludur. .	99
10.2.2. Kanuni Defter Ve Belgelerin İbraz Zorunluluğu Tasdik	
Edilen Hesap Ve İşlemlerle Sınırlıdır. ....	100
10.2.3. Kanuni Defter Ve Belgelerin YMM'lere İbraz	
Edilmesinin Usul Ve Esasları .....	100
10.2.4. Karşıt İnceleme Yazılı Teyit Almak Sureti İle	
Yapılıyorsa Defter Belgelerin İbrazı İstenilmez. ....	101
10.2.5. Defter ve Belgelerini İbraz Etmeyen Mükellefler	
Hakkında Yapılacak İşlemler .....	101
10.2.6. YMM'er Defter ve Belgelerden Öğrendikleri	
Bilgileri Saklamak Zorundadır. ....	102
10.3. YMM'LERCE YAPILACAK KARŞIT İNCELEMELER .....	102
10.3.1. YMM'lerin Karşıt İnceleme Yapması Zorunludur. ....	103
10.3.2. Karşıt İnceleme Kural Olarak Tasdik İşlemini Yapan	
YMM Tarafından Yerine Getirilir. ( Teyit yazısı ile karşıt incelemenin	
nasıl yapılacağı ayrıca tebliğlerde açıklanmıştır. ).....	104

10.3.3. Karşıt İncelemede Amaç Tasdike Konu İşlemin Doğruluğunun Ortaya Çıkarılmasıdır. . . . .	105
10.3.4. YMM'lerce Yapılacak Karşıt İncelemelerde Gerektiği Kadar Alta İnilererek Karşıt İnceleme Yapılmalıdır. . . . .	105
10.3.5. SMİYB Düzenlenmesi ve Kullanılması İhtimalinin Bulunduğu Haller İle Benzeri Şüphelerin Varlığı Halinde Karşıt İncelemede Hiçbir Kademe Sınırlaması Olamaz. . . . .	107
10.3.6. İhracat , İhraç Kayıtlı Teslimler Ve Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara Yapılan Teslimlerde KDV İadesi İlişkin YMM Tasdik Raporlarında İhraç Konusu Mal veya Hizmetin İmalatçısı Durumundaki Alt Mükellefin Bir Alt Kademesine Kadar Karşıt İnceleme Yapılması Zorunludur. . . . .	108
10.3.7. İthal Edildikten Sonra İhraç Edilen Malların İthalatçısında Karşıt İnceleme Yapılması Yeterlidir. . . . .	108
10.3.8. Karşıt İncelemenin Yazılı Teyit Almak Sureti İle Yapılması. . . . .	108
10.3.9. Karşıt İnceleme Yazılı Teyit Almak Sureti İle Yapılması Teyit Alan Ve Teyit Veren YMM'lerin Sorumlulukları. . . . .	110
10.3.10. Karşıt İnceleme Yapılmasının Zorunlu Olmadığı Haller . . . . .	112
10.3.11. Karşıt İnceleme Sonuçlarının Tutanağa Bağlanması. . . . .	115
10.3.12. Karşıt İnceleme Tutanaklarında ve Teyit Yazılarında Yer Alması Zorunlu Bilgiler . . . . .	116
10.3.13. Tasdik Raporunda Yapılan Karşıt İnceleme Tutanakları İle İlgili Açıklama Yapılması Ve Tutanakların Tasdik Raporuna Eklenmesi. . . . .	118
10.4. YMM'LERİN DİĞER YMM'LERDEN BİLGİ İSTEMESİ . . . . .	120
10.4.1. YMM'lerin Tasdik Hizmetleri İle İlgili Diğer YMM'lerden Bilgi İsteyebilir. . . . .	120
10.4.2. YMM'lerin Bilgi İsteme Ve Cevap Yazılarında Bulunması Gereken Hususlar. . . . .	120
10.4.3. Mevzuata Uygun Şekilde Cevap Yazısını Alan YMM'ler Hakkında Bilgi Verilen Mükellef Nezdinde Karşıt İnceleme Yapmayacaklardır. . . . .	122
10.4.4. YMM Cevap Yazılarına Tarih, Sayı Verilir Ve Usulüne Uygun Olarak Saklanır. . . . .	122
10.4.5. Bilgi İsteme Talebine Verilen Cevabın Doğruluğundan Bilgiyi Veren Ve Alan YMM'in Sorumluluğu . . . . .	123
10.4.6. Bilgi İsteme Taleplerine 15 Gün İçinde Cevap Verilir. . . . .	123
10.4.7. YMM'lerin Yazılı Teyit Ve Yazılı Bilgi Vermesi Arasındaki Farklar. . . . .	123
10.5. YMM'LERİN VERGİ DAİRESİNDEN BİLGİ İSTEMESİ . . . . .	124

10.6. KURUMLAR VERGİSİNDEN MUAF , FAKAT KDV'NE TABİ MÜKELLEFLERİN KDV İADE TALEPLERİNİN YERİNE GETİRİLMESİ. ....	126
10.7. BİR DEN FAZLA DÖNEMİ KAPSAYAN KDV İADELERİ VE KİSMİ İADE İÇİN DÜZENLENECEK YMM TASDİK RAPORLARI . . .	127
10.8. YMM KDV İADESİ TASDİK RAPORU İLE ALAKALI 84 NOLU KDV GENEL TEBLİĞİNDE YER ALAN AÇIKLAMALAR . . . . .	128
10.9. YMM TASDİK RAPORLARINDA AYNI MÜKELLEFE İLİŞKİN DEĞİŞMEYEN BİLGİLERİN MÜTEAKİP RAPORLARDA TEKRARLANMAYABİLİR. ....	131
10.10. YMM TASDİK SÖZLEŞMELERİ VE KDV İADESİ TASDİK RAPORLARININ MALİYE BAKANLIĞINA GÖNDERİLMESİ . . . . .	132
10.11. YMM KDV İADESİ TASDİK RAPORU ÜZERİNE VERGİ DAİRELERİNCE YAPILACAK İŞLEMLER . . . . .	133
10.11.1. Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğine Göre YMM'lerce Düzenlenen KDV İadesi Tasdik Raporları İnceleme Raporu Sayılı: . . . . .	133
10.11.2. Rapor Dispozisyonu Ve Şekle Müteallik Hususlardaki Eksiklikler Vergi Dairesince YMM'lere Tamamlattırılır. ....	133
10.11.3. KDV İadesi Tasdik Raporlarının Vergi Dairesine Verilmesi. ....	134
10.11.4. KDV İadesi Tasdik Raporlarının Vergi Dairesi Kayıtlarına Alınması Ve İlk Değerlendirilmesinin Yapılması. ....	135
10.11.5. KDV İadesi Tasdik Raporunun Vergi Dairesinde Mevzuat Hükümleri Açısından Değerlendirilmesi Ve Düzeltme Fişinin Hazırlanması. ....	135
10.13. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMELERİ İLE EKLERİNİN TASDİKİNE İLİŞKİN SÖZLEŞMELERİN VERGİ DAİRELERİNE BİLDİRİLMESİ VE BUNUN ÖNEMİ . . . . .	139
10.14. MÜKELLEFLERİN TEMİNAT KARŞILIĞI İADE ALMALARI TEMİNATLARININ YMM RAPORU İLE ÇÖZDÜRMELERİ . . . . .	141
<b>11. YMM'LERİN TASDİK TEN DOĞAN SORUMLULUĞU İLE İLGİLİ HUKUKİ DÜZENLEMELER . . . . .</b>	<b>143</b>
11.1. YMM'lerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu İle İlgili Kanun Hükümleri	143
11.2. YMM Tasdik Yönetmeliği. ....	144
11.2.1. Tasdik. ....	145
11.2.2. YMM Denetim Teknikleri. ....	146

11.3.YMM'lerin Müşterek Ve Mütessesil Sorumluluğu İlgili Kanun Hükümleri . . . . .	147
11.4. YMM'lerin Müşterek Ve Mütessesil Sorumluluğu Kusursuz ve Sınırsız Bir Sorumluluk Olmayıp Objektif İlkelere Göre Belirlenecek Bir Sorumluluktur. . . . .	150
11.5. YMM Nezdinde Yapılacak Takibatın , Vergi Ve Cezaya İlişkin Tahakkukun Kesinleşmesinden Önce Veya Sonra Başlanması. . . . .	151
11.6. YMM'lerin Tasdik Ettikleri Konulara İlişkin Mütessesil Sorumlu Tutulmaları Halinde YMM'ler Nezdinde İhtiyati Tahakkuk Ve İhtiyati Haciz Uygulanabilir. . . . .	156
11.7. YMM'lerin Mütessesil Sorumlu Tutuldukları İşlemlerle İlgili Disiplin Kovuşturması . . . . .	156
11.8. YMM'lerin Mütessesil Sorumlu Tutulmaları Gerektiğine İlişkin Rapor Tanzim Edilmiş Olsa , Tarhiyat Kesinleşene Dek Bu YMM Tarafından Düzenlenen Tasdik Raporları İşleme Konulabilir. . . . .	157
<b>12. YMM KDV İADESİ TASDİK RAPORLARININ ŞEKİL ESASLARI . .</b>	<b>158</b>
12.1 YMM Tasdik Raporları En Az 3 Örnek Düzenlenir . . . . .	158
12.2.YMM Tasdik Raporlarına Numara Verilmesi , Yazım Uslubu ve Mühürlenmesi. . . . .	158
<b>13 . MUKTEZALAR . . . . .</b>	<b>160</b>
13.1 KONUSU : Alt firması incelemeye sevk edilen mükellefin KDV iade taleplerinin teminat gösterilmeksizin YMM raporuna göre yerine getirip getirilmeyeceği (19.12.2001 tarihli , KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.YMM.6225 sayılı mukteza ) . . . . .	160
13.2. Alt firmanın YMM'inden teyit alınması ve mütessesil sorumluluk uygulaması (03/03/1998 tarihli , 7804 sayılı mukteza ) . . . . .	163
13.3. YMM'in alt firma incelemeleriyle ilgili olarak, bunların tam tasdik sözleşmesi düzenlediği YMM'lerden yazılı olarak aldığı b ilgilerde, daha sonra olumsuzluk tespit edilmesi halinde, mütessesil sorumluluk açısından alt firmaların tam tasdik sözleşmesi düzenlediği YMM sorumlu olacaktır: (07/08/1997 tarihli, B.07.0.G.EL.0.32/323-1719-33412 sayılı mukteza ) . . . . .	164

13.4 YMM.'ler tarafından vergi dairelerine teslim edilen KDV iadesi tasdik raporlarının tanzim eden YMM.'ler tarafından geri çekilip çekilmeyeceği (07.02.2001 tarihli , B.07.0.GEL.0.32/3224-2177/7497 sayılı mukteza) . . . . .	165
13.5. YMM Raporunda da ilgili gümrük beyannamesinde imalatçının kim olduğuna dair ayrıca bir bilgiye rastlanılmaması ncelikle YMM'den açıklama istenilir. (09.08.2002 tarihli , KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.4450 sayılı mukteza - İstanbul Defterdarlığı ) . . . . .	166
13.6. Tabi afetler nedeniyle defter ve belgeleri zayı olan mükellefler hakkında YMM'lerin yeniden düzenleyeceği KDV İadesi Tasdik Raporuna göre işlem yapılıp yapılamayacağı (08.10.2002 tarihli , KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.5410 sayılı muktezası - İstanbul Defterdarlığı ) . . . . .	170
13.7. Hakkında olumsuz tespit olan firmadan olan alışların YMM Raporu'nda tenzil edilmesi (23.08.2002 tarihli KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.4676 sayılı mukteza - İstanbul Defterdarlığı ) . . . . .	173
13.8. Karşıt incelemeler hakkında (28.05.2001 tarihli , B.07.0.GEL.0.32/3223-2436/29008 sayılı mukteza ) . . . . .	179
13.9. Mükelleflerin Y.M.M. dışındaki kişilere defter ve belgelerinin ibraz zorunluluğu olmadığı, ayrıca Y.M.M. dışındaki kişilerin karşıt inceleme yetkisinin olup olmadığı (04.06.2001 tarihli , B.07.0.GEL.0.32/3223-2441/30099 sayılı mukteza ) . . . . .	179
13.10. Karşıt incelemede , ihracatçı firmanın ihracata ve iade talebine konu teşkil eden mallara ilişkin alış faturaları bilgilerin doğruluğu ihracatçı firmanın bu malları temin ettiği satıcı firma kayıtlarına inilerek elde edilecek fatura bilgilerine göre tasdik edilecek ve tutanağa bağlanmak suretiyle rapora eklenecek olup , Tutanak sayısı fazla ise en yüksek 10 alıma ilişkin tutanağın rapor eklenmesi gerekmektedir. (12.10.2001 tarihli , B.07.0.GEL.0.32/3224-2439/54676 sayılı mukteza) . . . . .	181
13.11. Mükelleflerin iade ya da mahsup edilecek KDV tutarı ile ilgili olmayan işlemlerinin doğruluğunun araştırılması karşıt incelemenin kapsamı dışında yer alıp alamayacağı hk. (20.07.2001 t arihli , B.07.0.GEL.0.32/3224-2435/39960 sayılı mukteza) . . . . .	182

13.12. İmalatçı firmanın indirilecek KDV'sinin % 80'inin karşıt inceleme kapsamında olup olmadığı hk. (11.01.2002 tarihli , B.07.0.GEL.0.32/3223-2554/1498 sayılı mukteza) . . . . .	185
13.13. YMM'lik Şirketi Adına Düzenlenen Tam Tasdik Sözleşmesine İstinaden , YMM'lik Şirketlerinin Ortağı YMM Tarafından Tanzim Edilen KDV İadesi Tasdik Raporlarına Göre iadenin Yapılıp Yapılamayacağı (24.12.1997 tarihli , 6599 sayılı mukteza) . . . . .	187
13.14. KDV İadesi Tasdik Raporuna ek süre verilip verilmeyeceği (12.12.2001 tarihli , B.07.0.GEL.0.32/3223-2539/66783 sayılı mukteza) .	187
13.15. İndirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV'nin YMM tasdik raporu ile iade edilip edilmeyeceği (10.04.2001 tarihli , B.07.0.GEL.0.32/322-2415/19209 ) . . . . .	189
13.16. Kanuni defterlere kaydedilmiş olan vesikaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğu raporda tesbit edilmemişse, bunların iade talebinden çıkarılmakla birlikte 191. indirilecek katma değer vergisi hesabında muhafaza edilmesinde bir sakınca bulunup bulunmadığı (20.02.2002 tarihli , B.07.0.GEL.0.31/3185-30/8207 sayılı mukteza ) . . . . .	189
31.17. KDV iadesi tasdik raporlarının ekinde yer alması gereken bilanço ve gelir tablosu örneklerinin 2000 ve 2001 yıllarından hangisine ait olacağı bulunup bulunmadığı (06.03.2002 tarihli , B.07.0.GEL.0.32/3223-864/9784 sayılı mukteza) . . . . .	191
13.18. İndirilemeyen KDV nedeniyle doğan iade hakkında yeminli mali müşavirlikçe düzenlenecek tasdik raporları ( 22.03.2002 tarihli ,B.07.0.GEL.0.32/3223-2571/12716 sayılı mukteza ) . . . . .	192
13.19. Alt firma incelemesi henüz sonuçlanmamış veya yeniden yapılmasına gerek duyulan mükelleflerden temin edilen faturalara isabet eden KDV'nin daha sonra düzenlenecek bir raporla değerlendirilmek üzere , sadece incelenmesi tamamlanan mükelleflerden temin edilen faturalarda yer alan vergilerin iadesi veya bu tutara isabet eden teminatların çözülmesi amacı ile KDV iadesi tasdik raporlarının düzenlenmesi mümkündür: ( Maliye Bakanlığının 08.10.1998 tarihli , 32/3223-1968/36077 sayılı muktezası ) . . . . .	193

13.20. YMM KDV tasdik raporu vergi dairesine teslim edildikten sonra , bu rapor üzerine vergi dairesince herhangi bir tespit veya işlem yapılmadan önce YMM raporun işleme konulmaması yada kendisine geri verilmesini talep etmesi halinde bu talebin yerine getirilmesinde bir sakınca yoktur. Ancak YMM KDV tasdik raporu vergi dairesine teslim edildikten sonra , bu rapor üzerine vergi dairesince yapılan kontrol ve araştırmalar sonucunda YMM'in tasdik yetkisini ilgili mevzuata uygun şekilde kullanmadığının tespit edilmiş olması halinde tasdik raporları iade edilse dahi YMM kalkmaz. ( Maliye Bakanlığının 07.02.2001 tarihli , 32/3224-2176/7497 sayılı muktezası ) . . . . .	193
13.21. YMM KDV iadesi tasdik raporu ile fazladan alındığı tespit edilen KDV iadesi için , mükelleflerce rızaen pişmanlık talebi ile beyanda bulunulmaması halinde , YMM KDV iadesi tasdik raporuna istinaden tarhiyat yapılması mümkün değildir. Bu durumda söz konusu rapor done alınmak sureti ile VUK'nun 135'inci maddesinde vergi incelemesine yetkili olanların düzenleyecekleri bir inceleme raporuna dayanılarak veya takdir komisyonuna intikla ettirilmek sureti ile bu komisyondan alınacak kararlara istinaden tarhiyat yapılabilir. (Maliye Bakanlığının 08.05.2001 tarihli , 32/3204-695/25134 sayılı muktezası ) . . . . .	194
13.22. İade talep eden mükellefin defter ve belgelerinin yanmış olması nedeni ile karşıt inceleme yapılamamış olması halinde 20 nolu YMM tasdik tebliğine uygun olarak ihraç konusu mal ve hizmetlerin imalatçısı konumundaki alt mükelleflerin bir alt kademesine kadar karşıt incelemelerin tamamlanması ve genel esaslara uygun bulunması halinde KDV iadesi tasdik raporuna göre işlem yapılması mümkün bulunmaktadır. Aksi takdirde firmadan satın alınan mallara ait KDV'nin iadesi söz konusu olamayacaktır (Maliye Bakanlığının 09.03.1990 tarihli , 8750 sayılı muktezası ) . . . . .	194



<b>14. YARGI KARARLARI</b> .....	<b>195</b>
14.1 KONUSU : 3568 Sayılı Kanun Uyarınca Yaptıkları Tasdikin Doğru Olmaması Halinde, Yeminli Mali Müşavirlerin Ziyaa Uğratılan Vergi Ve Cezalardan, Mükellefle Birlikte Müştereken Ve Mütessesilen Sorumlu Oldukları Ve Bu Sorumluluğun Tarhiyat Safhasında Başlayacağı Ve Yeminli Mali Müşavirler Adına Vergi Tarhiyatı Yapılabileceği Hk. (DŞ. 7. D. , E: 1994/14568 , K: 1995/5197 ) .....	195
14.2 KONUSU : 3568 Sayılı Yasanın 12. Maddesinde Yer Alan Yeminli Mali, Müşavirlerin Müşterek Ve Mütessesil Sorumlulukları İçin Asıl Yükümlüler Hakkındaki Tarhiyatın Kesinleşmesi Geremediği Ve Karşıt İnceleme Yetkisi Bulunmayan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Raporu Düzenledikleri Mükelleflerin Emtia Alış Faturalarının İçerik Yönünden Gerçeği Yansıtmamasından Da Sorumlu Tutulamayacakları Hk. (DŞ.11. D. , ESAS NO:1995/444 KARAR NO:1997/307) .....	201

## **1. KDV İADESİ İŞLEMLERİ AÇISINDAN TASDİK KAPSAMINA ALINAN KONULAR**

"3568 s.k.'nın 12. maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak hazırlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik<sup>1</sup> (YMM tasdik yönetmeliği) 02.01.1990 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu Yönetmeliğe göre YMM'lerce yapılacak Tasdik'in kapsamı mezkur yönetmeliğin 7'inci maddesinde belirlenmiştir. Buna göre YMM'ce KDV yönünden tasdiki yapılabilecek olan konu ve belgeler aşağıdaki gibidir;

- KDV beyannameleri ve ekleri,
- İade hakkı doğuran işlem ve belgeler,
- Maliye ve Gümrük Bakanlığınca gerek görülecek KDV ilişkin diğer işlem ve belgeler,

Yukarıda bahsedilen Yönetmeliğin 7'nci maddesinin son cümlesinde ise; "Yukarıda belirtilen konuların ve belgelerin tasdikine ilişkin olarak Bakanlıkça tebliğ çıkartılmadıkça, YMM bu konu ve belgelerle ilgili olarak tasdik işlemi yapamazlar." denilmektedir.

Ayrıca VUK'nun mükerrer 227'nci maddesinde ;

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

---

1 Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik YMM Tasdik Yönetmeliği olarak kısaltılarak kullanılmıştır.

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

Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir." denilmektedir.

İşte Maliye Bakanlığı yukarıda belirtilen hukuki dayanaklara istinaden aşağıda belirtilen Serbest Muhasebeci Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu genel tebliğleri<sup>2</sup> (YMM tasdik tebliğleri) ile KDV iadesi açısından YMM'lerce tasdiki yapılacak konu ve belgeleri aşağıdaki gibi belirlemiştir.

1 – KDVK'nun 11'nci maddesi kapsamında ihracat teslimleri ve ihracat kaydıyla yapılan teslimlerden doğan KDV iade ve mahsup işlemleri (1 nolu YMM tasdik tebliği<sup>3</sup>)

2 – KDVK'nun 14'üncü maddesi kapsamında transit taşımacılık hizmetlerinden doğan KDV iade ve mahsup işlemleri (6 nolu YMM tasdik tebliği<sup>4</sup>)

3 – KDVK'nun 13/ a , b maddesi kapsamında araçlara ve teşvik belgeleri yatırımlara ilişkin KDV iade ve mahsup işlemleri (8 nolu YMM tasdik tebliği<sup>5</sup>)

4 – KDVK'nun 29/2 maddesi kapsamında KDV iade ve mahsup işlemleri (9 nolu YMM tasdik tebliği<sup>6</sup>)

---

2 Serbest Muhasebeci Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu genel tebliğleri ; bu çalışmada YMM tasdik tebliğleri olarak kısaltılarak kullanılmıştır.

3 18.02.1990 tarihli 20437 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

4 12.05.1990 tarihli 20516 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

5 15.04.1993 tarihli 21553 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

6 29.07.1993 tarihli 21657 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

5 - KDVK'nun 11/1- b maddesi kapsamında Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlara ilişkin KDV iade ve mahsup işlemleri (15 nolu YMM tasdik tebliği<sup>7</sup>)

6 - KDVK'nun 15/1- b maddesi kapsamında uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetlere ilişkin istisna ile ilgili KDV iade ve mahsup işlemleri (19 nolu YMM tasdik tebliği<sup>8</sup>)

YMM tasdik raporu ile yerine getirilmesi mümkün olan KDV iadesi işlemleri yukarıda belirtilen YMM tasdik tebliğlerinde yer alanlardan ibaret değildir. Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan aşağıda belirtilen KDV tebliğleri ile de KDV iadelerinin YMM tasdik raporu ile talep edilebilmesine imkan tanınmıştır

1 - 24/02/1999 tarihli 23621 Resmi Gazete'de yayımlanan 72 nolu tebliğde ; KDVK'nun 13/d maddesi hükmü gereğince, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makina ve teçhizat teslimleri KDV'den istisna edildiği , "Tam istisna" mahiyetinde olan bu teslimlerin bünyesine giren vergiler genel esaslara göre indirim konusu yapılacak, indirimin mümkün olmaması halinde nakden veya mahsuben iade edilebileceği açıklanmıştır. İstisna kapsamına giren makina ve teçhizat teslimleri dolayısıyla yüklenilip indirimle giderilemeyen KDV'leri YMM tasdik raporuna göre nakden iade edilebilecektir.

2 - KDVK'nun geçici 17. maddesi kapsamında 29/06/2001 tarihli 24447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 83 seri nolu KDV genel tebliğde belirtildiği üzere dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesi kapsamında ihraç edilecek ürünlerin imalinde kullanılacak maddelerin dahilde işleme ve geçici kabul izin belgesine sahip mükelleflere tesliminde KDVK'nun 11/1-

---

7 28.02.1995 tarihli 22216 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

8 08.01.1995 tarihli 22457 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır

c maddesinde düzenlenen tecil-terkin sistemine göre işlem yapılması için; tecil-terkin kapsamında satın alınan maddelerle imal edilen malların süresi içinde ihraç edildiği YMM'lerce düzenlenecek bir raporla tespit edilmelidir. Bu konuda düzenlenecek özel amaçlı rapordan sonra , bu kapsamda mal teslim eden satıcıların KDViadesi talep etmeleri halinde , YMM tarafından ihracatta KDV iadesi tasdik raporlarının usul ve esaslarına benzer şekilde bir tasdik raporu tanzim etmeleri mümkündür .

3 - 53 seri nolu KDV genel tebliğde açıklandığı üzere , hurda metal teslimleri ile ilgili tevkifat uygulamasından kaynaklanan KDV iadelerinin YMM tasdik raporu ile yerine getirilmesi mümkündür. Yine 74 seri nolu KDV genel tebliğde belirtildiği üzere tekstil ve konfeksiyon sektöründe yapılan fason işlemlerle ilgili tevkifat uygulamasından kaynaklanan mahsuben iade taleplerinin de YMM tasdik raporu ile yapılması mümkündür. Ancak tekstil ve konfeksiyon sektöründe yapılan fason işlemlerle ilgili tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinin nakden yerine getirilmesi mümkün olmadığından bu kapsamdaki iade taleplerinin mahsuben iadesine ilişkin YMM tasdik raporu düzenlenebilir. Gerek hurda metal teslimleri nedeni ile gerekse tekstil ve konfeksiyon işlemleri nedeni ile yapılan tevkifatlardan kaynaklanan KDV iadesi taleplerine ilişkin YMM tasdik raporları , ihracatta KDV iadesi tasdik raporlarının usul ve esaslarına benzer şekilde tanzim etmelidir.

Bu durumda KDVK'nun 13/c kapsamında 6326 sayılı Petrol Kanunu hükümleri gereğince petrol arama faaliyetlerine münhasır olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan hizmetler ile mal teslimlerinden kaynaklanan KDV iadelerinin ve aynı kanunun 15/1-a çerçevesinde , karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinin ; YMM tasdik raporu ile yerine getirilmesi mümkün olmadığını söyleyebiliriz.

KDVK'na göre yapılacak iade ve mahsup işlemlerinin YMM'lerce düzenlenecek tasdik raporu ile yerine getirilmesine ilişkin usul ve esaslar temel olarak YMM Tasdik Tebliği (ve özel bazı düzenlemeler ise KDV genel tebliği ile) kamuoyuna duyurulmaktadır. Yukarıda belirtilen tebliğ metinlerinin bu gün itibari ile güncel şekli ilgili tüm tebliğler , konuları itibari ile tasnif edilerek birleştirilmek sureti ile bu çalışma hazırlanmıştır.

## **2. KDVK’NUN 11. MADDESİ KAPSAMINDA İHRACAT TESLİMLERİ VE İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDEN DOĞAN KDV İADESİNE İLİŞKİN YMM TASDİK RAPORLARININ DÜZENLENMESİ**

3568 sayılı Kanunu'nun 12. maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetki ye dayanılarak hazırlanan YMM Tasdik Yönetmeliği 02.1.1990 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Anılan Yönetmeliğin 7-C/b maddesi ile ihracat teslimleri ve ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden doğan KDV iade ve mahsup işlemleri tasdik kapsamına alınmıştır

KDVK'nun 11’inci maddesinde yer alan ihracat teslimleri ve ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden doğan KDV iade ve mahsup işlemlerinin YMM’ce tasdiklerine ilişkin usul ve esaslar YMM tasdik tebliğlerinde belirlenmiştir.

### **2.1. İHRACAT TESLİMLERİ VE İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDEN DOĞAN KDV İADESİ TUTARI İLE YMM TASDİK RAPORU ARASINDAKİ İLİŞKİ**

#### **2.1.1 Süresinde Düzenlenmiş Tam Tasdik Sözleşmesi Bulunan Mükelleflere YMM Tasdik Raporu İade Edilecek KDV Tutarında Bir Sınır Yoktur.**

18 nolu YMM tasdik tebliği<sup>9</sup> IV/A bölümündeki aynen açıklama aşağıdaki gibidir ;

---

<sup>9</sup> 18.01.1995 tarihli , 22457 sayılı R.G.’de yayımlanmıştır.

" ..... yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini tasdik ettirmek üzere YMM'lik sözleşmesi düzenleyen mükelleflere; 1 nolu tasdik tebliği uyarınca yapılacak KDV'nin nakden veya mahsuben iadesinde, bu iadeler miktarına bakılmaksızın YMM tasdik raporlarına istinaden yerine getirilebilecektir.

Ancak, muvazaalı sözleşme yaptığı tespit edilen mükelleflerin her türlü KDV talepleri sadece vergi inceleme raporu veya banka teminat mektubuna istinaden yerine getirilecektir."

Daha sonra yayımlanan 20 nolu YMM tasdik tebliğinde<sup>10</sup> konu ile ilgili açıklama ise aşağıdaki gibidir ;

"Hangi döneme ait olursa olsun bu Tebliğin yayımını takip eden ikinci ay-başından başlamak üzere ( Nisan 1996 ) , 18 sıra numaralı Genel Tebliğ hükümlerine göre YMM'lerle gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi ve eklerinin tasdikine (tam tasdik) ilişkin sözleşme düzenlemiş bulunan mükelleflerin KDV iadelerini YMM tasdik raporuna istinaden talep etmeleri halinde bu iadelere ait işlemler, tam tasdik sözleşmesi tanzim edilen YMM tarafından yerine getirilecektir."

Dolayısı ile gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi ve eklerini tasdik eden YMM tarafından düzenlenecek KDV iadesi tasdik raporu ile iadesi istenebilecek KDV iadesi tutarının bir sınırı bulunmamaktadır

### **2.1.2. Süresinde Düzenlenmiş Tam Tasdik Sözleşmesi Bulunmayan Mükelleflere YMM Tasdik Raporu ile İade Edilecek KDV Tutarının Bir Sınırı Vardır.**

"YMM'lerle süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunmayan mükelleflerin YMM tasdik raporuna istinaden aldıkları KDV iadelerinde

---

10 19.02.1996 tarihli 22559 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

15 milyar lira olarak uygulanmakta olan had 60 milyar liraya yükseltilmiştir.

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV'nin YMM tasdik raporu ile iadesinde yukarıdaki tutar iki kat olarak uygulanır" ( 31 nolu YMM tasdik tebliği 1 bölüm)

Ayrıca "Süresinden sonra tam tasdik sözleşmesi düzenlenmesi halinde, mükelleflerin 15 milyar lirayı aşan KDV iade taleplerinin YMM tasdik raporlarına istinaden yerine getirilmesi mümkün değildir." ( 25 nolu YMM tasdik tebliği 2 bölüm ) 31 nolu tebliğden sonra 15 milyar TL'lık haddi 60 milyar olarak kabul etmek gerekir.

Dolayısı ile gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi ve eklerini tasdik ettirmemiş mükellefler açısından YMM tarafından düzenlenecek KDV iadesi tasdik raporu ile iadesi istenebilecek KDV iadesi tutarı 60 Milyar TL , (indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV'de 120 milyar TL ) ile sınırlıdır.

31 nolu YMM tasdik tebliği gereğince yukarıda yer alan yer alan parasal hadler Maliye Bakanlığınca özel bir belirleme yapılmadığı takdirde her yıl bir önceki yıl için belirlenen yeniden değerlendirme 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.

31 nolu tebliğ 20.07.2001 tarihli 24468 nolu Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu durumda 20.07.2001 tarihinde 60 milyar TL olarak belirlenen had , 2002 yılında yukarıda yer alan paragrafta açıklanan şekilde bir önceki yıl için yani 2001 yılı için belirlenen yeniden değerlendirme oranında ( ki bu oran %53.2'dir. ) artırılabacaktır Bu durumda 2002 yılındaki haddin (  $60 + 60 \times \%53.2 = 91,92$  ) 92 milyar TL olarak dikkate alınması gerekir



Bu durumda 2001, 2002 ve 2003 yılları için YMM'lerle süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunmayan mükelleflerin YMM iadesi tasdik raporu ile alabilecekleri KDV iadesinin üst limitleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

İade Hakkı Doğuran İşlem	2001 Yılı	2002 Yılı	2003 Yılı
KDVK'nun 11/1-a	60.000.000.000	92.000.000.000	146.000.000.000 <sup>11</sup>

YMM'lerle süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunmayan mükelleflerin YMM iadesi tasdik raporu ile alabilecekleri KDV iadesinin üst limitlerini aşan KDV iade taleplerinin üst limite kadar olan tutarının YMM raporu ile kalanın ise sonraki döneme devreden KDV indirim KDV şeklinde giderilmesi mümkündür. Ancak bu dönemle ilgili olarak düzenlenecek YMM raporunda iade hakkı doğuran işlemin yüklenilen vergilerin tamamının doğruluğu tespit edilecektir. Ayrıca bu şekilde sonraki dönemlere devredilerek iadesinden vazgeçilen tutar için bir daha iade talebinde bulunulması mümkün değildir.

## **2.2. İHRACAT TESLİMLERİ VE İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDEN DOĞAN KDV İADESİNE İLİŞKİN YMM TASDİK RAPORUNUN DÜZENLENMESİ**

### **2.2.1. YMM'lerce Düzenlenen KDV İadesi Tasdik Raporu İle Teminat Göstermeksizin İade Alınabilir.**

"KDVK'nun 11. maddesi uyarınca yapılan ihraç işlemleri nedeniyle yüklenilip indirim konusu yapılmayan KDV , aynı Kanun'un 32. maddesi ge-

<sup>11</sup> 2003 yılı için söz konusu had ( 92 milyar + 92 milyar x%59 = 146.280.000.000) 146 milyar TL olarak hesaplanmıştır.

reğince ve Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği'nin 77. maddesi çerçevesinde mükelleflere iade edilmektedir. İade ile ilgili usul ve esaslar KDV Genel Tebliği ile açıklanmaktadır

İade edilecek KDV tutarının vergilendirme dönemleri itibarıyla 20.000.000.- lirayı aşmaması halinde iade, teminat ve inceleme raporu aranmaksızın yapılabilmektedir

20.000.000.- lirayı aşan iade taleplerinde ise, 20.000.000.- liralık kısım teminat ve inceleme raporu aranmaksızın, aşan kısım ise teminat gösterilmesi şartıyla iade edilmekte, bilahare olay incelemeye sevk edilerek düzenlenen rapor sonucuna göre işlemler yürütülmektedir.

Mükelleflerin teminat bulma konusundaki karşılaştıkları güçlükler de gözönüne alınarak, bu Tebliğ'in yayım tarihinden (18.02.1990) itibaren ihracat istisnası ile ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden doğan KDV iade tutarı vergilendirme dönemleri itibarıyla 20-150 milyon lira arasında olan mükelleflerden dileyenlerin iadelerini teminat göstermeden YMM İnceleme Raporu sonucuna göre almaları imkanı getirilmiştir (1 nolu YMM Tasdik tebliği B bölümü)

Yukarıda yer alan tutarların bu gün itibari ile bir güncelliği kalmamıştır<sup>84</sup> Nolu KDV genel tebliği ile teminat ve inceleme raporu aranmaksızın yapılacak KDV iadesi tutarı 4 milyar TL'na çıkarılmıştır Bu nedenle 1 nolu YMM tasdik tebliğinde yukarıda yer alan tutarları 4 milyar TL olarak dikkate almak gerekir.

1 nolu YMM Tasdik Tebliği ile iadelerini YMM tasdik raporuna göre almak isteyen mükelleflerin, bu isteklerini içeren dilekçelerini ilgili KDV beyannamelerine ekleme zorunluluğu getirilmiştir. Ancak 6 nolu YMM Tasdik tebliği ile ; bu düzenlemenin uygulamada yarattığı sıkıntıları gidermek amacıyla, mükelleflerin ilgili dönem beyannamelerine ekledikleri ve iadesini istedikleri KDV teminat göstermek suretiyle veya YMM tasdik

raporu sonucuna göre alabilmelerine ilişkin tercihlerini gösteren dilekçelerin ilgili dönem KDV beyannamelerine ekleme zorunluluğu kaldırılmıştır.

6 nolu YMM Tasdik tebliğinin yayımlandığı tarihten ( 21.10.1992 ) itibaren iade hakkı doğuran işlemleri bulunan mükellefler, ilgili dönem KDV beyannamesi verildikten sonra da iade taleplerine ilişkin tercihlerini bir dilekçe ile belirleyebileceklerdir. Bu itibarla, mükelleflerin iade talepleri ve buna ilişkin YMM tasdik raporları aynı dönem hesapları incelemeye sevk edilmediği veya incelemeye sevk edildiği halde inceleme elemanınca incelemeye başlanılmadığı sürece kabul edilecektir

"Mükelleflerin iadesi gereken KDV'nin kendilerinin veya kendilerine mal veya hizmet satan kişilerin vergi borçlarına mahsubunu talep etmeleri halinde veya sermayelerinin % 51 veya daha fazlası devlete ait olan kuruluşların iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmamaktadır Bu nedenle bu tür mükelleflerin beyannamelerine ayrıca bir dilekçe ekleyip tercih yapmalarına gerek bulunmamaktadır. Ancak mükelleflerin iadesini istedikleri KDV'nin kendilerinin veya mal veya hizmet aldıkları kişiler dışındaki kişilerin vergi borçlarına mahsubunu talep etmeleri halinde, bu talep yukarıda belirtilen dilekçe ile yapılacak ve YMM İnceleme Raporu sonucuna göre yerine getirilecektir." ( 1 nolu YMM Tasdik tebliği B bölümü)

### **2.2.2. SMİYB Düzenlediği Veya Kullandığı Konusunda Rapor Bulunan Mükelleflerin İadeleri YMM'lerce Düzenlenen KDV İadesi Tasdik Raporu İle Yapılamaz.**

"Haklarında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı konusunda rapor bulunan mükelleflerin, KDV iadeleri ancak 4 kat teminat karşılığında veya Maliye Bakanlığı inceleme elemanlarınca düzenlenmiş vergi inceleme raporu sonucuna göre yapılacağından,

bu mükelleflerin YMM Raporuna göre iade almaları kesinlikle söz konusu olmayacaktır. Bu uygulama haklarında rapor düzenlenen mükelleflerin kurdukları veya ortak oldukları şirketler ile bu mükelleflerin şahıs veya sermaye şirketi olmaları halinde bu şirketlerin ortakları için de geçerli olacaktır.

Ancak, haklarında sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı konusunda sadece bir vergilendirme dönemine ait inceleme raporu bulunan mükellefler, bilahare 5 dönem KDV incelemelerinin olumlu sonuçlanması ve raporların vergi dairesine tevdi edilmesinden sonra % 100 teminat karşılığı KDV iadesinden yararlanabileceklerinden, ancak bu duruma geldikten sonra vergilendirme dönemleri itibariyle 150 milyon lirayı aşmayan iadelerinin YMM Raporuna göre yapılması konusunda tercih yapabileceklerdir. ( 1 nolu YMM Tasdik tebliği B bölümü )

84 Nolu KDV genel tebliği ile KDV iadesinde yukarıda belirtilen nev'iden ahval "Özel Esaslar" bölümü altında açıklanmıştır Bu nedenle 1 nolu YMM tasdik tebliğinin yukarıdaki açıklamalarından ziyade 84 nolu KDV genel tebliğinin özel esaslar bölümünün ilgili kısımlarındaki açıklamalar nazarı dikkate alınmalıdır

### **2.3. YMM TASDİK RAPORLARINDA BULUNMASI GEREKLİ BİLGİLER**

#### **2.3.1. YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarında İade Konusu Tutarın Doğruluğu Saptanacak Ve Bu Hususlara Raporda Yer Verilecektir.**

"YMM'lerce yapılacak KDV iade incelemelerinde iade konusu tutarların doğruluğunun saptanabilmesi açısından;

- İncelenen firmanın iadeye konu olan mal alışlarının ve satışlarının gerçek olup olmadığı,

- İmalatçılarda ise KDV iadesine konu olan malların imalatçı tarafından üretilebilecek bir kapasiteye sahip bulunup bulunmadığı, her türlü inceleme teknikleriyle tespit edilecektir.

- İhracatın gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği , gümrük çıkış beyannameleri ve raporun düzenleme tarihinden önce dövizin yurda getirilmiş olması halinde, döviz alım belgelerinde yer alan bilgilerin doğruluğu araştırılacak ve belgelere ilişkin bilgilere raporda yer verilecektir" ( 1 nolu YMM Tasdik tebliği C bölümü ) İhraç bedellerine ilişkin dövizin yurda getirilmesi hakkında bu çalışmanın 2.3.5.'nci kısmında açıklamalar yapılmıştır

### **2.3.2. YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarında Yer Verilmesi Gereken Diğer Hususlar**

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

- Mükellefin adı, soyadı veya unvanı ile ortakların adı, soyadı ile işyeri ve ikametgah adresleri; varsa bağlı oldukları vergi dairesi ve hesap numaraları, (Ortakların nüfus hüviyet cüzdanının tasdikli örneği rapora eklenecektir.)<sup>12</sup>

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

- Mevcut en son tarihli bilanço örneği,

- Ödenmiş sermaye tutarı.

---

12 Ortak sayısı 10'dan fazla olması halinde sadece hisse nispetleri %5 veya daha fazla olan ortaklara ait nüfus hüviyet cüzdanının örneği rapora eklenecektir.

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

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

İmalatçı olmayan ihracatçılarda ise ihraç konusu malların sürekli olarak aynı firmalardan alınıp alınmadığına ve bu firmaların isimlerine, adreslerine ve vergi dairesi sicil numaralarına raporda yer verilecektir. İhracatçıya mal satan firmaların gerçekten var olup olmadıklarının ve malları gerçekten satıp satmadıklarının tespitinin yanısıra; bu firmaların mükellefiyet kayıtlarının bulunup bulunmadığı da ilgili vergi dairesinden tespit edilecektir. ( 1 nolu YMM Tasdik tebliği C bölümü )

### **2.3.3. YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarının Kapağı , Dizpozisyonu ve Ekleri**

"KDV iadesi tasdik raporları, 1 nolu YMM Tasdik Tebliğinin 1 no.lu ekini oluşturan rapor kapağı ile 2 no.lu ekini oluşturan rapor dispozisyonuna uygun olarak hazırlanır Rapor içeriği itibariyle rapor dispozisyonun da yer alan hususlara da ayrıca yer verilir. Bu Tebliğ'de istenilen belgeler ve YMM'in gerekli gördüğü diğer belgeler ve inceleme kanıtları raporun eklerini oluşturur.

YMM tasdik raporlarının sonuç bölümünde; bu Tebliğ'de belirtilen konuların incelenip incelenmediği, fiili durum ile muhasebe kayıtlarının uygun olup olmadığı yapılan işlemlerin, kayıtların ve beyannamelerin mevzuata uygun olup olmadığı, iadesi istenen KDV'nin iade edilip edilmeyeceği veya ne kadarlık kısmın iade edilmesi gerektiği mutlaka belirtilecektir" ( 1 nolu YMM Tasdik tebliği C bölümü )

İhracattan doğan KDV iadesi tasdik raporlarının 1 nolu YMM Tasdik Tebliğinde yer alan 1 nolu rapor kapağı aşağıdaki gibi olmalıdır

YMM KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ TASDİK RAPORU KAPAĞI

Rapor Sayısı : YMM ...../.....-.....	.....
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	:
Mükellefin İşi	:
Mükellefin Adresi	:
Mükellefin Vergi Dairesi	:
Mükellefin Hesap No.su	:
Mükellefin Telefon Numarası	:
İncelemenin Dönemi	:
SONUÇ	:



İhracattan doğan KDV iadesi tasdik raporlarının aşağıdaki dizpozisyona uygun olarak düzenlenmesi gerekir.

#### **I- GENEL BİLGİ:**

Bu bölüm en az aşağıdaki bilgileri içerecektir.

- Firmanın ticari unvanı, ticaret sicili kaydı ve numarası.
- Firma sahibi veya ortaklarının ad ve soyadları ile işyeri ve ikametgah adresleri, bağlı oldukları vergi dairesi ve 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 işstgal 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<sup>13</sup>.
- Bir önceki yıl üretim ve ihracat miktarları.

---

<sup>13</sup> Sanayi Sicil Belgesi ve Kapasite Raporunun sadece imalatçılara açısından aranılması , imalatçı olmayan ihracatçı mükellefler açısından aranılmaması gerekir.

- Mevcut en son tarihli bilanço örneği.
- Muhasebeden sorumlu olanların adları, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir unvanını alıp almadıkları.
- Gerekli görölen 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 tutarların doğruluğunun ve gerçekliliğinin belirtilmesi.
- İadeye konu mal alış ve satış bedellerinin nakit akımı izlemek 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. (randıman incelemesi )
- 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 hükümlerine uygunluğu sağlanan ihracat sonucunda iade veya mahsup edilmesi gereken verginin miktarının hesaplanmasıyla 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:**

YMM , firmanın ilgili dönem hesaplarını KDV iadesi yönünden incelenmesinde, fiili durumun, muhasebe kayıt ve belgelerinin ve buna ilişkin beyannamelerin ilgili mevzuata uygunluğunu araştırdığını belirterek, iadesi gereken KDV miktarının ne kadar olduğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yukarıdaki diz pozisyona uygun olarak düzenlenecek raporun sonuç bölümünde sonra YMM adını ve soyadını yazacak ve imza ve mühür tatbik edecektir.

İhracattan doğan KDV iadeleri ile ilgili tasdik raporunun ekleri ise en az aşağıdaki belgelerden oluşmalıdır:

- 1- KDV İadesi Tasdik Sözleşmesi

- 2- Gümrük beyannameleri ( aslı , noter ,YMM veya ilgili gümrük idaresince onaylı rneği )
- 3- Döviz alım belgeleri ( Sadece hizmet ihracatı ve bavul ticareti kapsamındaki KDV iadelerinde )
- 4- Satış faturaları fotokopisi veya listesi
- 5- İlgili döneme ait indirilecek KDV listesi
- 6- Yüklenilen KDV tablosu
- 7- Karşıt inceleme tutanakları ( 10 adetten fazla ise fazlasının rapora eklenmesi ihtiyari fakat muhafazası mecburidir.)
- 8- Alt firmalara ilişkin olarak YMM'lerden alınan karşıt inceleme Teyid yazıları ve Bilgi yazıları
- 9- Ortakların nüfus hüviyet cüzdanının tasdikli rneği
- 10- Sanayi sicil belgesi ( sadece imalatçılarda )
- 11- Kapasite raporu ( sadece imalatçılarda )
- 12- Bilanço ve gelir tablosu
- 13- İmza sirküleri
- 14- Tam tasdik sözleşmesi ( YMM tasdik raporu ile alınabilecek KDV iadesi üst sınırı aşanlara için )
- 15- Gümrük müdürlüklerinden alınan teyid yazıları

Tasdik raporuna yukarıda yer alan belgelerin yanı sıra raporun konusu olayın niteliğine göre gerekli grlen diğer vesikaların da eklenmesi ( alt firmaların KDV beyanlarının zetleri , sigorta prim bildiğeleri , elektrik enerjisi tüketim faturaları , kira kontratları v.b.gibi ) düşünülebilir.

"Maliye Bakanlığınca raporlara eklenen belge sayısının çok fazla olması halinde ortaya çıkan problemler göz önünde bulundurularak , terkin işlemi ile olarak düzenlenen YMM tasdik raporunun sadece ilk nüshalarına gümrük beyannamelerinin aslı veya tasdikli örneklerin ile döviz alım belgesinin aslı yada onaylı örneklerinin eklenmesi , diğer nüshalara bunların listelerinin eklenmesini uygun görmüştür."<sup>14</sup>

#### **2.3.4. Gümrük Beyannamelerinin Doğruluğu ve Teyidine İlişkin Hususlar**

"YMM'ler , iadesi talep edilen KDV ile ilgili yeni "Gümrük Beyannamesi" ve "Döviz Alım Belgesinin" doğruluğundan (İhraç bedellerine ilişkin dövizin yurda getirilmesi hakkında bu çalışmanın 2.3.5.'nci kısmında açıklamaların dikkate alınması gerekir ) ve ihraç edilen mal ve hizmetlerle ilgili faturaların, Gümrük Beyannamesi ile Döviz Alım Belgesine uygun olmasından sorumludurlar.YMM'ler , Gümrük Beyannameleri ile Döviz Alım Belgelerinin gerçekliğini tespitinde herhangi bir şekil şartına bağlı olmayacaklardır. Ancak, Gümrük Beyannamesi ve Döviz Alım Belgelerinin gerçeği yansıttığına ilişkin tespitlerini raporlarında açıkça belirtecekler ve Gümrük Beyannamesi ile Döviz Alım Belgelerinin YMM'lerce tasdikli örneklerini raporlarına ekleyeceklerdir." (YMM Tasdik Tebliği No 20 A/7 bölümü)

Fakat 84 nolu KDV genel tebliğinin I / 1.3. bölümünde; "YMM'lerin düzenledikleri raporlarda gümrük beyannamelerinin veya gümrükçe onaylı fatura yada özel faturaların teyidinin alınmamış olması halinde teyit işlemleri vergi dairesince yapılır" Dolayısı ileYMM'lerin KDV iadesine ilişkin tasdik raporlarında artık , gümrük beyannamelerinin veya gümrükçe onaylı fatura yada özel faturaların teyidinin alınmamış olmasıYMM'ler açısından bir eksiklik olarak kabul edilememelidir.

---

14 Maliye Bakanlığının 02.03.194 tarihli GEL.0.77/7863-94/14635 sayılı muktezası

Ayrıca 2001/1 KDV iç genelgesinde ; "YMM tasdik raporlarında ilgili gümrük idaresinden yazılı olarak alınmış teyitlerin tasdikli örneklerinin bulunması halinde, ihtiyaç duyulmadığı sürece vergi dairesince ayrıca teyit alınmayacaktır

Dış ticaret sermaye şirketlerinin indirimli teminat uygulanan iade taleplerinde vergi dairesince gümrük beyannamelerinin teyidi bulunmaksızın iade yapılabilecek, normal veya yükseltilmiş teminat uygulanan iade talepleri ise teyit alınmadan yerine getirilmeyecektir.

Sektörel dış ticaret şirketlerinin indirimli teminat karşılığı iade talepleri bir önceki döneme ait teyit alınmış olmak şartıyla iade talep edilen ihracata ait gümrük beyannamesinin teyidi beklenilmeden yerine getirilebilecektir. Normal veya yükseltilmiş teminat karşılığı iade talepleri ise teyit gerçekleşmeden yerine getirilmeyecektir.

Diğer mükelleflerin iade taleplerinde teyit alınmadan işlem yapılmayacaktır.

Teyit, vergi dairelerince bir yazı ile doğrudan ilgili gümrük idaresinden istenilmek ve gümrük idaresince de doğrudan vergi dairesine cevap verilmek suretiyle yerine getirilecektir.

Tecil-terkin uygulamasına göre işlem yapılan ihraç kaydıyla teslimlerde ibraz edilen gümrük beyannamesinin teyidi ihracatçının vergi dairesinden alınacaktır

Mükelleflerin ibraz ettiği gümrük beyannamelerinin teyidi gerçekleşen kısmına isabet eden tutarların kısmen iadesi mümkündür

Gümrük beyannamelerinin teyidi konusunda 77 nolu KDV Genel Tebliği ve bu Tebliğde yapılan düzenlemeler, bugüne kadar gerçekleştirilmemiş tüm iade talepleri için geçerlidir." şeklinde bir açıklama yapılmıştır

Fakat daha sonra yayımlanan 2001/4 KDV iç genelgesinde ; "Bilindiği üzere 2001/1 nolu KDV İç Genelgesinde, gümrük beyannamelerinin "vergi dairelerince bir yazı ile doğrudan ilgili gümrük idaresinden istenilmek ve gümrük idaresince de doğrudan vergi dairesine cevap verilmek suretiyle" teyit edileceği belirtilmiştir.

Ancak, mükelleflerin ihracat işlemlerine ilişkin bilgilerin doğru, sağlıklı ve kısa sürede takibi amacıyla gümrük beyannamelerine ilişkin bilgilerin Gümrük Müsteşarlığı tarafından Bakanlığımıza verilmesi ve gümrük beyannamelerinde yer alan kimlik bilgilerinin doğruluğunun tespiti için de mükelleflerin sicil bilgilerinin Bakanlığımız tarafından Gümrük Müsteşarlığına manyetik ortamda "text file olarak" verilmesi hususunda Bakanlığımız ile sözü edilen Müsteşarlık arasında 16.2.2001 tarihinde protokol imzalanmıştır

Gümrük Müsteşarlığınca manyetik ortamda verilen bilgilerin vergi daireleri otomasyonu (VEDOP) projesi çerçevesinde vergi dairelerinin kullanımına açılması ile birlikte, gümrük idareleri ile (2001/1 Sıra No'lu Katma Değer Vergisi İç Genelgesinde belirtildiği şekilde) yazışma yapmadan, (VEDOP) sorgulama sonuçlarına göre teyit alınmasına imkan sağlanmıştır." denilmiş ve son olarak 2002/4 sayılı KDV iç genelgesinde de şu açıklama yapılmıştır ; "Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (VEDOP) kapsamında olmayan ve kişisel bilgisayar (PC) da bulunmayan vergi daireleri ile mal müdürlükleri, teyit işlemi, ilgili defterdarlık tarafından belirlenecek olan VEDOP uygulaması kapsamındaki veya kişisel bilgisayar (PC) bulunan bir vergi dairesinden yapacaklardır Bu şekilde teyit isteyen vergi dairesi, teyidini istediği gümrük beyannamelerine ilişkin yazıyı faks veya görevli kurye vasıtası ile en kısa sürede teyit vermekle görevlendirilen vergi dairesine ulaştıracak, bu vergi dairesi de aynı şekilde cevap verecektir. Ancak faks yoluyla verilen cevapların aslının da resmi posta veya görevli kurye vasıtası ile teyit isteyen vergi dairesine gönderileceği tabiidir."

YMM tasdik raporunda gümrük beyannamelerinin teyidi almamış olması ve vergi dairesince yapılan VEDOP sorgusunda da teyid alınamaması halinde Vergi dairesi durumu göre gümrük idaresinden gönderilen listelerden teyid almaya çalışacak veya doğrudan ilgili gümrükten yazılı teyid isteyecektir.

Gümrük beyannamelerinin teyid işleminin yapılması KDV iadesi açısından elzemdir. Bir şekilde teyidi alınmadan KDV iadesinin yapılması mümkün değildir. Ancak gümrük beyannamelerinin teyidi alınanlara isabet eden iadenin yapılması , teyidi alınamayanların ise teyid alınana dek bekletilmesi mümkündür.

### **2.3.5. Döviz Alım Belgesinin Gerçekliği ve İbrazına İlişkin Hususlar**

65 nolu KDV genel tebliğinin III. bölümünde ; "KDVK'nun 11 ve 32'nci maddeleri gereğince ihracat istisnası veya ihraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iade ve mahsup işlemlerinde, "döviz alım belgesi"nin aranılması uygun görülmüştür. ....

Ancak, hizmet ihracı ile 61 Seri nolu KDV genel tebliğinde yer alan Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara döviz karşılığı yapılan satışlara ilişkin istisna işlemlerinde döviz alım belgesi ibrazı uygulamasına devam edilecektir."

Ayrıca 2002/1 KDV iç genelgesinin 1. bölümünde bu konu ile ilgili "Öte yandan, döviz alım belgesinin, münhasıran 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumlarınca düzenlenmiş olması gerekmektedir. Bunların dışındaki yerlerden (kamuyunda döviz büfeleri olarak bilinen yetkili müesseseler ve benzerleri) alınacak belgelere göre işlem yapılması mümkün bulunmamaktadır Döviz alım belgesinin aranıldığı işlemlere ilişkin KDV iadelerinde, 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumlarınca düzenlenmiş döviz alım belgesi aslı veya ilgili banka



ya da özel finans kurumu şubesinde onaylanmış örneğinin yanı sıra hizmet ihracında, dövizin yurt dışından geldiğini gösteren bankadan alınmış belge de kabul edilebilecektir." şeklindeki açıklamada döviz büfelerinden alınan belgelerin döviz alım belgesi olarak kabul edilmeyeceğini işaret etmesi bakımından önemlidir

Buna göre, Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-a maddesinde düzenlenen "hizmet ihracı" ile 61 nolu KDV Genel Tebliğinde usul ve esasları belirlenen "bavul ticareti" ve bavul ticareti kapsamında ihracat yapanlara ihraç kaydıyla satışlardan doğan KDV iade ve mahsup işlemlerinde döviz alım belgesinin ibrazı uygulaması devam etmektedir Ancak ihracat istisnası veya ihraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iade ve mahsup işlemlerinde, "döviz alım belgesi"nin aranılmamaktadır Fakat ihraç bedeli dövizlerin Türkiye'ye getirilmesi hususunda kambiyo mevzuatında yapılmış düzenlemeler uyulması gerektiği tabidir.

Ayrıca ihracatın gerçekten yapıp yapılmadığı hususunda bir tereddüt hasıl olmuş ise , bu şüphelerin izalesi için ihraç bedellerinin Türkiye'ye getirilip getirilmediği hususunda bir araştırma yapılması gerektiği tabidir

#### **2.4. YMM'LERİN MÜTESELSİL SORUMLULUĞU**

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

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

Bu yükümlülüğün yerine getirilebilmesi için;

1- Mal hareketlerinin izlenmesinde alış ve satış faturaları yanında sevk irsaliiyelerinden, nakliyat giderleri ile ilgili faturalardan ve benzeri belgelerden yararlanılacaktır

2- Mal bedelinin ödenmesi ile ilgili nakit akımı izlenecektir Mal bedeli ödenmemiş ise borç-alacak ilişkisi irdelenecek; buna ilişkin senet vb. belgelerin varlığı tespit edilecektir

3- İmalatçılarda, malın miktarı yönünden, kapasite raporu ve harcanan enerji miktarı gibi veriler kullanılarak, üretim kapasitesi ile üretim , analitik inceleme yöntemleriyle karşılaştırılacaktır

4- Fatura bilgileri, gümrük çıkış beyannameleri ve döviz alım belgelerinde yer alan bilgilerle mukayese edilecek; miktar ve fiyat yönünden olabilecek muhtemel uyumsuzluklar tespit edilecektir.

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

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

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

YMM'ler , yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar." ( 1 nolu YMM Tasdik Tebliğ D bölümü)

## **2.5. YMM'LERCE VERİLECEK TASDİK RAPORLARI İLE İLGİLİ VERGİ DAİRELERİNCE YAPILACAK İŞLEMLER**

### **2.5.1. YMM KDV İadesi Tasdik Raporu İle Vergi Dairesine İbrazi Gereken Bilgi Ve Belgeler**

Bilindiği üzere, 84 nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği uyarınca ihracat teslimleri ile ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden doğan iade ve mahsup taleplerinin yerine getirilebilmesi için; gerekli olan bilgi ve belgeler tek tek sayılmıştır. Bu nedenle bu konu ile ilgili YMM Tasdik Tebliğlerindeki açıklamaları meri olan son duruma uygun şekilde değerlendirilmesi gerekir. Buna göre KDVK'nun 11'inci maddesi kapsamında ihracat ve ihraç kayıtlı teslimler kapsamındaki iade taleplerinde aşağıdaki bilgi ve belgeler aranmaktadır;

#### **2.5.1.1. Gümrük beyannameli mal ihracında**

- Gümrük beyannamesi (aslı veya noter, gümrük idaresi yada YMM'ce onaylı örneği),<sup>15</sup>

Beyannamelerin aslı veya örneği yerine bunların listesinin verilmesi de yeterlidir. Bu takdirde listede beyannamenin tarihi, sayısı, ihraç edilen malın cinsi, miktarı ve tutarı, gümrük kapısının ismi, varış ülkesi, imalatçının adı-soyadı veya unvanı, intaç ve çıkış tarihlerine yer verilir. Gümrük beyannamelerinin yerine liste veren mükelleflerin iade taleplerinin değerlendirilmesi sırasında listelerde yer alan bilgilerde eksiklik bulunması veya tereddüt edilen durumlarda gümrük beyannamelerinin aslının veya örneğinin istenebileceği tabiidir.

<sup>15</sup> 84 nolu KDV genel tebliğinin I / 1.3. bölümünde aynen aşağıdaki açıklama yer almaktadır. "YMM'lerin düzenledikleri raporlarda gümrük beyannamelerinin veya gümrükçe onaylı fatura yada özel faturaların tevidinin alınmamış olması halinde teviti işlemleri vergi dairesince yapılır." Dolayısı ile YMM'lerin KDV iadesine ilişkin olarak düzenlenecekleri tasdik raporlarında artık , gümrük beyannamelerinin veya gümrükçe onaylı fatura yada özel faturaların tevidinin alınmamış olması YMM'ler açısından bir eksiklik olarak kabul edilememelidir.

- Satış faturalarının fotokopisi veya listesi,
- İhracatın gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek KDV listesi ile ihraç edilen malın bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablo.

Dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri, ihracatına aracılık ettikleri mükelleflerin indirilecek KDV listesini de verirler.

#### **2.5.1.2. Hizmet ihracında**

- Yurt dışındaki müşteri adına düzenlenen faturanın aslı veya fotokopisi,
- İhracatın gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek KDV listesi ile ihraç edilen hizmet nedeniyle yüklenilen vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablo,
- Münhasıran 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumlarınca düzenlenmiş döviz alım belgesi aslı veya ilgili banka veya özel finans kurumu şubesinde onaylanmış örneği yada dövizin yurt dışından geldiğini gösteren bankadan alınmış belge.

#### **2.5.1.3. Bavul ticaretinde**

- Gümrükçe onaylı özel faturaların aslı veya fotokopisi, ( 11 nolu dip not-taki açıklama dikkate alınmalıdır )
- İhracatın gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek KDV listesi ile ihraç edilen malın bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablo,
- Münhasıran 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumlarınca düzenlenmiş döviz alım

belgesi aslı veya ilgili banka veya özel finans kurumu şubesinde onaylanmış örneği.

#### **2.5.1.4. İhraç kaydıyla satışlarda**

- Gümrük beyannamesi (aslı veya noter, gümrük idaresi yada YMM'ce onaylı örneği),
- İhraç kayıtlı teslimin gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek katma değer vergisi listesi,
- İhraç kaydıyla satışlara ilişkin fatura fotokopisi veya liste,
- Bavul ticareti kapsamında ihracat yapanlara satış yapılması halinde, ihracatçıdan temin edilen ve münhasıran 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumlarınca düzenlenmiş döviz alım belgesi aslı veya ilgili banka veya özel finans kurumu şubesinde onaylanmış örneği.

#### **2.5.2. YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarının Vergi Dairesi Tarafından Maliye Bakanlığına Gönderilmesi**

"YMM'ce düzenlenen raporların, yukarıda sayılan belgelerle birlikte ve iki örnek olarak YMM'ce kimlik ibraz edilerek tutanak karşılığında vergi dairesine tesliminden sonra, raporda iade edilmesi öngörülen meblağ mükellefe herhangi bir teminat aranmaksızın iade edilecek ve raporun bir örneği ilgili vergi dairesince değerlendirilmek üzere Bakanlığımıza gönderilecektir." (1 nolu YMM tasdik tebliği E bölümü )

Ancak daha sonra yayımlanan 26 nolu YMM tasdik tebliğinde ; "YMM'lerce düzenlenip vergi dairelerine teslim edilen tasdik raporları ile ilgili olarak bundan böyle aşağıda belirtilen esaslara göre işlem yapılması uygun görülmüştür.

Vergi daireleri kendi ihtiyaçlarına yeter sayıda alacakları tasdik raporlarını mükellef dosyasında muhafaza edecekler, ayrıca Defterdarlık veya Bakanlığımıza gönderilmek üzere ilave bir rapor örneği talep etmeyeceklerdir. Ancak, Bakanlığımıza gönderilmesi özel olarak istenilen raporlar ile vakıflara vergi muafiyeti tanınması için düzenlenen tasdik raporları gibi olayın özelliği gereği Bakanlığımıza gönderilmesi gereken raporlara ilişkin uygulamaya aynen devam edilecektir.

Ayrıca, tasdik raporları ile ilgili olarak YMM'ler tarafından doldurulup raporlar ile birlikte vergi dairelerine teslim edilen ve defterdarlıklar aracılığıyla Bakanlığımıza gönderilen "Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu Bilgi Formu" uygulamasına da son verilmiştir. Bundan böyle anılan formlar düzenlenmeyecek ve Bakanlığımıza gönderilmeyecektir."

### **2.5.3. YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarına Göre İadesi Gereken Tutar ile Mükellef Tarafından Beyan Edilen Tutar Arasında Bir Fark Olması Halinde Yapılacak Vergi Dairesince Yapılacak İşlem**

YMM'in KDV iadesi tasdik raporlarında; inceleme sonucu ortaya çıkan iadesi gereken KDV ile beyan edilen ve iade edilmesi istenen KDV arasında fark olduğu ve bu fark; maddi hatalardan veya hesap hatalarından kaynaklandığı takdirde, YMM'in tasdik raporundaki iadesi gereken KDV tutarı esas alınır

Ancak, farkın sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesinden, kullanılmasından veya bilerek ve isteyerek yapılan yanlış işlemlerden kaynaklanması halinde, iade kesinlikle yapılmayacaktır" (1 nolu YMM tasdik tebliği E bölümü )

YMM düzenlenmiş olduğu tasdik raporunda ; çeşitli nedenlerle ( ancak farkın sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesinden, kullanılmasından veya bilerek ve isteyerek yapılan yanlış işlemlerden kaynaklanması halinde, iade kesinlikle yapılmayacağı tabidir ) mükellefin be-

yan ettiği KDV iadesinden daha az veya çok iade edilecek KDV tespit edebilir. YMM tarafından tespit edilen iade tutarı ile beyan edilen tutar arasında fark olması YMM tasdik raporunun işleme konulmasını engellemez. YMM'in KDV iadesi tasdik raporunda tespit ettiği iade tutarı dikkate alınarak işlemler yapılır

### **3. KDVK'NUN 14. MADDESİ KAPSAMINDA TRANSİT TAŞIMACILIK İSTİSNASINA AİT KDV İADELERİNE İLİŞKİN YMM TASDİK RAPORLARININ DÜZENLENMESİ**

3568 sayılı Kanunu'nun 12. maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak hazırlanan YMM Tasdik Yönetmeliğın 7-C/b maddesi ile ihracat teslimleri ve ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden doğan katma değer vergisi iade ve mahsup işlemleri tasdik kapsamına alınmıştır

3568 sayılı Kanun ile yukarıda belirtilen tasdik yönetmeliğın hükümlerinin Maliye ve Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, 6 nolu YMM tasdik tebliğ<sup>16</sup> ile; KDVK'nun 14. maddesinde yer alan taşımacılık hizmetlerinden KDV iade ve mahsup işlemleri YMM'lerin tasdiki kapsamına alınarak, bu tasdike ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

#### **3.1. ULUSLARARASI TAŞIMACILIK İSTİSNASI NEDENİYLE DOĞAN KDV İADESİ TUTARI İLE YMM TASDİK RAPORU ARASINDAKİ İLİŞKİ**

##### **3.1.1 Süresinde Düzenlenmiş Tam Tasdik Sözleşmesi Bulunan Mükelleflere YMM Tasdik Raporu İade Edilecek KDV Tutarında Bir Sınır Yoktur.**

18 nolu YMM tasdik tebliğı IV/A bölümündeki aynen açıklama aşağıdaki gibidir ;

---

16 6 nolu YMM Tasdik Tebliğı 21.10.1992 Tarihli 21382 sayılı R. G. yayımlanmıştır.

" .....yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini tasdik ettirmek üzere YMM'lik sözleşmesi düzenleyen mükelleflere; 1 nolu tasdik tebliği uyarınca yapılacak KDV'nin nakden veya mahsuben iadesinde, bu iadeler miktarına bakılmaksızın YMM tasdik raporlarına istinaden yerine getirilebilecektir.

Ancak, muvazaalı sözleşme yaptığı tespit edilen mükelleflerin her türlü KDV talepleri sadece vergi inceleme raporu veya banka teminat mektubuna istinaden yerine getirilecektir."

Daha sonra yayımlanan 20 nolu YMM tasdik tebliğinde konu ile ilgili açıklama ise aşağıdaki gibidir ;

"Hangi döneme ait olursa olsun bu Tebliğin yayımını takip eden ikinci aybaşından başlamak üzere, 18 sıra numaralı Genel Tebliğ hükümlerine göre YMM'lerle gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi ve eklerinin tasdikine (tam tasdik) ilişkin sözleşme düzenlemiş bulunan mükelleflerin KDV iadelerini YMM tasdik raporuna istinaden talep etmeleri halinde bu iadelere ait işlemler, tam tasdik sözleşmesi tanzim edilen YMM tarafından yerine getirilecektir."

Dolayısı ile gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi ve eklerini tasdik eden YMM tarafından düzenlenecek KDV iadesi tasdik raporu ile iadesi istenebilecek KDV iadesi tutarının bir sınırı bulunmamaktadır' ( 25 nolu YMM tasdik tebliği 2 bölüm )

### **3.1.2. Süresinde Düzenlenmiş Tam Tasdik Sözleşmesi Bulunmayan Mükelleflere YMM Tasdik Raporu İle İade Edilecek KDV Tutarının Bir Sınırı Vardır.**

"YMM'lerle süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunmayan mükelleflerin YMM tasdik raporuna istinaden aldıkları KDV iadelerinde 15 milyar lira olarak uygulanmakta olan had 60 milyar liraya yükseltilmiştir.



İndirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV'nin YMM tasdik raporu ile iadesinde yukarıdaki tutar iki kat olarak uygulanır" ( 31 nolu YMM tasdik tebliği 1 bölüm )

Ayrıca "Süresinden sonra tam tasdik sözleşmesi düzenlenmesi halinde, mükelleflerin 15 milyar lirayı aşan KDV iade taleplerinin YMM tasdik raporlarına istinaden yerine getirilmesi mümkün değildir." ( 25 nolu YMM tasdik tebliği 2 bölüm ) 31 nolu tebliğden sonra 15 milyar TL'lık haddi 60 milyar olarak kabul etmek gerekir.

Dolayısı ile gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi ve eklerini tasdik ettirmemiş mükellefler açısından YMM tarafından düzenlenecek KDV iadesi tasdik raporu ile iadesi istenebilecek KDV iadesi tutarı 60 Milyar TL , (indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV'de 120 milyar TL ) ile sınırlıdır."

31 nolu YMM tasdik tebliği gereğince yukarıda yer alan yer alan parasal hadler Maliye Bakanlığınca özel bir belirleme yapılmadığı takdirde her yıl bir önceki yıl için belirlenen yeniden değerlendirme 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.

31 nolu tebliğ 20.07.2001 tarihli 24468 nolu Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu durumda 20.07.2001 tarihinde 60 milyar TL olarak belirlenen had , 2002 yılında yukarıda yer alan paragrafta açıklanan şekilde bir önceki yıl için yani 2001 yılı için belirlenen yeniden değerlendirme oranında ( ki bu oran %53.2'dir. ) artırılabacaktır Bu durumda 2002 yılındaki haddin (  $60 + 60 \times \%53.2 = 91,92$  ) 92 milyar TL olarak dikkate alınması gerekir

Bu durumda 2001, 2002 ve 2003 yılları için YMM'lerle süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunmayan mükelleflerin YMM iadesi tas-

dik raporu ile alabilecekleri KDV iadesinin üst limitleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

İade Hakkı Doğuran İşlem	2001 Yılı	2002 Yılı	2003 Yılı
KDVK'nun 14	60.000.000.000	92.000.000.000	146.000.000.000 <sup>17</sup>

YMM'lerle süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunmayan mükelleflerin YMM iadesi tasdik raporu ile alabilecekleri KDV iadesinin üst limitlerini aşan KDV iade taleplerinin üst limite kadar olan tutarının YMM raporu ile kalanın ise sonraki döneme devreden KDV indirim KDV şeklinde giderilmesi mümkündür. Ancak bu dönemle ilgili olarak düzenlenecek YMM raporunda iade hakkı doğuran işlemin yüklenilen vergilerin tamamının doğruluğu tespit edilecektir. Ayrıca bu şekilde sonraki dönemlere devredilerek iadesinden vazgeçilen tutar için bir daha iade talebinde bulunulması mümkün değildir.

"Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin 52 nci maddesinin Bakanlığımıza tanıdığı yetkiye dayanılarak, uluslararası deniz taşımacılığında doğan KDV iade alacaklarının, mükelleflerin kendi vergi borçlarına mahsubu işleminde teminat ve inceleme raporu aranma şartı kaldırılmış, konu ile ilgili olarak 44 nolu KDV genel tebliğinin (B) bölümünde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Bu defa sözü edilen yetkiye dayanılarak uluslararası kara, hava ve demiryolu taşımacılığında doğan KDV iade alacaklarının da, mükelleflerin kendi vergi borçlarına mahsubunda teminat ve inceleme raporu aranılmaması uygun görülmüştür.

<sup>17</sup> 2003 yılı için söz konusu had ( 92 milyar + 92 milyar x%59 = 146.280.000.000) 146 milyar TL olarak hesaplanmıştır.

44 nolu KDV genel tebliğinin (C) bölümündeki açıklamalar bu uygulama için de aynen geçerlidir." ( 50 nolu KDV genel tebliği )

### **3.2. ULUSLARARASI TAŞIMACILIK İSTİSNASI NEDENİYLE DOĞAN KDV İADESİNE İLİŞKİN YMM TASDİK RAPORUNUN DÜZENLENMESİ**

#### **3.2.1. YMM'lerce Düzenlenen KDV İadesi Tasdik Raporu İle Teminat Göstermeksizin İade Alınabilir.**

"KDVK'nun 14. maddesi uyarınca yapılan taşıma işlemleri nedeniyle yüklenilip indirim konusu yapılamayan KDV aynı Kanununun 32. maddesi gereğince ve Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği'nin 77. maddesi çerçevesinde mükelleflere iade edilmektedir. İade ve mahsupla ilgili usul ve esaslar KDV Genel Tebliği ile açıklanmaktadır ( İlgili KDV genel tebliği 1,11,24,25,33,36,44,50 nolu tebliğlerdir.)

İade veya mahsup edilecek KDV tutarının vergilendirme dönemleri itibarıyla 15.000.000.- TL. nı aşmaması halinde iade veya mahsup işlemi teminat ve inceleme raporu aranmaksızın yapılabilmektedir

15.000.000.- lirayı aşan iade veya mahsup taleplerinde ise, 15.000.000.- liralık kısım teminat ve inceleme raporu aranmaksızın, aşan kısım ise teminat gösterilmesi şartıyla iade veya mahsup edilmekte, bilahare talep incelemeye sevk edilerek düzenlenen rapor sonucuna göre işlemler yürütülmektedir.

Mükelleflerin teminat bulma konusunda karşılaştıkları güçlükler de gözönüne alınarak, bu Tebliğin yayım tarihinden ( 21.10.1992 ) önceki vergilendirme dönemlerine ait olanlarda dahil olmak üzere uluslararası taşımacılık işlemlerinden doğan KDV iade veya mahsup tutarı vergilendirme dönemleri itibarıyla 15- 750 milyon lira arasında olan mükelleflerden dileyenlerin iade veya mahsup taleplerinin teminat göstermeden YMM Tasdik Raporu sonucuna göre yerine getirilmesi imkanı sağlanmıştır

Bu uygulamadan yararlanmak isteyen mükelleflerin ilgili vergi dairesine verecekleri dilekçede;

- İade veya mahsubunu istedikleri KDV'ni teminat göstermeden YMM Tasdik Raporu sonucuna göre almak istediklerini,

belirtmeleri gerekir." ( 6 nolu YMM Tasdik Tebliği I –A bölümü )

### **3.2.2. SMİYB Düzenlediği Veya Kullandığı Konusunda Rapor Bulunan Mükelleflerin İadeleri YMM'lerce Düzenlenen KDV İadesi Tasdik Raporu İle Yapılamaz.**

"Haklarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlendiği konusunda rapor bulunan mükelleflerin, KDV iade veya mahsup talepleri ancak 4 kat teminat karşılığında veya Maliye Bakanlığı inceleme elemanlarınca düzenlenmiş vergi inceleme raporu sonucuna göre yapılacağından, bu mükelleflerin YMM Tasdik Raporuna göre iade veya mahsup talepleri kesinlikle söz konusu olmayacaktır. Bu uygulama haklarında rapor düzenlenen mükelleflerin kurdukları veya ortak oldukları şirketler ile bu mükelleflerin şahıs veya sermaye şirketi olmaları halinde bu şirketlerin ortakları için de geçerlidir.

Ancak, haklarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı konusunda tespit bulunan mükellefler ilgili Genel Tebliğlerdeki şartların yerine gelmesi ve normal teminat uygulamasına dönmeleri halinde YMM Tasdik Raporuna göre teminatsız iade veya mahsup uygulamasından yararlanabileceklerdir.

İade hakkı doğuran işlemi bulunan mükelleflerin iade ve/veya mahsup taleplerine ilişkin olarak ilgili dönem hesapları incelemeye sevk edilmediği veya incelemeye sevk edildiği halde inceleme elemanınca incelemeye başlanılmadığı takdirde, bu mükelleflerin ibraz edecekleri YMM Tasdik Raporu uyarınca iade ve/veya mahsup talepleri vergi dairelerince yerine getirilecektir." ( 6 nolu YMM Tasdik Tebliği I –A bölümü )

### **3.3. YMM TASDİK RAPORLARINDA BULUNMASI GEREKLİ BİLGİLER**

#### **3.3.1. YMM , KDV İadesi Tasdik Raporlarında İstisna Konusu Taşıma İşinin Yapıldığını Belgelemelidir .**

"3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 14. maddesinin 1. fıkrasının verdiği yetkiye istinaden çıkarılan 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile KDV' den istisna edilen transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan yük ve yolcu taşıma işlemleri nedeniyle yüklenilen KDV'lerinin YMM Tasdik Raporuna göre İadesi veya mahsubunun yapılabilmesi için öncelikle istisna kapsamına giren taşıma işleminin yapıldığını belgeleyen, kara manifestosunun, bunun düzenlenmediği hallerde TIR karnesinin, iki belgenin de düzenlenmediği konteyner taşımacılıkta, kara manifestosunda yer alan bilgileri de içerecek şekilde düzenlenen gümrük idarelerince de onaylanmış olan transit/aktarma beyannamesinin ve ekli yükleme listelerinin doğruluğu araştırılacak ve bu belgelere ilişkin bilgilere raporda yer verilecektir." ( 6 nolu YMM Tasdik Tebliği I –B bölümü )

Ancak bu konu ile ilgili 1,11,24,25,33,36,44,50 nolu KDV tebliğlerdeki açıklamalara mutlaka dikkat edilmelidir.

#### **3.3.2. YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarında Yer Verilmesi Gereken Diğer Hususlar**

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

- Firmanın ticari unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası,
- Firma sahibi veya ortaklarının ad ve soyadları ile işyeri ve ikametgah adresleri, bağlı oldukları vergi dairesi hesap numarası,

- İletişim araçlarının (telefon, telex, fax, vb.) sayısı ve numarası ile kanuni defterlere kayıtlı olup olmadığı,
- Son bir yıl içinde kredi kullanıp kullanmadığı, kullanmışsa hangi banka şubelerinden ne miktar kredi aldığı,
- Mevcut en son tarihli bilanço örneği,
- Ödenmiş sermaye tutarı,
- İşyerinin durumu." ( 6 nolu YMM Tasdik Tebliği I –B bölümü )

### **3.3.3. YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarının Kapağı , Dizpozisyonu ve Ekleri**

"KDV iadesi tasdik raporları, bu Tebliğin 1 no.lu ekini oluşturan rapor kapağı ile 2 no.lu ekini oluşturan rapor dizpozisyonuna uygun olarak hazırlanır. Rapor içeriği itibarıyla rapor dizpozisyonunda yer alan hususlara da ayrıca yer verilir Bu Tebliğde istenilen belgeler ve YMM'in gerekli gördüğü diğer belgeler ve inceleme kanıtları raporun eklerini oluşturur.

YMM tasdik raporlarının sonuç bölümünde; bu Tebliğde belirtilen konuların incelenip incelenmediği, fiili durum ile muhasebe kayıtlarının uygun olup olmadığı, yapılan işlemlerin, kayıtların ve beyannamelerin mevzuata uygun olup olmadığı, iadesi veya mahsubu istenen katma değer vergisinin iade veya mahsup edilip edilmeyeceği veya ne kadarlık kısmın iade ve/veya mahsup edilmesi gerektiği mutlaka belirtilecektir." ( 6 nolu YMM Tasdik Tebliği I –B bölümü )

KDVK'nun 14'üncü maddesi uyarınca hazırlanan KDV iadesi tasdik raporlarının 6 nolu YMM Tasdik Tebliğinde yer alan 1 nolu rapor kapağı aşağıdaki gibi olmalıdır

YMM KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ TASDİK RAPORU KAPAĞI

Rapor Sayısı : YMM ...../.....-.....	.....
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	:
Mükellefin İşi	:
Mükellefin Adresi	:
Mükellefin Vergi Dairesi	:
Mükellefin Hesap No.su	:
Mükellefin Telefon Numarası	:
İncelemenin Dönemi	:
SONUÇ	:

KDVK'nun 14'üncü maddesi uyarınca hazırlanan KDV iadesi tasdik raporlarının aşağıdaki dizpozisyona uygun olarak düzenlenmesi gerekir

#### **I- GENEL BİLGİ:**

Bu bölüm en az aşağıdaki bilgileri içerecektir.

- Firmanın ticari unvanı, ticaret sicili kaydı ve numarası.
- Firma sahibi veya ortaklarının ad ve soyadları ile işyeri ve ikametgah adresleri, bağlı oldukları vergi dairesi ve 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 iştişal 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.
- 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.

- İstisna kapsamındaki işlemin, gerçekleştiğini gösteren ve kanıtlayan belgelerin irdelenerek, doğruluğunun belirlenmesi.
- İstisna kapsamında yer alan işlemler dolayısıyla yapılan mal ve hizmet alımlarının doğruluğunun ve gerçekliğinin belirtilmesi.
- Belgelerin hukuki geçerliliği ve ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğu sağlanan işlem sonucunda iade veya mahsup edilmesi gereken verginin miktarının hesaplanması ile ilgili tüm verilerin ve hesaplamaların yapılması, ilgili dönem katma değer vergisi beyannamelerinde yer alan bilgilere uygunluğunun ortaya konması.
- İncelemenin sağlıklı ve amacına uygun sonuçlandırılabilmesi için ilgili mevzuat uyarınca gerekli olabilecek diğer konular.

#### **IV- SONUÇ:**

YMM , firmanın ilgili dönem hesaplarının KDV iadesi yönünden incelenmesinde, fiili durumun, muhasebe kayıt ve belgelerinin ve buna ilişkin beyannamelerin ilgili mevzuata uygunluğunu araştırdığımı belirterek, iadesi ve/veya mahsubu gereken KDV miktarının ne kadar olduğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yukarıdaki diz pozisyona uygun olarak düzenlenecek raporun sonuç bölümünde sonra YMM adını ve soyadını yazacak ve imza ve mühür tatbik edecektir.

KDV iadesi tasdik raporunun ekleri ise en az aşağıdaki belgelerden oluşmalıdır

- 1- KDV İadesi Tasdik Sözleşmesi
- 2- Taşımayı tevsik eden manifesto ve transit beyannamesi gibi belgeler ( kara manifestosu hariç )
- 3- İade döneminde indirim konusu yapılan mal ve hizmet faturalarının listesi
- 4- Yüklenilen KDV listesi
- 5- Alt firmalara ilişkin olarak YMM'lerden alınan karşıt inceleme Teyid yazıları ve Bilgi yazıları
- 6- Karşıt inceleme tutanakları
- 7- Ortakların nüfus hüviyet cüzdanının tasdikli örneği
- 8- Bilanço ve gelir tablosu
- 9- İmza sirküleri

10- Tam tasdik sözleşmesi ( YMM tasdik raporu ile alınabilecek KDV iadesi üst sınırını aşanlara için )

### **3.4. YMM'LERİN MÜTESELSİL SORUMLULUĞU**

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

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

Bu yükümlülüğün yerine getirilebilmesi için;

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

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

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

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

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

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

İmza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik yapan ve tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirler, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdik kin doğruluğundan sorumludurlar.

YMM'ler , yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar. ( 6 nolu YMM Tasdik Tebliği I –C bölümü )

### **3.5. YMM'LERCE VERİLECEK TASDİK RAPORLARI İLE İLGİLİ VERGİ DAİRELERİNCE YAPILACAK İŞLEMLER**

#### **3.5.1. YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarının Vergi Dairesi Verilmesi Ve Vergi Dairesi Tarafından Maliye Bakanlığına Gönderilmesi**

"YMM'ce düzenlenen raporlar iki örnek olarak YMM'lerce erce kimlik ibraz edilerek tutanak karşılığında vergi dairesine teslim edilecektir. Raporlarda iade ve/veya mahsup edilmesi öngörülen meblağ, herhangi bir teminat aranmaksızın mükellefe iade ve/veya mahsup edilecek ve raporun bir örneği ilgili vergi dairesince değerlendirilmek üzere Bakanlığımıza gönderilecektir.

Katma değer vergisi iadesi tasdik raporlarıyla ilgili olarak tereddüte düşü-

len hususlarda, 1990/8 seri numaralı Uygulama İç Genelgesinde belirtildiği şekilde Bakanlığımızdan (Gelirler Genel Müdürlüğünden) alınacak cevaba göre gerekli işlemler yapılacaktır" ( 6 nolu YMM Tasdik Tebliği I –D bölümü )

Ancak daha sonra yayımlanan 26 nolu YMM tasdik tebliğinde ; "YMM'lerce düzenlenip vergi dairelerine teslim edilen tasdik raporları ile ilgili olarak bundan böyle aşağıda belirtilen esaslara göre işlem yapılması uygun görülmüştür.

Vergi daireleri kendi ihtiyaçlarına yeter sayıda alacakları tasdik raporlarını mükellef dosyasında muhafaza edecekler, ayrıca Defterdarlık veya Bakanlığımıza gönderilmek üzere ilave bir rapor örneği talep etmeyeceklerdir. Ancak, Bakanlığımıza gönderilmesi özel olarak istenilen raporlar ile vakıflara vergi muafiyeti tanınması için düzenlenen tasdik raporları gibi olayın özelliği gereği Bakanlığımıza gönderilmesi gereken raporlara ilişkin uygulamaya aynen devam edilecektir."

### **3.5.2. YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarına Göre İadesi Gereken Tutar ile Mükellef Tarafından Beyan Edilen Tutar Arasında Bir Fark Olması Halinde Yapılacak Vergi Dairesince İşlem**

"YMM'lerin KDV iadesi tasdik raporlarında; inceleme sonucu ortaya çıkan iadesi gereken KDV ile beyan edilen ve iade edilmesi ve/veya mahsubu istenen KDV arasında fark olduğu ve bu fark; maddi hatalardan veya hesap hatalarından kaynaklandığı takdirde, YMM'in tasdik raporundaki iadesi ve/veya mahsubu gereken KDV tutarı esas alınır. Ancak, farkın sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesinden, kullanılmasından veya bilerek ve isteyerek yapılan yanlış işlemlerden kaynaklanması halinde, iade ve/veya mahsup işlemi kesinlikle yapılmayacaktır." ( 6 nolu YMM Tasdik Tebliği I –D bölümü )

#### **4. KDVK'NUN 13/ a ,b MADDESİ KAPSAMINDAKİ ARAÇLARA VE TEŞVİK BELGELİ YATIRIMLARA İLİŞKİN KDV İADESİNİN YMM TASDİK RAPORLARININ DÜZENLENMESİ**

3568 sayılı Kanunu'nun 12. maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak hazırlanan YMM Tasdik Yönetmeliğinin 7-C/b maddesi ile ihracat teslimleri ve ihracat kaydıyla yapılan teslimlerden doğan KDV iade ve mahsup işlemleri tasdik kapsamına alınmıştır

3568 sayılı Kanun ile yukarıda belirtilen Tasdik Yönetmeliğinin hükümlerinin Maliye ve Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, 8 nolu YMM Tasdik Tebliği<sup>18</sup> ile; KDVK'nun 13. maddesinde yer alan araçlara ve teşvik belgeli yatırımlara ilişkin KDV iade ve mahsup işlemleri YMM'lerin tasdiki kapsamına alınarak, bu tasdike ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

"KDVK'nun 13/a, b maddesinde yer alan işlemler neticesinde doğan KDV iadeleri ve/veya mahsupları teminat gösterilmeksizin YMM'lerin düzenleyecekleri tasdik raporuna dayanılarak yapılabilecektir." (8 nolu YMM Tasdik Tebliği A bölümü)

#### **4.1. KDVK'NUN 13/ a ,b MADDESİ KAPSAMINDAKİ ARAÇLARA VE TEŞVİK BELGELİ YATIRIMLARA İLİŞKİN KDV İADESİ TUTARI İLE YMM TASDİK RAPORU ARASINDAKİ İLİŞKİ**

##### **4.1.1 Süresinde Düzenlenmiş Tam Tasdik Sözleşmesi Bulunan Mükelleflere YMM Tasdik Raporu İade Edilecek KDV Tutarında Bir Sınır Yoktur.**

18 nolu YMM tasdik tebliği IV/A bölümündeki aynen açıklama aşağıdaki gibidir ;

" .....yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini tasdik ettirmek

---

18 8 nolu YMM tasdik tebliği 15.04.1993 Tarihli 21553 sayılı R. G. yayımlanmıştır.

üzere YMM'lik sözleşmesi düzenleyen mükelleflere; 1 nolu tasdik tebliği uyarınca yapılacak KDV'nin nakden veya mahsuben iadesinde, bu iadeler miktarına bakılmaksızın YMM tasdik raporlarına istinaden yerine getirilebilecektir.

Ancak, muvazaalı sözleşme yaptığı tespit edilen mükelleflerin her türlü KDV talepleri sadece vergi inceleme raporu veya banka teminat mektubuna istinaden yerine getirilecektir."

Daha sonra yayımlanan 20 nolu YMM tasdik tebliğinde konu ile ilgili açıklama ise aşağıdaki gibidir ;

"Hangi döneme ait olursa olsun bu Tebliğin yayımını takip eden ikinci ay-başından başlamak üzere, 18 sıra numaralı Genel Tebliğ hükümlerine göre YMM'lerle gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi ve eklerinin tasdikine (tam tasdik) ilişkin sözleşme düzenlemiş bulunan mükelleflerin KDV iadelerini YMM tasdik raporuna istinaden talep etmeleri halinde bu iadelere ait işlemler, tam tasdik sözleşmesi tanzim edilen YMM tarafından yerine getirilecektir."

Dolayısı ile gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi ve eklerini tasdik eden YMM tarafından düzenlenecek KDV iadesi tasdik raporu ile iadesi istenebilecek KDV iadesi tutarının bir sınırı bulunmamaktadır" ( 25 nolu YMM tasdik tebliği 2 bölüm )

#### **4.1.2. Süresinde Düzenlenmiş Tam Tasdik Sözleşmesi Bulunmayan Mükelleflere YMM Tasdik Raporu ile İade Edilecek KDV Tutarının Bir Sınırı Vardır.**

"YMM'lerle süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunmayan mükelleflerin YMM tasdik raporuna istinaden aldıkları KDV iadelerinde 15 milyar lira olarak uygulanmakta olan had 60 milyar liraya yükseltilmiştir.

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV'nin YMM tasdik raporu ile iadesinde yukarıdaki tutar iki kat olarak uygulanır" (31 nolu YMM tasdik tebliği 1 bölüm)

Ayrıca "Süresinden sonra tam tasdik sözleşmesi düzenlenmesi halinde, mükelleflerin 15 milyar lirayı aşan KDV iade taleplerinin YMM tasdik raporlarına istinaden yerine getirilmesi mümkün değildir" (25 nolu YMM tasdik tebliği 2 bölüm) 31 nolu tebliğden sonra 15 milyar TL'lık haddi 60 milyar olarak kabul etmek gerekir.

Dolayısı ile gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi ve eklerini tasdik ettirmemiş mükellefler açısından YMM tarafından düzenlenecek KDV iadesi tasdik raporu ile iadesi istenebilecek KDV iadesi tutarı 60 Milyar TL , (indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV'de 120 milyar TL) ile sınırlıdır."

31 nolu YMM tasdik tebliği gereğince yukarıda yer alan yer alan parasal hadler Maliye Bakanlığınca özel bir belirleme yapılmadığı takdirde her yıl bir önceki yıl için belirlenen yeniden değerlendirme 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.

31 nolu tebliğ 20.07.2001 tarihli 24468 nolu Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu durumda 20.07.2001 tarihinde 60 milyar TL olarak belirlenen had , 2002 yılında yukarıda yer alan paragrafta açıklanan şekilde bir önceki yıl için yani 2001 yılı için belirlenen yeniden değerlendirme oranında ( ki bu oran %53.2'dir. ) artırılabacaktır Bu durumda 2002 yılındaki haddin (  $60 + 60 \times \%53.2 = 91,92$  ) 92 milyar TL olarak dikkate alınması gerekir

Bu durumda 2001, 2002 ve 2003 yılları için YMM'lerle süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunmayan mükelleflerin YMM iadesi tas-



dik raporu ile alabilecekleri KDV iadesinin üst limitleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

İade Hakkı Doğuran İşlem	2001 Yılı	2002 Yılı	2003 Yılı
KDVK'nun 13/a-b	60.000.000.000	92.000.000.000	146.000.000.000 <sup>19</sup>

YMM'lerle süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunmayan mükelleflerin YMM iadesi tasdik raporu ile alabilecekleri KDV iadesinin üst limitlerini aşan KDV iade taleplerinin üst limite kadar olan tutarının YMM raporu ile kalanın ise sonraki döneme devreden KDV indirim KDV şeklinde giderilmesi mümkündür. Ancak bu dönemle ilgili olarak düzenlenecek YMM raporunda iade hakkı doğuran işlemin yüklenilen vergilerin tamamının doğruluğu tespit edilecektir. Ayrıca bu şekilde sonraki dönemlere devredilerek iadesinden vazgeçilen tutar için bir daha iade talebinde bulunulması mümkün değildir.

#### **4.2. KDVK'NUN 13/ a ,b MADDESİ KAPSAMINDAKİ ARAÇLARA VE TEŞVİK BELGELİ YATIRIMLARA İLİŞKİN KDV İADESİNE AİT YMM TASDİK RAPORUNUN DÜZENLENMESİ**

##### **4.2.1. YMM'lerce Düzenlenen KDV İadesi Tasdik Raporu İle Teminat Göstermeksizin İade Alınabilir.**

"İade ve/veya mahsup edilecek KDV tutarının vergilendirme dönemleri itibariyle 4.000.000.- lirayı aşmaması halinde iade ve/veya mahsup, teminat ve inceleme raporu aranmaksızın yapılabilmektedir

<sup>19</sup> 2003 yılı için söz konusu had ( 92 milyar + 92 milyar x%59 = 146.280.000.000) 146 milyar TL olarak hesaplanmıştır.

Miktarı 4.000.000.- lirayı aşan ve nakden talep edilen iade alacakları, aşan kısım için teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenilmeden mükellefe avans olarak ödenebilmektedir.

Miktarı 4.000.000.- lirayı aşan ancak nakden değil mahsuben ortaya çıkan iade talepleri de aşan kısım için teminat gösterilmesi halinde, inceleme sonucu beklenilmeden yerine getirilebilmektedir. 28 seri no.lu K.D.V. Genel Tebliğinde mahsup uygulamasının şartları açıklanmaktadır Buna göre; mahsubun mükellefin kendi vergi borçları için talep edilmesi, vergi borcunun muaccel hale gelmiş olması, iade alacağı bakımından nakden iade şartlarının tekemmül etmesi gerekmektedir

Araçlara ilişkin istisna kapsamında işlemi bulunan mükelleflerin 4.000.000.- lirayı aşan ve nakden veya kendi vergi borçlarına mahsup şeklinde ortaya çıkan iade talepleri, YMM Tasdik Raporuna göre, teminat aranılmadan yerine getirilebilecektir. Ancak mahsup, Tasdik Raporunun vergi dairelerine intikal ettiği tarihte muaccel hale gelmiş vergi borçları için yapılabilecektir." ( 8 nolu YMM Tasdik Tebliği B bölümü)

Ayrıca daha sonra yayımlanan 18 nolu YMM tasdik tebliği IV/A bölümündeki açıklama aynen aşağıdaki gibidir ;

" .....yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini tasdik ettirmek üzere yeminli mali müşavirlik sözleşmesi düzenleyen mükelleflere; 8 no - lu tasdik tebliği uyarınca yapılacak KDV'nin nakden veya mahsuben iadesinde, bu iadeler miktarına bakılmaksızın YMM tasdik raporlarına istinaden yerine getirilebilecektir.

Ancak, muvazaalı sözleşme yaptığı tespit edilen mükelleflerin her türlü katma değer vergisi iadesi talepleri sadece vergi inceleme raporu veya banka teminat mektubuna istinaden yerine getirilecektir."

#### **4.2.2 SMİYB Düzenlediği Veya Kullandığı Konusunda Rapor Bulunan Mükelleflerin İadeleri YMM'lerce Düzenlenen KDV İadesi Tasdik Raporu İle Yapılamaz.**

"Haklarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlendiği konusunda tespit bulunan mükelleflere Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporuna göre iade yapılması mümkün değildir

Haklarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı konusunda tespit bulunan mükellefler ancak, ilgili Genel Tebliğlerdeki şartların yerine gelip normal teminat uygulamasına döndükleri takdirde YMM Tasdik Raporuna göre teminatsız iade uygulamasından yararlanabileceklerdir." ( 8 nolu YMM Tasdik Tebliği B bölümü)

#### **4.2.3 Vergi İncelemesine Başlanılmadan YMM Tasdik Raporu İle KDV İadesi Alınabilir.**

"İade hakkı doğuran işlemi bulunan mükelleflerin iade ve/veya mahsup taleplerine ilişkin ilgili dönem hesapları incelenmek üzere inceleme elemanına intikal etmediği veya intikal ettiği halde henüz incelemeye başlanılmadığı takdirde, bu mükelleflerin ibraz edecekleri YMM Tasdik Raporu uyarınca iade ve/veya mahsup talepleri yerine getirilecektir.

Diğer taraftan, idarece YMM Tasdik Raporlarında duraksamaya düşülen ve YMM ile yapılacak görüşme sonucunda düzeltilebilecek konularda gerekli düzeltme yaptırılarak, iade ve/veya mahsup işlemi gerçekleştirilebilecektir." ( 8 nolu YMM Tasdik Tebliği B bölümü)

### **4.3 YMM TASDİK RAPORLARINDA BULUNMASI GEREKLİ BİLGİLER**

#### **4.3.1 YMM , KDV İadesi Tasdik Raporlarında İstisna İşlemlerin Yapıldığı Tevsik Edici Bilgi Ve Belgelere Ulaşmalıdır.**

KDVK'nun 13 / a ve b bentlerinde;

"a) Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler

b) Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler;" KDV'den müstesna tutulmuştur.

KDV'den istisna tutulan bu işlemler nedeniyle yüklenilip indirimle gidilemeyen KDV , aynı Kanun'un 32. maddesi gereğince ve Devlet Harca Belgeleri Yönetmeliğinin 53/3. maddesi çerçevesinde mükelleflere iade edilmektedir. İade ile ilgili hususlar 1,15,16,19,23,48,59,69,72,74,ve 81 nolu KDV Genel Tebliği ile açıklanmıştır

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

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

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

Sözü edilen araçlara liman ve hava meydanlarında verilen hizmetlerden doğan iadelerle ilgili tasdik raporlarında ise; aracın hangi ülkeye ve firmaya ait olduğu, yapılan hizmetin mahiyeti, araca bu hizmetin verildiğine dair liman mülki idaresi veya hava meydanı müdürlüğünden alınan resmi yazı, hizmetle ilgili alış ve giderlere ait belgelerin ve araç sahibine düzenlenen hizmet faturalarının fotokopileri yer alacaktır" ( 8 nolu YMM Tasdik Tebliği C bölümü)

#### **4.3.2. YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarında Yer Verilmesi Gereken Diğer Hususlar**

YMM tasdik raporlarında yer alması gereken diğer hususlar ise aşağıdaki gibidir.

"- Mükellefin adı, soyadı veya unvanı ile ortakların adı, soyadı ile işyeri ve ikametgah adresleri, varsa bağlı oldukları vergi dairesi ve hesap numaraları, (ortakların nüfus hüviyet cüzdanlarının tasdikli örneği rapora eklenecek tir),

- Mevcut en son tarihli bilanço örneği,
- Ödenmiş sermaye tutarı,
- Ticaret sicil kaydı ve numarası,
- İletişim araçlarının sayısı ve numaraları ile kanuni defterlere kayıtlı olup olmadığı,

- İmalatçılar bakımından Sanayi Sicil Belgesi ve Kapasite Raporu özeti (Bu belgelerin fotokopileri rapora eklenecektir.),
- İş yerinin durumu,
- Son 1 yıl içinde kredi kullanıp kullanmadığı kullanmışsa hangi banka şubelerinden ne miktar kredi aldığı,
- İlgili dönemde verilen KDV beyannamesinin tasdikli örneği. " ( 8 nolu YMM Tasdik Tebliği C bölümü)

#### **4.3.3 YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarının Kapağı , Dizpozisyonu ve Ekleri**

"KDV iadesi tasdik raporları, 8 nolu YMM Tasdik Tebliğinin 1 nolu ekini oluşturan rapor kapağı ile 2 nolu ekini oluşturan rapor dizpozisyonuna uygun olarak hazırlanır Rapor içeriği itibariyle rapor dizpozisyonunda yer alan hususlara da ayrıca yer verilir. Mezkur Tebliğde istenilen belgeler ve YMM'in gerekli gördüğü diğer belgeler ve inceleme kanıtları raporun eklerini oluşturur.

YMM tasdik raporlarının sonuç bölümünde; bu Tebliğde belirtilen konuların incelenip incelenmediği, fiili durum ile muhasebe kayıtlarının uygun olup olmadığı, iadesi ve/veya mahsubu istenen katma değer vergisinin iade ve/veya mahsup edilip edilmeyeceği veya ne kadarlık kısmın iade ve/veya mahsup edilmesi gerektiği mutlaka belirtilecektir." ( 8 nolu YMM Tasdik Tebliği C bölümü)

KDVK'nun 13/a-b maddesi uyarınca hazırlanan KDV iadesi tasdik raporlarının 8 nolu YMM Tasdik Tebliğinde yer alan 1 nolu rapor kapağı aşağıdaki gibi olmalıdır

YMM KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ TASDİK RAPORU KAPAĞI

Rapor Sayısı : YMM ...../.....-.....	.....
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	:
Mükellefin İşi	:
Mükellefin Adresi	:
Mükellefin Vergi Dairesi	:
Mükellefin Hesap No.su	:
Mükellefin Telefon Numarası	:
İncelemenin Dönemi	:
SONUÇ	:

KDVK'nun 13/a-b maddesi uyarınca hazırlanan KDV iadesi tasdik raporlarının aşağıdaki dizpozisyona uygun olarak düzenlenmesi gerekir

### **I- GENEL BİLGİ:**

Bu bölüm en az aşağıdaki bilgileri içerecektir.

- Firmanın ticari unvanı, ticaret sicili kaydı ve numarası.
- Firma sahibi veya ortaklarının ad ve soyadları ile işyeri ve ikametgah adresleri, bağlı oldukları vergi dairesi ve hesap numaraları
- İletişim araçlarının (telefon, telex, fax v.b.) sayısı ve numaraları ile kanuni defterlere kayıtlı olup olmadığı.
- Firmanın iştiğal 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.
- 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 yansıtmadığı.
- Defter kayıtlarının kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı.
- Beyannamelerin zamanında verilir verilmediği.

### **III- HESAP İNCELEMELERİ:**

Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur

- İstisna kapsamındaki işlemin, gerçekleştiğini gösteren ve kanıtlayan belgelerin irdelenerek, doğruluğunun belirlenmesi.
- İstisna kapsamında yer alan işlemler dolayısıyla yapılan mal ve hizmet alımlarının doğruluğunun ve gerçekliğinin belirtilmesi.
- Belgelerin hukuki geçerliliği ve ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğu sağlanan işlem sonucunda iade veya mahsup edilmesi gereken verginin miktarının hesaplanması ile ilgili tüm verilerin ve hesaplamaların yapılması, ilgili dönem katma değer vergisi beyannamelerinde yer alan bilgilere uygunluğunun ortaya konması.
- İncelemenin sağlıklı ve amacına uygun sonuçlandırılabilmesi için ilgili mevzuat uyarınca gerekli olabilecek diğer konular.

### **IV- SONUÇ:**

YMM , firmanın ilgili dönem hesaplarının KDV iadesi yönünden incelenmesinde, fiili durumun, muhasebe kayıt ve belgelerinin ve buna ilişkin beyannamelerin ilgili mevzuata uygunluğunu araştırdığını belirterek, iadesi ve/veya mahsubu gereken KDV miktarının ne kadar olduğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yukarıdaki diz pozisyona uygun olarak düzenlenecek raporun sonuç bölümünde sonra YMM adını ve soyadını yazacak ve imza ve mühür tatbik edecektir.

KDV iadesi tasdik raporunun ekleri ise en az aşağıdaki belgelerden oluşmalıdır:

1- KDV İadesi Tasdik Sözleşmesi

2- KDVK'nun 13/a-b maddesi kapsamında mal ve hizmet teslim edilen mükelleflerin vergi dairelerinden almış oldukları istisna belgelerinin örnekleri ile liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlerin istisna kapsamında olduğunun tevsikine dair liman mülki idaresi veya hava meydanı müdürlüğünden alınan resmi yazı

3- İade döneminde indirim konusu yapılan mal ve hizmet faturalarının listesi

4- Yüklenilen KDV listesi

5- Alt firmalara ilişkin olarak YMM'lerden alınan karşıt inceleme Teyid yazıları ve Bilgi yazıları

6- Karşıt inceleme tutanakları

7- Ortakların nüfus hüviyet cüzdanının tasdikli örneği

8- Bilanço ve gelir tablosu

9- İmza sirküleri

10- Tam tasdik sözleşmesi ( YMM tasdik raporu ile alınabilecek KDV iadesi üst sınırını aşanlara için )

#### **4.4. YMM'LERİN MÜTESELSİL SORUMLULUĞU**

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

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

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

YMM'ler , yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar." ( 8 nolu YMM Tasdik Tebliği D bölümü)

#### **4.5. YMM'LERCE VERİLECEK TASDİK RAPORLARI İLE İLGİLİ VERGİ DAİRELERİNCE YAPILACAK İŞLEMLER**

##### **4.5.1 YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarının Vergi Dairesi Verilmesi Ve Vergi Dairesi Tarafından Maliye Bakanlığına Gönderilmesi**

"YMM'lerce düzenlenen raporlar iki örnek olarak YMM'ce kimlik ibraz edilerek tutanak karşılığında vergi dairesine tesliminden sonra, raporda iade edilmesi öngörülen meblağ herhangi bir teminat aranmaksızın mükellefe iade edilecek ve raporun bir örneği ilgili vergi dairesince değerlendirilmek üzere Bakanlığımıza gönderilecektir" ( 8 nolu YMM Tasdik Tebliği E bölümü)

Ancak daha sonra yayımlanan 26 nolu YMM tasdik tebliğinde ; "YMM'lerce düzenlenip vergi dairelerine teslim edilen tasdik raporları ile ilgili olarak bundan böyle aşağıda belirtilen esaslara göre işlem yapılması uygun görülmüştür.

Vergi daireleri kendi ihtiyaçlarına yeter sayıda alacakları tasdik raporlarını mükellef dosyasında muhafaza edecekler, ayrıca Defterdarlık veya Bakanlığımıza gönderilmek üzere ilave bir rapor örneği talep etmeyeceklerdir. Ancak, Bakanlığımıza gönderilmesi özel olarak istenilen raporlar ile vakıflara vergi muafiyeti tanınması için düzenlenen tasdik raporları gibi olayın özelliği gereği Bakanlığımıza gönderilmesi gereken raporlara ilişkin uygulamaya aynen devam edilecektir."

#### **4.5.2. YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarına Göre İadesi Gereken Tutar ile Mükellef Tarafından Beyan Edilen Tutar Arasında Bir Fark Olması Halinde Yapılacak Vergi Dairesince İşlem**

"YMM'lerin KDV iadesi tasdik raporlarında inceleme sonucu ortaya çıkan iadesi gereken KDV ile beyan edilen ve iade ve/veya mahsup edilmesi istenen KDV arasında fark olduğu ve bu fark; maddi hatalardan veya hesap hatalarından kaynaklandığı takdirde, YMM'in tasdik raporundaki iadesi ve/veya mahsubu gereken KDV tutarı esas alınır. Ancak, farkın sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesinden, kullanılmasından veya bilerek ve isteyerek yapılan yanlış işlemlerden kaynaklanması halinde, iade ve/veya mahsup kesinlikle yapılmayacaktır" ( 8 nolu YMM Tasdik Tebliği E bölümü)

#### **5. KDVK'NUN 29/1 MADDESİ KAPSAMINDA KDV İADESİNİN YMM TASDİK RAPORUNUN DÜZENLENMESİ**

3568 sayılı Kanunu'nun 12. maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak hazırlanan YMM Tasdik Yönetmeliğin 7-C/b maddesi ile ihracat teslimleri ve ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden doğan KDV iade ve mahsup işlemleri tasdik kapsamına alınmıştır

Söz konusu yetkiye istinaden, KDVK'nun 29/2 nci maddesi uyarınca temel gıda maddeleri ile ilgili olup indirilemeyen KDV nedeniyle doğan iade ve/veya mahsuplarının YMM'ce tasdiklerine ilişkin usul ve esaslar 9 nolu YMM Tasdik Tebliği ile belirlenmiştir.

3065 Sayılı KDVK'nun 29/2<sup>20</sup> maddesi hükmüne göre ; " Bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı , mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısı ile hesaplanan KDV toplamından fazla olduğu takdirde , aradaki fark sonraki döneme devrolunur ve iade edilmez<sup>21</sup>. Şu kadar ki, 28. madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup yılı içerisinde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi iade olunur. Maliye Bakanlığı bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir." Maliye Bakanlığı KDVK'nun 29/2 maddesi hükmünün verdiği yetkiye istinaden , iade uygulamasına ilişkin usul ve esasları KDVK genel tebliği ile kamuoyuna duyurulmuştur.

4369 sayılı kanun ile değişen yukarıdaki fıkra hükmü doğrultusunda , bu kapsamda iade edilecek vergiye ilişkin BKK'ca belirlenecek alt sınır 1999 yılı için ; 2000/1074 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile ; 1 milyar , 2000 yılı için 2001/2085 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile 2 milyar TL olarak tespit edilmiştir. 08/02/2002 tarihli ve 24665 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2002/3606 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile indirimli orana tabi işlemlerde iade edilecek verginin alt sınırı 2001 yılı için 4 milyar lira olarak belirlenmiştir.

---

20 20.06.1986 tarihli 19140 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3297 Sayılı Kanunun 9. maddesi ile değişen fıkra hükmüdür.

21 Bu cümle 29.07.1998 tarih , 23417 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4369 Sayılı Kanunun 61. maddesi ile 01.01.1999 tarihinden itibaren değişmiştir. Değişmeden önceki hali ; Şu kadar ki, 28. madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen sadece temel gıda maddeleri ile ilgili olup yılı içerisinde indirilemeyen vergi iade olunur, şeklindedir.

Daha sonra bu konu ile ilgili 85 nolu KDV Genel Tebliğinde ; 2002 ve izleyen takvim yıllarında iade edilecek miktarın alt sınırının ise bir önceki yılda geçerli tutarın Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle tespit edileceği hükme bağlanmıştır.

Dolayısı ile 9 nolu YMM Tasdik Tebliğinde belirtilen temel gıda maddeleri ile ilgili KDV iadesi uygulamalarını , indirimli orana tabi işlemlerde KDV iadesi şeklinde kabul etmek gerekir. Bu nedenle 9 nolu YMM tasdik tebliğinde yer alan açıklamaları indirimli orana tabi işlemlerde KDV iadesine ilişkin olduğunu kabul etmek gerekir.

Sonuç itibari ile "KDVK'nun 29/2 maddesi kapsamında talep edilen KDV iadeleri ve/veya mahsupları teminat gösterilmeksizin YMM'lerin düzenleyecekleri tasdik raporuna dayanılarak yapılabilecektir" ( 9 nolu YMM Tasdik Tebliği )

#### **5.1. KDVK'NUN 29/1 MADDESİ KAPSAMINDA KDV İADESİ TUTARI İLE YMM TASDİK RAPORU ARASINDAKİ İLİŞKİ**

##### **5.1.1 Süresinde Düzenlenmiş Tam Tasdik Sözleşmesi Bulunan Mükelleflere YMM Tasdik Raporu İade Edilecek KDV Tutarında Bir Sınır Yoktur.**

18 nolu YMM tasdik tebliği IV/A bölümündeki aynen açıklama aşağıdaki gibidir ;

" ..... yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini tasdik ettirmek üzere YMM'lik sözleşmesi düzenleyen mükelleflere; 1 nolu tasdik tebliği uyarınca yapılacak KDV'nin nakden veya mahsuben iadesinde, bu iadeler miktarına bakılmaksızın YMM tasdik raporlarına istinaden yerine getirilebilecektir.

Ancak, muvazaalı sözleşme yaptığı tespit edilen mükelleflerin her türlü KDV talepleri sadece vergi inceleme raporu veya banka teminat mektubuna istinaden yerine getirilecektir."

Daha sonra yayımlanan 20 nolu YMM tasdik tebliğinde konu ile ilgili açıklama ise aşağıdaki gibidir ;

"Hangi döneme ait olursa olsun bu Tebliğin yayımını takip eden ikinci ay-başından başlamak üzere, 18 sıra numaralı Genel Tebliğ hükümlerine göre YMM'lerle gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi ve eklerinin tasdikine (tam tasdik) ilişkin sözleşme düzenlenmiş bulunan mükelleflerin KDV iadelerini YMM tasdik raporuna istinaden talep etmeleri halinde bu iadelere ait işlemler, tam tasdik sözleşmesi tanzim edilen YMM tarafından yerine getirilecektir."

Dolayısı ile gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi ve eklerini tasdik eden YMM tarafından düzenlenecek KDV iadesi tasdik raporu ile iadesi istenebilecek KDV iadesi tutarının bir sınırı bulunmamaktadır' (25 nolu YMM tasdik tebliği 2 bölüm)

#### **5.1.2. Süresinde Düzenlenmiş Tam Tasdik Sözleşmesi Bulunmayan Mükelleflere YMM Tasdik Raporu İle İade Edilecek KDV Tutarının Bir Sınırı Vardır.**

"YMM'lerle süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunmayan mükelleflerin YMM tasdik raporuna istinaden aldıkları KDV iadelerinde 15 milyar lira olarak uygulanmakta olan had 60 milyar liraya yükseltilmiştir.

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV'nin YMM tasdik raporu ile iadesinde yukarıdaki tutar iki kat olarak uygulanır" ( 31 nolu YMM tasdik tebliği 1 bölüm ) Bu durumda YMM'lerle süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunmayan mükelleflerin indirimli orana tabi işlemlerden

doğan KDV iadeleri 120 milyar TL'na kadar YMM tasdik raporuna istinaden yerine getirilebilir.

Ayrıca "Süresinden sonra tam tasdik sözleşmesi düzenlenmesi halinde, mükelleflerin 15 milyar lirayı aşan KDV iade taleplerinin YMM tasdik raporlarına istinaden yerine getirilmesi mümkün değildir." ( 25 nolu YMM tasdik tebliği 2 bölüm ) 31 nolu tebliğden sonra da 15 milyar TL'lık haddi 60 milyar (indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iadeleri 120 milyar TL) olarak kabul etmek gerekir.

31 nolu YMM tasdik tebliği gereğince yukarıda yer alan yer alan parasal hadler Maliye Bakanlığınca özel bir belirleme yapılmadığı takdirde 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.

31 nolu tebliğ 20.07.2001 tarihli 24468 nolu Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu durumda 20.07.2001 tarihinde 60 milyar TL olarak belirlenen had , 2002 yılında yukarıda yer alan paragrafta açıklanan şekilde bir önceki yıl için yani 2001 yılı için belirlenen yeniden değerleme oranında ( ki bu oran %53.2'dir ) artırılabacaktır Bu durumda indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iadeleri için 2002 yılındaki had (  $60 + 60 \times \%53.2 = 91,92$  ₺  $92 \text{ milyar} \times 2 =$  ) 184 milyar TL olarak hesaplanır .

Bu durumda 2001, 2002 ve 2003 yılları için YMM'lerle süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunmayan mükelleflerin YMM iadesi tasdik raporu ile alabilecekleri KDV iadesinin üst limitleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.



İade Hakkı Doğuran İşlem	2001 Yılı	2002 Yılı	2003 Yılı
KDVK'nun 29/2	120.000.000.000	184.000.000.000	292.000.000.000

YMM'lerle süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunmayan mükelleflerin YMM iadesi tasdik raporu ile alabilecekleri KDV iadesinin üst limitlerini aşan KDV iade taleplerinin üst limite kadar olan tutarının YMM raporu ile kalanın ise sonraki döneme devreden KDV indirim KDV şeklinde giderilmesi mümkündür. Ancak bu dönemle ilgili olarak düzenlenecek YMM raporunda iade hakkı doğuran işlemin yüklenilen vergilerin tamamının doğruluğu tespit edilecektir. Ayrıca bu şekilde sonraki dönemlere devredilerek iadesinden vazgeçilen tutar için bir daha iade talebinde bulunulması mümkün değildir.

## **5.2. KDVK'NUN 29/2 MADDESİ KAPSAMINDA KDV İADESİNE AİT YMM TASDİK RAPORUNUN DÜZENLENMESİ**

### **5.2.1. YMM'lerce Düzenlenen KDV İadesi Tasdik Raporu İle Teminat Göstermeksizin İade Alınabilir.**

Bu konu ile ilgili yayımlanmış KDV tebliğleri 74,76,85 nolu genel tebliğleridir. Asıl olarak 74 nolu tebliğ İOTİ'lerde iadeye ilişkin ana tebliğ mahiyetindedir. Diğer tebliğler bu tebliğlerde yapılan değişiklikleri ihtiva etmektedir.

"İade ve/veya mahsup edilecek katma değer vergisi tutarının vergilendirme dönemleri itibarıyla 4.000.000 lirayı aşmaması halinde iade ve/veya mahsup, teminat ve inceleme raporu aranmaksızın yapılabilmektedir

Miktarı 4.000.000 lirayı aşan ve nakden talep edilen iade alacakları, aşan

kısım için teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenilmeden mükellefe avans olarak ödenebilmektedir.

Miktarı 4.000.000 lirayı aşan ancak nakden değil mahsuben ortaya çıkan iade talepleri de aşan kısım için teminat gösterilmesi halinde, inceleme sonucu beklenilmeden yerine getirilebilmektedir." (9 nolu YMM Tasdik Tebliği B bölümü)

85 nolu KDV genel tebliğinin A/3. maddesi gereği ; "İndirimli orana tabi işlemlerden doğan ve Bakanlar Kurulunca belirlenen miktarı aşan kısım, 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin I. bölümünde belirlenen genel esaslar çerçevesinde nakden veya mahsuben iade edilir. Sözü edilen Tebliğin (1.2.) bölümündeki incelemesiz ve teminatsız nakit iade yapılmasına ilişkin limit, 2001 yılındaki indirimli orana tabi işlemlerden doğan iadeler için 2 milyar lira olarak uygulanır" açıklaması gereği indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iadesinde de 84 nolu tebliğ hükümlerinin uygulanacağını söyleyebiliriz.

Ayrıca daha sonra yayımlanan 18 nolu YMM tasdik tebliği IV/A bölümündeki açıklama aynen aşağıdaki gibidir ;

" ..... yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini tasdik ettirmek üzere yeminli mali müşavirlik sözleşmesi düzenleyen mükelleflere; 9 nolu tasdik tebliği uyarınca yapılacak KDV'nin nakden veya mahsuben iadesinde, bu iadeler miktarına bakılmaksızın YMM tasdik raporlarına istinaden yerine getirilebilecektir.

Ancak, muvazaalı sözleşme yaptığı tespit edilen mükelleflerin her türlü katma değer vergisi iadesi talepleri sadece vergi inceleme raporu veya banka teminat mektubuna istinaden yerine getirilecektir."

### **5.2.2. SMİYB Düzenlediği Veya Kullandığı Konusunda Rapor Bulunan Mükelleflerin İadeleri YMM'lerce Düzenlenen KDV İadesi Tasdik Raporu İle Yapılamaz.**

"Haklarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlendiği konusunda tespit bulunan mükelleflere YMM Tasdik Raporuna göre iade yapılması mümkün değildir.

Haklarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı konusunda tespit bulunan mükellefler ancak, ilgili Genel Tebliğlerdeki şartların yerine gelip normal teminat uygulamasına döndükleri takdirde YMM Tasdik Raporuna göre teminatsız iade uygulamasından yararlanabileceklerdir." (9 nolu YMM Tasdik Tebliği B bölümü)

### **5.2.3. Vergi İncelemesine Başlanılmadan YMM Tasdik Raporu İle KDV İadesi Alınabilir.**

"İade hakkı doğuran işlemi bulunan mükelleflerin iade ve/veya mahsup taleplerine ilişkin ilgili dönem hesapları incelenmek üzere inceleme elemanına intikal etmediği veya intikal ettiği halde henüz incelemeye başlanılmadığı takdirde, bu mükelleflerin ibraz edecekleri YMM Tasdik Raporu uyarınca iade ve/veya mahsup taleplerine yerine getirilecektir."

Diğer taraftan, idarece YMM Tasdik Raporlarında duraksamaya düşülen ve YMM ile yapılacak görüşme sonucunda düzeltilebilecek konularda gerekli düzeltme yaptırılarak, iade ve/veya mahsup işlemi gerçekleştirilebilecektir." (9 nolu YMM Tasdik Tebliği B bölümü)

### **5.3. YMM TASDİK RAPORLARINDA BULUNMASI GEREKLİ BİLGİLER**

#### **5.3.1. KDV İadesi Tasdik Raporlarında İndirimli Orana Tabi İşlemlere İlişkin KDV Genel Tebliğlerinde Belirtilen Hususlar Açıklanmalı Ve Gerekli Tüm Bilgi Ve Belgelere Yer Verilmelidir.**

74 , 76 ,84 ve 85 nolu KDV genel tebliğlerde indirimli orana tabi işlemlerle ilgili iade ve mahsup taleplerinin yerine getirilmesi için gerekli bilgi ve belgeler belirlenmiştir. YMM'lerce düzenlenecek tasdik raporlarında bu tebliğlerde yer alan açıklamalara aynen uyularak raporlar tanzim edilmelidir.

#### **5.3.2. İndirimli Orana Tabi İşlemlere İlişkin KDV İadesi Tasdik Raporlarının Rapor Kapağı , Dizpozisyonu Ve Ekleri**

İndirimli orana tabi işlemler nedeni ile talep edilen KDV iadesine ilişkin KDV iadesi tasdik raporunun Maliye Bakanlığı'na belirlenmiş bir dizpozisyonu yoktur. Ancak indirimli orana tabi işlemlerde KDV iadesinin kanuni dayanağı KDVK'nun 29/2 maddesi 4369 sayılı kanun ile yürürlüğe girmiştir. Bundan önce KDV iadesi mezkur kanun çerçevesinde temel gıda maddelerinden doğan iade şeklinde idi. 9 nolu YMM Tasdik Tebliğinde temel gıda maddelerinde iade talepleri için tanzim edilecek tasdik raporunun dizpozisyonu belli edilmiştir. Bu açıdan 9 nolu YMM tasdik tebliğlerinde yer alan rapor diz pozisyonunun KDVK'nun 29/2 maddesi kapsamındaki indirimli orana tabi işlemler kapsamındaki iadeler için düzenlenecek tasdik raporlarında da kullanılması uygun olacaktır

Buna göre KDVK'nun 29/2 maddesi uyarınca hazırlanan KDV iadesi tasdik raporlarının 9 nolu YMM Tasdik Tebliğinde yer alan 1 nolu rapor kapağı aşağıdaki gibi olmalıdır

YMM KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ TASDİK RAPORU KAPAĞI

Rapor Sayısı : YMM ...../.....-.....	.....
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	:
Mükellefin İşi	:
Mükellefin Adresi	:
Mükellefin Vergi Dairesi	:
Mükellefin Hesap No.su	:
Mükellefin Telefon Numarası	:
İncelemenin Dönemi	:
SONUÇ	:

KDVK'nun 29/2 maddesi uyarınca hazırlanan KDV iadesi tasdik raporlarının aşağıdaki dizpozisyona uygun olarak düzenlenmesi gerekir

#### **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 ikametgah adresleri, bağlı oldukları vergi dairesi ve hesap numaraları,
- İletişim araçlarının (telefon, telex, fax, vb.) sayısı ve numarası ile kanuni defterlere kayıtlı olup olmadığı.
- Son bir yıl içinde kredi kullanıp kullanmadığı, kullanmışsa hangi banka şubelerinden ne miktar kredi aldığı,
- İşyerinin durumu, önceki altı ay içinde ve altı ay sonunda işyerinde çalıştırdığı işçi sayısı.
- Mevcut en son tarihli bilanço örneği.
- Muhasebeden sorumlu olanların adları, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir unvanını alıp almadıkları.
- Gerekli görülen diğer hususlar.

#### **II- USUL İNCELEMELERİ:**

Bu bölümde en az aşağıdaki hususlar tespit edilecektir.

- Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler.

- Defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin usulüne uygun olup olmadığı, gerçeği 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:**

YMM , firmanın ilgili dönem hesaplarının KDV iadesi yönünden incelenmesinde, fiili durumun, muhasebe kayıt ve belgelerinin ve buna ilişkin beyannamelerin ilgili mevzuata uygunluğunu araştırdığını belirterek, iadesi ve/veya mahsubu gereken KDV miktarının ne kadar olduğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yukarıdaki diz pozisyona uygun olarak düzenlenecek raporun sonuç bölümünde sonra YMM adını ve soyadını yazacak ve imza ve mühür tatbik edecektir.

KDV iadesi tasdik raporunun ekleri ise en az aşağıdaki belgelerden oluşmalıdır:

- 1- KDV İadesi Tasdik Sözleşmesi
- 2- Satış faturaları fotokopisi veya listesi
- 3- İlgili döneme ait indirilecek KDV listesi
- 4- İndirimli orana tabi işlemler nedeni ile iadesi istenen KDV'nin hesaplama tablosu
- 5- Karşıt inceleme tutanakları ( 10 adetten fazla ise fazlasının rapora eklenmesi ihtiyari fakat muhafazası mecburidir.)
- 6- Alt firmalara ilişkin olarak YMM'lerden alınan karşıt inceleme Teyid yazıları ve Bilgi yazıları
- 7- Ortakların nüfus hüviyet cüzdanının tasdikli örneği
- 8- Sanayi sicil belgesi (sadece imalatçılarda)
- 9- Kapasite raporu (sadece imalatçılarda)
- 10- Bilanço ve gelir tablosu
- 11- İmza sirküleri
- 12- Tam tasdik sözleşmesi (YMM tasdik raporu ile alınabilecek KDV iadesi üst sınıırı aşanlara için)



#### **5.4. YMM'LERİN MÜTESELSİL SORUMLULUĞU**

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

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

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

YMM'ler , yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar." (9 nolu YMM Tasdik Tebliği B bölümü)

#### **5.5. YMM'LERCE VERİLECEK TASDİK RAPORLARI İLE İLGİLİ VERGİ DAİRELERİNCE YAPILACAK İŞLEMLER**

##### **5.5.1.YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarının Vergi Dairesi Verilmesi Ve Vergi Dairesi Tarafından Maliye Bakanlığına Gönderilmesi**

26 nolu YMM Tasdik tebliğinden önce vergi dairelerine YMM'ler tarafından teslim edilen tasdik raporlarının bir örneğinin Defterdarlıklar aracılığıyla Maliye Bakanlığına (Gelirler Genel Müdürlüğü) gönderilmesi gerektiği yönünde düzenlemeler ( 9 nolu YMM Tasdik Tebliği E bölümü) yürürlükten kaldırılmıştır

YMM'lerce düzenlenip vergi dairelerine teslim edilen tasdik raporları ile ilgili olarak 26 nolu YMM Tasdik tebliğinden sonra aşağıda belirtilen esaslara göre işlem yapılması uygun görülmüştür.

"Vergi daireleri kendi ihtiyaçlarına yeter sayıda alacakları tasdik raporlarını mükellef dosyasında muhafaza edecekler; ayrıca Defterdarlık veya Bakanlığımıza gönderilmek üzere ilave bir rapor örneği talep etmeyeceklerdir. Ancak, Bakanlığımıza gönderilmesi özel olarak istenilen raporlar ile vakıflara vergi muafiyeti tanınması için düzenlenen tasdik raporları gibi olayın özelliği gereği Bakanlığımıza gönderilmesi gereken raporlara ilişkin uygulamaya aynen devam edilecektir."

#### **5.5.2.YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarına Göre İadesi Gereken Tutar ile Mükellef Tarafından Beyan Edilen Tutar Arasında Bir Fark Olması Halinde Yapılacak Vergi Dairesince İşlem**

"YMM'lerin KDV iadesi tasdik raporlarında inceleme sonucu ortaya çıkan iadesi gereken KDV ile beyan edilen ve iade ve/veya mahsup edilmesi istenen katma değer vergisi arasında fark olduğu ve bu fark; maddi hatalardan veya hesap hatalarından kaynaklandığı takdirde, yeminli mali müşavirin tasdik raporundaki iadesi ve/veya mahsubu gereken katma değer vergisi tutarı esas alınır Ancak, farkın sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesinden, kullanılmasından veya bilerek ve isteyerek yapılan yanlış işlemlerden kaynaklanması halinde, iade ve/veya mahsup kesinlikle yapılmayacaktır" ( 9 nolu YMM Tasdik Tebliği E bölümü)

#### **6. KDVK'NUN 11/1-b MADDESİ KAPSAMINDA KDV İADESİNİN YMM TASDİK RAPOR İLE TALEP EDİLMESİ**

KDVK'nun 11/1-b maddesi aşağıdaki gibidir;

"b) Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında KDV tahsil edilir. Ancak, gümrükten

malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında, tahsil edilen KDViade olunur.

(Bu fıkra 4731 sayılı Kanun ile eklenmiştir) Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri KDV , karşılıklı olmak kaydıyla iade edilir

(Bu fıkra 4731 sayılı Kanun ile eklenmiştir) Maliye Bakanlığı iadeden faydalanacak mal ve hizmetler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.

KDVK'nun 11/1-b maddesinde yer alan Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlarla ilgili KDV iadelerinin YMM raporuna göre yapılıp yapılmayacağı konusunda tereddütler hasıl olması üzerine ;

"3568 sayılı Kanunu'nun 12. maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak hazırlanan YMM Tasdik Yönetmeliğin 7-C/b maddesi ile ihracat teslimleri ve ihrac kaydıyla yapılan teslimlerden doğan KDV iade ve mahsup işlemleri tasdik kapsamına alınmıştır

Söz konusu yetkiye istinaden, KDVK'nun 11/1-b maddesi kapsamında doğan iade ve/veya mahsuplarının YMM'ce tasdiklerine ilişkin usul ve esaslar 15 nolu YMM Tasdik Tebliği ile belirlenmiştir.

## **6.1. KDVK'NUN 11/1-b MADDESİ KAPSAMINDA KDV İADESİ TUTARI İLE YMM TASDİK RAPORU ARASINDAKİ İLİŞKİ**

### **6.1.1. Mükellefler YMM'ler Tam Tasdik Sözleşmesi Düzenlese Dahi KDVK'nun 11/1-b Maddesi Kapsamındaki İade Talepleri Belli Bir Tutara Kadar YMM Tasdik Raporu ile Yapılabilir.**

18 nolu YMM tasdik tebliği IV/A bölümündeki aynen açıklama aşağıdaki gibidir ;

" ..... yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini tasdik ettirmek üzere YMM'lik sözleşmesi düzenleyen mükelleflere; 1 nolu tasdik tebliği uyarınca yapılacak KDV'nin nakden veya mahsuben iadesinde, bu iadeler miktarına bakılmaksızın YMM tasdik raporlarına istinaden yerine getirilebilecektir.

Ancak, muvazaalı sözleşme yaptığı tespit edilen mükelleflerin her türlü KDV talepleri sadece vergi inceleme raporu veya banka teminat mektubuna istinaden yerine getirilecektir."

"Diğer Tarafтан, 15 nolu YMM tasdik genel tebliği" ile düzenlenen, KDVK'nun 11/1-bu maddesi uyarınca Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlarla ilgili KDV iadelerinin YMM tasdik raporuna istinaden gerçekleştirilmesinde üst sınır getirilmiş bulunmaktadır. Buna göre, vergilendirme dönemleri itibariyle 2, 5 milyar lirayı aşmayan, KDVK'nun 11/1-b maddesinde belirtilen KDV iadeleri YMM tasdik raporuna istinaden, 2, 5 milyar lirayı aşan iadeler ise beyanname tasdik sözleşmesi düzenlemiş olan mükelleflere ait olsa dahi, teminat alınarak ya da inceleme raporuna istinaden yapılabilecektir 2, 5 milyar liralık söz konusu üst sınır Ekim 1995 dönemi ve sonraki dönemlere ait KDV iade taleplerinde uygulanacaktır.

Yukarıda belirtilen 2,5 milyar liralık üst sınır sadece Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlarla ilgili KDV'lerinin YMM tasdik raporuna istinaden iadesi için getirilmiş olup, bunun dışındaki iadelerde 18 nolu YMM tasdik tebliği ile belirlenen düzenlemelere uyulacaktır." (19 nolu YMM tasdik tebliği )

Daha sonra yayımlanan 20 nolu YMM tasdik tebliğinde konu ile ilgili açıklama ise aşağıdaki gibidir ;

"Hangi döneme ait olursa olsun bu Tebliğin yayımını takip eden ikinci ay-başından başlamak üzere, 18 sıra numaralı Genel Tebliğ hükümlerine gö-

re YMM'lerle gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi ve eklerinin tasdikine (tam tasdik) ilişkin sözleşme düzenlenmiş bulunan mükelleflerin KDV iadelerini YMM tasdik raporuna istinaden talep etmeleri halinde bu iadelere ait işlemler, tam tasdik sözleşmesi tanzim edilen YMM tarafından yerine getirilecektir."

Dolayısı ile genel olarak gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi ve eklerini tasdik eden YMM tarafından düzenlenecek KDV iadesi tasdik raporu ile iadesi istenebilecek KDV iadesi tutarının bir sınırının olmadığı söylenebilir.

Ancak KDVK'nun 11/1-b maddesi kapsamında iade talep eden mükellefler açısından yine 20 nolu YMM tasdik tebliğinde ; tam tasdik sözleşmesi düzenlenmiş olsa dahi, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlarla ilgili KDV iade tutarının 2.5 milyar lirayı aşması halinde, bu iade taleplerinin teminat karşılığı ve inceleme raporuna istinaden yerine getirilecektir , şeklindeki açıklama yapılmıştır

Daha sonra "KDVK'nun 11/1-b bendine göre, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlarla ilgili KDV iadelerinde 2.5 milyar lira olarak uygulanmakta olan had, 23 nolu YMM tasdik tebliği ile 5 milyar liraya , 31 nolu YMM tasdik tebliği ile 15 milyar TL'na çıkarılmıştır " (YMM Tasdik Tebliği No 23 bölümü)

"Süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan sektörel dış ticaret şirketlerinin 61 seri nolu KDV genel tebliği kapsamındaki iade taleplerinde iade edilecek tutar, ortak bazında 15 milyar liralık had aşılmamak kaydıyla iade talep edilen dönemde ortaklardan alınarak ihraç edilen mal bedellerine ilişkin KDV toplamı dikkate alınarak hesaplanacaktır

Örnek: 80 ortaklı (X) sektörel dış ticaret şirketi Mayıs 2001 döneminde 61 seri nolu KDV genel tebliği kapsamında 20 ortağından mal olarak ihraç etmiştir. Şirketin süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunmakta-

dır. Ortaklardan alınarak ihraç edilen mal bedellerine ilişkin KDV tutarları 5 ortağın her biri için 8 milyar, 5 ortağın her biri için 10 milyar, geriye kalan 10 ortağın her biri için de 15 milyar liradır

Yukarıdaki örneğe göre (X) sektörel dış ticaret şirketinin Mayıs 2001 döneminde 61 seri nolu KDV genel tebliği kapsamında YMM tasdik raporu ile alabileceği KDV iadesinin toplam tutarı ( $5 \times 8 + 5 \times 10 + 10 \times 15 =$ ) 240 milyar lira olarak hesaplanacaktır.

Öte yandan, sektörel dış ticaret şirketlerinin 61 seri no.lu KDV genel tebliği kapsamındaki iade taleplerinde indirimli teminat uygulamasından yararlanmaları da mümkün bulunmaktadır" ( 31 nolu YMM tasdik tebliği 1 bölüm )

31 nolu YMM tasdik tebliği gereğince yukarıda yer alan yer alan parasal hadler Maliye Bakanlığınca özel bir belirleme yapılmadığı takdirde her yıl bir önceki yıl için belirlenen yeniden değerlendirme 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.

KDVK'nun 11/1-b bendine göre, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlarla ilgili KDV iadelerinde 15 TL olarak uygulanmakta olan had , 31 nolu tebliğ ile 20.07.2001 tarihli 24468 nolu Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu durumda 20.07.2001 tarihinde 15 milyar TL olarak belirlenen had , 2002 yılında yukarıda yer alan paragrafta açıklanan şekilde bir önceki yıl için yani 2001 yılı için belirlenen yeniden değerlendirme oranında ( ki bu oran %53.2'dir. ) artırılabacaktır Bu durumda 2002 yılındaki haddin ( $15 + 15 \times \%53.2 = 22,98$ ) 23 milyar TL olarak dikkate alınması gerekir

Bu durumda 2001, 2002 ve 2003 yılları için YMM'lerle tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş olsa dahi, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan

satışlarla ilgili KDV iadesinin üst limitleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

İade Hakkı Doğuran İşlem	2001 Yılı	2002 Yılı	2003 Yılı
KDVK'nun 11/1-b	15.000.000.000	23.000.000.000	37.000.000.000 <sup>22</sup>

YMM'lerle tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş olan mükelleflerin yukarıdaki limitleri aşan kısmın ise sonraki döneme devreden KDV olarak giderilmesi mümkündür. Örneğin 2003 yılında Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlarla ilgili 40 milyar TL iade edilecek KDV'si hesaplayan bir mükellefin bu iade tutarının 37 milyar TL'ni ,YMM raporu ile kalan 3 milyar TL'ni ise sonraki döneme devreden KDV şeklinde kullanması olanaklıdır Bu şekilde sonraki dönemlere devredilerek iadesinden vazgeçilen tutar için bir daha iade talebinde bulunulması mümkün değildir.

Bu konuda Maliye Bakanlığı'nca verilmiş olan 05.06.2000 tarihli 52/5211-116/27009 sayılı muktezada ; "... İade hakkı doğuran işlemlere ilişkin yüklenilen vergilerden bir kısmının sonraki dönemlerden indirimle gidermek isteyen ve iade hakkı doğuran işlem bedeline isabet eden KDV'ni tam olarak beyannamede göstermeleri ve buna göre iade edilecek KDV tutarını hesaplamaları gerekmektedir

Bu dönemle ilgili olarak düzenlenecek YMM raporunda iade hakkı doğuran işlemin yüklenilen vergilerin tamamının doğruluğu tespit edilecektir. Usulüne uygun olarak bu şekilde düzenlenecek YMM raporunun ibrazın-

<sup>22</sup> 2003 yılı için söz konusu had ( 23 milyar + 23 milyar x%59 = 36,57) 37 milyar TL olarak hesaplanmıştır.

dan sonra mükellefin iadesini talep ettiği ve sonraki döneme devretmek istediği tutarı ayrıca bir dilekçe ile vergi dairesine bildirmek zorundadır Bu dönemde söz konusu talebe uygun olarak ilgili dönem için düzeltme beyannamesi verileceği tabidir."

**6.2. KDVK’NUN 11/1-b MADDESİ KAPSAMINDAKİ KDV İADESİ TALEPLERİNE İLİŞKİN YMM TASDİK RAPORLARINDA 1 NOLU YMM TASDİKTEBLİĞLERİNE VE İLGİLİ KDV GENEL TEBLİĞLERİNE UYULUR.**

"Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna kapsamındaki satışlar için geçerli olan bu uygulama kapsamına ek vergi , eğitim ,gençlik, spor , ve sağlık hizmetleri vergisi ile savunma sanayi destekleme fonunda girmektedir. Dolayısı ile ek vergi , EGSSHV ve SSDF'na tabi malların KDVK'nun 11/1-b maddesi kapsamında Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara satılması halinde KDV bakımında yapılan işlemler bu vergi ve fonlar içinde geçerlidir."<sup>23</sup>

Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna uygulamasının usul ve esasları, KDVK'nun 11 . maddesinin ikinci fıkrasının Maliye Bakanlığına verdiği yetki doğrultusunda genel tebliğler ile kamuoyuna açıklanmıştır. Fakat 43 nolu KDV genel tebliğ<sup>24</sup> ile yapılan açıklamada bu tebliğden önceki genel tebliğlerde yapılan açıklamaların , 43 nolu KDV bu genel tebliğin yayımı tarihinden itibaren yürürlükten kaldırıldığı belirtilmiştir

Diğer taraftan, KDVK'nun 11/1-b maddesi uyarınca Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara iade edilen KDV' nin iade edilmesine ilişkin olarak yapılacak işlemler, 1 nolu YMM Tasdik Tebliğinde açıklanan usul ve esaslar

---

23 20/05/1997 tarihli , 20711 sayılı mukteza ( Şükrü Kızılot, K.D.V. K. Uygulaması 1 cilt, s. 818 )

24 43 nolu KDV genel tebliği 28.07.1994 tarihli 22004 sayılı R.G. yayımlanmıştır.



çerçevesinde, 43 nolu KDV Genel Tebliği hükümlerine uygun olarak yapılacaktır

Ayrıca, 1 nolu YMM tasdik tebliğinde belirtilen Rapor Dispozisyonuna ilişkin hususların da göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Bu konuya ilişkin olarak daha sonra yayımlanan 18 nolu YMM tasdik tebliği IV/A bölümündeki açıklama aynen aşağıdaki gibidir ;

" .....yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini tasdik ettirmek üzere yeminli mali müşavirlik sözleşmesi düzenleyen mükelleflere; 15 nolu tasdik tebliği uyarınca yapılacak KDV'nin nakden veya mahsuben iadesinde, bu iadeler miktarına bakılmaksızın YMM tasdik raporlarına istinaden yerine getirilebilecektir.

Ancak, muvazaalı sözleşme yaptığı tespit edilen mükelleflerin her türlü KDV iadesi talepleri sadece vergi inceleme raporu veya banka teminat mektubuna istinaden yerine getirilecektir."

#### **7. KDVK'NUN 15/1-b MADDESİ KAPSAMINDA VERGİ MUAFİYETİ TANINAN ULUSLARARASI KURULUŞLARA VE BUNLARIN MENSUPLARINA YAPILAN TESLİM VE HİZMETLERE İLİŞKİN KDV İADESİNİN YMM TADİK RAPORUNUN DÜZENLENMESİ**

KDVK'nun 15/1-b maddesine göre ; "b) Uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler" KDV'den müstesnadır

3568 sayılı Kanunu'nun 12. maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak hazırlanan YMM Tasdik Yönetmeliğin 7-C/b maddesi ile ihracat teslimleri ve ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden doğan KDV iade ve mahsup işlemleri tasdik kapsamına alınmıştır

Söz konusu yetkiye istinaden, KDVK'nun 15/1-b maddesi kapsamında uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetlerden doğan KDV'ne ilişkin iade ve/veya mahsuplarının YMM'ce tasdiklerine ilişkin usul ve esaslar 19 nolu YMM Tasdik Tebliği ile belirlenmiştir.

Buna göre, KDVK'nun 15/1-b maddesinde yer alan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetlerden doğan KDV iadeleri YMM'lerin düzenleyecekleri tasdik raporuna dayanılarak yapılabilir.

## **7.1. KDVK'NUN 15/1-b MADDESİ KAPSAMINDA KDV İADESİ TUTARI İLE YMM TASDİK RAPORU ARASINDAKİ İLİŞKİ**

### **7.1.1 Süresinde Düzenlenmiş Tam Tasdik Sözleşmesi Bulunan Mükelleflere YMM Tasdik Raporu İade Edilecek KDV Tutarında Bir Sınır Yoktur.**

18 nolu YMM tasdik tebliği<sup>25</sup> IV/A bölümündeki aynen açıklama aşağıdaki gibidir ;

" ..... yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini tasdik ettirmek üzere YMM'lik sözleşmesi düzenleyen mükelleflere; 1 nolu tasdik tebliği uyarınca yapılacak KDV'nin nakden veya mahsuben iadesinde, bu iadeler miktarına bakılmaksızın YMM tasdik raporlarına istinaden yerine getirilebilecektir.

Ancak, muvazaalı sözleşme yaptığı tespit edilen mükelleflerin her türlü KDV talepleri sadece vergi inceleme raporu veya banka teminat mektubuna istinaden yerine getirilecektir."

---

25 18.01.1995 tarihli , 22457 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

Daha sonra yayımlanan 20 nolu YMM tasdik tebliğinde<sup>26</sup> konu ile ilgili açıklama ise aşağıdaki gibidir ;

"Hangi döneme ait olursa olsun bu Tebliğin yayımını takip eden ikinci ay-başından başlamak üzere, 18 sıra numaralı Genel Tebliğ hükümlerine göre YMM'lerle gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi ve eklerinin tasdikine (tam tasdik) ilişkin sözleşme düzenlenmiş bulunan mükelleflerin KDV iadelerini YMM tasdik raporuna istinaden talep etmeleri halinde bu iadelere ait işlemler, tam tasdik sözleşmesi tanzim edilen YMM tarafından yerine getirilecektir."

Dolayısı ile gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi ve eklerini tasdik eden YMM tarafından düzenlenecek KDV iadesi tasdik raporu ile iadesi istenebilecek KDV iadesi tutarının bir sınırı bulunmamaktadır

#### **7.1.2. Süresinde Düzenlenmiş Tam Tasdik Sözleşmesi Bulunmayan Mükelleflere YMM Tasdik Raporu İle İade Edilecek KDV Tutarının Bir Sınırı Vardır.**

"YMM'lerle süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunmayan mükelleflerin YMM tasdik raporuna istinaden aldıkları KDV iadelerinde 15 milyar lira olarak uygulanmakta olan had 60 milyar liraya yükseltilmiştir. İndirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV'nin YMM tasdik raporu ile iadesinde yukarıdaki tutar iki kat olarak uygulanır." ( 31 nolu YMM tasdik tebliği 1 bölüm )

Ayrıca "Süresinden sonra tam tasdik sözleşmesi düzenlenmesi halinde, mükelleflerin 15 milyar lirayı aşan KDV iade taleplerinin YMM tasdik raporlarına istinaden yerine getirilmesi mümkün değildir." ( 25 nolu YMM tasdik tebliği 2 bölüm ) 31 nolu tebliğden sonra da 15 milyar TL'lık haddi 60 milyar olarak kabul etmek gerekir.

---

26 19.02.1996 tarihli 22559 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

Dolayısı ile gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi ve eklerini tasdik ettirmemiş mükellefler açısından YMM tarafından düzenlenecek KDV iadesi tasdik raporu ile iadesi istenebilecek KDV iadesi tutarı 60 Milyar TL , (indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV’de 120 milyar TL ) ile sınırlıdır."

31 nolu YMM tasdik tebliği gereğince yukarıda yer alan yer alan parasal hadler Maliye Bakanlığınca özel bir belirleme yapılmadığı takdirde her yıl bir önceki yıl için belirlenen yeniden değerlendirme 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.

31 nolu tebliğ 20.07.2001 tarihli 24468 nolu Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu durumda 20.07.2001 tarihinde 60 milyar TL olarak belirlenen had , 2002 yılında yukarıda yer alan paragrafta açıklanan şekilde bir önceki yıl için yani 2001 yılı için belirlenen yeniden değerlendirme oranında ( ki bu oran %53.2’dir. ) artırılabilecektir Bu durumda 2002 yılındaki haddin (  $60 + 60 \times \%53.2 = 91,92$ ) 92 milyar TL olarak dikkate alınması gerekir

Bu durumda 2001, 2002 ve 2003 yılları için YMM’lerle süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunmayan mükelleflerin YMM iadesi tasdik raporu ile alabilecekleri KDV iadesinin üst limitleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

İade Hakkı Doğuran İşlem	2001 Yılı	2002 Yılı	2003 Yılı
KDVK'nun 13/a-b	60.000.000.000	92.000.000.000	146.000.000.000 <sup>27</sup>

27 2003 yılı için söz konusu had ( 92 milyar + 92 milyar x%59 = 146.280.000.000) 146 milyar TL olarak hesaplanmıştır.

YMM'lerle süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunmayan mükelleflerin YMM iadesi tasdik raporu ile alabilecekleri KDV iadesinin üst limitlerini aşan KDV iade taleplerinin üst limite kadar olan tutarının YMM raporu ile kalanın ise sonraki döneme devreden KDV indirim KDV şeklinde giderilmesi mümkündür. Ancak bu dönemle ilgili olarak düzenlenecek YMM raporunda iade hakkı doğuran işlemin yüklenilen vergilerin tamamının doğruluğu tespit edilecektir. Ayrıca bu şekilde sonraki dönemlere devredilerek iadesinden vazgeçilen tutar için bir daha iade talebinde bulunulması mümkün değildir.

## **7.2. KDVK'NUN 15/1-b MADDESİ KAPSAMINDAKİ KDV İADESİ TALEPLERİNE İLİŞKİN YMM TASDİK RAPORLARINDA 1 NOLU YMM TASDİKTEBLİĞLERİNE VE İLGİLİ KDV GENEL TEBLİĞLERİNE UYULUR.**

Uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetlerden doğan KDV'nin iade edilmesine ilişkin olarak yapılacak işlemler, 1 nolu YMM tasdik tebliğinde açıklanan usul ve esaslar çerçevesinde ve ilgili KDV Genel Tebliği hükümlerine uygun olarak yapılacaktır. Ayrıca, 1 nolu YMM Tasdik Tebliğinde belirtilen Rapor Dispozisyonuna ilişkin hususların da göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

## **7.3. KDVK'NUN 15/1-b MADDESİ KAPSAMINDAKİ KDV İADESİ SÖZLEŞMELERİNİN DÜZENLENMESİ**

"6.12.1993 gün ve 21790 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 11 nolu YMM genel tebliği'nin ekine uygun olarak düzenlenecek "Tasdik Sözleşmesi"nin 1. Bölümünde yer alan "Tasdik Konusu" başlıklı sütun; "11 - Uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetlere ilişkin KDV İadesi" şeklinde kodlanacaktır." ( 19 nolu YMM tasdik tebliği )

## **8 . KDVK'NUN 13/d MADDESİ KAPSAMINDA YATIRIM TEŞVİK BELGESİ SAHİBİ MÜKELLEFLERE BU BELGEYE İLİŞKİN MAKİNA VE TEÇHİZAT TESLİMLERİ NEDENİ İLE DOĞAN KDV İADESİNİN YMM TASDİK RAPORUNUN DÜZENLENMESİ**

### **8.1. KDVK'nun 13/d Maddesinde Yer Alan İstisna İle İlgili Uygulamanın Usul Ve Esasları**

4369 sayılı Kanununun 59 uncu maddesi ile , KDVK'nun "Araçlar Petrol Aramaları ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna" başlıklı 13/d maddesine<sup>28</sup> göre; Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makina ve teçhizat teslimleri KDV' den istisnadır. Bu kanun hükmünün parantez içinde ; "Şu kadar ki, yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyaı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar) denilmiştir. Bu konu ile ilgili 69,72,74 ve 81 nolu KDV genel tebliğlerinde istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

İstisna kapsamında yapılan teslimlere ilişkin bedeller KDV beyannamesininin 41'inci satırına dahil edilerek matrahtan düşülecektir. İstisnayı belgelemek üzere bu dönem beyannamesine, örneği 69 nolu KDV tebliğ ekinde yer alan form doldurularak eklenecektir.

Yatırım teşvik belgesinde yer alan makina ve teçhizatın teslim ve ithalatı ile ilgili istisna, "tam istisna" mahiyetindedir. İstisna kapsamına giren makina ve teçhizatı teslim edenler, bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenmeleri KDV'lerini genel esaslara bağlı kalmak şartıyla indirim konusu yap-

---

28 22.07.1998 gün ve 4369 sayılı kanunun 59. maddesiyle KDVK'nuna eklenmiştir.

caklar, indirimın mümkün olmaması halinde nakden veya mahsuben iade olarak talep edebileceklerdir.

İade talep eden mükellefler beyannamelerine ayrıca alış ve satış faturalarının (imalatçılarda sadece satış faturalarının) fotokopileri veya bu faturaların dökümünü gösteren bir listeyi ekleyeceklerdir. İstisnadan doğan iade, beyannameye eklenecek Bildirimin 41 ve 42'nci satırlarında gösterilecektir.

Yatırım teşvik belgelerinin bildirilmesi , yatırımın usulüne uygun gerçekleştirilememesi , teşvik belgelerinin alınış tarihine göre istisna uygulaması için mezkur KDV genel tebliğlerindeki açıklamalara dikkat edilmelidir.

Bilindiği üzere, teşvikli yatırım mallarının ithalinde ödenmesi gereken KDV , fiilen indirimın mümkün olacağı tarihe kadar ertelenmekte, erteleme kapsamına girecek mallar Maliye Bakanlığı ve Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından müştereken belirlenmekte idi. Bu uygulama 01.08.1998 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmış, ancak 4369 sayılı Kanunun yayımlandığı tarihe kadar alınan yatırım teşvik belgesinde yer alan mallardan makina ve teçhizat niteliği taşımayanlar için erteleme uygulamasının devamı öngörülmüştür. Bu konuda 69 nolu KDV genel tebliğinin 1.2. bölümünde gerekli açıklamalar yapılmıştır

## **8.2. KDVK'nun 13/d Maddesi Kapsamında Makine Ve Teçhizat Teslimlerinden Doğan KDV'nin YMM Tasdik Raporu İle İadesi**

24/02/1999 tarihli 23621 Resmi Gazete'de yayımlanan 72 nolu tebliğde ; KDVK'nun 13/d maddesi hükmü gereğince, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makina ve teçhizat teslimleri KDV'den istisna edildiği , "Tam istisna" mahiyetinde olan bu teslimlerin bünyesine giren vergiler genel esaslara göre indirim konusu yapılacak, indirimın mümkün olmaması halinde nakden veya mahsuben iade edilebileceği açıklanmıştır.

İstisna kapsamına giren makina ve teçhizat teslimleri dolayısıyla yüklenilip indirimle giderilemeyen KDV'leri YMM tasdik raporuna göre nakden iade edilebilecektir. Bu suretle iadenin yapılmasında, ihracattan doğan KDV iadelerinin YMM tasdik raporuyla yerine getirilmesine ilişkin hadler geçerli olacaktır.

Bu durumda süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflere YMM tasdik raporu iade edilecek KDV tutarında bir sınırdır.

Ancak YMM'lerle süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunmayan mükelleflerin YMM iadesi tasdik raporu ile alabilecekleri KDV iadesinin üst limitleri vardır. Bu limitler yıllar itibari ile aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

İade Hakkı Doğuran İşlem	2000 Yılı	2001 Yılı	2002 Yılı	2003 Yılı
KDVK'nun 13/d	60.000.000.000	92.000.000.000	146.000.000.000	232.000.000.000 <sup>29</sup>

YMM'lerle süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunmayan mükelleflerin YMM iadesi tasdik raporu ile alabilecekleri KDV iadesinin üst limitlerini aşan KDV iade taleplerinin üst limite kadar olan tutarının YMM raporu ile kalanın ise sonraki döneme devreden KDV indirim KDV şeklinde giderilmesi mümkündür. Ancak bu dönemle ilgili olarak düzenlenecek YMM raporunda iade hakkı doğuran işlemin yüklenilen vergilerin tamamının doğruluğu tespit edilecektir. Ayrıca bu şekilde sonraki dönemlere devredilerek iadesinden vazgeçilen tutar için bir daha iade talebinde bulunulması mümkün değildir.

<sup>29</sup> Bu tutar 2003 yılı için ise ( 146 milyar + 146 milyar x%59 = 232.140.000.000) 232 milyar TL olarak hesaplanmıştır.



**9 . KDVK'NUN GEÇİCİ 17. MADDESİ KAPSAMINDA DAHİLDE İŞLEME VE GEÇİCİ KABUL REJİMLERİ KAPSAMINDA İHRAÇ EDİLECEK MALLARIN ÜRETİMİNDE KULLANILACAK MADDELERİN TESLİMİNDE TECİL TERKİN SİSTEMİNİN UYGULANMASI İÇİN YMM'LER TARAFINDAN ÖZEL AMAÇLI BİR RAPOR DÜZENLENMESİ GEREKİR**

**9.1. KDVK'nun Geçici 17. Maddesinde Yer Alan Müessese İlgili Uygulamanın Usul Ve Esasları**

KDVK'nuna 4369 sayılı Kanunla eklenen geçici 17 nci madde ile dahilde işleme ve geçici kabul rejimleri kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak maddelerin tesliminde bölgeler, sektörler veya mal grupları itibariyle KDVK'nun 11/1-c maddesi hükmüne göre işlem yaptırma konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir .

Bu yetki uyarınca çıkarılan 16/4/2001 tarih ve 2001/2325 sayılı Kararname nin eki kararın 1'inci maddesinde ; dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesi kapsamında ihraç edilecek ürünlerin imalinde kullanılacak maddelerin dahilde işleme ve geçici kabul izin belgesine sahip mükelleflere tesliminde KDVK'nun 11/1-c maddesinde düzenlenen tecil-terkin sistemine göre işlem yapılması hükme bağlanmıştır.

Bu kapsamdaki teslimlerde 29/06/2001 tarihli 24447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 83 seri nolu KDV genel tebliğinde belirtilen şekilde işlem yapılması gerektiği kamuoyuna duyurulmuştur<sup>30</sup> Uygulamanın şartları ve ne şekilde yapılması gerektiği hususunda yeterli açıklamalara mezkur tebliğde yer verildiği için çalışmamızda bu konuda etraflıca bir açıklama yapılmamıştır

---

30 83 seri nolu KDV Genel Tebliği ile 71 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin(2) 1 inci bölümü ve 75 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği(3) yürürlükten kaldırılmıştır.

Ancak adı geçen tebliğde de belirtildiği üzere dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesi kapsamında ihraç edilecek ürünlerin imalinde kullanılacak maddelerin dahilde işleme ve geçici kabul izin belgesine sahip mükelleflere tesliminde KDVK'nun 11/1-c maddesinde düzenlenen tecil-terkin sistemine göre işlem yapılması için ; tecil-terkin kapsamında satın alınan maddelerle imal edilen malların süresi içinde ihraç edildiği YMM'lerce düzenlenecek bir raporla tespit edilmelidir.

**9.2. KDVK'nun Geçici 17. Maddesi Uyarınca Tecil-Terkin (KDVK'nun 11/1-c ) Kapsamında Satın Alınan Maddelerle İmal Edilen Malların Süresi İçinde İhraç Edildiği YMM'lerce Düzenlenecek Özel Amaçlı Bir Raporla Tespit Edilecektir.**

Tecil-terkin kapsamında satın alınan maddelerle imal edilen malların süresi içinde ihraç edildiği Yeminli Mali Müşavirlerce düzenlenecek bir raporla tespit edilecektir.

İmalat kayıtlarındaki bilgiler esas alınarak üretim analizi ve randıman hesapları da yapılmak suretiyle düzenlenecek bu raporlarda en az;

- Dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesinin tarih ve sayısı,
- Belgenin geçerlik süresi,
- İhracata ilişkin gümrük beyannamesinin tarih ve sayısı,
- Fiili ihracat tarihi,
- İhraç edilen malların cinsi, miktarı ve tutarı,
- İhraç edilen malların üretiminde kullanılan maddelerin satıcılar itibarıyla ayrı ayrı olmak üzere cins, miktar ve tutarı,
- İhracatın süresi içinde yapıp yapılmadığı,

konusunda bilgiler yer alacak ve teyidi alınan gümrük beyannamesinin onaylı bir örneği rapora eklenecektir.

Bu raporlar, söz konusu kapsamda ihracatın yapıldığı her dönem için ayrı ayrı düzenlenecek ve ikişer örneği ihracatın yapıldığı ayı takibeden ay başından itibaren 3 ay içinde ilgili satıcılara verilecektir. Ancak bu süre içerisinde rapor ibraz edilemeyeceğine dair makul mazeret bildirenlere Vergi Usul Kanununun 17 nci maddesine göre vergi dairesince bu sürenin en çok bir katı kadar ek süre verilebilecektir.

Satıcılar sözü edilen raporu bağlı olduğu vergi dairesine ibraz etmek suretiyle tecil edilen verginin terkinini sağlayacaktır. Bu kapsamda satın alınan ham ve yardımcı maddelerle imal edilen malların ihracatçıya tesliminde tecil-terkin uygulanması halinde, aynı rapor ile hem satıcının, hem de imalatçının tecil edilen vergileri terkin edilecektir.

Satıcı bu teslimle ilgili olarak iade edilecek KDV beyan etmişse iade, alıcının gönderdiği rapor ile satış faturalarının fotokopisi veya bu faturaların tarihi, sayısı ile fatura muhteviyatı malların cinsi, miktarı ve tutarına ilişkin bilgileri içeren ve satıcı tarafından onaylanan bir listenin ibrazı üzerine ihracatla ilgili KDV iadelerinin tabi olduğu usul ve esaslara göre yerine getirilecektir.

Satıcının iade talebine ilişkin olarak imalatçı ve ihracatçı ile ilgili yukarıdaki bilgileri de ihtiva eden bir rapor ibraz etmesi halinde, bu rapor ile tecil edilen vergilerin terkinini de yapılabilecektir.

Tecil-terkin uygulaması kapsamında satın alınan mallardan üretilen malların izin belgesinde öngörülen süre ve şartlara uygun olarak ihraç edilmemesi halinde zamanında alınmayan vergi, tecil tarihinden itibaren vergi zıya cezası da uygulanmak suretiyle gecikme faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilecektir.

Bu konuda düzenlenecek özel amaçlı rapor hakkında Maliye Bakanlığı'na öngörölmüş bir dizpozisyon bulunmamaktadır. Ancak özel amaçlı raporun yukarıda açıklanan bilgilere havi olması gerekir

### **9.3. KDVK'nun Geçici 17. Maddesi Uyarınca Tecil-Terkin ( KDVK'nun 11/1-c) Kapsamında Teslim Edilen Mallara İlişkin KDV'nin Nakden veya Mahsuben İade İçin Düzenlenecek YMM Tasdik Raporu**

KDVK'nun Geçici 17. maddesi uyarınca KDVK'nun 11/1-c maddesi kapsamında mal teslim eden satıcıların yükledikleri KDV'ni nakden veya mahsuben iade talep edebilir.

Yukarıdaki bölümde açıklanan özel amaçlı rapor KDVK'nun Geçici 17. maddesi uyarınca KDVK'nun 11/1-c maddesi kapsamında mal teslim eden satıcıların ve hemde bu malları alan imalatçıların tecil edilen vergilerinin terkin edilmesini sağlar.

Bu konu ile ilgili 83 nolu KDV genel tebliğinin 1.4. bölümünde ;

"Satıcı bu teslimle ilgili olarak iade edilecek KDV beyan etmişse iade, alıcının gönderdiği rapor ile satış faturalarının fotokopisi veya bu faturaların tarihi, sayısı ile fatura muhteviyatı malların cinsi, miktarı ve tutarına ilişkin bilgileri içeren ve satıcı tarafından onaylanan bir listenin ibrazı üzerine ihracatla ilgili KDV iadelerinin tabi olduğu usul ve esaslara göre yerine getirilecektir.

Satıcının iade talebine ilişkin olarak imalatçı ve ihracatçı ile ilgili yukarıdaki bilgileri de ihtiva eden bir rapor ibraz etmesi halinde, bu rapor ile tecil edilen vergilerin terkinini de yapılabilecektir.

Tecil-terkin uygulaması kapsamında satın alınan mallardan üretilen malların izin belgesinde öngörölen süre ve şartlara uygun olarak ihraç edilme-

mesi halinde zamanında alınmayan vergi, tecil tarihinden itibaren vergi ziyayı cezası da uygulanmak suretiyle gecikme faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilecektir."

Bilindiği üzere ihracat teslimleri nedeni ile doğan KDV iadelerinin mahsuben iadesi taleplerinde inceleme raporu ve teminat aranmamaktadır. Ancak yukarıda açıklanan kapsamda mal teslim eden mükellefler nakden veya mahsuben iade talebinde bulunmuşlar ise mutlaka bu mevzuya ilişkin özel amaçlı raporun vergi dairesine ibrazı gerekir

Maliye Bakanlığı bu kapsamda yapılacak iade talepleri için düzenlenecek tasdik raporları için belli bir diz pozisyon öngörmemiştir. Ancak bu tür iade taleplerine ilişkin tasdik raporlarının , ihracatta KDV iadesi tasdik raporları gibi düzenlenmesi uygun olacaktır

## **10 . YMM KDV İADESİ TASDİK RAPORLARI İLGİLİ MÜTEFERRİK KONULAR**

### **10.1. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ TAM TASDİK SÖZLEŞMELERİ İLE KDV İADESİNE İLİŞKİN YMM TASDİK RAPORLARI ARASINDAKİ İLİŞKİ**

YMM'lerin KDV iadesi alabilmeleri için iade talep eden mükellef ile tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş olmaları gerekli değildir. Ancak süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlememiş mükellefleri KDV iade taleplerinin parasal olarak bir üst sınırı bulunmaktadır Bu cümleden tam tasdik sözleşmeleri ile KDV iadeleri arasındaki ilişki aşağıdaki başlıklar altında incelenmiştir.

**10.1.1. YMM'ler ile Süresinde Tam Tasdik Sözleşmesi Düzenlenmiş Mükellefler Açısından İadesi Talep Edilecek KDV'nin Bir Üst Sınırı Yoktur.**

YMM ile KDV iadesi talep eden mükellef arasından süresinde düzenlenmiş bir tam tasdik sözleşmesi var ise , YMM tarafından düzenlenecek KDV iadesi raporuna göre talep edilebilecek KDV'nin bir üst sınırı yoktur. (Ancak 43 ve 61 nolu KDV genel tebliğleri kapsamındaki ihracat işlemleri ile alakalı iade talepleri ile alakalı süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi olsa dahi bir üst sınır vardır)

Gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile eklerinin tasdikine ilişkin olarak YMM tasdik sözleşmesinin düzenleme zamanı hakkında 18 nolu YMM tasdik tebliğinin I/B bölümünde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır ;

Genel Olarak Tam Tasdik Sözleşmesinin Düzenlenme Zamanı

"Bilindiği üzere, 02.01.1990 tarihli "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik" in 10 uncu maddesinin birinci fıkrasına göre, ilgililerce yaptırılacak tasdik hizmetinin tasdik sözleşmesine bağlanması zorunlu bulunmaktadır. Diğer taraftan aynı maddeye, 31.05.1995 tarih ve 22299 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yönetmelik değişikliği ile eklenen fıkrada, gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile eklerinin tasdikine ilişkin sözleşmelerin ilgili vergilendirme döneminin ilk ayı içinde düzenleneceği belirtilmiştir.

Buna göre, gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri ile eklerini YMM'lere tasdik ettirmek isteyen mükellefler, her yıl Ocak ayı içinde (özel hesap dönemi uygulayan mükellefler özel hesap döneminin ilk ayı içinde), beyannameleri ile eklerini tasdik edecek YMM'lerle yıllık sözleşme düzenlemek zorundadırlar."

### Özel Durumlarda Tam Tasdik Sözleşmesinin Düzenlenme Zamanı

"İşe yeni başlayan mükelleflerden beyannameleri ile eklerini tasdik ettirmek isteyenler, kalan süre için sözleşme düzenleyeceklerdir. YMM'in her ne sebeple olursa olsun mesleki faaliyetini süresiz terketmesi veya sözleşmenin feshedilmesi nedeniyle başka bir YMM'le sözleşme imzalanması halinde de sözleşme, kalan süre için yapılacaktır. Bu durumda tasdikle ilgili her türlü bilgi ve belgeler, devralan YMM'e aktarılmak zorundadır

Sözleşme döneminden sonra YMM'in ölüm, meslekten çıkartılma ve diğer nedenlerle mesleki faaliyetini süresiz terketmesi halinde, bu YMM'le sözleşme imzalayan mükellefler, diledikleri takdirde beyannamelerini faaliyette bulunan başka bir YMM'e tasdik ettirebilirler.

İşe yeni başlayan veya önceki sözleşmesi herhangi bir nedenle fesh edilen mükelleflerden YMM beyannameleri ile eklerini tasdik ettirmek isteyenler işe başlama veya fesih tarihinden itibaren bir ay içinde ile sözleşme düzenleyeceklerdir."

Bu hususta dikkat edilmesi gereken , süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş olan YMM tarafından düzenlenecek KDV iadesi tasdik raporuna göre iadesi talep edilecek KDV'de bir üst sınırın olmadığıdır.Yani KDV iadesine ilişkin tasdik raporunun , tam tasdik sözleşmesi düzenleyen YMM tarafından tanzimi halinde bir üst sınıra bağlı olmaksızın iade talep edilebilecektir.

Ayrıca mükellefler bir YMM ile süresinde tam tasdik sözleşmesi yapmış ise bu mükelleflerin tam tasdik sözleşmesi yaptıkları döneme ilişkin KDV iade talepleri ancak tam tasdik sözleşmesi düzenledikleri YMM tarafından yerine getirilebilir.

"YMM'le süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenleyen mükelleflerin KDV iade talepleri bu YMM'ler tarafından düzenlenen tasdik raporlarına

dayanılarak yerine getirilmektedir. Bu mükelleflerin varsa tam tasdik sözleşmesinin düzenlendiği yıldan önceki dönemlere ilişkin KDV iadeleri de anılan YMM tarafından düzenlenen tasdik raporları ile yapılabilecektir. Önceki yıllarda mükellefin bir başka YMM ile süresinde tam tasdik sözleşme düzenlemiş olması ve tasdik raporunun yazılarak süresinde vergi dairesine verilmiş olması kaydıyla (rapor teslim süresinin henüz dolmadığı durumlarda bu şart aranmayacaktır.) o döneme ilişkin iade raporlarının anılan YMM tarafından düzenlenmesi de mümkündür.

Örneğin, 2001 yılında yeminli mali müşavir (A) ile süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenleyen bir mükellef Haziran 2000 dönemine ilişkin KDV iadesini 2001 yılında almak istediği takdirde bu iadeye ilişkin KDV iadesi tasdik raporu YMM (A) tarafından düzenlenebilecektir. Mükellef 2000 yılında YMM (Y) ile süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlenmiş ve buna ilişkin tasdik raporu düzenlenerek süresinde vergi dairesine teslim edilmiş ise söz konusu KDV iade raporunun YMM (Y) tarafından düzenlenmesi de mümkün bulunmaktadır." ( 29 nolu YMM tasdik tebliği III/3 )

Yıl içinde işe başlayan bir mükellef faaliyete başladığı ilk ay içinde bir YMM ile tam tasdik sözleşmesi yaparsa , süresinde tam tasdik sözleşmesi yapmış sayılacaktır. Bu mükellef tarafından talep edilebilecek KDV iadesine ilişkin YMM tarafından düzenlenecek KDV iadesi raporuna göre talep edilebilecek KDV'nin bir üst sınırı yoktur.

#### **10.1.2. YMM'ler İle Süresinde Tam Tasdik Sözleşmesi Düzenlenmemiş Mükellefler Açısından İadesi Talep Edilecek KDV'nin Bir Üst Sınırı Vardır.**

YMM ile KDV iadesi talep eden mükellef arasından süresinde düzenlenmemiş bir tam tasdik sözleşmesi var veya hiç tam tasdik sözleşmesi düzenlenmemiş ise , bu durumda YMM tarafından düzenlenecek KDV iadesi raporuna göre talep edilebilecek KDV'nin üst sınırı vardır.



YMM ile mükellef arasında süresinden sonra bir tam tasdik sözleşmesi düzenlenmiş olsa dahi yine de var ise , YMM tarafından düzenlenecek KDV iadesi raporuna göre talep edilebilecek KDV'nin üst sınırı olacaktır

Mükellefin geçmiş yıllarda tam tasdik sözleşmesi var , fakat cari yılda süresinde bir tam tasdik sözleşmesi yapmamış ise , tam tasdik sözleşmesi yapılmış olan geçmiş döneme ait KDV iadeleri bu geçmiş yıllarda tam tasdik sözleşmesi yapılan YMM tarafından yerine getirilecektir Bu durumda iadesi istenebilecek KDV tutarının bir üst sınırı bulunmaktadır Söz konusu üst sınır aşağıdaki tabloda gösterilmiştir

İade Hakkı Doğuran İşlem	2001 Yılı	2002 Yılı	2003 Yılı
KDVK'nun 9, 11/a, 11/1-c, 13/a, 13/d, 14, 15/b	60.000.000.000	92.000.000.000	146.000.000.000
KDVK'nun 29/c	120.000.000.000	184.000.000.000	292.000.000.000

**10.1.3. YMM'ler ile Süresinde Tam Tasdik Sözleşmesi Düzenlemiş Olmalar Dahil YMM Raporu İle 43 ve 61 nolu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki İhracat İşlemlerine İlişkin KDV İadesi Bir Üst Sınırı Vardır.**

43 ve 61 nolu KDV genel tebliği kapsamında ihracat işlemlerine ilişkin KDV iade talepleri YMM ile süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi olsa dahi yine de belli bir üst sınır ile kısıtlıdır Mezkur KDV tebliği kapsamında Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlara ilişkin olarak KDV iadesi talep edildiğinde , iade talep eden mükellef süresinde bir YMM ile tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş olsa dahi , KDV

iadesi tutarının belli bir tutarı aşması halinde iade talebinin YMM tasdik raporu ile yerine getirilmesi mümkün değildir. Söz konusu üst sınır yıllar itibari ile aşağıdaki tabloda gösterilmiştir

İade Hakkı Doğuran İşlem	2001 Yılı	2002 Yılı	2003 Yılı
KDVK'nun 11/1-b (43,61 nolu KDVG.T.)	15.000.000.000	23.000.000.000	37.000.000.000

Fakat bir sektörel dış ticaret şirketi 61 nolu KDV genel tebliği kapsamında iade talep ediyor ise ve bir YMM ile süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemişse bu YMM tarafından düzenlenebilecek KDV iadesi tasdik raporu ile iade edilebilecek üst tutar , ortak bazında 15 milyar TL'lık had aşılmamak şartı ile iade talep edilen dönemde ortaklardan alınarak ihraç edilen mal bedellerine ilişkin KDV toplamı dikkate alınarak hesaplanacaktır.

**10.1.4. Tam Tasdik Sözleşmesinin Fes Edilmesi Halinde 1 Ay İçinde Yeni Bir YMM ile Tam Tasdik Sözleşmesi Düzenlenmesi Halinde İadesi Talep Edilecek KDV'nin Bir Üst Sınırı Yoktur.**

Bir YMM ile tam tasdik sözleşmesi yapıldıktan sonra YMM'in ölüm, meslekten çıkartılma ve diğer nedenlerle mesleki faaliyetini süresiz terketmesi halinde, bu YMM'le sözleşme imzalayan mükellefler, diledikleri takdirde beyannamelerini faaliyette bulunan başka bir YMM'e tasdik ettirebilirler.

İşe yeni başlayan veya önceki sözleşmesi herhangi bir nedenle fesh edilen mükelleflerden YMM beyannameleri ile eklerini tasdik ettirmek iste-

yeniler işe başlama veya fesih tarihinden itibaren bir ay içinde ile sözleşme düzenleyeceklerdir.

Tam tasdik sözleşmesinin fes edilmesi halinde fesih tarihinden itibaren 1 ay içinde yeni bir YMM ile tam tasdik sözleşmesi yapılır ise , bu durumda süresinde düzenlenmiş tam tasdik süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesinin var olduğu kabul edilecek ve tam tasdik sözleşmesi düzenlenmiş olan YMM tarafından düzenlenecek KDV iadesi tasdik raporları ile talep edilebilecek KDV'de bir üst sınır olmayacaktır

Ancak mükellefler işe başladıktan sonra bir aylık süreyi geçirmişler ise , daha sonra YMM ile tam tasdik sözleşmesi yapsalar dahi iadesi talep edebilecekleri KDV tutarı belli bir tutar ile sınırlı olacaktır

#### **10.1.5. Kısıtlı YMM'ler İle Tam Tasdik Sözleşmesi Yapmış Mükellefleri KDV İade Taleplerinin Kısıtlı Olmayan Bir YMM Tarafından Düzenlenecek Rapor İle İstenilmesi Mümkündür**

Tasdik yetkilerini gerçeğe aykırı şekilde kullandıkları denetim elemanlarınca tespit edilmiş olan YMM'lerle , bu konuda ortaya çıkan çeşitli belirtiler nedeni ile KDV iade raporları incelemeye alınmış olan YMM'lerin düzenledikleri KDV iadesi tasdik raporları Maliye Bakanlığı'ndan izin alınmak sureti ile işleme konulabilmektedir. İşte bu durumdaki YMM'lere kısıtlıYMM denilir.

Mükelleflerin YMM'lerin bu durumlarından haberdar olmaları mümkün olmadığı için , mükelleflerin kısıtlıYMM'ler ile tam tasdik sözleşmesi yapmaktadırlar . YMM'lerin yukarıda açıklanan nedenlerle kısıtlı sayılmaları , tam tasdik sözleşmelerini geçersiz kılmaz.

Kısıtlı birYMM ile tam tasdik sözleşmesi yapmış olan mükellefin KDV iadesi talepleri kısıtlı olmayan başka bir YMM tarafından düzenlenecek tasdik raporu ile talep edilebilir.

## **10.2. KANUNİ DEFTER VE BELGELERİN YMM'LERE İBRAZİ**

### **10.2.1.Kanuni Defter Ve Belgelerin YMM'lere İbraz Edilmesi Zorunludur.**

3568 Sayılı Kanununun 12 nci maddesinin 1 inci fıkrasında,YMM'lerin , gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarını ve beyannamelerini mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik edecekleri; 2 nci fıkrasında YMM'lerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği hüküm altına alınmıştır

Aynı maddenin 4 üncü fıkrasında iseYMM'lerin yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu oldukları, tasdik doğru olmaması halinde tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratılan veğilerden ve kesilen cezalardan mükellef ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları belirtilmiş ve yapılan tasdik kapsamının düzenlenen raporda açıkça belirtileceği hükme bağlanmıştır.

YMM'ler tarafından yapılacak tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması ile ilgili defter ve belgelerin YMM'lere tetkik amacıyla karşıt incelemelerin yapılması gerekir Karşıt incelemelerin yapılabilmesi içinse öncelikle vergi mükelleflerinin kanuni defter ve belgelerini YMM'lere ibraz etmeleri gerekmektedir.

VUK'nun 256 ncı maddesi hükmü uyarınca,YMM'lerin tasdik ettikleri hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlar 27 nolu YMM tasdik tebliğinde belirlenen usul çerçevesinde YMM'lere defter ve belgelerini ibraz etmekle yükümlüdürler.

### **10.2.2. Kanuni Defter Ve Belgelerin İbraz Zorunluluğu Tasdik Edilen Hesap Ve İşlemlerle Sınırlıdır .**

"Bu zorunluluk YMM'ler tarafından tasdik edilen hesap ve işlemler ile ilgili defter ve belgelerle sınırlıdır YMM'lerin tasdik ettikleri hesap ve işlemler dışındaki konularla ilgili olarak defter ve belge ibrazını isteme yetkileri, böyle bir talebe muhatap olan mükelleflerin ise buna uyma zorunlulukları bulunmamaktadır" ( 27 nolu YMM tasdik tebliği I/1 bölümü )

### **10.2.3. Kanuni Defter Ve Belgelerin YMM'lere İbraz Edilmesinin Usul Ve Esasları**

- Defter ve belgelerin ibrazı yazı ile istenecektir
  - Bu yazılarda defter ve belgelerin tetkik edilmesini gerektiren gerekçelere ve karşıt incelemenin kapsamına açık bir şekilde yer verilecektir.
- (Örneğin, KDV iadesi dolayısıyla, iade talebinde bulunan mükellefe mal ya da hizmet satan mükellef nezdinde karşıt inceleme yapılacak ise, talep yazısında bu hususa ve ayrıca tetkik edilmek istenilen işlemlere yer verilecektir.)
- İlgililer YMM'lerin defter ve belgelerin ibrazına ilişkin taleplerini talep yazısının kendilerine tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde yerine getireceklerdir.
  - YMM'lerce defter ve belgelerin incelenmesi mükellefin iş yerinde yapılacaktır.

Ancak, iş yerinin uygun olmaması veya ölüm, işin bırakılması gibi zaruri sebeplerle defter ve belgelerin iş yerinde tetkikinin fiilen imkansız olması ya da mükellefin istemesi halinde, defter ve belgelerin taraflarca belirlenecek bir yerde incelenmesi de mümkündür.

- Defter ve belgeleri tetkik için talep eden YMM mükellefe kimliğini ibraz edip kendisini tanıtmakla yükümlüdür.

Ayrıca, tam tasdik sözleşmesi veya KDV iadesi tasdik sözleşmelerinin aslı ya da onaylı örnekleri mükellefe ibraz edilecek ve yapılacak tetkikin bu çerçevede olduğu açıklanacaktır. Mükellefler kimliklerini veya ibrazını istedikleri defter ve belgeleri tetkike yetkili olduklarını kanıtlayamayan YMM taleplerini yerine getirmekle yükümlü değildirler. Bu konularda te reddüdü bulunan mükellefler ilgili meslek odaları ve vergi dairelerinden bilgi alabileceklerdir.

#### **10.2.4. Karşıt İnceleme Yazılı Teyit Almak Sureti İle Yapılıyorsa Defter Belgelerin İbrazi İstenilmez.**

"Karşıt incelemenin bu Tebliğin (27 nolu tebliğ ) II-3 bölümünde belirtilen esaslar çerçevesinde yazılı teyit alınmak suretiyle yapıldığı hallerde defter ve belge ibrazı talep edilmeyecektir. Bu gibi durumlarda, kendisinden teyit alınacak YMM'e yukarıda belirtilen esaslar çerçevesinde durum yazılı olarak intikal ettirilecek ve alınacak teyit yazısına göre işlem tesis edilecektir." ( 27 nolu YMM tasdik tebliği I/1 bölümü )

#### **10.2.5. Defter ve Belgelerini İbrazi Etmeyen Mükellefler Hakkında Yapılacak İşlemler**

"Mükelleflerin bilgi ve belgeleri karşıt incelemeyi yapan YMM'e vermekten imtina etmeleri halinde ilgili Defterdarlıklar, bu mükelleflerin gerekli defter ve belgelerini, mahalli denetim elemanları vasıtasıyla temin ederek en kısa zamanda YMM'ler tarafından incelenmesini sağlayacaklardır. Ayrıca, bu inceleme sırasında mükellefler veya temsilcileri, YMM'ler tarafından gerekli görülecek izahatları yapacaklardır" ( 19 nolu YMM tasdik tebliği )

Defter ve belgelerini mevzuatta belirlenen usul çerçevesinde YMM'lere

ibraz etmekten imtina edenler hakkında Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesi hükmüne göre işlem yapılacaktır Anılan madde hükmü çerçevesinde işlem yapılabilmesi için, YMM'lerin defter ve belge ibraz edilmesine ilişkin yazılarında, defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin Vergi Usul Kanununun ilgili maddelerine göre cezai işlem yapılmasını gerektirdiği belirtilecektir.

YMM'ler defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellefleri bunların bağlı oldukları vergi dairelerine yazılı olarak bildireceklerdir Vergi daireleri bu mükellefler hakkında Vergi Usul Kanununun Mükerrer 355 inci maddesi uyarınca işlem yapmadan önce defter ve belgelerin ibrazı taleplerinin 27 nolu YMM Tasdik tebliğ ile yapılan düzenlemelere uygun olup olmadığını kontrol edeceklerdir.

#### **10.2.6. YMM'ler Defter ve Belgelerden Öğrendikleri Bilgileri Saklamak Zorundadır.**

YMM'ler işleri dolayısıyla mükellefler ve mükellefler ile ilgili kimseler hakkında öğrendikleri bilgileri açıklayamazlar ve kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanamazlar.

Bu hükme uymayan YMM'ler hakkında Vergi Usul Kanunu, 3568 Sayılı Kanun ve diğer ilgili mevzuat hükümleri uyarınca gerekli işlem yapılacaktır.

#### **10.3. YMM'LERCE YAPILACAK KARŞIT İNCELEMELER**

YMM'ler karşıt inceleme yetkisini 4369 sayılı kanunun 4. maddesiyle değiştirilmiş olan VUK'nun 256'ncı maddesinden alırlar Buna göre ; "Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortam -

lardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla veminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir"

KDV iadesi açısından karşıt incelemeyi ; "..... iade talebinde bulunan mükellefin mal ve hizmet satımında bulunduğu mükellefler veya alım satım zincirinde yer alan mükellefler nezdinde yapılan inceleme"<sup>61</sup> şeklinde de tanımlayabiliriz.

Karşıt inceleme ile alakalı usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'nca yayımlanmış olan 27 ve 29 nolu YMM tasdik tebliğleri ile belirlenmiştir<sup>32</sup>.

### **10.3.1. YMM'lerin Karşıt İnceleme Yapması Zorunludur.**

"YMM Tasdik Yönetmeliğin 4 üncü maddesinin ilk fıkrasında tasdik kavramı"Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin YMM'lerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanması" şeklinde tanımlanmıştır.

Yönetmeliğin 4 üncü maddesinin 2 nci fıkrası hükmü ile de, tasdik kavramının tanımında geçen denetleme ilke ve standartlarından, konu ile ilgili

---

31 Mahmut Vural , KDV İadesi Rehberi , Maliye Hesap Uzmanları Derneği yayını , sayfa 143

32 Karşıt incelemelerle alakalı 19 nolu YMM tasdik tebliği hükümleri 27 nolu tebliğ ile yürürlükten kaldırılmıştır ( 27 nolu tebliğin III bölümü )



olarak Bakanlığımız tarafından tebliğler ile yapılan düzenlemeler ve esasların anlaşılması gerektiği açıklığa kavuşturulmuştur

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

3568 sayılı Kanununun 12 nci maddesi hükmü ve maddedeki yetkiye dayanılarak çıkarılan Yönetmeliğin yukarıda değinilen hükümleri uyarınca, YMM'ler mükelleflerin tasdik kapsamına giren işlemlerinin gerçeği yansıtır yansıtmadığının tespiti için gerekli karşıt incelemeleri yapmakla yükümlüdürler. Buna göre, YMM'lerin hem tam tasdik işlemleri için hem de KDV iadesi tasdik işlemleri için karşıt inceleme yapmaları gerekmektedir." ( 27 nolu YMM tasdik tebliği II / 1 bölümü )

KDV iadesi açısından karşıt incelemeyi ; "..... iade talebinde bulunan mükellefin mal ve hizmet satımında bulunduğu mükellefler veya alım satım zincirinde yer alan mükellefler nezdinde yapılan inceleme"<sup>33</sup> şeklinde de tanımlayabiliriz.

### **10.3.2. Karşıt İnceleme Kural Olarak Tasdik İşlemini Yapan YMM Tarafından Yerine Getirilir. (Teyit yazısı ile karşıt incelemenin nasıl yapılacağı ayrıca tebliğlerde açıklanmıştır .)**

"Karşıt incelemeler kural olarak tasdik işlemini yapan YMM tarafından yerine getirilecektir. Ancak, nezdinde karşıt inceleme yapılacak mükellefin YMM ile süresinde düzenlenmiş tam tasdik özleşmesinin bulunduğu

---

33 Mahmut Vural , KDV İadesi Rehberi , Maliye Hesap Uzmanları Derneği yayını , sayfa 143

hallerde karşıt incelemelerin bu 27 nolu tasdik tebliğinin II-3 bölümünde belirtilen esaslara göre teyit yazısı alınması suretiyle yapılması da mm kndr." (27 nolu YMM tasdik tebliği II / 1 bölümü )

### **10.3.3. Karşıt İncelemede Amaç Tasdike Konu İşlemin Doğruluğunun Ortaya Çıkarılmasıdır .**

" KDV iade taleplerinin incelenmesinde YMM'ler , sadece iadesi talep edilen değil, ilgili dönem beyannamelerinde yer alan (hesaplanan ve indirilecek) KDV tutarlarının doğruluğunu da araştıracak ve buna ilişkin olarak raporda gerekli açıklamaları yapacaklardır" (YMM Tasdik Tebliği No 20 A/4 bölümü )

"Karşıt incelemelerde amaç tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasını sağlamaktırrneğin, KDV iadesi işlemlerinde karşıt incelemenin amacı, iade ya da mahsup edilecek KDV tutarını doğru olarak belirlemek, tam tasdik kapsamında yapılan karşıt incelemenin amacı ise gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan matrah ve vergiye ilişkin tutarların doğruluğunu sağlamaktır" ( 27 nolu YMM tasdik tebliği II / 1 bölümü )

### **10.3.4. YMM'lerce Yapılacak Karşıt İncelemelerde Gerektiği Kadar Alta İnilerek Karşıt İnceleme Yapılmalıdır .**

"KDV iade işlemleri ile tam tasdik uygulamasında YMM'ler asgari olarak, nezdinde inceleme yaptıkları mükelleflere mal ve hizmet satan firmaların kayıtlarına inerek karşıt inceleme yapmak, şüpheli durumlarda ise gerektiği kadar alt kademelere inerek incelemelerini tamamlamak durumundadırlar. Özellikle, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanılmasının koordineli ve birden fazla şirket vasıtasıyla yapılması durumlarında, bir alt firma ya da firmalar nezdinde yapılacak karşıt incelemeler, iadesi talep edilen KDV veya gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde yer alan vergi matrahının doğruluğunun tespitine imkan

vermeyebilmektedir. Bu gibi durumlarda YMM'ler , alt firmalar arasındaki organize bağın ortaya çıkartılmasını sağlayacak kadar alt firmalarda karşıt inceleme yapacaklardır. Esasında bu husus Tasdik Yönetmeliğinin "Denetim Teknikleri" başlıklı 15 inci maddesinin (d) bendinde açık olarak belirtilmiş bulunmaktadır. YMM'ler tarafından yapılacak karşıt incelemeye muhatap mükellefler, YMM'ler tarafından istenecek bilgi ve belgeleri vermek zorundadırlar." (19 nolu YMM tasdik tebliği)

Ancak 27 nolu tebliğin III. bölümü gereği 19 nolu YMM tasdik tebliğindeki karşıt incelemelerle alakalı düzenlemelerin tamamı yürürlükten kaldırıldığı için 27 nolu tebliğde yapılan açıklamaların nazarı dikkate alınması icap etmektedir.

"Tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması incelenen işlemin özelliğine, kullanılan yöntem ve mükelleflere göre farklılık göstermektedir. Bu nedenle, bu konudaki sorumluluk YMM'e ait olmak üzere karşıt incelemenin hangi aşamaya kadar yapılacağına kural olarak incelemeyi yapan YMM karar verecektir. Bununla birlikte, hem tam tasdik işlemlerinde hem de KDV iadesi tasdik işlemlerinde YMM'ler en az işlemlerini tasdik ettikleri mükellefe mal veya hizmet satan mükelleflerin kayıtlarına inip gerekli karşıt incelemeyi yapmakla yükümlüdürler. YMM'lerin müteselsil sorumluluk, disiplin hükümleri ve diğer yaptırımlarla karşılaşmalarını açısından karşıt incelemeler konusunda gerekli titizliği göstermeleri ve gerektiği kadar alt kademeye inerek inceleme yapmaları gerekmektedir." ( 27 nolu YMM tasdik tebliği II / 1 bölümü )

"Buna göre YMM'ler ;

- KDVK'nun 11'inci maddesi kapsamında ihracat teslimleri ve ihrac kaydıyla tecil terki uygulaması kapsamında yapılan teslimlerden doğan KDV iadelerinin tasdiki ,
- KDVK'nun 11/1-b maddesi uyarınca Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlarla ilgili KDV iadesi işlemlerinin tasdiki,

Amacı ile düzenledikleri tasdik raporlarında , ihracat konusu mal ve hizmetin imalatçısı konumundaki alt mükelleflerin bir alt kademesine kadar karşıt inceleme yapacaklardır.

Diğer tasdik işlemlerinde mal ve hizmet alışlarının doğruluğunun tespit edilmesi yeterli olup , daha alt aşamalara gidilmesine gerek yoktur.<sup>34</sup> Kendi ürettiği malı ihraç eden imalatçı –ihracatçı açısından bu ihracatçı firmanın mal ve hizmet satın aldığı firmaya inilmesi yeterli olacaktır. İmal edilen malın üretiminin karmaşıklığının , çok sayıda hammadde kullanımının ve bu nedenle alt firma sayısının fazlalığının yukarıda açıklanan esasların haricinde bir uygulama yapılmasını gerektirmez.

Amortisman tabi iktisadi kıymetler nedeni ile yüklenilen KDV açısından karşıt inceleme yapılırken 08.12.1998 tarihli 52/5278-139 sayılı Maliye Bakanlığı muktezasında belirtilen şu hususlara dikkat edilmelidir Söz konusu muktezada ; transit ve uluslar arası taşımacılık işleminde , mükelleflerin önceki dönemlerde satın aldığı mal e hizmetlere ( amortisman tabi iktisadi kıymetler dahil ) ödediği vergilerin bu döneme kadar indirilemediğinin ve taşımacılığın bünyesine girdiğinin tespiti halinde incelemeye bu alış ve giderlerinde dahil edilmesi gerekir.

#### **10.3.5. SMİYB Düzenlenmesi ve Kullanılması İhtimalinin Bulunduğu Haller İle Benzeri Şüphelerin Varlığı Halinde Karşıt İncelemede Hiç - bir Kademe Sınırlaması Olamaz.**

"Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması ihtimalinin bulunduğu haller ile benzeri diğer şüpheli durumlarda YMM'ler herhangi bir kademe sınırlaması olmaksızın işlemin gerçek mahiyetini ortaya çıkarıncaya kadar alt kademelere inceceklerdir" (27 nolu YMM tasdik tebliği II / 1 bölümü)

---

34 Mahmut Vural , KDV İade Rehberi , sayfa 166

**10.3.6. İhracat , İhraç Kayıtlı Teslimler Ve Türkiye’de İkamet Etmeyen Yolculara Yapılan Teslimlerde KDV İadesi İlişkin YMM Tasdik Raporlarında İhraç Konusu Mal veya Hizmetin İmalatçısı Durumundaki Alt Mükellefin Bir Alt Kademesine Kadar Karşıt İnceleme Yapılması Zorunludur.**

"İadesi talep edilen KDV'nin doğruluğunu tespit etmek için YMM'lerce yapılacak alt kademe incelemelerine ilişkin açıklamalara tasdik raporunda yer verilecek, yapılan karşıt incelemelerin safhaları belirtilecektir 1 ve 15 nolu YMM Tasdik Tebliğlerinde belirtilen KDV iadelerine ilişkin işlemlerin tasdikinde<sup>35</sup>, YMM'ler karşıt incelemeleri, ihracat konusu mal ve hizmetin imalatçısı (üreticisi) konumundaki alt mükelleflerin bir alt kademesine kadar yapacaklardır." (YMM Tasdik Tebliği No 20 A/5 bölümü )

"Öte yandan, 1 ve 15 sıra nolu YMM tasdik tebliği çerçevesinde yapılan iadelerde karşıt incelemenin kural olarak ihracat konusu mal veya hizmetin imalatçısı konumundaki alt mükelleflerin bir alt kademesine kadar yapılması zorunludur" ( 27 nolu YMM tasdik tebliği II / 1 bölümü )

**10.3.7. İthal Edildikten Sonra İhraç Edilen Malların İthalatçısında Karşıt İnceleme Yapılması Yeterlidir.**

"..... ithal edildikten sonra KDVK'nun 11 inci maddesi kapsamında ihraç edilen ürünlerde söz konusu malı ithal eden firmanın kayıtlarına inilmesi yeterli olacaktır." ( 27 nolu YMM tasdik tebliği II / 1 bölümü )

**10.3.8. Karşıt İncelemenin Yazılı Teyit Almak Sureti İle Yapılması**

Süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş mükellefler nezdinde KDV iadesi veya tam tasdik dolayısıyla yapılacak karşıt incelemelerin, bu mükelleflerin YMM'lerinden teyit yazısı alınması suretiyle yapılması da

---

<sup>35</sup> 1 ve 15 nolu tebliğlerde İhracat , ihraç kayıtlı teslimler ve Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara yapılan teslimlerde KDV iadesi işlemleri söz konusu edilmektedir.

mümkündür. Teyit yazılarında bulunması gereken bilgiler karşıt inceleme tutanaklarında bulunması gereken bilgilerle aynıdır

"Ancak, süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenleyen mükelleflerin YMM'lerinin teyit vermek istememesi halinde bu mükellefler nezdindeki karşıt inceleme tasdik işlemini yapan YMM tarafından yerine getirilecektir.

Süresi geçtikten sonra tam tasdik sözleşmesi düzenleyen mükellefler nezdindeki karşıt incelemeler de tasdik işlemini yapan YMM tarafından yapılacaktır." ( 27 nolu YMM tasdik tebliği II / 3 bölümü )

"Teyit yazıları teyidi veren YMM tarafından imza ve mühür ile onaylanacaktır."( 27 nolu YMM tasdik tebliği II / 6)

Cari dönem içinde süresinde tasdik sözleşmesi düzenleyen YMM'lerin tam tasdik sözleşmesi yapılmamış olan önceki yıllara ilişkin teyit veremeleri söz konusu değildir.

İstanbul Defterdarlığı'na verilmiş olan 08.10.1999 tarihli , 4212 sayılı muktezada ;YMM'lik şirketleri adına imzalanan teyid yazılarının da geçerli olmayacağı , tam tasdik sözleşmesi şirket adına yapılmış olsa dahi teyid yazısının tam tasdik raporunu imzalayacak olan YMM tarafından imzalanması gerektiği açıklanmıştır

Yine kısıtlı YMM'lerin vermiş olduğu teyidler kabul edilmemekte ve KDV iadesi tasdik raporunda kısıtlı YMM'lerden alınmış bir teyid yazısının olması halinde tasdik raporu işleme konulmamaktadır

Son olarak teyit yazılarını mutlaka süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş olan YMM'in onaylaması gerekir. Süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş olsa dahi teyid yazısının sadece firma tarafından imzalanması o firmanın YMM'i tarafından onaylanmamış olması halinde bu teyide göre işlem yapılması mümkün olmayacaktır

### **10.3.9. Karşıt İnceleme Yazılı Teyit Almak Sureti ile Yapılması Teyit Alan Ve Teyit Veren YMM'lerin Sorumlulukları**

KDV iade talebinde bulunan mükellefe mal veya hizmet satan mükellef ya da mükelleflerin ilgili Tebliğler uyarınca YMM'lerle gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi ve eklerinin tasdiki (tam tasdik) sözleşmesi düzenlenmiş olmaları halinde, KDV iadesi tasdikini yapacak olan YMM'ler, söz konusu alt mükelleflerle ilgili bilgileri yazılı olarak, bunların tam tasdik sözleşmesi düzenlediği YMM'lerinden talep edeceklerdir. Alt mükelleflerin tam tasdik sözleşmesi düzenlediği YMM'ler, istenilen bilgileri en kısa sürede yazılı olarak bildirmek zorundadırlar. Bu durumda söz konusu alt mükelleflerin sattığı mal ve hizmetin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı hususundan alt mükelleflerin YMM'leri sorumlu olacaktır.

Karşıt incelemenin bu 27 nolu YMM tasdik tebliğinin II-3 bölümü çerçevesinde teyit yazısı alınmak suretiyle yapıldığı hallerde teyit alan ve teyit veren YMM'lerin karşıt inceleme yapma konusundaki sorumlulukları mezkur tebliğin II/4 bölümünde aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

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

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

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

Diğer taraftan, YMM'lerin tam tasdik kapsamında yapacakları karşıt incelemelerde daha önce belirtilen esaslara uymaları, teyit amacıyla yaptıkları karşıt incelemeler ile yetinmemeleri gerekmektedir. Yukarıdaki örnekte YMM (Y)'nin, YMM (X)'e teyit vermek için (D)'ye mal ve hizmet satanlar nezdinde karşıt inceleme yapması yeterli olacaktır. Ancak, (D)'nin işlemlerini tasdik ederken (D)'ye mal ve hizmet satanlar nezdinde karşıt inceleme yapması yeterli olmayabilecektir. Daha önce de belirtildiği üzere, hangi kademeye kadar karşıt inceleme yapılacağına YMM sorumluluğunu üstlenmek suretiyle kendisi karar verecektir." ( 27 nolu YMM tasdik tebliği II / 1 bölümü )

"Teyit veren YMM'ler verdikleri teyit yazısındaki bilgilerin doğruluğundan genel hükümler uyarınca sorumludurlar.

Teyit alan YMM'ler aldıkları teyit yazılarındaki bilgileri titiz bir şekilde kontrol etmekle yükümlüdürler. Teyit yazılarındaki bilgilerin birbiriyle veya teyidi isteyen YMM'in elindeki bilgi ve belgelerle uyumlu olmadığı hallerde veya tereddüt uyandıran sair hallerde teyit yazıları işleme konulmadan önce gerekli araştırmalar yapılacaktır. Yapılan araştırmalar netice-



sinde teyit yazısı ile ilgili uyumsuzluklar ve tereddütler giderildiği takdirde teyit yazısı işleme konulabilecektir.

Gerçeğe aykırı düzenlenmiş ya da eksik bilgi içeren teyit yazılarını gerekli kontrolleri yapmadan işleme koyan YMM'ler doğacak sonuçlardan sorumlu olacaklardır Öte yandan, karşıt incelemelerin bizzat incelemeyi yapan YMM tarafından yapıldığı hallerde tutanaktaki bilgilerden anılan YMM'in sorumlu olacağı tabiidir."( 27 nolu YMM tasdik tebliği II / 4 bölümü )

#### **10.3.10.Karşıt İnceleme Yapılmasının Zorunlu Olmadığı Haller**

"KDV hariç tutarı 2 milyar lirayı aşmayan belgeler için karşıt inceleme yapılması zorunlu değildir Ancak, bir aylık dönemde bir mükelleften alınan mal ve hizmet alımlarının toplamının 6 milyar lirayı aşması halinde anılan mükellef nezdinde karşıt inceleme yapılması gerekir

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

Genel ve katma bütçeli idarelerden, belediyelerden ve il özel idarelerinden veya en az %51 ya da daha fazla hissesi bu kurumlara ait olan kuruluşlardan yapılan mal ve hizmet alımları için yukarıdaki sınırlarla bağlı kalınmak sızın karşıt inceleme yapılması zorunlu değildir"( 27 nolu YMM tasdik tebliği II / 5 bölümü )

"Bu Tebliğde yer alan parasal hadler Bakanlığımızca özel bir belirleme yapılmadığı takdirde her yıl bir önceki yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacaktır Örneğin, bu konuda özel bir belirleme yapılmadığı takdirde söz konusu parasal hadler 2001 yılı için, 2000 yılı işlemleri için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacaktır." ( 27 nolu YMM tasdik tebliği II / 9 bölümü )

Ancak 27 nolu tebliğin II / 5 bölümündeki bu açıklamanın devamında aynı tebliğin II/7 bölümünün son cümlesinde ; ".....2 milyar TL'nın altındaki mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt incelemeler ile ilgili tutanaklar gerektiğinde rapora eklenecek ve düzenlenen listelerde bu alımlara yer verilecektir." şeklinde bir açıklama yapılmıştır

Dolayısı ile KDV hariç tutarı 2 milyar lirayı aşmayan belgeler için karşıt inceleme yapılmasının zorunlu olmadığı şeklindeki düzenlemenin sınırlı bir uygulama alanı olduğu gözden uzak tutulmamalıdır

27 nolu tebliğ 06.12.2000 tarihli , 24252 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır Yeniden değerlendirme oranı , 2000 yılı için ; %56 , 2001 yılı için ; %53,2 , 2002 yılı için ; %59 belirlenmiştir Bu durumda yıllar itibari ile yukarıda belirtilen parasal hadler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

İşlem Türü	2000 ve öncesi yıllar	1.1.2001'den itibaren düzenlenen belgeler	1.1.2002den itibaren düzenlenen belgeler	1.1.2003den itibaren düzenlenen belgeler
Karşıt inceleme yapılmasının zorunlu olmadığı haller	2.000.000.000	3.120.000.000	4.779.840.000	7.599.945.600
Bir mükelleften bir aylık dönemde yapılan mal ve hizmet alımları toplamının belli bir tutarı aşması halinde karşıt inceleme yapılması gereken limit	6.000.000.000	9.360.000.000	14.339.520.000	22.799.836.800

"İndirilecek KDV'nin üçte biri veya daha fazlasının karşıt inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan mal veya hizmet alımlarından kaynaklandığı hallerde karşıt inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan mal ve hizmet alımları ile ilgili indirilecek KDV'nin yarısına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt inceleme yapılması yeterli olacaktır. Bu durumda karşıt inceleme kapsamındaki mal ve hizmet alımlarına ilişkin karşıt incelemelerle %80 oranının sağlanması ile yetinilmesi mümkün bulunmaktadır. Şu kadar ki, karşıt inceleme kapsamında bulunan mal ve hizmet alımları tutarı ile %80 oranına ulaşamadığı hallerde bu oranın sağlanıp sağlanmadığı dikkate alınmayacaktır"( 29 nolu YMM tasdik tebliği II / 1 bölümü)

Bu konu ile ilgili 29 nolu YMM tasdik tebliğinde yer alan örnek aşağıdaki gibidir ;

"Örnek: Uluslararası nakliyecilik yapan (A)'nın Ocak 2001 dönemine ilişkin indirilecek KDV miktarı 10 milyar liradır. İndirilecek KDV'nin 4 milyar lirası belge tutarı 3 milyar 120 milyon ve daha yüksek, 6 milyar lirası ise 3 milyar 120 milyon ve daha düşük olan mal veya hizmet alımlarına ilişkindir.

Örnekte karşıt inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan mal veya hizmet alımlarından kaynaklanan indirilecek KDV (6 milyar lira) toplam indirilecek KDV'nin (10 milyar lira) üçte birinden daha fazladır. Bu durumda YMM tutarı 3 milyar 120 milyon ve daha yüksek olan belgelerin tümü için karşıt inceleme yapmakla yükümlü olacaktır. Ayrıca, belge tutarı 3 milyar 120 milyon ve daha düşük olan mal veya hizmet alımlarından kaynaklanan indirilecek KDV'nin yarısının (3 milyar) karşıt inceleme yoluyla doğruluğunun araştırılması gerekir. Bu durumda %80 oranına ulaşıp ulaşılmadığı dikkate alınmayacaktır.

27 sıra no'lu Tebliğin II/5 bölümünün son fıkrasında, genel ve katma büt-

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

Öte yandan, KDV iadesi talebinde bulunan mükelleflerin beyannamelerinde yer alan iade edilecek KDV'nin iadenin talep edildiği dönemden önceki dönemlerden de kaynaklanması halinde karşıt incelemelerin bu tutarları da kapsayacak şekilde yapılması zorunludur. Düzenli olarak her dönem YMM tasdik raporu ile ya da inceleme sonucu KDV iadesi alan mükelleflerde önceki dönemler incelenmiş olduğundan tekrar inceleme yapılmasına ihtiyaç olmadığı açıktır "( 29 nolu YMM tasdik tebliği II / 1 bölümü )

#### **10.3.11. Karşıt İnceleme Sonuçlarının Tutanağa Bağlanması**

27 nolu YMM tasdik tebliği II / 6 bölümünde ; "Karşıt inceleme sonuçları düzenlenecek bir tutanakla tespit edilir. Tutanağa YMM'in imzası ve mührü, nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefin veya yetkili temsilcisinin imzası bulunacağı , nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellef 4 Sıra Nolu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ uyarınca beyannamelerini imzalatmakla yükümlü ise tutanak serbest muhasebeci veya serbest muhasebeci mali müşavir tarafından da imzalanacağı , belirtilmiştir. Ancak 29 nolu YMM tasdik tebliği II / 2 bölümünde yapılan açıklama ile ;

".....Karşıt inceleme tutanaklarının serbest muhasebeci veya serbest mu-

hasebeci mali müşavir tarafından imzalanması zorunluluğu kaldırılmıştır Buna göre, isteğe bağlı olarak karşıt inceleme tutanaklarının anılan meslek mensupları tarafından imzalanması mümkün bulunmaktadır"

Teyit yazıları teyidi veren YMM tarafından imza ve mühür ile onaylanacaktır."( 27 nolu YMM tasdik tebliği II / 6)

### **10.3.12. Karşıt İnceleme Tutanaklarında ve Teyit Yazılarında Yer Alması Zorunlu Bilgiler**

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

- Karşıt inceleme yapan YMM'in adı-soyadı, bağlı olduğu oda ve vergi dairesi, mühür ve sicil numarası, vergi kimlik numarası, adresi, telefon ve faks numarası ve gerekli görülen diğer bilgiler
- Karşıt inceleme yapan YMM'in sözleşmeli olduğu mükellefin adı-soyadı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve vergi kimlik numarası.
- Karşıt inceleme konusu belge veya belgeleri düzenleyen mükellefin adı-soyadı veya unvanı ile vergi dairesi, vergi kimlik numarası ve karşıt incelemenin yapıldığı tarihteki açık adresi.
- Karşıt inceleme konusu belge veya belgeleri düzenleyen mükellefin ilgili yıla ilişkin yasal defterlerinin onay bilgileri. Defter-i kebirin onay bilgilerinin 29 nolu YMM tasdik tebliğinin II – 2 bölümünde yapılan açıklama gereği tutanakta yer almasına gerek yoktur.
- Teyit verilen hallerde, teyit isteyen YMM ile ilgili yukarıda ilk sırada belirtilen bilgilerin yanısıra, teyit yazısını düzenleyen YMM'in adı-soyadı, bağlı bulunduğu oda ve vergi dairesi, vergi kimlik numarası, mühür ve sicil numarası, adresi, telefon ve faks numarası. Tam tasdik sözleşmesi şirket

adına düzenlenmiş olsa dahi teyid yazısının mutlaka , tam tasdik raporunu düzenleyecek YMM tarafından imzalanması gerekir

- Karşıt inceleme konusu belge veya belgeleri düzenleyen bir tüzel kişilik ise hisse çoğunluğuna sahip ortakları hakkında yeterli bilgi.<sup>36</sup>

- Teyit veren YMM'in mükellefi ile yaptığı tasdik sözleşmesinin yıl, ay ve gün içeren tarihi.

- Karşıt inceleme konusu belgeye ilişkin olarak, belgeyi düzenleyen mükellefin defterindeki yevmiye kaydının tarih ve numarası (Yevmiye kaydının yapılmadığı hallerde bu husus tutanakta belirtilecektir).

- Karşıt incelemeye konu belge veya belgelerin düzenlendiği dönemle ilgili olarak bu belgeleri düzenleyen mükellefin KDV beyanları hakkında bilgi (teslim ve hizmet tutarı, istisna tutarı, KDV matrahı, hesaplanan KDV tutarı, ödenecek/sonraki döneme devreden katma değer vergisi tutarı, tahakkuk fişinin tarih ve numarası)

- Nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefin "bir önceki dönemine" ilişkin olarak bir üst paragrafta belirtilen bilgiler.

- Nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefin malları (imalatçılarda hammaddeyi) tedarik ettiği alt firmalara ilişkin bilgiler (malın veya hammaddenin satın alındığı kişinin adı-soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, malın KDV dahil toplam bedeli, düzenlenen belgenin tarih ve numarası.) (mal veya hammadde alımlarının çok sayıda kişiden yapıldığı hallerde en yüksek 10 alıma ilişkin bilgilerin verilmesi yeterli olacaktır).

- Mal veya hizmet bedelinin ödenme şekline ve ödemeye ilişkin bilgi.

---

<sup>36</sup> 27 nolu YMM tasdik tebliğine göre kanuni temsilciler hakkında da tutanakta bilgi isteniyordu . Ancak 29 nolu YMM tasdik tebliğ ile bu mecburiyet kaldırılmıştır.

- Nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellef, faturada yer alan malın imalatçısı ise bağlı bulunduğu sanayi odası ve sicil numarası.

- Karşıt incelemeye konu faturanın düzenlendiği dönemde, faturayı düzenleyen mükellefin muhtasar beyannamesine göre çalıştırılan işçi sayısı,<sup>37</sup> ve muhtasar beyannamenin verildiği vergi dairesi hakkında bilgi." 27 nolu YMM tasdik tebliği II / 7 bölümü )

- Karşıt inceleme tutanağının düzenlenme tarihi ve yeri. Bu bilginin tutanaklarda yer almasının zorunlu olması 29 nolu YMM tasdik tebliğinin II – 2 bölümünde yapılan açıklama sonucudur

Öte yandan, karşıt inceleme ve teyit tutanaklarının tasdik raporuna eklenmesi konusundaki düzenlemeler 20 ve 27 sıra no'lu YMM tasdik tebliğleri ile yapılmıştır Buna göre, tutanak sayısının fazla olduğu hallerde sırasıyla en yüksek mal ya da hizmet alımlarına ilişkin 10 tutanağın rapora eklenmesi yeterli olacaktır. Tutanak sayısının 10 tutanaktan az olduğu hallerde mevcut karşıt inceleme ve teyit tutanaklarının tasdik raporuna eklenmesinin yeterli olacağı tabiidir. Karşıt inceleme ve teyit tutanaklarının asıllarının tasdik raporuna eklenmesi gerekir. Tutanak asıllarının başka tasdik raporlarına eklenmesi ve benzeri bir nedenle yeterli olmadığı hallerde onaylı örnekleri kullanılacaktır

### **10.3.13. Tasdik Raporunda Yapılan Karşıt İnceleme Tutanakları İle İlgili Açıklama Yapılması Ve Tutanakların Tasdik Raporuna Eklenmesi**

"Karşıt inceleme tutanakları ile ilgili olarak 20 nolu YMM tasdik tebliğinin A-5 bölümünde belirtilen esaslara uyulacaktır. Söz konusu tebliğde yer alan ve 21 nolu YMM tasdik tebliği ile 100 milyon liraya yükseltilen hadler 2 milyar lira olarak belirlenmiştir.

---

<sup>37</sup> İşçilere verilen ücret ödemelerinin tutarı 27 nolu YMM tasdik tebliğinde tutanakta yer alması zorunlu tutulmuştu . Ancak 29 nolu YMM tasdik tebliği ile bu mecburiyet kaldırılmıştır.

Ayrıca 27 nolu YMM Tasdik tebliğinin II / 5 bölümü uyarınca 2 milyar TL'nin altındaki mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt incelemeler ile ilgili tutanaklar gerektiğinde rapora eklenecek ve düzenlenen listelerde bu alımlara yer verilecektir." ( 27 nolu YMM tasdik tebliği II / 7 bölümü ) Bu tutar 2003 yılı için 7.599.945.600TL'dir.

Bu durumda ;

- Karşıt inceleme tutanakları ilke olarak tasdik raporuna eklenecektir
- Ancak, tutanak sayısının fazla olması durumunda, en yüksek tutarlı faturaları içeren asgari 10 adet inceleme tutanağının rapora eklenmesi, incelemeye yetkili elemanlarca talep edilmesi halinde ibrazı şartıyla diğer tutanakların ise tasdik işlemini yapan YMM'lerce muhafaza edilmesi mümkün bulunmaktadır.
- Şu kadar ki, 2 milyar TL'dan (bu had 2003 yılı için 7.599.945.600TL'dir) daha düşük tutarlı faturalara ait karşıt inceleme tutanaklarının saklanması ihtiyaridir.
- YMM'ler ayrıca, ilgili döneme ait alış faturalarına ilişkin bir listeyi de tasdik raporlarına ekleyeceklerdir. Bu listede, KDV iadesi talep eden mükellefe ilgili dönemde satılan mal veya hizmete ilişkin faturanın tarihi ve sayısı, miktar ve tutarlar, mal ve hizmet satan mükellefin adı, soyadı veya unvanı, vergi dairesi ve vergi numaralarına ilişkin bilgiler yer alacaktır. Diledikleri takdirde YMM'ler , tutarı 2 milyar TL ( bu had 2003 yılı için 7.599.945.600TL'dir ) aşmayan faturalarla ilgili bilgileri listeye dahil etmeyebileceklerdir." (YMM Tasdik Tebliği No: 20 , A/5 )
- "Tutanak sayısının fazla olduğu hallerde sırasıyla en yüksek mal ya da hizmet alımlarına ilişkin 10 tutanağın rapora eklenmesi yeterli olacaktır. Tutanak sayısının 10 tutanaktan az olduğu hallerde mevcut karşıt inceleme ve teyit tutanaklarının tasdik raporuna eklenmesinin yeterli olacağı tabiidir." (29 nolu YMM tasdik tebliğinin II /2 bölümü)



- "Karşıt inceleme ve teyit tutanaklarının asıllarının tasdik raporuna eklenmesi gerekir. Tutanak asıllarının başka tasdik raporlarına eklenmesi ve benzeri bir nedenle yeterli olmadığı hallerde onaylı örnekleri kullanılacaktır." (29 nolu YMM tasdik tebliğinin II /2 bölümü )

#### **10.4.YMM'LERİN DİĞER YMM'LERDEN BİLGİ İSTEMESİ**

##### **10.4.1. YMM'lerin Tasdik Hizmetleri İle İlgili Diğer YMM'lerden Bilgi İsteyebilir.**

"27 nolu YMM Tasdik tebliğinde yer alan teyit alınması suretiyle karşıt inceleme yapılması konusundaki düzenlemeleri saklı kalmak üzere, YMM'ler tasdik hizmeti verdikleri mükelleflerin doğrudan ya da silsile yoluyla ticari ilişkide bulunduğu kişiler ile ilgili olarak diğer YMM'lerden bilgi isteyebilirler. Bilgi tam tasdik hizmeti veren YMM'lerden istenebilecektir.

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

Kendisinden bilgi istenen YMM'ler tam tasdik hizmeti verdikleri mükelleflere ilişkin yukarıda belirtilen nitelikte ve harici bir araştırmayı gerektirmeyen bilgileri vermekle yükümlüdürler." (29 nolu YMM tasdik tebliği III / 1 bölümü )

##### **10.4.2. YMM'lerin Bilgi İsteme Ve Cevap Yazılarında Bulunması Gereken Hususlar**

Bilginin yazılı olarak istenmesi ve bilgi isteme yazılarında bulunması gereken hususlar 29 nolu YMM tasdik tebliğinin III kısmında aşağıdaki gibi açıklanmıştır

- Bilgi talebinde bulunan YMM'in adı-soyadı, bağlı olduğu oda ve vegi

dairesi, vergi kimlik numarası, mühür ve sicil numarası, adresi, telefon ve benzeri diğer bilgiler,

- Bilgi talebinde bulunan YMM'in tasdik hizmeti verdiği mükellefin adı-soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi, vergi kimlik numarası, adresi, telefon ve benzeri diğer bilgiler,

- Tasdik sözleşmesinin tarihi ve sayısı,

- Hakkında bilgi talep edilen mükellefin adı-soyadı veya unvanı, vergi kimlik numarası, adresi ve benzeri diğer bilgiler,

Bilgi isteme yazılarında, hakkında bilgi istenen mükellefin tasdik hizmeti verilen mükellef ile ticari ilişkisi ve istenen bilgi açıklıkla belirtilecektir

Bilgi isteme talepleri yazılı olarak cevaplandırılacak ve cevap yazıları ilgili YMM tarafından imzalanıp mühürle tasdik edilecektir

YMM'lerin cevap yazılarında bulunması gereken hususlar da 29 nolu YMM tasdik tebliğinin III kısmında aşağıdaki gibi açıklanmıştır

- Cevap yazısını düzenleyen YMM'in adı-soyadı, bağlı olduğu oda ve vergi dairesi, vergi kimlik numarası, mühür ve sicil numarası, adresi, telefon ve benzeri diğer bilgiler,

- Cevap yazısını düzenleyen YMM'in tam tasdik hizmeti verdiği mükellefin adı-soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi, vergi kimlik numarası, adresi, telefon ve benzeri diğer bilgiler,

- Tam tasdik sözleşmesinin tarihi, sayısı, ilgili meslek odası ve vergi dairesine verilmiş tarihi,

- Hakkında bilgi verilen mükellefin yevmiye defteri onay bilgileri,

- Bilgi istenen konu ile ilgili yevmiye kayıtlarının tarih ve numarası,

- KDV iadesi tasdik işlemleri için, mal veya hizmet alımına ilişkin bilgi istemlerinde hakkında bilgi verilen mükellefin bilgi istemine konu işlemin gerçekleştiği dönemdeki KDV beyanları hakkında bilgi (teslim ve hizmet tutarı, istisna tutarı, KDV matrahı, hesaplanan KDV tutarı, ödenecek/sonraki döneme devreden KDV tutarı, tahakkuk fişinin tarih ve numarası),

- Hakkında bilgi verilen mükellefin malları (imalatçılarda hammaddeyi) tedarik ettiği alt firmalara ilişkin bilgiler (malın veya hammaddenin satın alındığı kişinin adı-soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, malın KDV dahil toplam bedeli, düzenlenen belgenin tarih ve numarası), (mal veya hammadde alımlarının çok sayıda kişiden yapıldığı hallerde en yüksek 10 alıma ilişkin bilgilerin verilmesi yeterli olacaktır).

#### **10.4.3. Mevzuata Uygun Şekilde Cevap Yazısını Alan YMM'ler Hakkında Bilgi Verilen Mükellef Nezdinde Karşıt İnceleme Yapmayacaklardır.**

"Yukarıda yer alan esaslara uygun olarak düzenlenen cevap yazılarını alan YMM , hakkında bilgi verilen mükellef nezdinde karşıt inceleme yapmakla yükümlü olmayacaklardır. Şu kadar ki, tasdiki yapan YMM'in hakkında bilgi verilen mükellefin alt mükellefleri ile ilgili karşıt inceleme yükümlülüğünün devam edeceği tabiidir. Öte yandan, KDV iadesi tasdik işlemlerinde, süresinde tam tasdik sözleşmesi yapmamış mükellefler ile ilgili olarak YMM'lerden alınan cevap yazılarına itibar edilmeyecektir" (29 nolu YMM tasdik tebliğinin III/1 )

#### **10.4.4. YMM Cevap Yazılarına Tarih, Sayı Verilir Ve Usulüne Uygun Olarak Saklanır.**

"YMM'ler tarafından düzenlenen bilgi talep yazıları ile cevap yazılarına sayı verilmesi ve bu yazıların "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları

Hakkında Yönetmelik" hükümlerine göre saklanması gerekir." (29 nolu YMM tasdik tebliğinin III/1 )

#### **10.4.5. Bilgi İsteme Talebine Verilen Cevabın Doğruluğundan Bilgiyi Veren Ve Alan YMM'in Sorumluluğu**

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

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

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

YMM'lerden yukarıda belirtilen şekilde elde edilen bilgilerin gizliliğine dikkat edilmesi yasal bir zorunluluktur. Bu zorunluluğa uyulmaması halinde ilgili mevzuat uyarınca gerekli işlemin yapılacağı tabiidir." (29 nolu YMM tasdik tebliğinin III/1 )

#### **10.4.6. Bilgi İsteme Taleplerine 15 Gün İçinde Cevap Verilir.**

"YMM'lerin yukarıdaki esaslara uygun yazılı bilgi taleplerini 15 iş günü içerisinde cevaplandırmaları gerekir." (29 nolu YMM tasdik tebliğinin III/1 )

#### **10.4.7. YMM'lerin Yazılı Teyit Ve Yazılı Bilgi Vermesi Arasındaki Farklar**

YMM'ler kendisinde yazılı olarak istenen bilgileri vermek zorundadır An-

cak YMM'lerin kendilerinden istenen yazılı teyit taleplerini karşılamaları mecburi değildir.

Yazılı bilgi veren YMM sadece tam tasdiğini yapmış olduğu mükellef hakkındaki bilgi vermekle yetinir. Yazılı teyitlerde ise YMM tam tasdiği yapılan firmaya ait tespitlerin yanı sıra , bu firmanın mal ve hizmet satın aldığı alt mükellefler hakkında yapılan karşıt incelemelere de yer verilir. Çünkü yazılı teyidi veren YMM'in tam tasdiği yapılan firmanın bir alt kademesindeki firmalar nezdinde yapılması zorunludur. Bu nedenle YMM'ler hazırlamış oldukları yazıların niteliğini ( "Bilgi Yazısı" veya "Teyit Yazısı" mı olduğunu ) mutlaka belirtmelidir.

Yazılı bilgiler sadece tam tasdiği yapılan mükellefin kanuni defter ve belgeleri üzerinde yapılan tespitler yer verildiği için , yazılı teyitlere göre daha az bilgi bulunur. Yazılı teyitlerde , yazılı bilgide bulunan unsurların yanı sıra , tam tasdiği yapılan firmanın mal ve hizmet satın aldığı alt firmalar hakkında da tespitler yer aldığı için daha geniş kapsamlı açıklamalar yer alır. Bu açıdan bakıldığında yazılı teyitler tam tasdik sorumluluğunu da içermektedir.

Karşıt inceleme yapan bir YMM yazılı bilgi aldığında , bu bilginin alındığı mükellef nezdinde karşıt inceleme yapmış sayılır. Ancak bu durumda yazılı bilgi alınan mükellefin mal ve hizmet satın aldığı alt firmalar hakkında karşıt inceleme yapılması zorunluluğu devam eder. Dolayısı ile karşıt inceleme yapan bir YMM , bir başka YMM'den yazılı teyit aldığında , bu bilginin alındığı mükellef ve bu yükümlünün mal ve hizmet satın aldığı alt firmalar hakkında karşıt inceleme yapmış sayılır.

#### **10.5. YMM'LERİN VERGİ DAİRESİNDEN BİLGİ İSTEMESİ**

".....vergi daireleri YMM'lerin tasdik hizmeti verdiği mükelleflerin veya verilen tasdik hizmetleri ile ilgili olarak mükelleflerin ticari ilişkide bulunduğu üçüncü kişilerle ilgili olarak yazı ile yapacakları bilgi isteme

taleplerini yerine getireceklerdir. Bilgi isteme yazılarında, YMM'in adı, soyadı, bağlı bulunduğu oda, meslek sicil numarası, imza ve mührünün yanında YMM'in hizmet verdiği mükellef ile olan tasdik sözleşmesinin tarih ve sayısı ile tasdik sözleşmesinde yer alan mükellefin adı, soyadı veya ticaret unvanı, açık adresi, vergi dairesi, hesap numarası, YMM'lerce verilen tasdik hizmetinin konusu, vergilendirme dönemi ve istenilecek bilgiler açık olarak belirtilecektir. YMM'lerin mesleki faaliyetleriyle ilgili olarak öğrendikleri bilgileri ifşa etmeleri, 3568 sayılı Kanununun 43 üncü maddesi ile yasaklandığı için YMM'lerin bu hususta gerekli özeni göstermeleri gerekmektedir." ( 19 nolu YMM tasdik tebliği<sup>38</sup>)

"Bu düzenleme çerçevesinde bazı YMM'lerin , vergi dairelerinde bulunmayan ve ancak karşıt inceleme yoluyla elde edilebilecek bilgileri vergi dairelerinden talep ettikleri Bakanlığımıza intikal eden olaylardan anlaşıl-  
mış bulunmaktadır.

YMM'ler vergi dairelerinden sadece, vergi dairelerinde mevcut ve elde edilmek için harici bir araştırmayı gerektirmeyen bilgileri talep edebileceklerdir. Harici araştırmayı ve özellikle karşıt incelemeyi gerektiren bilgilerin vergi dairelerince YMM'lere sağlanması söz konusu olmayacaktır. Bu tür bilgiler karşıt inceleme yoluyla tasdik hizmetini sunan YMM'lerce elde edilecektir." ( 20 nolu YMM tasdik tebliği A/9 bölüm )

1 nolu YMM tasdik tebliğinin II/8 bölümünde YMM'lerin vergi daire-  
sinden isteyecekleri bilgi yazılarında yer alması gereken hususlar aşağıda-  
ki şekilde tasnifli olarak belirtilmiştir; ( Ayrıca vergi dairesine hitaben ya-  
zılan bilgi isteme yazılarında 20 nolu YMM tasdik tebliğinin A-9 bölü-  
münde belirtilen esaslara uyulması gerektiği tabidir.)

"- YMM'in adı-soyadı, bağlı olduğu oda ve vergi dairesi, vergi kimlik nu-  
marası, mühür ve sicil numarası, adresi, telefon ve faks numarası

---

38 29.12.1991 tarih ve 21096 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4 nolu YMM genel teb-  
liği 19 nolu tebliğ ile yürürlükten kaldırılmıştır.

- YMM'in tasdik hizmeti verdiği mükellefin adı-soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi, vergi kimlik numarası, adresi, telefon ve faks numarası.

- Tasdik sözleşmesinin türü, tarihi ve sayısı.

- Hakkında bilgi talep edilen mükellefin adı-soyadı veya unvanı, vergi kimlik numarası ve adresi.

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

Vergi dairelerinden bu şekilde elde edilen bilgilerin gizliliğine dikkat edilmesi yasal bir zorunluluktur. Bu zorunluluğa uyulmaması halinde ilgili mevzuat uyarınca gerekli işlemin yapılacağı tabiidir.

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

#### **10.6. KURUMLAR VERGİSİNDEN MUAF, FAKAT KDV'NE TABİ MÜKELLEFLERİN KDV İADE TALEPLERİNİN YERİNE GETİRİLMESİ**

"18 no'lu YMM tasdik tebliğinde yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameyi vermek durumunda bulunan mükelleflerin, söz konusu beyannameleri ile bunlara ekli mali tablolarını ve bildirimlerini diledikleri takdirde YMM'lere tasdik ettirebilecekleri belirtilmiştir. Tebliğde ayrıca YMM'lerle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenleyen mükelleflerin nakden veya mahsuben KDV iade taleplerinin miktarına bakılmaksızın KDV iadesi tasdik raporuna istinaden karşılanacağı hüküm altına alınmıştır.

Bakanlığımıza yapılan müracaatlardan, kurumlar vergisinden muaf olmak-

la birlikte KDV'ne tabi olan mükelleflerin iade işlemlerinin nasıl yapılacağı konusu ile şahıs şirketleri ve adi ortaklıklarla tam tasdik sözleşmesi düzenlenip düzenlenemeyeceği konusunda tereddütler bulunduğu anlaşılmaktadır.

Kurumlar vergisinden muaf olan kişilerin YMM'lerle tam tasdik sözleşmesi düzenlemesi söz konusu değildir. Bu nedenle, kurumlar vergisinden muaf olan kişilerin Bakanlığımızca belirlenen hadlerin üstündeki KDV iadelerinin YMM KDV iadesi tasdik raporuna istinaden yapılması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, şahıs şirketleri ve adi ortaklıklar ile de tam tasdik sözleşmesi düzenlenmesi mümkün bulunmaktadır. Bu durumda gerek tam tasdik gerekse KDV iadesi tasdik işlemlerinde genel hükümlere göre hareket edilecektir." (YMM Tasdik Tebliği No 27 III/2 bölümü )

Bu konu ile ilgili olarak yayımlanmış olan 16.03.2001 tarihli 32/3223-2399/14151 sayılı muktezada ; kurumlar vergisinden muaf olan üniversitenin talep ettiği 60 milyar TL'nin üzerindeki KDV iadesinin YMM tasdik raporu ile yerine getirilmesinin mümkün olacağı açıklanmıştır

#### **10.7. BİRDEN FAZLA DÖNEMİ KAPSAYAN KDV İADELERİ VE KİSMİ İADE İÇİN DÜZENLENECEK YMM TASDİK RAPORLARI**

Maliye Bakanlığı çeşitli defalar vermiş olduğu muktezalarda aynı takvim yılında birden fazla döneme ait KDV iadesi taleplerinin bir YMM tasdik raporu ile talep edilebileceğini açıklamıştır. Ancak aynı takvim yılı içinde kalan birden fazla döneme ait iade ayrı ayrı tespit edilmiş ve açıklanmış olması gerektiği tabidir. Ayrıca KDV iadesi talep edilen dönemler birden çok yıla sirayet etmiş ise , her takvim yılı için ayrı ayrı KDV iadesi tasdik raporu düzenlenmesi gerekir.



## **10.8. YMM KDV İADESİ TASDİK RAPORU İLE ALAKALI 84 NOLU KDV GENEL TEBLİĞİNDE YER ALAN AÇIKLAMALAR**

"3568 sayılı Kanununun 12 nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"(6) hükümlerine göre yayımlanan genel tebliğlerle, Yeminli Mali Müşavirlik KDV İadesi Tasdik Raporu ile KDV iadesi yapılmasının usul ve esasları belirlenmektedir.

Bakanlığımıza verilen yetkiye istinaden vergilendirme dönemleri itibarıyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın iade için (84 nolu KDV genel tebliğinin 1/1.2. bölümünde) belirlenen limit ile Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğleriyle belirlenen tutarlar arasındaki iade talepleri YMM raporuna göre yerine getirilir. Tam tasdik sözleşmesinin mevcudiyeti halinde ise bavlul ticareti ve yolcu beraberliği eşya ihracatından doğan iadelerde sözü edilen Genel Tebliğlerle belirlenen limitlere göre, diğerlerinde miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranmadan iade yapılır YMM'lerin düzenledikleri raporlarda gümrük beyannamelerinin veya gümrükçe onaylı fatura yada özel faturaların teyidinin alınmamış olması halinde teyit işlemleri vergi dairesince yapılır

YMM tasdik raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflere, rapor ibraz edilmedikçe iade yapılmaz. Mükelleflerin rapor düzenleninceye kadar, izleyen bölümlerde açıklandığı şekilde teminat göstermeleri halinde ise iade talebi incelemeye sevk edilmeksizin yerine getirilir. Rapor ibraz edildiğinde teminatlar iade edilir. Bu kapsamda teminat veren ve dış ticaret sermaye şirketleri hariç indirimli teminat uygulamasından yararlanan mükelleflerden iadenin yapıldığı tarihten itibaren 6 ay içinde bu iade ile ilgili YMM tasdik raporu ibraz etmeyenlerden teminatlarını bu Tebliğin (1/1.2.) bölümünde belirlenen sınırı aşan kısmın %100'üne tamamlamaları istenir 15

gün içinde teminatlarını tamamlamayanlar; bu dönemlere ilişkin YMM tasdik raporu ibraz edinceye kadar, müteakip dönemlerdeki iade taleplerinde indirimli teminat uygulamasından yararlandırılmazlar. Ancak bu süre içinde rapor ibraz edemeyecek olanların mazeretleriyle birlikte başvuruları halinde, gerekli değerlendirme yapılarak mazeretleri haklı nedenlere dayananlara, Vergi Usul Kanununun 17 nci maddesi uyarınca vergi daire-since en fazla 6 ay ek süre verilebilir.

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

Bir vergilendirme döneminde iade hakkı doğuran işlemlerin arasında, bavul ticareti, yolcu beraberliği eşya ve gümrük beyannameli ihracatın birlikte bulunması halinde her bir işlem için geçerli limitler ayrı ayrı dikkate alınarak iade yapılır" ( 84 nolu KDV genel tebliğinin I / 1.3. bölümü )

KDV beyannamelerini verip KDV iadeleri genel hükümler çerçevesinde almak isteyen ancak, daha sonra YMM Tasdik Raporu ibraz ederek söz konusu KDV iadelerini YMM Tasdik Raporu uyarınca almak istediklerini belirten mükelleflerin, ihracat istisnası veya ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden doğan KDV iade işlemleri hakkında Maliye Bakanlığı'nca 1992/2 sayılı İç Genelgede aşağıdaki hususlar belirtilmiştir.

".....bazı mükellefler önceden beyannameyi verip daha sonra müracaat ederek KDV iadelerini YMM Tasdik Raporu uyarınca almak istediklerini belirtmektedirler

Bu durumda, ilgili dönem beyannamelerini verip KDV iadeleri genel hükümler çerçevesinde almak isteyen ancak, daha sonra YMM Tasdik Rapo-

ru ibraz ederek söz konusu KDV iadelerini YMM Tasdik Raporu uyarınca almak istediklerini belirten mükellefle, ihracat istisnası veya ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden doğan KDV iade işlemleri aşağıdaki şekilde gerçekleştirilecektir.

1 - İhracat istisnası veya ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden doğan KDV iadesini teminat mektubu karşılığında alan mükelleflerin sonradan YMM Tasdik Raporu ibraz etmeleri halinde, teminat mektubu mükellefe iade edilecektir.

2 – KDV iadelerini genel hükümler çerçevesinde almak isteyen mükelleflerin iadeye konu işlemlerle ilgili olarak vergi dairesince inceleme istenmediyse, iadeye konu işlemle ilgili olarak mükellef ile YMM arasında beyanname verme süresinden önce sözleşme düzenlendiği ve sözleşmenin bir örneğinde düzenlenme tarihinden itibaren 15 gün içerisinde Bakanlığımıza (Gelirler Genel Müdürlüğüne) gönderildiğine ilişkin olumlu teyid alındıktan sonra bu mükelleflerin ibraz edecekleri YMM Tasdik Raporu dikkate alınacak ve ilk raporuna istinaden iade işlemi gerçekleştirilecektir.

3 - Vergi dairesince incelenme istenmesi veya incelemeye başlanılmasından sonra YMM Tasdik Raporu ibraz edilmesi halinde ise, tasdik raporu dikkate alınmayacak, iade işlemi inceleme neticesinde düzenlenecek Vergi İnceleme Raporu sonucuna göre yerine getirilecektir.

4 - İhracat istisnası veya ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden doğan KDV iadesi tutarı 20 milyon liranın (39 seri numaralı Katma Değer Vergisi genel Tebliğ ile bu tutar Mart/1992 döneminden itibaren 30 milyon liraya yükseltilir.) altında olan mükellefler de diledikleri takdirde söz konusu iadelerini yeminli müşavir tasdik raporu uyarınca alabileceklerdir."

**10.9. YMM TASDİK RAPORLARINDA AYNI MÜKELLEFE İLİŞKİN DEĞİŞMEYEN BİLGİLERİN MÜTEAKİP RAPORLARDA TEKRARLANMAYABİLİR.**

"Aynı mükellefle ilgili olarak aynı yılda, aynı YMM tarafından düzenlenen ve aynı vergi dairesine verilen müteakip KDV iadesi tasdik raporlarının, Genel Bilgi bölümünde yer alan ve değişmeyen aşağıdaki belgelerin ve bilgilerin rapora eklenmesine veya raporda yer verilmesine gerek bulunmamaktadır

- 1- Bilanço ve Gelir Tablosu.
- 2- Kapasite Raporu.
- 3- İmza Sirküleri
- 4- Sanayi Sicil Belgesi.
- 5- Nüfus Cüzdan Sureti.

Söz konusu bilgi ve belgelerde değişiklik yok ise bu bilgi ve belgelerin yer aldığı raporun tarih ve sayısı müteakip raporlarda belirtilecek, değişikliklerin olması halinde ise değişiklik ile ilgili bilgi verilecektir. Her yıla ait ilk raporda bilgi ve belgelerin tamamına yer verilecek ve rapora eklenecektir." (YMM Tasdik Tebliği No 20 A/8 bölümü )

Bu düzenlemede dikkat edilmesi gereken husus bir YMM'in ; aynı mükellefle ilgili olarak aynı yılda, düzenlediği ve aynı vergi dairesine verdiği müteakip KDV iadesi tasdik raporlarında yukarıda belirtilen bilgi ve belgelerin yer almayabileceğidir.

#### **10.10.YMM TASDİK SÖZLEŞMELERİ VE KDV İADESİ TASDİK RAPORLARININ MALİYE BAKANLIĞINA GÖNDERİLMESİ**

YMM'ler yapacakları her türlü tasdik işlemini tasdik sözleşmesine bağlamak zorundadır. Tasdik sözleşmesi gelir ve kurumlar vergisi için zorunlu olduğu gibi , KDV iadesi amacı ile düzenlenen tasdik raporları içinde YMM ile mükellef arasında tasdik sözleşmesi düzenlenmesi gerekmektedir. Tasdik sözleşmeleri ile ilgili Maliye Bakanlığı'nca yapılmış olan en son düzenlemeye göre ;

"Diğer taraftan, tasdik sözleşmelerinin birer örnekleri tasdik raporlarıyla birlikte veya (tam tasdikte) Meslek Odaları vasıtasıyla Bakanlığımıza gönderildiği için, söz konusu sözleşmelerin birer örneklerinin YMM'ce ayrıca Bakanlığımıza gönderilmesine gerek bulunmamaktadır" (YMM Tasdik Tebliği No 20 A/8 bölümü )

26 nolu YMM Tasdik tebliğinden önce vergi dairelerine YMM'ler tarafından teslim edilen tasdik raporlarının bir örneğinin Defterdarlıklar aracılığıyla Maliye Bakanlığına (Gelirler Genel Müdürlüğü) gönderilmesi gerektiği yönünde düzenlemeler yürürlükten kaldırılmıştır

YMM'lerce düzenlenip vergi dairelerine teslim edilen tasdik raporları ile ilgili olarak 26 nolu YMM Tasdik tebliğinden sonra aşağıda belirtilen esaslara göre işlem yapılması uygun görülmüştür.

"Vergi daireleri kendi ihtiyaçlarına yeter sayıda alacakları tasdik raporlarını mükellef dosyasında muhafaza edecekler, ayrıca Defterdarlık veya Bakanlığımıza gönderilmek üzere ilave bir rapor örneği talep etmeyeceklerdir. Ancak, Bakanlığımıza gönderilmesi özel olarak istenilen raporlar ile vakıflara vergi muafiyeti tanınması için düzenlenen tasdik raporları gibi olayın özelliği gereği Bakanlığımıza gönderilmesi gereken raporlara ilişkin uygulamaya aynen devam edilecektir.

Ayrıca, tasdik raporları ile ilgili olarak YMM tarafından doldurulup raporlar ile birlikte vergi dairelerine teslim edilen ve defterdarlıklar aracılığıyla Bakanlığımıza gönderilen "Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu Bilgi Formu" uygulamasına da son verilmiştir. Bundan böyle anılan formlar düzenlenmeyecek ve Bakanlığımıza gönderilmeyecektir"

### **10.11. YMM KDV İADESİ TASDİK RAPORU ÜZERİNE VERGİ DAİRELERİNCE YAPILACAK İŞLEMLER**

#### **10.11.1. Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğine Göre YMM'lerce Düzenlenen KDV İadesi Tasdik Raporları İnceleme Raporu Sayılır.**

"Bilindiği üzere, Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin 52 nci maddesinde, KDV'nin iadesi ile ilgili olarak düzenlenecek tasdik raporlarının vergi inceleme raporları sayılacağı açık olarak ifade edilmiştir

YMM'lik tasdik raporları, vergi dairelerince Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğinde tanımlanan fonksiyona uygun olarak kabul edilecek ve KDV iadesi talebinde bulunan mükellef ya da mükellefe mal ve hizmet tesliminde bulunan alt mükelleflerin kayıtlarının ve teslimlerinin gerçeği yansıtmadığı, adreslerinde bulunmadığı, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemesi veya kullanılması organizasyonunda yer aldıkları ve benzeri hususların tespitinin dışındaki bir nedenle işleme konulmaktan imtina edilmeyecektir." (YMM Tasdik Tebliği No 20 A/10 bölümü)

#### **10.11.2. Rapor Dispozisyonu Ve Şekle Müteallik Hususlardaki Eksiklikler Vergi Dairesince YMM'lere Tamamlattırılır.**

"Rapor dispozisyonu ve şekle müteallik hususlardaki eksikliklerin YMM'lere tamamlanması sağlanacaktır Vergi daireleri, rapor dispozisyonuna uygun olarak düzenlenmiş KDV iadesi tasdik raporları üzerindeki işlemleri 7 iş günü içinde tamamlamak durumundadırlar. Ancak, işlemlerin

yoğunluğu nedeniyle 7 günlük süre içerisinde KDV iadesi işlemlerini tamamlamakta güçlükle karşılaşan vergi daireleri bağlı buldukları Defterdarlıklar kanalıyla Bakanlığımızdan (Gelirler Genel Müdürlüğü) izin talep edebilirler." (YMM Tasdik Tebliği No 20 A/10 bölümü)

3568 Sayılı Kanuna ilişkin 1994/4 sayılı içgenelgede ; "..... Bakanlığımı za gönderilen yeminli mali müşavirlik tasdik raporlarının incelenmesinden, bazı tasdik raporlarında anılan Yönetmelik'e dayanılarak çıkarılan tebliğlerde açıklanan rapor dispozisyonunda belirtilen usul ve esaslara uyulmadığı, anlaşılmıştır

Bu itibarla, ilgili vergi dairelerine teslim edilecek yeminli mali müşavirlik tasdik raporlarından tebliğlerle belirlenen rapor dispozisyonuna uygun olarak düzenlenmeyen veya eksik bilgi ihtiva edenlerin işleme konulmadan önce yeniden düzenlenmesi için ilgili YMM'e iade edilmesi, bunun sağlanamaması durumunda ise iade yapılmadan bu raporların Bakanlığımı za gönderilmesi gerekmektedir." denilmiştir.

Bu konu ile ilgili 16.03.2001 tarihli 32/3223-2400/14146 sayılı Maliye Bakanlığımı muktezasında ; tasdik raporunun dispozisyonu , içeriği ve kelerine ilişkin eksiklik ve tereddüt uyandıran hususların YMM ile irtibat kurularak giderilmesinin mümkün olduğu , YMM tarafından raporda yapılan düzeltmeler ve eksikliklerle ilgili açıklamaların ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde yeterli olmaması ve tereddütleri gidermemesi halinde YMM KDV iadesi tasdik raporu işleme konulmayarak incelemeye sevk edileceği belirtilmiştir.

### **10.11.3. KDV İadesi Tasdik Raporlarının Vergi Dairesine Verilmesi**

"YMM'lerce tanzim edilen KDV iadesi tasdik raporları, ilgili vergi dairelerine veya mal müdürlüklerine bizzat raporu düzenleyen YMM tarafından kimlik ibraz edilerek tutanak karşılığında teslim edilecektir Tutanaklar vergi dairesi müdürü veya yardımcıları tarafından imzalanacaktır

KDV iadesi tasdik raporları dışındaki raporlardan YMM'in iş yerinin bulunduğu il merkezindeki mükelleflere ait olanlar yukarıda belirtildiği şekilde teslim edilecektir. YMM'in işyerinin bulunduğu il merkezi dışındaki mükelleflere ait KDV iadesi dışındaki tasdik raporları ise faaliyet belgesi ile birlikte taahhütlü olarak posta yoluyla vergi dairelerine gönderilebilecektir." (YMM Tasdik Tebliği No 21 A bölümü)

#### **10.11.4. KDV İadesi Tasdik Raporlarının Vergi Dairesi Kayıtlarına Alınması Ve İlk Değerlendirilmesinin Yapılması**

Tasdik raporu bilgisayar ortamında rapor kayıt defterine işlenir. Raporu teslim alan müdür veya müdür Yardımcısı öncelikle tasdik raporunu tanzim eden YMM hakkında bir kısıtlama olup olmadığını kontrol eder. Eğer bir kısıtlama var ise tasdik raporu işleme konulmadan önce Bakanlığa iletilmek üzere Defterdarlığa gönderilir ve Bakanlıktan gelen talimata göre işlem yapılır.

" Diğer taraftan , haklarında kısıtlama bulunan YMM'lerin KDV iadesi tasdik raporu düzenlediği mükelleflerin başka bir YMM ile sözleşme düzenleyerek KDV iadesi tasdik raporu düzenlettirmeleri halinde bu raporda tereddüt edilecek husus olmaması şartı ile bu raporlara istinaden işlem yapılacak , önceki rapor ise dosyasında hıfz edilecektir."

#### **10.11.5. KDV İadesi Tasdik Raporunun Vergi Dairesinde Mevzuat Hükümleri Açısından Değerlendirilmesi Ve Düzeltme Fişinin Hazırlanması**

Raporu yazan YMM hakkında herhangi bir kısıtlama mevcut değilse rapor işlem yapılmak üzere tahakkuk memuruna gönderilir. Tahakkuk memuru tasdik raporunu baştan sona okur , eklerini kontrol eder ve raporun bir bütün olarak ilgili olduğu tüm mevzuata hükümleri çerçevesinde değerlendirmesini yapar. Tahakkuk memuru yapacağı bu değerlendirmede tasdik



raporunun hem içeriğinin hemde şekil esaslarının mevzuata uygun olup olmadığı araştırılır

Tahakkuk memurunca yapılan değerlendirmeler sonucunda mevzuata aykırı bir husus bulunmaması halinde , raporda iadesi istenen tutara ilişkin düzeltme fişi hazırlanır Bu çalışmalar sırasında YMM' in KDV iadesi tasdik raporlarında; inceleme sonucu ortaya çıkan iadesi gereken KDV ile beyan edilen ve iade edilmesi istenen KDV arasında fark olduğu ve bu fark; maddi hatalardan veya hesap hatalarından kaynaklandığı takdirde, YMM' in tasdik raporundaki iadesi gereken KDV tutarı esas alınır

Ancak, farkın sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesinden, kullanılmasından veya bilerek ve isteyerek yapılan yanlış işlemlerden kaynaklanması halinde, iade kesinlikle yapılmayacaktır" (1 nolu YMM tasdik tebliği E bölümü)

YMM düzenlenmiş olduğu tasdik raporunda ; çeşitli nedenlerle (ancak farkın sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesinden, kullanılmasından veya bilerek ve isteyerek yapılan yanlış işlemlerden kaynaklanması halinde, iade kesinlikle yapılmayacağı tabidir) mükellefin beyan ettiği KDV iadesinden daha az veya çok iade edilecek KDV tespit edebilir. YMM tarafından tespit edilen iade tutarı ile beyan edilen tutar arasında fark olması YMM tasdik raporunun işleme konulmasını engellemez. YMM' in KDV iadesi tasdik raporunda tespit ettiği iade tutarı dikkate alınarak işlemler yapılır

20 nolu YMM tasdik tebliğinde bu konu ile ilgili olarak iade miktarında düzeltme başlıklı 2. bölümde ;

"YMM KDV iadesi tasdik raporlarında, YMM'lerin incelemesi sonucu ortaya çıkan iadesi gereken KDV ile mükellefçe beyan edilen ve iade edilmesi istenen KDV arasında fark olduğu takdirde, yeminli mali müşavirin tasdik raporundaki iadesi gereken KDV esas alınır

Maddi hatalardan veya hesap hatalarından kaynaklananlar dışında;

a) KDV iadesini talep eden mükellefe, mal veya hizmet teslim eden mükellef ya da mükelleflerin bulunamadığı veya kendisine ulaşamadığı,

b) Bu mükelleflerin defter ve belgelerinin YMM'lerce temin edilemediği,

c) Alt mükelleflerin kullandıkları belgelerin gerçek durumu yansıtmadığı konusunda tereddütler bulunduğu,

d) KDV'ni talep eden mükellef adına düzenlenen belgelerin gerçeği yansıtılmalarına rağmen, alt firmalarca bu belgelerde yer alan tutarların ilgili dönem beyannamesine aktarılmadığı veya eksik aktarıldığı,

e) Alt firma ya da firmaların, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması organizasyonunda yer aldıklarının YMM'lerce tespit edildiği veya bu yönde tereddütler bulunduğu, gibi nedenlerle YMM'ler, talep edilen KDV iadesi miktarında indirim yapabilirler. Böyle hallerde vergi daireleri, indirimden sonra kalan tutar üzerinden KDV iadesini gerçekleştireceklerdir. KDV iadesi talep eden mükellef adına belge düzenleyen ancak bu belgelerde yer alan KDV, YMM tarafından yukarıdaki nedenlerle kabul edilmeyen alt firmanın YMM'le tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş olması halinde, söz konusu tasdik raporları işleme konulduktan sonra birer örneği vergi dairelerince, indirim yapıldığı hususu da belirtilerek Bakanlığımıza gönderilecektir Söz konusu alt firmalar YMM'lerle tam tasdik sözleşmesi düzenlememiş iseler, yeminli mali müşavirlik tasdik raporunda KDV iadesi YMM'lerce dikkate alınmayan bu mükelleflerle ilgili hususlar mahalli denetim elemanlarınca incelenecektir. Bu alt firmaların YMM'lerle tam tasdik sözleşmesi düzenleyip düzenlemedikleri KDV iadesi tasdik raporunda ayrıca belirtilecektir

Yeminli mali müşavirlik tasdik raporunda iadesi öngörülen tutar ile mükellefçe iadesi talep edilen tutar arasında yukarıda belirtilen nedenlerden

dolayı bir fark ortaya çıkması ve bu nedenle tasdik raporu doğrultusunda mükelleflerce düzeltme beyannamesi verilmesi gereken durumlarda, düzeltme beyannamelerinde yer alan hususlar vergi dairelerince ayrıca incelemeye sevk edilmeyecektir."

Bu konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nca verilmiş olan 21.03.1996 tarihli 11953 sayılı muktezada ; sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlendiği veya kullandığı hakkında Bakanlık denetim elemanlarınca hakkında rapor düzenlenmiş olanlardan mal alan mükelleflerin , bu alışlarına ilişkin iade miktarının YMM tarafından iadesi talep edilen KDV tutarından indirilerek rapor düzenlenmesi halinde vergi dairesince YMM raporuna göre işlem yapılabileceği açıklanmıştır

Vergi Dairesi tahakkuk memurunca hazırlanmış olan iade dosyası ( ilgili tarih dosyası , tasdik raporu , düzeltme fişi ve diğer evraklar ) sırası ile servis şefi ve müdür yardımcısı tarafından kontrol edilip , düzeltme fişi imzalanır. Müdür yardımcısı düzeltme fişini , iade dosyası ile birlikte vergi dairesi müdürüne gönderir. Vergi dairesi müdürü tasdik raporunu inceler ve daire memurlarınca ve yardımcısı tarafından yapılan değerlendirmeleri gözden geçirir ve yapılan muamelelerin mevzuat hükümlerine uygun olduğuna kanaat getirirse düzeltme fişini imzalayarak gereğinin yapılması için dosyayı servise gönderir.

Müdür tarafından imzalanan düzeltme fişi serviste ilgili memur tarafından kayda alınır ve fişin mükellef nüshası yükümlüye tebliğ edilir Düzeltme fişinin muhasebe kayıt nüshası ise gereğinin yapılması için zimmetle muhasebe kayıt servisine gönderilir.

İade dosyası ekinde muhasebe kayıt servisine gelen düzeltme fişi ve ekleri , muhasebe memuru tarafından kontrol edilir. İade talep tutarı ile YMM tasdik raporunda uygun görülen iade tutarı karşılaştırılıp , uygunluğu araştırılır Mükellefin mahsup talebinin , vadesi geçmiş borcunun olup olmadı-

ğı , üçüncü kişiler tarafından mükellefin alacak ve hakları üzerinde haciz şerhinin bulunup bulunmadığı araştırılır Mükellefin mahsup talebi varsa mahsup alındısı düzenlenir

KDV iadesi yapılacak kişinin mükellefin kendisi olup olmadığını , vekil ise iade almaya yetkili olup olmadığını , imza sirküleri incelenerek tespit edilir. Muhasebe servisinde yapılan değerlendirmelerden sonra hazırlanan Tahakkuk Müzekkeresi ve Verile Emri muhasebe kayıt servis şefince , ilgili vergilendirme servis şefi tarafından paraf edilip , müdür yardımcısınınca imzalandıktan sonra vergi dairesi müdürünün imzasına çıkar Müdür kendisine sunulan düzeltme fişi ekindeki Tahakkuk Müzekkeresi ve Verile Emrini sayman sıfatı ile imzalar ve İtaAmirince imzalanmak üzere gönderir.

Vergi Dairesi Başkanlıklarında Vergi Dairesi Başkanı , Vergi Dairelerinde Kaymakam İta Amiri olarak Tahakkuk Müzekkeresi ve Verile Emrini imzalayarak iade talebini onaylar. Sayman ve ita amirince onaylanan Tahakkuk Müzekkeresi ve Verile Emrinde belirtilen iade tutarına ilişkin çek düzenlenir . Sayman (vergi dairesi müdürü) tarafından imzalanan iade sahibine imza karşılığı teslim edilir Ayrıca verilen çekin doğruluğuna ilişkin müdür tarafından imzalanan teyit yazısı ilgili banka şubesine faksla gönderilir.

### **10.13. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMELERİ İLE EKLERİNİN TASDİKİNE İLİŞKİN SÖZLEŞMELERİN VERGİ DAİRELERİNE BİLDİRİLMESİ VE BUNUN ÖNEMİ**

Konu ile ilgili olarak 30.12.1999 tarihinde yayımlanan 25 nolu YMM tasdik tebliğinin 2 . bölümünde aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır ;

"Gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile eklerinin tasdikine ilişkin olarak YMM'lerle düzenlenen sözleşmelerin, mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairelerince bilinmemesi çeşitli sıkıntılara neden olmaktadır Bu sı-

kıntıların giderilmesi amacıyla, 1/1/2000 tarihinden itibaren YMM , sözkonusu sözleşmeleri, sözleşme düzenledikleri mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine, sözleşme düzenlenmesi gereken sürenin bitimini takip eden ayın son gününe kadar bir yazı ile bildireceklerdir. Yazıya yapılan sözleşmenin ilk sayfasının bir fotokopisi de eklenecektir

Düzenlenen sözleşmenin daha sonra taraflarca feshedilmesi halinde de durum YMM'ce fesih tarihini izleyen bir ay içerisinde ilgili vergi dairesine bildirilecektir.

Bildirimlerin posta ile yapılması durumunda taahhütlü olarak gönderilmesi gerekmektedir.

Düzenlenen sözleşmelerin Bakanlığımıza meslek odaları vasıtasıyla bildirilmesine ilişkin uygulama eskiden olduğu gibi devam edecektir."

Gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile eklerinin tasdikine ilişkin olarak YMM'lerle düzenlenen sözleşmelerin normal sözleşme süresinden sonra yapılması durumunun iki önemli sonucu 25 nolu YMM tasdik tebliğinin 2 . bölümünde aşağıdaki gibi açıklanmıştır ;

- "Süresinden sonra tam tasdik sözleşmesi düzenlenmesi halinde, mükelleflerin 15 milyar lirayı aşan KDV iade taleplerinin YMM tasdik raporlarına istinaden yerine getirilmesi mümkün değildir." ( Bu haddin her yıl artırıldığı şüphesizdir 2003 yılı için bu tutar 232 Milyar TL'dir . )

- "KDV iadesi tasdik raporlarının düzenlenmesinde, süresinde tam tasdik sözleşmesi yapmamış mükellefler ile ilgili olarak YMM'lerden alınan teyit yazılarına itibar edilmeyecektir. Bu nedenle, YMM'lerin tam tasdik sözleşmesi yaptıkları mükelleflere ilişkin olarak verecekleri teyit yazılarında sözleşmenin süresinde yapıldığı hususunu da açık bir şekilde belirtmeleri gerekmektedir."

#### **10.14. MÜKELLEFLERİN TEMİNAT KARŞILIĞI İADEALMALARI TEMİNATLARININ YMM RAPORU İLE ÇÖZDÜRMELERİ**

Mükellefler KDV iadesi almaya hak kazandıkları dönemde YMM raporunu beklemeksizin teminat vermek sureti ile iade tutarını alabilmektedir. Bu teminatları daha sonra iade ile ilgili YMM tasdik raporu ibraz edildiğinde mükellefe geri verilmektedir. Genel prensip itibari ile mükelleflerin teminat vermek sureti ile iade talep etmeleri halinde , teminatın çözülmesi için YMM raporu ibraz edeceklerini beyan etmeleri halinde iade talep ettikleri dönemler incelemeye sevk edilmez. Mükellef tarafından YMM raporu ibraz edildiğinde teminat çözülür. Bu kapsamda ibraz edilecek YMM raporu KDV iadesine ilişkin mevzuat hükümlerine uygun olarak hazırlanmış olacak bir rapordur. Gelir veya Kurumlar vergisi beyannamesinin tasdiki-ne ilişkin rapora göre teminatın çözülmesi mümkün değildir.

Teminat karşılığı iade işlemlerinde verilecek teminat nispetlerine göre mükellefler ; %4 , %8 oranında teminat göstererek iade alanlar , %100 teminat vererek iade alanlar ve iade tutarının 4 katı teminat göstermek sureti ile iade alanlar olarak sınıflandırılabilir

İndirimli teminat uygulaması kapsamında iade alan mükellef hakkında 84 nolu KDV genel tebliğinin I-1.3. bölümünde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

"YMM tasdik raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflere, rapor ibraz edilmedikçe iade yapılmaz. Mükelleflerin rapor düzenleninceye kadar, izleyen bölümlerde açıklandığı şekilde teminat göstermeleri halinde ise iade talebi incelemeye sevk edilmeksizin yerine getirilir. Rapor ibraz edildiğinde teminatlar iade edilir. Bu kapsamda teminat veren ve dış ticaret sermaye şirketleri hariç indirimli teminat uygulamasından yararlanan mükelleflerden (sektörel dış ticaret şirketleri , imalatçılar , ihracatçılar ve özel finans kuruluşları) iadenin yapıldığı tarihten itibaren 6 ay içinde bu iade ile

ilgili YMM tasdik raporu ibraz etmeyenlerden teminatlarını bu Tebliğin (1/1.2.) bölümünde belirlenen sınırı aşan kısmın %100'üne tamamlamaları istenir. 15 gün içinde teminatlarını tamamlamayanlar, bu dönemlere ilişkin YMM tasdik raporu ibraz edinceye kadar, müteakip dönemlerdeki iade taleplerinde indirimli teminat uygulamasından yararlandırılmazlar. Ancak bu süre içinde rapor ibraz edemeyecek olanların mazeretleriyle birlikte başvurularını halinde, gerekli değerlendirme yapılarak mazeretleri haklı nedenlere dayananlara, Vergi Usul Kanununun 17 nci maddesi uyarınca vergi dairesince en fazla 6 ay ek süre verilebilir."

İndirimli teminat karşılığı iade aldığı halde YMM raporu ibraz edememiş ve teminatlarını %100'e tamamlamamış ve kendisine ek sürede verilmiş mükelleflerin ilgili dönemleri incelemeye sevk edilir. İncelemeye başlanılmadan mükellefler YMM raporu ibraz edebilirse YMM raporuna göre teminatın çözülmesi mümkündür. İncelemeye başlanılmış olsa dahi denetim elemanının uygun görüşüne istinaden sonradan ibraz edilen YMM raporuna göre teminatın çözülmesi mevzu bahis olabilir. Bu durumdaki mükellefler hakkında ile başkaca olumsuz bir tespit söz konusu değilse normal oranda yani %100 teminat göstermek sureti iade işlemleri yapılabilir.

Talep edilen iade tutarı kadar (%100 ) teminat göstermek sureti ile daha sonra YMM raporu ibraz edeceğini beyan ederek iade talep eden mükelleflerin iade talepleri yerine getirilir. Bu mükelleflerin ilgili hesapları 6 ay boyunca incelemeye sevk edilmeksizin YMM raporu ibraz etmesi beklenir. 6 ay içinde YMM raporu ibraz edemeyenlerin ilgili dönem hesapları incelemeye sevk edilir. Bu durumdaki mükelleflerde incelemeye başlanılmadan önce YMM raporu ibraz edebilirse YMM raporuna göre teminatın çözülmesi mümkündür. İncelemeye başlanılmış olsa dahi denetim elemanının uygun görüşüne istinaden sonradan ibraz edilen YMM raporuna göre teminatın çözülebilir.

Teminat karşılığı iadesi aldığı halde teminatının çözümünü YMM raporu ile yapacağını bildirmemiş olan mükellefler daha sonra teminatın çözülmesi için YMM raporu ibraz edebilir. Eğer iade talebi henüz incelemeye sevk edilmemiş veya sevk edilmiş olsa dahi henüz incelemeye başlanılmamış ise verilmiş olan teminatların YMM raporu ile çözülmesi mümkündür.

"Ancak teminat alınıp incelemeye sevk edilen ve incelemesine başlanılmış olan iade taleplerinde inceleme elemanının gerek görmesi halinde YMM raporuna göre işlem yapılmamakta , teminat inceleme raporuna göre çözülmektedir."<sup>39</sup>

Maliye bakanlığınca verilmiş olan 15.04.1999 tarihli 32/3224-1648/14443 sayılı muktezaya göre ; " 4 kat karşılığı iade yapılan dönemlere ilişkin teminatların YMM tasdik raporuna göre çözülmesi mümkün bulunmamaktadır.

## **11. YMM'LERİN TASDİKTEN DOĞAN SORUMLULUĞU İLE İLGİLİ HUKUKİ DÜZENLEMELER**

### **11.1.YMM'lerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu İle İlgili Kanun Hükmüleri**

Serbest Muhasebecilik , Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (3568 s.k. ) 13.06.1989 tarihli 20194 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun 12'nci maddesinde YMM'lerin tasdik işlemleri ve tasdikten doğan sorumlulukları hakkında aşağıdaki hüküm yer almaktadır ;

"YMM'ler 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.

---

39 Mahmut Vural KDV İade Rehberi sayfa, 200



YMM'lerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir

Kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş malî 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

YMM'ler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar

Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, zıvaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müseteselsilen sorumlu olurlar. YMM'ler yaptıkları tasdikin kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler

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

## **11.2. YMM Tasdik Yönetmeliği**

Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs veya işletmelerinin mali tablo veya beyannamelerinin; vergi istisna, muafiyet, iade, indirim, tecil, terkin veya zarar mahsubu işlemleri ve benzeri taleplerinin mevzuat hükümlerine, muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu esas alınarak hesapların gerçeğe uygun ve doğru bilgi verecek şekilde tutulmasını ve bu suretle mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarını sağlamak amacı ile 02.01.1990 tarihli 20390 sayılı Resmi Gazete'de YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler Tasdik Konuları Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında bir Yönetmelik ( YMM Tasdik Yönetmeliği ) yayımlanmıştır Söz ko-

nusu Yönetmelikte tasdikın amacı , kapsamı , denetim teknikleri ve neticede YMM'lerin sorumluluğu hakkında aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır

#### **11.2.1.Tasdik**

YMM Tasdik Yönetmeliğinin 4'üncü maddesinde ; "Tasdik, gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtır yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır"

Tasdike esas alınan denetleme ilke ve standartları ile muhasebe ilke ve standartları, mevzuat hükümleri ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri gözönüne alınarak, Bakanlıkça hazırlanan tebliğlerle belirlenmiş olup bu konudaki açıklamalarımıza izleyen bölümlerde yer verilecektir

YMM'lerce yapılacak tasdikın amacı Tasdik Yönetmeliğinin 5'inci maddesinde aşağıdaki gibi tespit edilmiştir;

- a) Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap ve kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tablolarının yanıltıcı olmayacak biçimde eksiksiz ve gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesini sağlayacak kamunun istifadesine sunmak,
- b) Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin ilgili mevzuat, yönünden olan taleplerin karşılanmasında çabukluğu sağlayarak hak ve yararlarını korumak,
- c) Vergi idaresi ve mükellef ilişkilerinde güveni hakim kılmaktır

Yukarıdaki hukuki düzenleme ile YMM'lerce yapılacak tasdik hizmetlerinin genel olarak amacı işaret edilmiştir. Bu amaç doğrultusunda YMM'lerce vergi mevzuatı yönünden tasdiki yapılabilecek olan konu ve

belgeler Yönetmeliğin 7 . maddesinde tek tek sayılmıştır Ayrıca tasdik iş-lemi yapılırken aranacak asgari bilgi, şekil şartları ile tasdike ilişkin diğer usul ve esaslar Bakanlıkça çıkartılan tebliğlerle belirlenmiştir Tasdikin kapsamı hakkında yayımlanan tebliğlerdeki düzenlemeler çalışmamızın izleyen bölümlerinde tekrar dönülecektir.

YMM'lerce yapılacak tasdikin kapsamı hakkında belirtilmesi gereken bir diğer önemli konu ise , Maliye Bakanlığınca tebliğ ile ilan edilmemiş konu ve belgelerle ilgili olarak YMM'lerce tasdik işlemi yapılamayacağıdır. YMM'lerce tasdik edilebilecek konu ve belgeler Maliye Bakanlığı'na tebliğlerle ilan edilip , kamuoyuna duyurulur. Bunları dışındaki konu ve belgeler hakkında YMM'lerin tasdik hizmeti sunmaları söz konusu değildir.

### **11.2.2.YMM Denetim Teknikleri**

YMM'lerin tasdik çalışmalarının yürütülmesinde kanıtları nasıl toplayacağı YMM Tasdik Yönetmeliğinin 15'inci maddesinde aşağıdaki şekilde belirlenmiştir;

"a) Sayım ve envanter incelemesi: İşletme kayıtlarında gösterilen mevcut ve borçların ilgili mevzuat hükümlerinde öngörülen belgelerle doğrulanmasıdır (Fiili ve kaydi envanterlerin yapılması )

b) Belge incelemesi: İşletme muhasebe kayıtlarının belgelere dayandırıldığığının doğrulanması; ibraz edilen belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının ve ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğunun araştırılmasıdır

c) Bilgi toplama: İşletme muhasebe kayıtları ve belgeler konusunda gerekli açıklığın olmadığı hallerde ilgililerden bilgi alınması; alınan bilgilerin ta tanakla tespit edilmesidir.

d) Doğrulama: İşletme kayıtlarında yer alan hususların ilgili üçüncü şahıs-

lar nezdindeki defter ve belgeler üzerinde araştırılarak tespit yapılmak suretiyle doğrulanmasıdır( karşıt inceleme )

e) Karşılaştırma ve puantaj: Aralarında uygunluk bulunması gereken tutarların karşılaştırılması; toptan aktarmaların kontrolü, kayıt ve belge üzerindeki her türlü aritmetik işlemlerin doğruluğunun araştırılmasıdır

f) 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 v.b. bakımlardan; 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, sürekli denetimlerde, hesapların niteliği, hacmi ve bu tekniklerin özellikleri gözönünde bulundurularak yeminli mali müşavirin belirleyeceği aralıklarla, tasdik sözleşmesi tarihinden tasdik raporu tarihine kadar uygulanır. Diğer denetimlerde ise denetimin her safhasında uygulanabilir."

### **11.3.YMM'lerin Müşterek Ve Müteselsil Sorumluluğu İlgili Kanun Hükümleri**

YMM Tasdik Yönetmeliği kapsamına giren tasdik işlemlerinden imza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik yapan dolayısıyla tasdik raporu düzenleyen YMM , tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Tasdik konusu ile ilgili olarak Bakanlıkça tebliğlerle belirlenen hususların; tasdik kapsamı içinde mutlaka araştırılması ve incelenmesi zorunludur.

YMM Tasdik Yönetmeliğinin 20'inci maddesinde ; "YMM'lerin incele-

dikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan Vergi Usul kanunu ve 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanununun "Tam Teşelsül" hükümleri uygulanır.

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

YMM'ler tasdikten doğan sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için doğabilecek zararların tazmini amacıyla sorumluluk sigortası yaptırabilirler. Tasdik amacıyla yapılacak inceleme ve denetlemelerde doğacak zararların hukuki sorumluluğu YMM'e aittir."

YMM'lerin müşterek müteselsil sorumluluğunun hukuki olarak Borçlar Kanununun 142'nci maddesinde ; alacaklının , müteselsil borçluların cümlesinden veya birinden borcun tamamen veya kısmen edasını istemekte muhayyer olduğu , borcun tamamen edasına kadar bütün borçların mesuliyetinin devam edeceği şeklinde hükme bağlanmıştır.

YMM'lerin müştereken ve müteselsilen sorumluluğu hakkında VUK'nun 227'nci maddesinde de aşağıdaki hükme yer verilmiştir;

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

2. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar

mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya,

Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

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

VUK'nun yukarıdaki düzenlemesi gereği YMM'lerin sorumluluğunun vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerini de kapsadığı hususu dikkate şayandır

Danıştay 7. Dairesinin 13.12.1995 tarih ve E: 1994/4568 , K: 1995/5197 sayılı kararında ; YMM'lerin yaptıkları tasdik yasa ve yönetmelik hükümleri doğrultusunda amaçlanan doğrultuda olmaması halinde mükellef ile birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu tutulması ile VUK'nun 227'nci maddesindeki vergi sorumluluğu müessesesinden farklı niteliklere sahip olduğu belirtilmiştir.

Söz konusu karara göre ; VUK'nun mezkur hükmü kapsamında YMM'lere getirilen sorumluluk vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesi ile ilgili olmayıp , vergilendirmeye esas alınacak belge , kayıt nizamı ve matrah tespitinde dikkate alınması gereken işlemlerin muhasebe usul ve esaslarına , kanunda belirtilen düzenlemelere uygunluğunu sağlama amacına yöneliktir. Bu noktadan hareketle kararda YMM'ler hakkında hatalı tasdik işlemlerinden kaynaklanan vergi ziyai nedeni ile takip muamelesinin ya-

pılması için vergi mükellefi hakkında kamu alacağının tahsil edilebilir hale gelmesinin beklenmesine gerek olmadığı vurgulanmıştır.

YMM'lerin düzenledikleri raporlarla haksız yere KDV iadesine neden olduklarının tespit edilmesi halinde ödemeyi yapan Saymanla birlikte sorumlu olup olmayacakları hususu Sayıştay Genel Kurulunda görüşülmüş ve Kurul 02.04.2001 tarihli 498/1 sayılı kararında ;YMM hakkında 3568 sayılı kanunda yer alan sorumluluk dışında , ayrıca Sayıştay'ca tespit edilecek sorumluluğa dahil edileceklerine dair gerek 832 sayılı Sayıştay Kanununda , gerekse 1050 sayılı Muhasebe-i Umumi Kanununda ve gerekse diğer kanunlarda herhangi bir hükmün yer almadığı,YMM'lerin kamu görevlisi değil mesleklerini kendi kendi kanunları çerçevesinde icra eden serbest meslek erbabı olduklarından bahisle Sayıştay'a karşı sorumlu tutulmamaları gerektiği kanaatine varılmıştır

"Sayıştay'ın yukarıya alınan kararındaYMM'lerin kamu görevlisi sayılmadıklarından Sayıştay'a sorumlu tutulmamaları gerektiği belirtilmiş olmakla birlikte Anayasa Mahkemesinin bir kararındaYMM'lerin sahip oldukları tasdik yetkileri nedeni ile kamu görevlisi sayılmaları gerektiği sonucuna varılmıştır"<sup>40</sup>

#### **11.4. YMM'lerin Müşterek Ve Mütessesil Sorumluluğu Kusursuz ve Sınırsız Bir Sorumluluk Olmayıp Objektif İkelere Göre Belirlenecek Bir Sorumluluktur.**

Maliye Bakanlığı'nca verilmiş olan 20.07.2001 tarihli 32/3234-2435/39960 nolu muktezada ; YMM'lerin yapmış oldukları tasdiğin doğruluğundan sorumlu olduğu yapılan tasdiğin doğru olmaması halinde tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziya uğratılan vergilerden ve kesilecek vergilerden YMM'lerin müştereken ve mütessesilen sorumlu olacağı açıklanmıştır.

---

40 Anayasa mahkemesinin 19.03.1987 tarihli E: 1986/5 , K: 1987/7 sayılı kararı

Söz konusu muktezanın devamında ;YMM'lerin yaptıkları tasdiğın niteliğı, farklı bir ifade ile tasdikın doğru olmasının objektif ölçüleri yasanın anı lan maddesinin ( 3568 sayılı kanunun 12.md.) ilk fıkrasında açıklanmıştır Buna göre YMM'ler tabloların ve beyannamelerin

- ilgili mevzuat hükümlerine
- muhasebe prensiplerine
- muhasebe standartlarına

uygun olduğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediklerini tasdik ederler.

Bu hüküm uyarınca YMM'lerin sorumluluğının çerçevesi belirlenirken tasdik edilen finansal tablo ve ve beyannamelerin ilgili mevzuat hükümlerine , muhasebe prensiplerine ve muhasebe standartlarına uygun olup olmadığı ve bu uygunluğın denetim standartlarına göre yapılan bir denetim ile belirlenip belirlenmediğı önem kazanmaktadır. Buna göre YMM'lerin tasdikten doğan sorumluluğı sınırsız ve kusursuz bir sorumluluk olmayıp , yukarıda değinilen objektif ölçütlere göre belirlenen bir sorumluluktur.

#### **11.5. YMM Nezdinde Yapılacak Takibatın , Vergi Ve Cezaya İlişkin Tahakkukun Kesinleşmesinden Önce Veya Sonra Başlanması**

3568 Sayılı Kanuna ilişkin 1996 / 1 sayılı iç genelde ;

"Bilindiğı üzere, 3568 sayılı Kanunun 12 nci maddesinde, YMM'lerin yaptıkları tasdikın doğruluğundan sorumlu oldukları, yaptıkları tasdikın doğru olmaması halinde, tasdikın kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğ ratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları belirtilmiştir. YMM'lerin yukarıda belirtilen sorumluluklarının uygulanmasına ilişkin hususlar 18 sıra numaralı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli



Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği"nde açıklanmış bulunmaktadır. 18 sıra numaralı GenelTebliğin, B) TASDİK RAPORU TANZİM EDEN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUĞU başlıklı bölümünde, ". Vergi dairelerince yapılacak olan takibat, tahakkuku kesinleşen vergi ve cezaların tahsiline yönelik olacaktır. Bununla birlikte, YMM'in bilgi ve rızası dışında, mükellefin tek taraflı tasarrufu sonucu kesinleşen ve YMM tarafından ödenen vergi ve cezalar için mükellefe rucu hakkı saklıdır. Sorumluluğu tesbit edilen YMM'le ilgili takibat ise YMM'in bağlı bulunduğu vergi dairesince yerine getirilecektir." açıklaması yer almaktadır.

Bu düzenlemeye rağmen, vergi inceleme raporlarıyla belirlenen YMM'le ilgili müşterek ve müteselsil sorumluluğun, bazı vergi dairelerince, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden önce başlatılmasına sebep olacak şekilde işlem yapıldığı ve inceleme elemanlarınca da bu doğrultuda vergi inceleme raporu tanzim edildiği anlaşılmıştır.

18 sıra numaralı GenelTebliğe aykırı olan bu uygulamanın ortadan kaldırılması ve uygulamada birlik sağlanması maksadıyla konuyla ilgili olarak aşağıdaki şekilde işlem yapılması uygun görülmüştür.

Bakanlığımız vergi inceleme elemanlarınca yapılacak vergi incelemesi sonucunda bir matrah veya vergi farkının ortaya çıkması durumunda inceleme elemanları, YMM'lerin sorumluluklarının tesbiti amacıyla, bulunan matrah veya vergi farkı ile YMM'lerin ilgili mevzuatta belirtilen sorumlulukları arasındaki ilişkiyi inceleme raporlarında net bir şekilde ortaya koyacaklardır. YMM'lerin tasdik ettikleri bütün konu ve belgelerle ilgili olmak üzere, müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tesbit edilen YMM'ler nezdinde yapılacak takibat, vergi ve cezaya ilişkin tahakkukun kesinleşerek tahsil edilebilir hale gelmesinden sonra başlatılacak ve bu takibat vergi ve cezanın tahsiline yönelik olacaktır. Vergi Mahkemesi kararı üzerine mükellefin ihtilafı Danıştay'a götürmesinin, vergi

mahkemesince tasdik edilen vergi ve ceza için YMM nezdinde takibat yapılmasını engellemeveceği tabiidir

Vergi ve cezanın tahakkukunun kesinleşmesinden sonra mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi, kesinleşen vergi ve ceza miktarını YMM'in bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirecektir. YMM'in bağlı bulunduğu vergi dairesi, mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından bildirilen vergi ve cezanın tahsili için bu vergi dairesi adına takibat yapacaktır. Vergi ve cezanın kesinleşmesinden sonra, vergi ve cezanın tamamının mükellef tarafından ödenmesi halinde, kesinleşen vergi ve ceza miktarının YMM'in bağlı bulunduğu vergi dairesine ayrıca bildirilmesine ve tasdik raporunu tanzim eden YMM adına takibat yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Gerek adına vergi ve ceza salınan mükellefin ve gerekse YMM'in bağlı bulunduğu vergi dairesince söz konusu vergi ve ceza ile ilgili olarak yapılan tahsilatlar, vergi dairelerince en kısa zamanda karşılıklı olarak birbirlerine bildirilecektir. Bu durumda her iki vergi dairesince takibata, bakiye vergi ve ceza için yapılmaya devam edilecektir.

3568 sayılı Kanununun 12 nci maddesinde belirtilen sorumluluk çerçevesinde, YMM'ler adına yapılmış bulunan mevcut tarhiyatlar vergi dairelerince terkin edilecektir. YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumluluğu bulunan terkin edilmiş tarhiyatların kesinleşmesi halinde, yukarıda belirtilen açıklamalar doğrultusunda işlem yapılacaktır.

Maliye Bakanlığı bu görüşü ile YMM'lerin sorumluluğunu ödemeye ilişkin bir sorumluluk olarak görmektedir. Yani mükellef adına bir inceleme neticesinde bir vergi tarh ve tahakkuk ettirildiğinde, YMM adına da ihbarname kuralına göre aynı tarh ve tahakkuk işleminin yapılmaz. YMM'ler mükellefler adına tahakkuk eden ve kesinleşen vergi cezalarının ödenmesinde mükellef ile birlikte sorumludurlar. Dolayısı ile bir YMM tarafından düzenlenen KDV iadesi tasdik raporuna göre haksız yere iade alan mükellef-

lef adına tarh edilen vergi ve ceza kesinleşmiş ise , bu vergi ve ceza tutarlarının tahsilini güvenlik altına almak amacı ileYMM içim ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemleri yapılabilir , hatta söz konusu vergi cezanın YMM'den cebren tahsili için takip işlemleri yapılabilir.

Ancak bu tür bir uygulama , mükellef adına cezalı bir vergi tarhiyatı yapılması aşamasında ,YMM'lerin kendisini savunması imkanını sağlamamaktadır. Çünkü cezalı vergi tarhiyatı sadece mükellef adına ihbarname kuralına göre yapılmakta ,YMM adına bir ihbarname düzenlenmemektedir. Bu hususta yargıya intikal etmiş hadiselerde yargı organlarının vermiş olduğu kararların üzerinde durdukları hususlar aşağıda zikredilmiştir.

3568 sayılı Kanununun 12. maddesinde;YMM'lerin yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları şeklinde hüküm olunan madde de YMM ile mükellef ile birlikte ve aynı usullere göre takip yapılması anlamını çıkarmaktadır. Bu açıdan bakıldığındaYMM'erin bu sorumluluğunun sadece mükellef tarafından ödenmemiş olan vergi borçları için öngörüldüğünü söylemek mümkün değildir. Hakeza kanun koyucunun amacı bu olsa idi , kanunda mükellefin mal varlığından kısmen veya tamamen alınamayan vergi ve cezalar şeklinde bir açıklamaya kanun yer verirdi.<sup>41</sup> Bu nedenle YMM'lerin hatalı tasdik işlemleri nedeni ile ziya uğramış vergi ve cezalar kapsamında öncelikle mükellef hakkında yapılan tarhiyatın kesinleşmesinden sonra YMM nezdinde takip muamelelerinin başlaması yukarıda açıklanan hukuki gerekçelerle yerinde değildir.

Bu nedenle müşterek müteselsil sorumluluk hükümleri gereği idare alacağı için sorumlulardan dilediğine müracaat edebilir.Hatta sorumluların ikisine birden takibe almasında bir beis yoktur. Bu durumda YMM'de asıl

---

41 Danıştay 11. Dairesinin 22.03.1995 tarih ve E: 1995/524 , K: 1995/776 sayılı kararında paralel görüşler yer almaktadır.

borçlu mükellefin bütün iddia ve savunmaları ileri sürmek hak ve yetkisine sahiptir. YMM'in bu savunma hak ve yetkisini kullanabilmesi için ise verginin tarh ve tahakkuku ile mümkündür.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 20.06.1997 tarihli E: 1995/438 , K: 1997/301 sayılı kararında da yukarıda açıklanan görüşler paralelinde açıklamalar yapılmıştır

Yine Danıştay 7. Dairesinin 13.12.1995 tarih ve E: 1994/4568 , K: 1995/5197 sayılı kararında ; sorumluluğun müteselsil olmasının idareye vergi alacağı için sorumlulardan dilediğine gitme imkanını sağladığı gibi aynı anda ikisini birden takibe alma olanağını vermektedir YMM ile vergi mükellefi aynı borç için takip edildiklerinde vergi borcu herhangi bir sebeple ortadan kalktığında YMM'de bu borçtan kurtulacaktır

Öte yandan YMM'ler vergi ve cezadan mükellef ile birlikte müteselsilsen sorumlu tutulduklarından mükellef tarafından ileri sürülebilecek iddia ve savunmaları idareye karşı ileri sürebilmeleri de verginin tarhından itibaren takip edilmelerine bağlıdır. Ancak bu şekilde YMM'lerin yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma haklarını kullanmaları olanağı sağlanmış olacaktır

Ayrıca 30.07.1995 tarihli 22359 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Danıştay 7. Dairesinin 10.04.1995 tarih ve E: 1994/2182 , K: 1995/1619 sayılı kararında ; Danıştay bir davada verilecek hükmün diğerini etkilemesi nedeni ile tasdik raporunu düzenleyen YMM ile mükellef adına yapılan tarhiyatlara karşı açılan davaların bağlantılı davalar olduğunu , bu nedenle de bu davaların birleştirilerek aynı mahkemede görülmesi gerektiğine karar vermiştir.

### **11.6. YMM'lerin Tasdik Ettikleri Konulara İlişkin Müteselsil Sorumlu Tutulmaları Halinde YMM'ler Nezdinde İhtiyati Tahakkuk Ve İhtiyati Haciz Uygulanabilir.**

YMM'lerin tasdik işlemleri hakkında vergi mükellefleri ile birlikte 3568 sayılı kanunun 12'nci ve VUK'nun mükerrer 227'nci maddesi uyarınca müşterek ve müteselsil sorumlu tutulmaları söz konusudur. Bu sorumluluk müessesesi kapsamında 6183 sayılı kanunun "AmmeAlacağının Korunması" başlıklı ikinci bölümünde yer alan teminat ( md. 9 ) , ihtiyati haciz ( md. 13 ) , ihtiyati tahakkuk ( md. 17 ) hükümlerinin YMM'ler hakkında tatbik edilmesi mümkündür. 6183 sayılı kanunun yukarıda zikredilen hükümleri amme alacağının kesinleşmesini beklemeksizin koruma altına alınması için getirilmiş düzenlemeleri içermektedir.

YMM'lerin tasdik işlemleri nedeni ile sorumluluklarından dolayı haklarında 6183 sayılı kanunun 9 , 13,ve 17'nci maddelerinin tatbikinin mümkün olduğu konusunda Maliye Bakanlığı'nca verilmiş muktezalar bulunmakta olup , Danıştay'da bu hususta vermiş olduğu kararlarda<sup>42</sup> YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumluluklarından dolayı haklarında ihtiyati haciz uygulanabileceğini yönünde kararlar vermiştir.

### **11.7. YMM'lerin Müteselsil Sorumlu Tutuldukları İşlemlerle İlgili Disiplin Kovuşturması**

YMM'ler yapmış oldukları tasdik işleminin doğru olmaması halinde , tasdik kapsama ile sınırlı olmak üzere ziya uğrattıkları vergi ve cezalardan vergi mükellefi ile birlikte müteselsilsen sorumludurlar. Bu durum ayrıca YMM'in Disiplin Yönetmeliği uyarınca da , disiplin kovuşturmasına muhatap olması neticesini verir.

YMM hakkında disiplin kovuşturmasının açılabilmesi için , yapılan tasdik

---

42 Danıştay II. D. 09.12.1999 tarihli E: 1998/1313 K: 1999/4861 sayılı kararı

işlemi kapsamında mutlaka vergi ziyanının doğmuş olması gerekmez. Yani YMM raporu üzerine vergi dairesince henüz işlem tesis edilmemiş dolayısı ile vergi ziyaı doğmamış olsa dahi YMM'in kendisine tanınan yetkileri ilgili mevzuat hükümleri doğrultusunda kullanmadığı tespit edilmiş ise YMM hakkında disiplin kovuşturması yapılabilir. Ancak YMM hakkında disiplin cezalarının uygulanabilmesi için cezayı gerektiren fiilin objektif delillerle somut olarak kanıtlanabilmesi gerektiği aşikardır. Cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları ile oluşmuş olması halinde ceza verilebileceğini ilişkin genel ceza hukuku prensibi , disiplin cezaları içinde geçerli olmak zorundadır. Dolayısı ile YMM'in tasdik işlemleri neticesinde vergi ziyaı doğmamış olabilir. Ancak YMM'in kendisine tanınan yetkileri ilgili mevzuat hükümleri doğrultusunda kullanmamış ise disiplin kovuşturmasına muhatap olacaktır. Disiplin kovuşturmasında da , disiplin cezasının verilebilmesi için cezayı gerektiren fiilin kanunda tanımlanan tüm unsurlarının oluşması , cezanın objektif delillerle somut olarak tespit edilmesi gereklidir.

YMM'ler yapmış oldukları tasdik muameleleri tasdik raporlarını , ilgili vergi dairelerince herhangi bir tespit veya işlem yapılmadan önce düzeltir veya raporlarının kendilerine geri verilmesini talep ederlerse , haklarında disiplin hükümlerinin uygulanması söz konusu olmayacaktır.<sup>43</sup>

#### **11.8. YMM'lerin Müteselsil Sorumlu Tutulmaları Gerektiğine İlişkin Rapor Tanzim Edilmiş Olsa , Tarhiyat Kesinleşene Dek Bu YMM Tarafından Düzenlenen Tasdik Raporları İşleme Konulabilir.**

Vergi inceleme elemanlarınca YMM'lerin düzenledikleri KDV iadesi tasdik raporlarında vergi ziyayına neden olduklarının belirlenmesi ve YMM'lerin 3568 sayılı kanununun 12'nci maddesi uyarınca mükellef ile birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu oldukları hususunda rapor tanzim edilmesi halinde , söz konusu raporun mevzuu tarhiyat kesinleşmeden , YMM'lerin

---

43 Maliye Bakanlığının 10.04.2001 tarihli 32/3204-699/19214 sayılı muktezası

evvelce düzenledikleri ve tarhiyat kesinleşen deki düzenleyecekleri tasdik raporlarının vergi dairelerince işleme konulmasında bir beis yoktur Bu hususta Maliye Bakanlığınca verilmiş olan 27/06/1996 tarihli , 32/3224-365/29140 sayılı muktezada da paralel açıklamalar yapılmıştır

## **12. YMM KDV İADESİ TASDİK RAPORLARININ ŞEKİL ESASLARI**

### **12.1 YMM Tasdik Raporları En Az 3 Örnek Düzenlenir.**

Serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci mali müşavirler ve YMM'lerin işlemleri dolayısıyla ve görevleri sırasında tutacakları defter ve kayıtlar ile meslek mensuplarının bildirim tabi işlemleri SM , SMMM ve YMM'lerce Tutulacak Defter Ve Kayıtlar İle Meslek Mensuplarının Bildirim Mecburiyeti Hakkında Yönetmelikle belirlenmiştir.

Bu yönetmeliğin 13'üncü maddesine göre ; " Tasdik Raporları; ilgili Yönetmelikte belirtilen tasdik işlemleri dolayısıyla YMM'lerin düzenledikleri raporlardır.

Tasdik raporlarının kazıntısız, silintisiz ve açık ifadeleri içerir biçimde düzenlenmesi gerekir.

Tasdik raporlarının en az üç örnek düzenlenmesi zorunludur. Bu üç örneğin biri saklanır, ikisi hizmet sunulan firmaya verilir."

Ancak KDV iadesi tasdik raporlarının yukarıda yer alan Yönetmeliğide uygun olarak 5 örnek düzenlenmesi ve 2 örneğinin Vergi Dairesine 2 örneğinin firmaya 1 örneğininde YMM'de saklanmasında fayda vardır .

### **12.2.YMM Tasdik Raporlarına Numara Verilmesi , Yazım Uslubu ve Mühürlenmesi**

YMM tasdik yönetmeliğinin 19'uncu maddesine göre ;YMM'lerce dü-

zenlenecek tasdik raporları, bu Yönetmeliğin 7 nci maddesi ile tasdik kapsamına alınan konular itibariyle çeşitlendirilir.

YMM'lerce düzenlenen bütün tasdik raporlarına meslek sicil numarası ile birlikte biri genel, diğeri özel iki sayı verilir. Genel sayı, YMM'in mesleki faaliyete başlamasından itibaren kendi imza ve mühürü ile düzenlendiği raporda (1) den başlatılmak suretiyle mesleki faaliyetten ayrılana kadar kesintisiz devam ettirilir. Mesleki faaliyetten ayrılıp, sonra bağlı oldukları odalara tekrar faaliyete başlayacaklarını bildirip faaliyete başlayanlar, genel sayıya, mesleki faaliyetten ayrıldıkları tarihteki son sayıdan itibaren devam ederler. Özel sayı ise, her takvim yılı başında yeniden başlar ve yıl sonuna kadar devam eder. Tasdik raporlarına sayı verilmesinde, önce meslek sicil numarası, sonra genel sayı ve daha sonra özel sayı kullanılır

Rapor sayısının başına YMM deyimini ifade eden "YMM" rumuzu konulur.

YMM'lerce düzenlenen raporların her sayfası paraf edilir, mühürlenir, son sayfası ise imzalanır ve mühürlenir

Raporlar, tespit edilmiş dispoziyona uygun olarak, kolay anlaşılır, kısa cümleler halinde, açık bir üslup ile kaleme alınır. Raporlardaki açıklamalar tereddüde mahal vermeyecek nitelikte olur.

Sürekli denetlemeyi gerektiren tasdik raporlarında, mali tablo ve raporlar üzerinde doğrudan veya dolaylı etkisi olan veya olması muhtemel her türlü mevzuat aykırılıkları ve mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlanıp hazırlanmadığı belirtilir

YMM , bir bütün olarak ele alınan mali tabloların gerçeğe uygunluğu ve doğruluğu hakkında edindiği kanaatini; tespit olunan beyanların ilgili mevzuat hükümleri ve mali tablolar ile uyumlu olup olmadığı yolundaki görüşünü ortaya koymakla yükümlüdür."



### 13 . MUKTEZALAR

**13.1 KONUSU : Alt firması incelemeye sevk edilen mükellefin KDV iade taleplerinin teminat gösterilmeksizin YMM raporuna göre yerine getirip getirilmeyeceği (19.12.2001 tarihli , KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.YMM.6225 sayılı mukteza )**

" İlgı yazınızda, daireniz mükelleflerinden ..... vergi no.da kayıtlı .....San. Tic. Ltd. Şti.'nin ..... dönemleri KDV iadelerine ilişkin YMM ..... tarafından dairenize ibraz olunan KDV İadesi Tasdik Raporlarının tetkikinde; ödevli kurumun mal alımında bulunduğu .....Vergi Dairesinin mükellefi ..... San. Tic. Ltd. Şti.'nin mal alımında bulunduğu ..... Vergi Dairesinin .....vergi no.lu mükellefi ..... San. Tic. Ltd. Şti. hakkında rapor olduğu, ayrıca .....Vergi Dairesi Başkanlığı'nın .....vegi no.lu mükellefi ..... San. Tic.AŞ.nin iflas etmiş olduğu, işyerinde bulunamadığı ve KDV matrahlarının yüksek olması sebebiyle incelemeye sevk edildiği bildirildiğinden, ödevliden 80 Seri No.lu KDV Genel Tebliğı kapsamında 4 kat teminat istendiğı,

Bilahare ..... Vergi Dairesinden alınan yazıda mükelleflerinin mal alımında bulunduğu .....Vergi Dairesinin mükellefi ..... San. Tic. AŞ.'nin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığına dair düzenlenen VİR'na istinaden tarh edilen vergi ve cezaların ödendiğı, ..... Vergi Dairesinin mükellefi ..... San.Tic. AŞ.'den de 2000 yılında mal alışının olmadığı, 1999 yılında mal alışının bulunduğunun tuta nakla tespit edildiğı, ..... San. Tic. Ltd. Şti.'nin cirosunun 500.000.000.000 TL.'yı aşması nedeniyle incelemeye sevk edildiğı belirtilerek KDV iade alacaklarının teminat verilmeksizin,YMM raporuna göre yerine getirilip getirilemeyeceğı hakkında tarafımızdan görüş sorulmaktadır.

Konuyla ilgili olarak 23.11.20001 tarih 24592 sayılı Resmi Gazete'de ya

yımlanan 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin II- Özel Esaslar başlıklı bölümünde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerin nakden veya mahsuben iade taleplerinin nasıl yerine getirileceği açıklanmış olup,

Tebliğin II/1.5 Olumsuz Tespit başlıklı bölümünde;

"Belge düzenleyen veya kullanan mükellef nezdinde yapılmakta olan incelemede veya bu mükellefin ticari ilişkide bulunduğu diğer kişi veya kurumların incelenmesi sırasında yahut yetkili makamların yazıyla bildirmesi üzerine SMİYB düzenlendiği veya kullanıldığına ve vergi dairesinin itilama girmesinin

- Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle ilgili dönem defter ve belgelerinin ibraz edilmemesi veya birden fazla döneme ilişkin olarak katma değer vergisi beyannamesinin (süresinden sonra verilenler hariç) verilmemesi,

- Yapılan yoklama ve araştırmalarda mükellefin bilinen adreslerinde bulunamaması (bu durumda olan mükelleflerden iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönem itibarıyla vergiye müteallik ödevlerini yerine getirdiği tespit edilenlerin işi bıraktığına ilişkin bildirimde bulunmamış olmaları olumsuz tespit sayılmaz.),

- Mükelleflerin işletmelerinin sermaye tutarı, kullandıkları kredi miktarı, üretim tesisi olanlarda tesisin kapasitesi, verimliliği, istihdam ettikleri işçi sayısı gibi unsurlar ile iş hacmi arasında bariz bir nispetlilik bulunması. Şu kadar ki, bu tespitin en az vergi dairesi müdür yardımcısı başkanlığında oluşan üç kişilik bir komisyon tarafından mükellefin iş yerinde yapılacak bir yoklama ile tutanağa bağlanmış olması gerekir"denilmektedir.

Aynı, Tebliğin 4.1. Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Safhadan

Önceki Safhalarda Yer Alanlar Hakkında Olumsuz Rapor Bulunanların İade Talebi bölümünde, doğrudan mal ya da hizmet temin ettiği safhadan önceki safhalardaki mükellefler hakkında olumsuz rapor bulunan ancak kendileri veya doğrudan mal ya da hizmet temin ettiği mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayan mükelleflerin iade talepleri, olumsuz raporlarda iade talebinde bulunanlarla ilgili olarak bir sorumluluk öngörülmemesi halinde genel esaslara göre yerine getirileceği, aksi halde raporda belirtildiği şekilde işlem yapılacağı açıklanmıştır

Yine Tebliğin II/4.2. Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Safhadan Önceki Safhalarda Yer Alanlar Hakkında Olumsuz Tespit Bulunanların İade Talebi başlıklı bölümünde;

Doğrudan mal ya da hizmet temin ettiği safhadan önceki safhalardaki mükellefler hakkında Tebliğin (II/1.5.) bölümünde sayılan olumsuz tespit bulunan ancak kendileri veya doğrudan mal ya da hizmet temin ettiği mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayan mükelleflerin iade talepleri, olumsuz tespitte konu alımlar için 4 kat teminat gösterilmesi halinde genel esaslara göre yerine getirilir. Bu nedenle gösterilen teminat, olumsuz tespit bulunan mükellefle ilgili olarak yapılacak inceleme sonucuna göre çözüleceği belirtilmiştir.

Buna göre, daireniz mükellefi ..... San. Tic. Ltd. Şti. ile ..... San ve Tic Ltd Şti hakkında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığı veya düzenlediği konusunda bir rapor veya tespit bulunmamakta olup, yine ..... San. Tic. Ltd. Şti.'nin mal alımında bulunduğu ..... San. Tic. Ltd. Şti. hakkında olumsuz rapor bulunan ancak VİR'na istinaden tarh edilen vergi ve cezaların ödenmesi, ..... San. Tic. AŞ.'nden ..... dönemlerinde mal alışının bulunmaması halinde ..... San. Tic. Ltd. Şti.'nin cirosunun 500.000.000.000 TL.'yi aşması nedeniyle inceleme sevk edilmesi, tek başına mükellefin olumsuz mükellef olarak değerlendirilmesini gerektirmeyeceğinden dairenizce tereddüt edilecek baş-

kaca bir husus olmamak kaydıyla genel hükümler çerçevesinde YMM raporuna istinaden işlem yapılması mümkün olacaktır"

**13.2. Alt firmanın YMM'inden teyit alınması ve müteselsil sorumluluk uygulaması (03/03/1998 tarihli , 7804 sayılı mukteza )**

"İlgi (c) de kayıtlı yazınızın incelenmesinden, ihraç konusu malların tedarikçi konumunda bulunan firmalardan temin edilmiş olması halinde, bu firmalarla ilgili bilgilerin bunların tam tasdik sözleşmesi düzenledikleri Yeminli Mali Müşavirlerden yazılı olarak talep edilmesi halinde raporu yazan Yeminli Mali Müşavirin imalatçı konumunda bulunan firma ve bu firmanın bir altına kadar incelemeye devam edip etmeyeceği ve bu şekilde alınan teyitlerde imalatçı firma ve imalatçının alt firması hakkında daha sonra bir olumsuzluk tespit edilme-si halinde, müteselsil sorumluluk çerçevesinde raporu yazan Yeminli Mali Müşavir mi, yoksa tedarikçi konumunda bulunan firmanın Yeminli Mali Müşaviri-nin mi sorumlu olacağı hususunda bilgi istenildiği anlaşılmaktadır

Bilindiği gibi, 19/02/1996 gün ve 22559 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 20 Sıra Numaralı, Serbest Muhasebecilik, Serbest Muha-sebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği'nin A-5 bölümünde, "İadesi talep edilen katma değer vergisinin doğruluğunu tespit etmek için yeminli mali müşavirlerce yapılacak alt kademe incelemelerine ilişkin açıklamalara tasdik raporunda yer verileceği, yapılan karşıt incelemelerin safhalarının belirtileceği, 1 ve 15 Sıra Numaralı Tebliğlerde belirtilen katma de-ğer vergisi iadelerine ilişkin işlemlerin tasdikinde ise -yem\m\i ma\l\ müşavirlerin karşıt incelemeleri, ihracat ko-nusu mal ve hizmetin imalatçısı (üretisi ) konumundaki alt mükelleflerin bir alt kademesine kadar yapacakları hüküm altına alınmıştır

Tebliğin A-6 bölümünde ise katma değer vergisi iade talebinde bulunan mükellefe mal veya hizmet satan mükellef veya mükelleflerin ilgili tebliğ

uyarınca yeminli mali müşavirler gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi ve eklerinin tasdiki (tam tasdik) sözleşmesi düzenlemiş, olmaları halinde, katma değer vergisi iadesi tasdikini yapacak olan yeminli mali müşavirlerin söz konusu alt mükelleflerle ilgili bilgileri yazılı olarak bunların tam tasdik sözleşmesi düzenlendiği yeminli mali müşavirlerden talep edeceği, alt mükelleflerin tam tasdik sözleşmesi düzenlediği yeminli mali müşavirlerden istenilen bilgileri en kısa sürede yazılı olarak bildirmek zorunda bulunduğu, söz konusu alt mükelleflerin sattığı mal ve hizmetin gerçekleştiği yansıtıp yansıtmadığı hususunda alt mükelleflerin yeminli mali müşavirlerinin sorumlu olacağı belirtilmiştir.

Buna göre katma değer vergisi iadesi talebinde bulunan mükellefin tasdik raporunu düzenleyecek olan yeminli mali müşavirle alt firma incelemeleri ile ilgili olarak bunların tam tasdik sözleşmesi düzenlediği yeminli mali müşavirlerden yazılı olarak aldığı bilgilerin, daha sonra olumsuzluk tespit edilmesi halinde, müteselsil sorumluluk açısından firmaların tam tasdik sözleşmesi düzenlediği yeminli mali müşavir sorumlu olacaktır.

Bu itibarla alt incelemede, iade talebinde bulunan mükelleflere mal satan alt mükelleflerin yeminli mali müşavirlerle tam tasdik sözleşmesinin imalatçının bir alt kademesine kadar inilmesine gerek bulunmamaktadır"

**13.3. YMM'in alt firma incelemeleriyle ilgili olarak, bunların tam tasdik sözleşmesi düzenlediği YMM'lerden yazılı olarak aldığı bilgiler de, daha sonra olumsuzluk tespit edilmesi halinde, müteselsil sorumluluk açısından alt firmaların tam tasdik sözleşmesi düzenlediği YMM sorumlu olacaktır. (07/08/1997 tarihli, B.07.0.G.EL.0.32/323-1719-33412 sayılı mukteza )**

"Bilindiği gibi, 18/02/1996 gün ve 22559 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği"nin '5-

Alış Faturaları-na İlişkin Karşıt İncelemelere Raporda Yer verilmesi' bölümünde ".....1 ve 15 sıra numaralı Tebliğlerde belirtilen katma değer vergisi iadelerine ilişkin iş-lemelerin tasdikinde, Yeminli Mali Müşavirle karşıt incelemeleri ihracat konusu mal ve hizmetin imalatçısı (üreticisi) konumundaki alt mük eleflerin bir alt ka-demesine kadar yapacaklardır....." ve '6- Karşıt İncelemelerde Yeminli Mali Müşavirler Arasındaki İlişkiler' bölümünde ise "Katma değer vergisi iade tale-binde bulunan mükellefe mal veya hizmet satan mükellef ya da mükellefin ilgili Tebliğ uyarınca Yeminli Mali Müşavirlerle gelir veya kurumlar vergisi beyanna-mesi ve eklerinin tasdiki (tam tasdik) sözleşmesi düzenlemiş olmaları halinde, katma değer vergisi iade tasdikini yapacak olan Yeminli Mali Müşavirler, söz-konusu alt mükelleflerle ilgili bilgileri yazılı olarak, bunların tam tasdik sözleş-mesi düzenlediği Yeminli Mali Müşavirlerden talep edeceklerdir. Alt mükellef-lerin tam tasdik sözleşmesi düzenlediği Yeminli Mali Müşavirler istenilen bil-gileri en kısa sürede yazılı olarak bildirmek zorundadır lar. Bu durumda söz-konusu alt mükelleflerin sattığı mal ve hizmetin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı hususundan alt mükelleflerin Yeminli Mali Müşavirleri sorumlu olacaktır." hükümlerine yer verilmiştir.

Bu itibarla, katma değer vergisi iade talebinde bulunan mükellefin tasdik raporunu düzenleyecek olan Yeminli Mali Müşavirin alt firma incelemeleriyle ilgili olarak, bunların tam tasdik sözleşmesi düzenlediği Yeminli Mali Müşavirlerden yazılı olarak aldığı bilgilerde, daha sonra olumsuzluk tespit edilmesi halinde, müteselsil sorumluluk açısından alt firmaların tam tasdik sözleşmesi düzenlediği Yeminli Mali Müşavir sorumlu olacaktır."

**13.4 YMM.'ler tarafından vergi dairelerine teslim edilen KDV iadesi tasdik raporlarının tanzim eden YMM.'ler tarafından geri çekilip çekilmeyeceği (07.02.2001 tarihli , B.07.0.GEL.0.32/3224-2177/7497 sayılı mukteza)**

"İlgide kayıtlı yazılarda Yeminli Mali Müşavir tarafından vergi dairelerine

teslim katma değer vergisi iadesi tasdik raporlarının tanzim eden yeminli mali müşavir tarafından geri çekilip çekilmeyeceği konusunda Bakanlığımız görüşü sorulmaktadır

Tasdik raporu vergi dairesine teslim edildikten sonra rapor üzerine vergi dairesi müdürlüğü tarafından herhangi bir tespit ya da işlem yapılmadan önce yeminli mali müşavirin raporun işleme konulmaması ya da kendisine iadesi talebinin yerine getirilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır

Ancak, rapor vergi dairesine verildikten sonra vergi dairesinin yaptığı kontrol ve araştırmalar sonucunda yeminli mali müşavirin tasdik yetkisini ilgili mevzuata uygun şekilde kullanılmadığına ilişkin belirlemelerin yapılması halinde, raporların iade edilmesi yeminli mali müşavirin sorumluluğunu ortadan kaldırmayacaktır Bu nedenle, bu gibi durumlarda disiplin hükümleri açısından gereğinin yapılması için durumun Bakanlığımıza intikal ettirilmesi gerekir."

**13.5. YMM Raporunda da ilgili gümrük beyannamesinde imalatçının kim olduğuna dair ayrıca bir bilgiye rastlanılmaması öncelikle YMM'den açıklama istenilir. (09.08.2002 tarihli , KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.4450 sayılı mukteza - İstanbul Defterdarlığı )**

"Daireniz mükelleflerinden ..... Tic. AŞ. tarafından Defterdarlığımıza verilen ..... tarihli dilekçede, KDV'nun 11/1-a maddesi gereğince ..... tarih ve ..... sayılı G.B. ile ihraç edilen malların bir kısmının imalatçı firmalardan ihraç kayıtlı temin edildiği, ancak gümrük beyannamelerinde sehven imalatçı firmalarının adlarının yer almadığı belirtilmektedir.

İhracatçılar Birliğinden alınan ..... tarih ..... sayılı yazıda söz konusu malların imalatçıların .....San.AŞ. ve .....Tic. San. AŞ. olduklarının bildirildiğini, ancak vergi dairesince .....nin yazısına istinaden

gümrük müdürlüğünden imalatçıların teyidi istenildiği ve ilgili gümrük müdürlüğünce böyle bir yazının verilemeyeceği yönünde cevap verildiği belirtildiğinden ..... dönemi katma değer vergisi iadesi için alınan teminat mektubunun söz konusu yazının olumlu cevap olarak kabul edilmediğinden iade edilemeyeceği ve ilgili döneme ait yeminli mali müşavir raporunun da vergi dairesine verildiği, belirtilerek teminat mektubu iadesi için nasıl bir yol izlenmesi gerektiği konusunda Defterdarlığımızın görüşü sorulmaktadır.

Söz konusu dilekçe de , sorulan hususlarla ilgili olarak dairenizden alınan ..... tarih, ..... sayılı yazıda, ..... tarih ..... sayılı gümrük beyannamesinde ihracatçı ve imalatçı firmanın .....Tic. AŞ. olduğu görüldüğünden ..... tarih ..... sayılı yazı ile .....Müdürlüğü'nden gümrük beyannamesinin teyidinin istenildiği ve imalatçı firmanın .....Tic. AŞ. olduğunun belirtildiği ve şirketin YMM'si tarafından ibraz edilen YMM Raporunda da ilgili gümrük beyannamesinde imalatçının kim olduğuna dair ayrıca bir bilgiye rastlanılmadığı belirtilmektedir

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ihracat istisnasını belirleyen 11/1-a maddesinde; İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler; 11/1-c bendinde ise ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi ihracatçılar tarafından ödenmez, mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak, ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. hükmü yer almakta aynı Kanunun 32. maddesinde ise; bu Kanunun 11,13,14 ve 15 maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV'den indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek



esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur. şeklinde hükme bağlanmıştır.

84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin I. Genel Esaslar başlıklı kısmının 1.1.3. Mahsup Talebinde Aranılan Belgeler başlıklı bölümünde de;

Nakden veya mahsuben iade taleplerinde dilekçenin yanı sıra iade hakkı doğuran işlem itibarıyla aşağıdaki belgelerin de vergi dairesine ibrazı şarttır:

i. Gümrük beyannameli mal ihracında

- Gümrük beyannamesi (aslı veya noter, gümrük idaresi ya da yeminli mali müşavirce onaylı örneği),

Beyannamelerin aslı veya örneği yerine bunların listesinin verilmesi de yeterlidir. Bu takdirde listede beyannamenin tarihi, sayısı, ihraç edilen malın cinsi, miktarı ve tutarı, gümrük kapısının ismi, varış ülkesi, imalatçının adı-soyadı veya unvanı, intaç ve çıkış tarihlerine yer verilir Gümrük beyannamelerinin yerine liste veren mükelleflerin iade taleplerinin değerlendirilmesi sırasında listelerde yer alan bilgilerde eksiklik bulunması veya tereddüt edilen durumlarda gümrük beyannamelerinin aslının veya örneğinin istenebileceği tabiidir.

- Satış faturalarının fotokopisi veya listesi,

- İhracatın gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek katma değer vergisi listesi ile ihraç edilen malın bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablo.

Dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri, ihracatına aracılık ettikleri mükelleflerin indirilecek katma değer vergisi listesini de verirler."denilmektedir.

Aynı Tebliğin 3. "Teminat Karşılığı İade" başlıklı I / 2.1. bölümünde de;

" Bu Tebliğin (I/1.4.) bölümünde sayılanlar dışında kalan mükelleflerin, Tebliğin (I/1.2.) bölümünde belirlenen sınırı aşan ve YMM tasdik raporu ibraz edilmeyen nakden iade taleplerinde aşağıda belirtildiği şekilde teminat gösterilmesi halinde iade yapılır Teminat, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna dayanılarak çözülmür.

Bu kapsamdaki nakden iade talepleri, bu Tebliğin (I/1.1.3.) bölümünde sayılan (mahsup dilekçesi yerine nakit iade talebine ilişkin dilekçe) belgelerin ibrazı, gümrük beyannameleri ve usulüne uygun olarak gösterilmiş teminat mektupları ile varsa onaylı fatura ya da özel faturaların bu Tebliğin (I/1.2.) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde teyidinin alınmasından sonra karşılanır." denilmektedir.

20 Sıra No.lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğinin "Gümrük Beyannamesi ile Döviz Alım Belgelerinin Gerçek Olup Olmadığının Tespiti" başlıklı 7. maddesinde;

" Yeminli Mali Müşavirler, iadesi talep edilen katma değer vergisi ile ilgili yeni "Gümrük Beyannamesi" ve "Döviz Alım Belgesinin" doğruluğundan ve ihraç edilen mal ve hizmetlerle ilgili faturaların, gümrük beyannamesi ile döviz alım belgesine uygun olmasından sorumludurlar Yeminli Mali Müşavirler, gümrük beyannameleri ile döviz alım belgelerinin gerçekliğini tespit eder herhangi bir şekil şartına bağlı olmayacaklardır Ancak, gümrük beyannamesi ve döviz alım belgelerinin gerçeği yansıttığına ilişkin tespitlerini raporlarında açıkça belirtecekler ve gümrük beyannamesi ile döviz alım belgelerinin yeminli mali müşavirlerce tasdikli örneklerini raporlarına ekleyeceklerdir."denilmektedir.

94/4 Sıra No.lu SM, SMM, ve YMM Kanunu İç Genelgesi'nde ilgili vergi dairelerine teslim edilecek YMM Tasdik Raporlarının tebliğlerle belirlenen rapor dizpozisyonuna uygun düzenlenmeyen veya eksik bilgi ihtiva

edenlerin işleme konulmadan önce yeniden düzenlenmesi için ilgili YMM'e iade edilmesi bunun sağlanamaması durumunda ise iade yapılmadan bu raporların Bakanlık Makamı'na gönderilmesinin gerekmekte olduğu belirtilmiştir.

Buna göre, yukarıda yapılan açıklamalar ve 94/4 Sıra No.lu İç Genelge uyarınca söz konusu KDV iadesi tasdik raporunun YMM'e iade edilmesi ve tereddüt edilen hususların açıklanmasının istenilmesi (..... tarih ..... sayılı gümrük beyannamesinde imalatçı firmaların hakkında)YMM tarafından gerekli ve yeterli açıklama yapılması ve daireniz mükellefi .....San. ve Tic. AŞ.'nin ..... dönemi incelemeye sevk edilmekle beraber henüz inceleme elemanlarınca incelemeye başlanılmamış olması halinde tereddüt edilecek başkaca bir husus da yoksa genel esaslar çerçevesinde YMM raporuna istinaden işlem yapılabilecektir"

**13.6. Tabi afetler nedeniyle defter ve belgeleri zayi olan mükellefler hakkında YMM'lerin yeniden düzenleyeceği KDV İadesi Tasdik Raporuna göre işlem yapıp yapılamayacağı (08.10.2002 tarihli , KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.5410 sayılı muktezası - İstanbul Defterdarlığı )**

"..... kayıtlı dilekçenizde müşavirliğiniz tarafından Katma Değer Vergisi Tasdik Raporu yazılan, ..... Dairesinin ..... vergi numaralı mükellefi ..... , .....Büyükşehir Belediye Başkanlığı tarafından yürütülen ..... metro çalışmaları sırasında ..... tarihinde çöken binada enkaz altında kalan muhasebe bürosundaki yasal defterleri ile fatura ve belgelerin zayi olduğunu, bu nedenle taraflarına zayi belgesi verilmesi için mahkemeden talep ve dava edildiği, enkaz kaldırma çalışmalarında muhasebe bürosuna ait göçük altından çıkarılan ve muhasebe işlemleri kayıtlı bulunan ana bilgisayarın hard disk okutularak zayi olan defterlere daha önce aktarılmış bulunan manyetik ortamda kayıtlı muhasebe işlemlerinde hiçbir kayıp olmadığı tespiti nedeniyle mükellef fatura ve bel-

gelerin zayi talebinden vazgeçerek sadece yasal defterin zayi olduğu hakkında mahkemenin kararı ile yasal defterlerin zayi olduğuna dair zayi belgesini aldığı, mükellefin 2001 yılı için zayi olan yasal defterleri yerine İstanbul .....Noterliği'nce tasdikli ..... tarihini taşıyan ..... tasdik numaralı yevmiye defteri,..... tasdik numaralı kebir ve ..... tasdik numaralı envanter defterini tasdik ettirdiği belirtilerek olayın vukundan önce veya sonra düzenlenerek ilgili vergi dairesinde işlemde bulunan ancak olay nedeniyle fatura ve belgeleri zayi olan aynı dönemler için verilen görüş doğrultusunda yasal defterlerde kayıtlı fatura ve belgelerin asıl suretlerine uygun tasdikli fotokopileri incelenerek düzenlenen veya aynı dönemler için tekrardan yazılan YMM KDV İadesi Tasdik raporlarına göre iadenin mümkün olup olmadığı ve verilen görüşün aynı durumda olan mükellefler için geçerli olup olmayacağı konusunda tarafımızdan görüş sorulmaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na bağlı olarak yayımlanan 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin I. Genel Esaslar 1.1.3.2. Mücbir Sebep Nedeniyle Belgeleri Zayi Olanlara İade başlıklı bölümünde;

" Vergi Usul Kanununun 13 üncü maddesinde belirtilen mücbir sebep hali nedeniyle defter ve belgelerinin zayi olduğunu Türk Ticaret Kanununun 68 inci maddesine uygun olarak ispat eden mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri, iade talebi ile ilgili alış ve giderlere ait katma değer vergilerinin satıcılar tarafından beyan edilip ödendiğinin ispatına bağlı olarak yerine getirilir. İndirim konusu yapılan verginin satıcılar tarafından beyan edilip ödendiğinin herhangi bir şekilde tevsik edilememesi halinde inceleme raporuna göre işlem yapılır.

Mücbir sebep hali bulunan satıcının beyanname verme ve buna ilişkin vergiyi ödeme süresinin Vergi Usul Kanununun 111 inci maddesi uyarınca uzamış olması halinde bu süre içindeki iade talepleri de genel esaslara göre yerine getirilir."denilmektedir.

Bakanlık Makamı'ndan alınan 05/12/2001 tarih 65199 sayılı yazıda;

"Bilindiği üzere, mükellefler yükledikleri katma değer vergisini indirim konusu yapabilmeleri için, KDV Kanununun 29 ve 34 üncü maddesi uyarınca, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle düzenlenen fatura ve benzeri belgeler üzerinde katma değer vergisinin ayrıca gösterilmesi ,anılan fatura ve benzeri belgelerin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı içinde kanuni defterlere kaydedilmesi gerekmektedir

1991/4 Sıra No.lu KDV İç Genelgesinde, mükelleflerin defter ve belgelerinin zayii olduğu dönemlere ilişkin olarak yükledikleri ve ilgili dönem katma değer vergisi beyannamesinde indirim konusu yaptıkları vergilerin, gerçekten yüklenilip yüklenilmediğinin, kanuni defterlerine kaydedilip kaydedilmediğinin ve dolayısıyla indirim hakkı kazanılıp kazanılmadığının tespiti idare açısından mümkün olmayacağı, bu nedenle indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin indiriminin kabul edilemeyeceği açıklanmıştır

Bu durumda, söz konusu katma değer vergisi mükelleflerinin mal ve hizmet alımları nedeniyle yükledikleri katma değer vergisini indirim konusu yapabilmeleri için belgelerin kanuni defterlere kaydedilmiş olması ve bu defter ve belgelerin inceleme elemanınca bizzat görülmesi gerekmektedir.

Öte yandan, 282 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 7 nci bölümünde, tabi afet nedeniyle defter ve belgeleri zayii olan mükellefler durumu Türk Ticaret Kanunu'nun 68 inci maddesi uyarınca yetkili mahkeme kararı ile belgelemeleri halinde, katma değer vergisi indirimlerinin reddedilmeyeceği, bu mükelleflerin nakden veya mahsuben talep ettikleri katma değer vergisi iadeleri, iade talebi ile ilgili alış ve giderlere ait katma değer vergisinin satıcılar tarafından beyan edilip ödendiğinin (satıcının defter ve belgelerinin zayii olması halinde ilgili dönemde verginin ödendiğinin

satıcının bağlı olduğu yer veği dairesi kayıtlarıyla veya satıcının ibraz ettiği tahakkuk fişiyle) ispatına bağlı olarak yapılabileceği belirtilmiştir

Buna göre, tabii afetler nedeniyle defter ve belgeleri zayii olan mükellefler, mal ve hizmet alışlarını ilgili satıcılardan alacakları yazılarla belgeleri ve yaptırılacak veği inceleme neticesinde satıcı mükelleflerin tahsil ettiği vergileri beyan ve ödediklerine dair tespit ve olumlu kanaatin oluşması halinde, söz konusu vergilerin indirilebileceği, indirilemeyen vergilerin genel esaslara göre iade edilmesi uygun görülmektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde;tabii afetler nedeniyle defter ve belgeleri zayii olan mükellefler hakkında yeminli mali müşavirlerce yeniden düzenlenecek KDV İadesi Tasdik Raporlarının (yukarıda belirtilen hususları da kapsamı koşuluyla)ibrazı koşuluyla genel esaslara göre işleme konulması mümkün bulunmaktadır"denilmektedir.

Buna göre; tarafınızdan düzenlenecekYMM KDV İadesi Tasdik Raporunda tabii afet nedeniyle defter ve belgeleri zayii olan ..... ve diğer mükelleflerin kayıtlarının 84 Seri No.lu KDVG Genel Tebliği ve yukarıda sözü edilen Bakanlık yazısında yapılan açıklamalar çerçevesinde defter ve belgelerin gerçeğe uygun olduğunun tespit edilmesi ve açıklanması şartıyla ödenen vergilerin indirim konusu yapılması, indirilemeyen vergilerin ise genel esaslar çerçevesinde (YMM KDV İadesi Tasdik Raporuna göre) iade konusu yapılması mümkün olacaktır"

**13.7. Hakkında olumsuz tespit olan firmadan olan alışların YMM Raporu'nda tenzil edilmesi (23.08.2002 tarihli KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.4676 sayılı mukteza - İstanbul Defterdarlığı )**

"İlgi yazınızda, daireniz ..... sicil no.lu mükellefi ..... Tic.Ltd.Şti.nin ..... dönemine ait .....-TL tutarındaki KDV iade

alacağımı YMM..... tarafından düzenlenen ..... tarih, ..... sayılı rapora istinaden talep ettiği,

Söz konusu raporda, ödevli kurumun yüklenim listesinde yer alan .....'nin ..... sicil no.lu mükellefi .....Tic.A.Ş.'nin adresinde bulunamaması, defter ve belgelerine ulaşamaması nedeniyle ..... döneminde temin edilmiş olan emtialar nedeniyle indirim konusu yapılan .....-TL. KDV'nin ..... ve sonraki dönem indirilecek KDV'den tenzil edilmesi hususunun adı geçen YMM tarafından beyan edildiği, ilgili dönemler içinde (.....'den ..... dönemine kadar) ihtirazi kayıtla düzeltme beyannamelerini dairenize ibraz ettiği,

Ancak, ödevli kurum tarafından ihtirazi kayıtla verilen KDV beyannamelerinin dava konusu yapılması neticesinde, .....Mahkemesi kararı ile düzeltme yetkisinin davalı idareye ait olduğu, bu nedenle davanın reddine karar verildiği,

..... döneminde .....Tic.A.Ş.'den alınan emtiadan 40 adetlik kısmın, ..... döneminde ihraç edildiğinden ilgili dönem iadesinden .....-TL.KDV tenzil edildiği,

Ancak, .....Tic.A.Ş. hakkında bağlı bulunduğu .....'nden alınan yazılarda, firmanın ..... dönem KDV beyannamesini dairelerine verdiği, .....-TL. matrah beyan ettiği, firma hakkında olumsuz tespitin bulunmadığı, ..... dönemden itibaren firmanın bilinen adresinden ayrıldığı ifade edildiği,

Bu defa YMM..... tarafından ilgili dönem KDV iadesi raporuna ..... tarih, ..... sayılı ek KDV iadesi raporu tanzim olunduğu ve söz konusu firmadan alışlara isabet eden tutarın tekrar ilgili dönem KDV hesaplarına dahil edilerek ilgili dönem KDV beyannamelerinin eski hali ile kabulünü beyan ettiği belirtilerek 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği esaslarına göre .....Tic.Ltd.Şti.nin ilgili firmadan yapmış olduğu alışla-

ra isabet eden KDV'nin tenzil edilip edilemeyeceği hususunda tarafımızdan görüş sorulmaktadır.

84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin II/Özel Esaslar 1.5. Olumsuz Tespit başlıklı bölümünde;

"Aşağıda belirtilen durumlar olumsuz tespit sayılır;

- Belge düzenleyen veya kullanan mükellef nezdinde yapılmakta olan incelemede veya bu mükellefin ticari ilişkide bulunduğu diğer kişi veya kurumların incelenmesi sırasında yahut yetkili makamların yazıyla bildirmesi üzerine SMİYB düzenlendiği veya kullanıldığının veki dairesinin ittilama girmesi,

- Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle ilgili dönem defter ve belgelerinin ibraz edilmemesi veya birden fazla döneme ilişkin olarak katma değer vergisi beyannamesinin (süresinden sonra verilenler hariç) verilmemesi,

- Yapılan yoklama ve araştırmalarda mükellefin bilinen adreslerinde bulunamaması (bu durumda olan mükelleflerden iade hakkı doğuran işlemin gerçekteğiği dönem itibarıyla vergiye müteallik ödevlerini yerine getirdiği tespit edilenlerin işi bıraktığına ilişkin bildirimde bulunmamış olmaları olumsuz tespit sayılmaz.),

- Mükelleflerin işletmelerinin sermaye tutarı, kullandıkları kredi miktarı, üretim tesisi olanlarda tesisin kapasitesi, verimliliği, istihdam ettikleri işçi sayısı gibi unsurlar ile iş hacmi arasında bariz bir nispetsizlik bulunması. şu kadar ki, bu tespitin en az vergi dairesi müdür yardımcısı başkanlığında oluşan üç kişilik bir komisyon tarafından mükellefin iş yerinde yapılacak bir yoklama ile tutanağa bağlanmış olması gerekir"denilmektedir.

Aynı Tebliğin II/3. Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükellef-



ler Hakkında Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunanlar başlıklı bölümünde;

"3.1. Kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayanların mal veya hizmet satın aldığı mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunması halinde, bu mükelleflerden yapılan (haklarında olumsuz tespit bulunanlardan sadece olumsuz tespit yapıldığı dönemlerdeki) alışlara isabet eden kısma dört kat teminat gösterilmesi veya bu alışlara isabet eden kısmın iade talebinden çıkarılması halinde, kalan kısma ve diğer dönemlere ilişkin iade taleplerinin de genel esaslara göre yerine getirileceği,

Hakkında olumsuz rapor bulunanlardan alınan kısma isabet eden vergiye ilişkin teminat iade talebinde bulunan nezdindeki, olumsuz tespit bulunan- dan alınan kısma isabet eden vergiye ilişkin teminat ise hakkında olumsuz tespit bulunan mükellefle ilgili, incelemenin sonucuna göre çözülür.

Ancak aşağıda belirtilen durumların varlığı halinde de genel esaslara göre iade yapılır

3.1.1. Olumsuz raporda öngörülen vergi, ceza, gecikme zammı ve faizlerin ödenmesi veya bunların toplamı kadar teminat gösterilmesi halinde, bunlardan mal ya da hizmet alanların bütün dönemlerdeki iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

3.1.2. İade talebinde bulunan mükellefin, haklarında SMİYB düzenleme dışında olumsuz tespit veya SMİYB kullanma raporu bulunanlardan alışlarına ilişkin ödemelerini, veya,

- İade talebinde bulunan mükellefe satış yapan ve haklarında SMİYB düzenleme dışında olumsuz tespit veya SMİYB kullanma raporu bulunanların kendi alışlarına ilişkin ödemelerini, bu Tebliğin müteselsil sorumluluğa ilişkin (III/1.1.) bölümünde belirtildiği şekilde yaptıklarını tevsik etmeleri halinde; kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayan ancak

haklarında SMİYB düzenleme dışında olumsuz tespit veya SMİYB kullanma raporu bulunanlardan mal veya hizmet alanların iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Ödeme, iade talebinde bulunan mükellefin yeminli mali müşaviri tarafından düzenlenmiş tasdik raporuyla veya tasdik raporu sonradan ibraz edilmek üzere teminat karşılığı iade talep edilmişse bu konuda düzenlenmiş kısa bir raporla da tevsik edilebilir.

3.1.3. Haklarında olumsuz rapor veya tespit bulunanlar hakkında önceki bölümlerde açıklandığı üzere genel esaslar uygulandığı dönemlerde, bunlardan mal veya hizmet alanların iade talepleri de genel esaslara göre yerine getirilir.

3.1.4. En son düzenlenen olumsuz rapor veya yapılan tespit ilgili olduğu dönemden itibaren tarih zamanaşımı kadar bir sürenin geçmiş olması halinde, vergi inceleme imkanının kalmamış olması nedeniyle bu durum sonraki safhalarda mal veya hizmet alanlar açısından olumsuz rapor veya tespit olarak değerlendirilmez ve bu mükelleflerden mal veya hizmet alanların iade taleplerinde genel esaslara göre işlem yapılır"denilmektedir.

20 Seri No.lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği'nin;

4- İlgili Dönem KDV Beyannamesinin Bütün Olarak İncelenmesi başlıklı bölümünde;

"Katma Değer Vergisi iade taleplerinin incelenmesinde Yeminli Mali Müşavirler, sadece iadesi talep edilen değil, ilgili dönem beyannamelerinde yer alan (hesaplanan ve indirilecek) Katma Değer Vergisi tutarlarının doğruluğunu da araştırarak ve buna ilişkin olarak raporda gerekli açıklamaları yapacaklardır"

5- Alış Faturalarına İlişkin Karşıt İncelemelere Raporda Yer Verilmesi başlıklı bölümünde de;

"İadesi talep edilen katma değer vergisinin doğruluğunu tespit etmek için yeminli mali müşavirlerce yapılacak alt kademe incelemelerine ilişkin açıklamalara tasdik raporunda yer verilerek, yapılan karşıt incelemelerin safhaları belirtilecektir. 1 ve 15 Sıra No.lu Tebliğlerde belirtilen katma değer vergisi iadelerine ilişkin işlemlerin tasdikinde, yeminli mali müşavirler karşıt incelemeleri, ihracat konusu mal ve hizmetin imalatçısı (üreticisi) konumundaki alt mükelleflerin bir alt kademesine kadar yapacaklardır. Karşıt inceleme tutanakları ilke olarak tasdik raporuna eklenecektir. Ancak, tutanak sayısının fazla olması durumunda, en yüksek tutarlı faturaları içeren asgari 10 adet inceleme tutanağının rapora eklenmesi, incelemeye yetkili elemanlarca talep edilmesi halinde ibrazı şartıyla diğer tutanakların ise tasdik işlemi yapan yeminli mali müşavirlerce muhafaza edilmesi mümkün bulunmaktadır" şeklinde açıklama yapılmıştır

Diğer taraftan, 27 ve 29 Seri No.lu SMM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliğlerinde KDV iadesi tasdik raporunda iadesi talep edilen verginin doğruluğuna ilişkin incelemenin hangi aşamaya kadar yapılacağı, karşıt inceleme tutanaklarında bulunması gereken bilgilerin neler olduğu açıklanmıştır

YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ve eklerinin incelenmesinden YMM'in alt firma (.....Tic A.Ş.) ile ilgili inceleme yapmadığı görülmüştür.

Buna göre, .....Tic Ltd Şti'nin mal alımında bulunduğu .....Tic A.Ş. adresinde bulunamadığından bu mükelleften olan alışlara isabet eden KDV'nin 4 katı, diğer alışlarına isabet eden kısma ise genel oranda teminat verilmesi halinde veya YMM tarafından düzenlenen raporda .....Tic A.Ş.'nin faturalarına isabet eden tutarın iade tutarından tenzil edilmiş olması halinde iade işleminin genel esaslar çerçevesinde (YMM raporuna göre) aksi halde inceleme sonucuna göre yerine getirilmesi mümkün bulunmakta olup, adresinde bulunamayan mükelleften olan alımların YMM tarafından müteselsil sorumluluk kapsamında tevsiki mümkün bulunmamaktadır.

Bu nedenle YMM'nin düzenlemiş olduğu ek rapora göre iade yapılması söz konusu olmayacaktır."

**13.8. Karşıt incelemeler hakkında (28.05.2001 tarihli, B.07.0.GEL.0.32/3223-2436/29008 sayılı mukteza )**

İlgide belirtilen yazıda; .....'nın bir yabancı firmadan KDV'lerini ödeyerek ithal ettiği malları evsafa uygun olmadığı gerekçesiyle iade etmek istediği ancak yabancı firmanın isteği üzerine malın iade olarak değil, ihracat prosedürü içinde kendisine gönderildiği, bu işlem nedeniyle düzenlenen YMM Tasdik Raporunda ihracatın bünyesine giren vergilerin sadece ithalde ödenen tutarlardan oluştuğu gerekçesiyle ihracatla ilgisi olmayan döneme ilişkin olaylar için karşıt inceleme yapılmadığı ve rapora en az 10 adet tutanak eklenmediği belirtilerek bu uygulamanın mevzuata uygun olup olmadığı sorulmaktadır

Bilindiği üzere, 27 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin II/2'nci bölümünde " ...1 ve 15 Sıra No.lu Tebliğler çerçevesinde yapılan iadelerde karşıt incelemenin kural olarak ihracat konusu mal veya hizmetin imalatçısı konumundaki alt mükelleflerin bir alt kademesine kadar yapılması zorunludur. Ancak, ithal edildikten sonra Katma Değer Vergisi Kanununun 11'inci maddesi kapsamında ihraç edilen ürünlerde sözkonusu malı ithal eden firmanın kayıtlarına inilmesi yeterli olacaktır" hükümleri yer almaktadır."

**13.9. Mükelleflerin Y.M.M. dışındaki kişilere defter ve belgelerinin ibraz zorunluluğu olmadığı, ayrıca Y.M.M. dışındaki kişilerin karşıt inceleme yetkisinin olup olmadığı (04.06.2001 tarihli , B.07.0.GEL.0.32/3223-2441/30099 sayılı mukteza )**

"İlgide belirtilen yazıda; yeminli mali müşavirlerin karşıt inceleme yaparken yeminli mali müşavire bağlı olarak çalışan sigortalı personel veya staj-

yer eleman ve yeminli mali müşavir ile anlaşma yapmış, yeminli mali müşavir adına karşı sorumlu serbest muhasebeci veya serbest muhasebeci mali müşavirlerin üçüncü şahısların hesaplarını inceleme yetkisinin olup olmadığı hakkında tereddüte düşüldüğünden Bakanlığımızdan görüş istenilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 256 ncı maddesinde "... tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir." hükmü yer almaktadır.

Bu maddenin verdiği yetkiye dayanarak defter ve belgelerin yeminli mali müşavirlere ibraz zorunluluğuna ilişkin usul ve esaslar 27 Seri No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği'nin 1 inci bölümünde açıklanmıştır.

Gerek Vergi Usul Kanunu'nun 256 ncı maddesinde gerekse anılan Tebliğde mükelleflerin defter ve belgelerini yeminli mali müşavirlere ibraz etmeleri zorunluluğu getirilmiştir. Bu nedenle hangi ünvan ve statüde olursa olsun yeminli mali müşavir dışındaki kişilere, mükelleflerin defter ve belgelerini ibraz zorunluluğu bulunmamaktadır. Benzeri şekilde yeminli mali müşavir dışındaki kişilerin karşıt inceleme yetkileri de bulunmamaktadır."

**13.10. Karşıt incelemede , ihracatçı firmanın ihracata ve iade talebine konu teşkil eden mallara ilişkin alış faturaları bilgilerinin doğruluğu ihracatçı firmanın bu malları temin ettiği satıcı firma kayıtlarına inilerek elde edilecek fatura bilgilerine göre tasdik edilecek ve tutanağa bağlanmak suretiyle rapora eklenecek olup , Tutanak sayısı fazla ise en yüksek 10 alıma ilişkin tutanağın rapor eklenmesi gerekmektedir. (12.10.2001 tarihli , B.07.0.GEL.0.32/3224-2439/54676 sayılı mukteza)**

"İlgide kayıtlı yazınız ve eki ....Vergi Dairesinin 10/04/2001 gün ve ..... sayılı yazısının incelenmesinden; yeminli mali müşavirlerce düzenlenen karşıt inceleme tutanaklarında ve teyit yazılarında, ihracatçı firmalara mal satan satıcı firmaların mal alışlarını gerçekleştirdikleri alt firmalar hakkındaki bilgilere yer verirken, ilgili dönemde ihraç edilen mallara ilişkin fatura bilgilerine mi yer verileceği yoksa satıcı firmanın aynı dönemine ait tüm mal alışlarından en az on fatura bilgilerine mi yer verileceği hususunda tereddüt hasıl olduğu anlaşılmaktadır

Bilindiği üzere, karşıt inceleme tutanakları ve teyit yazıları konusundaki düzenlemelere; Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğlerinde yer verilmiştir. Bu tebliğlerde özetle, Yeminli Mali Müşavirlerin düzenleyecekleri KDV İadesi Tasdik Raporları ile ilgili olarak;

-İndirilecek KDV'nin % 80 veya daha fazlasına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt incelemelerin yapılmasının zorunlu olduğu,

-Karşıt incelemelerin ihracat konusu mal ve hizmetin imalatçısı (üreticisi) konumundaki alt mükelleflerin bir alt kademesine kadar yapılacağı,

-Karşıt inceleme tutanaklarının tasdik raporuna ekleneceği ancak, tutanak sayısının fazla olması durumunda en yüksek mal ya da hizmet alımlarına

ilişkin 10 tutanağın rapora eklenerek diğerlerinin yeminli mali müşavirlerce muhafaza edilebileceği,

hususları belirtilmiştir.

Buna göre, karşıt inceleme konusu yapılacak olay, ihracatçı firmanın ihracata ve iade talebine konu teşkil eden mallara ilişkin alış faturaları bilgileri olup; ihracatçı firmanın bu malları temin ettiği satıcı firma kayıtlarına inilerek elde edilecek fatura bilgilerinin doğruluğu tasdik olunacak ve tutanağa bağlanmak suretiyle rapora eklenecektir. Tutanak sayısı fazla ise en yüksek 10 alıma ilişkin tutanağa rapor ekinde yer verilmekle yetinilebilecektir."

**13.11. Mükelleflerin iade ya da mahsup edilecek KDV tutarı ile ilgili olmayan işlemlerinin doğruluğunun araştırılması karşıt incelemenin kapsamı dışında yer alıp alamayacağı hk. (20.07.2001 tarihli , B.07.0.GEL.0.32/3224-2435/39960 sayılı mukteza)**

"İlgide kayıtlı yazınızdaki, Katma Değer Vergisi iadesi işlemlerinin tasdiki çerçevesinde yapılan karşıt incelemelerde karşıt incelemenin kapsamı ve Yeminli Mali Müşavirleri yetki ve sorumlulukları konusunda bazı tereddütlerin bulunduğu ve konu ile ilgili Bakanlığımızın görüşünün sorulduğu anlaşılmaktadır

27 sıra no'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin II/2 bölümünde karşıt incelemede amacın tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasını sağlamak olduğu belirtildikten sonra katma değer vergisi iadesi işlemlerinde karşıt incelemenin amacının iade ya da mahsup edilecek katma değer vergisi tutarını doğru olarak belirlemek olduğu açıklanmıştır

Tebliğin aynı bölümünde konu ile ilgili olarak "Tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması incelenen işlemin özelliğine, kullanılan

yönteme ve mükelleflere göre farklılık göstermektedir. Bu nedenle, bu konudaki sorumluluk yeminli mali müşavire ait olmak üzere karşıt incelemenin hangi aşamaya kadar yapılacağına kural olarak incelemeyi yapan yeminli mali müşavir karar verecektir.... Yeminli mali müşavirlerin müteselsil sorumluluk, disiplin hükümleri ve diğer yaptırımlarla karşılaşmalarını açısından karşıt incelemeler konusunda gerekli titizliği göstermeleri ve gerektiği kadar alt kademeye inerek inceleme yapmaları gerekmektedir" hükmü Alt mükelleflerin iade ya da mahsup edilecek katma değer vergisi tutarı ile ilgili olmayan işlemlerin doğruluğunun araştırılması karşıt incelemenin kapsamı dışında yer almaktadır

27 sıra no'lu Tebliğin II/5 bölümünde katma değer vergisi iadesi tasdik işlemlerinde indirilecek katma değer vergisinin % 80 veya daha fazlasına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt incelemelerin yapılmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir. 29 sıra nolu Tebliğin konu ile ilgili II/1 bölümünün son paragrafında ise "Öte yandan, katma değer vergisi iadesi talebinde bulunan mükelleflerin beyannamelerinde yer alan iade edilecek katma değer vergisinin iadenin talep edildiği dönemden önceki dönemlerden de kaynaklanması halinde karşıt incelemelerin bu tutarları da kapsayacak şekilde yapılması zorunludur Düzenli olarak her dönem yeminli mali müşavir tasdik raporu ile ya da inceleme sonucu katma değer vergisi iadesi alan mükelleflerde önceki dönemler incelenmiş olacağından tekrar inceleme yapılmasına ihtiyaç olmadığı açıktır" açıklamasına yer verilmiştir. 20 sıra nolu Tebliğin A/4 bölümünde de katma değer vergisi iade taleplerinin incelenmesinde yeminli mali müşavirlerin, sadece iadesi talep edilen değil, ilgili dönem beyannamelerinde yer alan (hesaplanan ve indirilecek) katma değer vergisi tutarlarının doğruluğunu da araştıracakları ve buna ilişkin olarak raporda gerekli açıklamaları yapacakları belirtilmiştir.

Tebliğin II/7 bölümünde ise karşıt inceleme tutanaklarında bulunması gereken asgari bilgiler belirtilmiştir.



Yukarıya aktarılan Tebliğ hükmünde de belirtildiği üzere; katma değer vergisi iadesi tasdik işlemlerinde karşıt incelemenin amacı iade veya mahsup edilecek katma değer vergisi tutarını doğru olarak belirlemektir. Bu kapsamda araştırılacak hususların çerçevesi karşıt inceleme tutanaklarında yer alacak hususlar belirtilmek suretiyle çizilmiştir. Bu nedenle alt mükellefler nezdinde yapılacak karşıt incelemelerde kural olarak iade talep eden mükellef ile alt mükellefler arasında gerçekleşen mal/hizmet alım satımının doğruluğunun belirlenmesi gerekmektedir. maktadır.

Öte yandan, yeminli mali müşavirlerin karşıt inceleme çerçevesinde diğer mükelleflerin defter ve belgelerini inceleme yetkileri Vergi Usul Kanunu'nun 256 ncı maddesi uyarınca, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlıdır. Bu yetkinin kullanılmasına ilişkin usul ve esaslar 27 sıra no'lu Tebliğin I inci bölümünde düzenlenmiştir. Tebliğin I/1 bölümünde ".....yeminli mali müşavirlerin tasdik ettikleri hesap ve işlemler dışındaki konularla ilgili olarak defter ve belge ibrazının isteme yetkileri, böyle bir talebe muhatap olan mükelleflerin ise buna uyma zorunlulukları bulunmamaktadır"denilmek suretiyle konu açıklığa kavuşturulmuştur.

Yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan sorumluluğu 3568 sayılı Yasasının 12 nci maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddenin 4 üncü fıkrası hükmüne göre yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilsen sorumlu olurlar.

Yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik niteliği, farklı bir ifadeyle, tasdik doğruluğunun objektif ölçütleri Yasanın anılan maddesinin ilk fıkrasında açıklanmıştır. Bu fıkra hükmüne göre yeminli mali müşavirler, tabloların ve beyannamelerin;

-İlgili mevzuat hükümlerine,

-Muhasebe prensiplerine;

-Muhasebe standartlarına,

uygun olduğunu ve hesapları denetim standartlarına göre incelediklerini tasdik ederler.

Bu hüküm uyarınca yeminli mali müşavirlerin sorumluluğunun çerçevesi belirlenirken tasdik edilen finansal tablo ve beyannamelerin ilgili mevzuat hükümlerine, muhasebe prensiplerine ve muhasebe standartlarına uygun olup olmadığı ve bu uygunluğun denetim standartlarına göre yapılan bir denetim ile belirlenip belirlenmediği önem taşımaktadır. Buna göre, yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan sorumluluğu kusursuz ve sınırsız bir sorumluluk olmayıp yukarıda değinilen objektif ölçütlere göre belirlenen bir sorumluluktur."

**13.12. İmalatçı firmanın indirilecek KDV'sinin % 80'inin karşıt inceleme kapsamında olup olmadığı hk. (11.01.2002 tarihli , B.07.0.GEL.0.32/3223-2554/1498 sayılı mukteza)**

".....Yeminli Mali Müşavir ..... tarafından düzenlenen KDV İadesi Tasdik Raporunda ihracatçı firmanın, ihracata konu malların tamamını bir alt kademesinde bulunan imalatçı firmadan aldığı, karşıt incelemenin imalatçının indirilecek KDV'sinin % 80'ini kapsayacak şekilde yapılmadığı belirtilerek, imalatçı firmanın indirilecek KDV'sinin % 80'inin karşıt inceleme kapsamında olup olmadığı konusunda tereddüt edildiği belirtilmektedir

Bilindiği üzere, karşıt inceleme konusunda uyulması gereken usul ve esaslara ilişkin düzenlemelere 20,27,29 No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğlerinde yer verilmiştir.

Bu düzenlemelerden, 20 Seri No.lu Tebliğin, A/5. bölümünde; "İadesi talep edilen katma değer vergisinin doğruluğunu tespit etmek için yeminli mali müşavirlerce yapılacak alt kademe incelemelerine ilişkin açıklamalara tasdik raporunda yer verilecek, yapılan karşıt incelemelerin safhaları belirtilecektir. 1 ve 15 Sıra No.lu Tebliğlerde belirtilen katma değer vergisi iadelerine ilişkin işlemlerin tasdikinde, yeminli mali müşavirler karşıt incelemeleri, ihracat konusu mal ve hizmetin imalatçısı (üreticisi) konumundaki alt mükelleflerin bir alt kademesine kadar yapacaklardır. Karşıt inceleme tutanakları ilke olarak tasdik raporuna eklenecektir. Ancak, tutanak sayısının fazla olması durumunda, en yüksek tutarlı faturaları içeren asgari 10 adet inceleme tutanağının rapora eklenmesi, incelemeye yetkili elemanlarca talep edilmesi halinde ibrazı şartıyla diğer tutanakların ise tasdik işlemini yapan yeminli mali müşavirlerce muhafaza edilmesi mümkün bulunmaktadır.

"27 No.lu Tebliğin II/5.bölümünde; "... KDV iadesi tasdik işlemlerinde indirilecek KDV'nin % 80 veya daha fazlasına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt incelemelerin yapılması zorunludur" YMM'ler karşıt incelemeleri ihracat konusu mal ve hizmetin imalatçısı konumundaki mükelleflerin bir alt kademesine kadar yapacaklardır.

Karşıt incelemelerde amaç, ihraç edilen mallar nedeniyle yüklenilen KDV'nin doğruluğunun tespiti olduğundan, ihracatçının mal aldığı alt firmalar nezdinde yapılacak karşıt incelemelerin ihraç edilen malla ilgili gelirlerle sınırlı tutulması gerekmektedir İhraç edilen mal dışındaki alımlara ilişkin (iade talebine konu olmayan alımlara ilişkin) karşıt inceleme yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır.

Buna göre, YMM'lerce yapılacak KDV İadesi Tasdik işlemlerinde iade talep eden mükellefin indirilecek KDV'sinin % 80'i veya daha fazlasına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt incelemeler, imalatçı firmanın bir alt kademesine kadar yapılacak olup, karşıt incelemenin her saf-

hasında, nezdinde karşıt inceleme yapılan firmanın indirilecek KDV'sinin % 80'ine tekabül eden mal ve hizmetlere ilişkin karşıt inceleme yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır."

**13.13. YMM'lik Şirketi Adına Düzenlenen Tam Tasdik Sözleşmesine İstinaden , YMM'lik Şirketlerinin Ortağı YMM Tarafından Tanzim Edilen KDV İadesi Tasdik Raporlarına Göre iadenin Yapılıp Yapılmayacağı (24.12.1997 tarihli , 6599 sayılı mukteza)**

"YMM'lik şirketi adına düzenlenen Tam Tasdik Sözleşmesine istinaden , YMM'lik şirketlerinin ortağı YMM tarafından KDV iadesi tasdik raporlarının tanzim edildiği , bu nedenle iadenin yapılıp yapılamayacağı husu sunda tereddüde düşüldüğü anlaşılmaktadır.

Bilindiği gibi kişisel sorumluluğun esas olduğu tasdik müessesesinde YMM'lik tasdik raporlarının bir YMM tarafından imzalanması ve mühürlenmesi zorunludur.

Bu itibarla yukarıda belirtilen tasdik raporlarının mevzuata aykırı bir husus içermemesi halinde genel hükümlere göre işleme konulması mümkündür."

**13.14. KDV İadesi Tasdik Raporuna ek süre verilip verilmeyeceği ( 12.12.2001 tarihli , B.07.0.GEL.0.32/3223-2539/66783 sayılı mukteza)**

İlgide kayıtlı yazımız eki ....Vergi Dairesi Müdürlüğü yazısında, mükelleflerinden ..... A.Ş. hakkında Yeminli Mali Müşavir ..... tarafından düzenlenen Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporuna istinaden iade talebinde bulunduğu, gümrük beyannamelerine ait teyit işlemlerinin Yeminli Mali Müşavir tarafından yapılmaması nedeniyle işlemlerin 7 iş günü içinde tamamlanamayacağı belirtilerek, anılan raporun işleme konulması için süre talebinde bulunduğu, Defterdarlığımız yazısında ise Bakanlığımızca da

uygun görülmesi halinde yazınızda bahsi geçen YMM KDV İadesi Tasdik Raporuna ek süre verilmesinin istenildiği anlaşılmaktadır.

Bilindiği üzere, 20 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin A/10 VERGİ DAİRELERİNCE YAPILACAK İŞLEMLER başlıklı bölümünde, "...Yeminli Mali Müşavirlik tasdik raporları, vergi dairelerince Devlet Harcama Belgesi Yönetmeliğinde tanımlanan fonksiyona uygun olarak kabul edilecek ve katma değer vergisi iadesi talebinde bulunan mükellef ya da mükellefe mal ve hizmet tesliminde bulunan alt mükelleflerin kayıtlarının ve teslimlerinin gerçeği yansıtmadığı, adreslerinde bulunmadığı, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemesi veya kullanılmasında yer aldıkları ve benzeri hususların tespitinin dışındaki bir nedenle işleme konulmaktan imtina edilmeyecektir. Rapor dispozisyonu ve şekle müteallik hususlardaki eksikliklerin Yeminli Mali Müşavirlere tamamlanması sağlanacaktır. Vergi daireleri, rapor dispozisyonuna uygun olarak düzenlenmiş katma değer vergisi iadesi tasdik raporları üzerindeki işlemleri 7 iş günü içinde tamamlamak durumundadırlar.

Ancak, işlemlerin yoğunluğu nedeniyle 7 günlük süre içerisinde katma değer vergisi iadesi işlemlerini tamamlamakta güçlüklerle karşılaşan vergi daireleri bağlı buldukları Defterdarlıklar kanalıyla Bakanlığımızdan (Gelirler Genel Müdürlüğü) izin talep edebilirler." denilmektedir.

Buna göre, yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş KDV İadesi Tasdik Raporlarının ilgili vergi dairesince tetkiki üzerine tespit edilen rapor dispozisyonu ve şekle müteallik hususlardaki eksikliklerin yeminli mali müşavirlere tamamlanması veya raporlarla ilgili hususlarda yazışma yapılmasına ihtiyaç duyulması ile olayın YMM raporunun işleme konulmamasını ve inceleme konusu yapılmasını gerektiren mahiyette olması durumunda Bakanlığımızdan izin talebinde bulunulmasına gerek olmadığı tabiidir.

**13.15. İndirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV'nin YMM tasdik raporu ile iade edilip edilmeyeceği (10.04.2001 tarihli , B.07.0.GEL.0.32/322-2415/19209 )**

İlgide kayıtlı yazıda, indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV'nin YMM Tasdik Raporu ile iadesi konusunda bazı tereddütlerin bulunduğu anlaşılmaktadır.

Bilindiği üzere; 74 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade uygulamasının usul ve esasları açıklanmış olup, Tebliğde, iade edilecek verginin aylık yapılacak hesaplamalar sonucunda takvim yılının tamamı itibari ile hesaplanacağı belirtilmiştir.

İade edilecek katma değer vergisinin gerektiğinden, tasdik sözleşmesi ve Yeminli Mali Müşavir Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporunun da bu esasa uygun olarak tek sözleşme ve tek rapor halinde düzenlenmesi gerekir.

Öte yandan, tam tasdik sözleşmesi düzenlenmemiş ve süresinden sonra düzenlenmiş olan mükelleflerin 15 milyar lirayı aşan katma değer vergisi iadelerini yeminli mali müşavir tasdik raporu ile almaları mümkün bulunmamaktadır.

**13.16. Kanuni defterlere kaydedilmiş olan vesikaların sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olduğu raporda tesbit edilmemişse, bunların iade talebinden çıkarılmakla birlikte 191. indirilecek katma değer vergisi hesabında muhafaza edilmesinde bir sakınca bulunup bulunmadığı (20.02.2002 tarihli , B.07.0.GEL.0.31/3185-30/8207 sayılı mukteza )**

İlgide kayıtlı yazımız ve eklerinin incelenmesinden; kendileri hakkında olumsuz rapor veya tesbit bulunmayanlar hakkında "YMM KDV İadesi Raporları" nın düzenlenmesi sırasında, haklarında sahte ve muhteviyatı iti

barıyla yanıltıcı belge düzenlediği ve/veya kullandığı konusunda olumsuz tespit yada olumsuz rapor bulunan alt firmalardan yapılan alışlara ilişkin faturalarda yüklenilen ve indirilen katma değer vergisinin yüklenim listesinden çıkarıldığı belirtilerek;

1- İndirim konusu yapılan katma değer vergilerinin, 191- İndirilecek KDV hesabından çıkarılıp çıkarılmayacağı,

2- 191- İndirilecek KDV hesabından çıkarılan katma değer vergisinin hangi hesapta izleneceği ve bu katma değer vergilerinin daha sonra indirim konusu yapılıp yapılmayacağı, indirim konusu yapılmayacaksa maliyet unuru olarak dikkate alınıp alınmayacağı,

3- Hesap dönemi kapandıktan sonra bir önceki yılın defter kayıtlarının düzeltilip düzeltilmeyeceği, düzeltilmesi durumunda fiilen nasıl bir işlem yapılacağı,

konularında tereddüte düşüldüğü anlaşılmıştır

Bilindiği üzere, 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel tebliğinin (II/3.1.) numaralı bölümünde, kendileri hakkında olumsuz rapor veya tesbit bulunmayanların mal veya hizmet satın aldığı mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tesbit bulunması halinde, bu mükelleflerden yapılan (haklarında olumsuz tesbit bulunanlardan sadece olumsuz tesbitin yapıldığı dönemlerdeki) alışlara isabet eden kısma dört kat teminat gösterilmesi veya bu alışlara isabet eden kısmın iade talebinden çıkarılması halinde, kalan kısma ve diğer dönemlere ilişkin iade taleplerinin genel esaslara göre yerine getirileceği belirtilmiştir.

Buna göre, katma değer vergisi iade alacağının, yeminli mali müşavir raporu ile talep edilmesi halinde, Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporunu düzenleyen yeminli mali müşavir, iade talep eden mükellef ile alt firmaları (yüklenim listesinde yer alan) bağlı oldukları vergi dairesinden sor-

gulaşacak; Őayet listede hakkında olumsuz rapor veya tesbit bulunan mükelleflerden yapılan alışlar varsa, bu alışlara isabet eden kısma dört kat teminat gösterilerek iade alacağının tamamı ya da bu kısım iade talebinden çıkarılarak kalan kısmın iadesi talep edilecektir Dolayısıyla, mal ve hizmet temin edilen ve haklarında olumsuz rapor veya tesbit bulunan mükelleflere ait faturaların yüklenim listelerinden çıkarılarak, (başkaca bir olumsuzluk bulunmaması şartıyla) mükellefin iade talebinin genel esaslara göre yerine getirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, Katma Değer Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin (3) numaralı fıkrasında, "İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir." hükmü yer almaktadır

Bu açıklamalara göre, haklarında olumsuz rapor veya tespit bulunan mükelleflerden satın alınan mal ve hizmetlere ilişkin faturada gösterilen katma değer vergisinin yüklenim listelerine dahil edilmeyerek bu kısım katma değer vergisi iade talebinden çıkarılmaktadır Ancak, kanuni defterlere kaydedilmiş olan bu vesikaların sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olduğu raporda tesbit edilmemişse, bunların iade talebinden çıkarılmakla birlikte 191. İndirilecek katma değer vergisi hesabında muhafaza edilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır

**31.17. KDV iadesi tasdik raporlarının ekinde yer alması gereken bilanço ve gelir tablosu örneklerinin 2000 ve 2001 yıllarından hangisi - ne ait olacağı bulunup bulunmadığı (06.03.2002 tarihli , B.07.0.GEL.0.32/3223-864/9784 sayılı mukteza)**

İlgide kayıtlı yazınızın incelenmesinden; cari yılda ibraz olunan katma değer vergisi iadesi tasdik raporlarının, ilgili vergi dairesi müdürlüğüne tetkiki neticesinde, raporların ekinde yer alması gereken bilanço ve gelir tablosu örneklerinin 2000 ve 2001 yıllarından hangisine ait olacağı konusunda Bakanlığımızdan görüş talebinde bulunulduğu anlaşılmaktadır



Aynı konuda ..... Yeminli Mali Müşavirler Odası Başkanlığınca Bakanlığımıza yapılan başvuruya ilişkin dilekçe ve eklerinin birer örneği de ilişikte gönderilmektedir.

Bilindiği üzere, 1 Sıra No.lu Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği'nin "C-Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporlarında Bulunması Gereken Bilgiler" bölümünde, yeminli mali müşavirlerin düzenleyecekleri tasdik raporları ekinde mevcut en son tarihli bilanço örneğinin bulunması gerektiği belirtilmiştir.

Buna göre, Yeminli Mali Müşavirler tarafından cari yılda düzenlenen katma değer vergisi iadesi tasdik raporları ekinde; gelir vergisi mükelleflerinde mart ayının sonuna kadar, kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş kurumlar vergisi mükelleflerinde ise nisan ayı sonuna kadar bir önceki yıla ilişkin bilanço ve gelir tablosu örneklerinin aranmaması, anılan mükellefler hakkında bu tarihlerden sonra ibraz edilecek katma değer vergisi iadesi tasdik raporları ekinde bir önceki yıla ilişkin bilanço ve gelir tablosu örneklerinin aranması gerekmektedir.

**13.18. İndirilemeyen KDV nedeniyle doğan iade hakkında yeminli mali müşavirlikçe düzenlenecek tasdik raporları (22.03.2002 tarihli ,B.07.0.GEL.0.32/3223-2571/12716 sayılı mukteza)**

İlgide kayıtlı yazınızın incelenmesinden; 9 sıra no.lu Serbest Muhasebeci lik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği uyarınca temel gıda maddeleri tesliminde bulunan bazı fırıncıların katma değer vergisi işlemlerinin müşavirliğinizce yürütüldüğü, inceleme döneminin yıllık olması ve bu nedenle satış faturalarının miktarının çokluğu nedeniyle faturaların dökümüne ilişkin listelerin hazırlanmasının zaman kaybına yol açtığı, ayrıca sözkonusu listelerin hazırlanan dosyaların hacmini artırdığından bahisle bu tür işletmelerde satış faturala-

rına ait listelerin yeminli mali müşavirlik tasdik raporuna eklenip eklenmeyeceği hususunda Bakanlığımız görüşünün sorulduğu anlaşılmaktadır

Konu ile ilgili olarak 29 Temmuz 1993 tarih ve 21692 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 9 sıra no.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği'nin "C-Yeminli Mali Müşavir Raporlarında Bulunması Gereken Bilgiler" başlıklı bölümüne göre, temel gıda maddesi tesliminden doğan iade alacakları için düzenlenecek yeminli mali müşavir tasdik raporlarına, mükellefin temel gıda maddesi imal ve satışlarına ilişkin alış ve satış faturalarının dökmünü gösteren ve faturalardaki bilgileri içeren ilgili firmaca tasdikli listelerin bir fotokopisi eklenecektir. Ayrıca, bu tebliğde istenilen belgeler ve yeminli mali müşavirin gerekli gördüğü diğer belgeler ve inceleme kanıtları raporun eklerini oluşturmaktadır.

Bu nedenle, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/2 nci maddesi uyarınca temel gıda maddeleri ile ilgili olup indirilemeyen katma değer vergisi nedeniyle doğan iade hakkında yeminli mali müşavirliğinizce düzenlenecek tasdik raporlarına yukarıda belirtilen listelerin eklenmesi zorunludur.

**13.19. Alt firma incelemesi henüz sonuçlanmamış veya yeniden yapılmasına gerek duyulan mükelleflerden temin edilen faturalara isabet eden KDV'nin daha sonra düzenlenecek bir raporla değerlendirilmek üzere , sadece incelenmesi tamamlanan mükelleflerden temin edilen faturalarda yer alan vergilerin iadesi veya bu tutara isabet eden teminatların çözülmesi amacı ile KDV iadesi tasdik raporlarının düzenlenmesi mümkündür. ( Maliye Bakanlığının 08.10.1998 tarihli , 32/3223-1968/36077 sayılı muktezası )**

**13.20. YMM KDV tasdik raporu vergi dairesine teslim edildikten sonra , bu rapor üzerine vergi dairesince herhangi bir tespit veya iş-**

lem yapılmadan önce YMM raporun işleme konulmaması yada kendisine geri verilmesini talep etmesi halinde bu talebin yerine getirilmesinde bir sakınca yoktur. Ancak YMM KDV tasdik raporu vergi dairesine teslim edildikten sonra , bu rapor üzerine vergi dairesince yapılan kontrol ve araştırmalar sonucunda YMM'in tasdik yetkisini ilgili mevzuata uygun şekilde kullanmadığının tespit edilmiş olması halinde tasdik raporları iade edilse dahi YMM kalkmaz. ( Maliye Bakanlığının 07.02.2001 tarihli , 32/3224-2176/7497 sayılı muktezası )

13.21. YMM KDV iadesi tasdik raporu ile fazladan alındığı tespit edilen KDV iadesi için , mükelleflerce rızaen pişmanlık talebi ile beyanda bulunulmaması halinde , YMM KDV iadesi tasdik raporuna istinaden tarhiyat yapılması mümkün değildir. Bu durumda söz konusu rapor done alınmak sureti ile VUK'nun 135'inci maddesinde vergi incelemesine yetkili olanların düzenleyecekleri bir inceleme raporuna dayanılarak veya takdir komisyonuna intikla ettirmek sureti ile bu komisyondan alınacak kararlara istinaden tarhiyat yapılabilir. (Maliye Bakanlığının 08.05.2001 tarihli , 32/3204-695/25134 sayılı muktezası)

13.22. İade talep eden mükellefin defter ve belgelerinin yanmış olması nedeni ile karşıt inceleme yapılamamış olması halinde 20 nolu YMM tasdik tebliğine uygun olarak ihraç konusu mal ve hizmetlerin imalatçısı konumundaki alt mükelleflerin bir alt kademesine kadar karşıt incelemelerin tamamlanması ve genel esaslara uygun bulunması halinde KDV iadesi tasdik raporuna göre işlem yapılması mümkün bulunmaktadır. Aksi takdirde firmadan satın alınan mallara ait KDV'nin iadesi söz konusu olamayacaktır. (Maliye Bakanlığının 09.03.1990 tarihli , 8750 sayılı muktezası )

## 14. YARGI KARARLARI

**14.1 KONUSU :** 3568 Sayılı Kanun Uyarınca Yaptıkları Tasdikın Doğru Olmaması Halinde, Yeminli Mali Müşavirlerin Zıyaa Uğratılan Vergi Ve Cezalardan, Mükellefle Birlikte Müştereken Ve Mütessesilen Sorumlu Oldukları Ve Bu Sorumluluğun Tarhiyat Safhasında Başlayacağı Ve Yeminli Mali Müşavirler Adına Vergi Tarhiyatı Yapılabileceği Hk. (DŞ. 7. D. , E: 1994/14568 , K: 1995/5197 )

İstem Özet: Yeminli mali müşavir olan davacı adına.. Yatırım ve İhracat Anonim Şirketi için düzenlediği tasdik raporuyla haksız katma değer vergisi iadesine sebebiyet verdiğiinden bahisle, 3568 sayılı Kanununun 12. maddesi uyarınca müşterek ve mütessesil 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 sayılmalarını gerektirmeyeceği, diğer koşulların varlığı halinde yeminli mali müşavirler, zıyaa uğratılacak vergilerden ve kesilecek cezalardan, mükellefle birlikte müştereken ve mütessesilen 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 terkinini yolundaki İstanbul 7. Vergi Mahkemesinin 12.5.1994 gün ve f1992/657; K:1994/989 sayılı kararının; davacının katma değer vergisi iadesi tasdik raporu düzenlediği şirketin hayali ihracat organizasyonu içinde yer aldığı ve yanıtıcı belge temin ettiği inceleme raporuyla saptandığından, tasdik raporu düzenleyerek vergi zıyaa sebebiyet veren davacının, 3568 sayılı Kanununun 12. maddesine göre vergi ve cezadan sorumlu olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

**Savunmanın Özeti:** İstem in reddi gerektiği yolundadır.

Tetkik Hakimi Dr. Asım Özcan'ın Düşüncesi: 3568 sayılı Kanununun 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 zıyana yol açtığına saptanması; bu koşulların başında gelmektedir. Dava konusu yapılması halinde tarhiyatın mahkemece kaldırılması mümkün olduğundan, asıl mükellef adına tarhiyat yapılması veya verginin asıl mükellefinin vergi zıyana yol açtığına vergi incelemesiyle saptanmış olması, vergi zıyanının 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 tasdik in doğru olmamasıdır. Bu nedenle, yeminli mali müşavirin vergi zıyanından sorumlu tutulabilmesi için, asıl mükellefin vergi zıyana yol açmış olması yanında yeminli mali müşavirin yaptığı tasdik in doğru olmaması ve tasdik işlemiyle vergi zıya arasında iliyet bağı bulunması da gerekmektedir. Ancak bu koşulların varlığı halinde, vergi ve cezanın ödenmesinden tasdik işlemi 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 307.1995 tarihli Resmi Gazetelerde yayımlanan 14 ve 18 sıra no'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğlerinde, yeminli mali müşavirler hakkındaki takibatın vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlayacağı açıklanmıştır.

Nitekim, olayda asıl mükellef adına yapılan tarhiyata karşı açılan davanın mahkemece Danıştay bozma kararına uyularak kabul edilmesi üzerine,

vergi dairesinin düzeltme fişiyile asıl mükellef adına salınan vergi ve ceza-yı terkin etmiş olması da, yeminli mali müşavir olan davacı hakkında he-nüz gerekli koşullar gerçekleşmeden, zamanından önce takibata geçildiği-ni göstermektedir.

Bu nedenle, yeminli mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumlulu-ğunun tahsilat safhasında başlayacağı yolundaki vergi mahkemesi kararı-na yönelik temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Bilgin Arısan'ın Düşüncesi: Yeminli mali müşavirlik ya-pan davacıya haklarında katma değer vergisi iadesi raporu düzenlediği ba-zı şirketlerin, 1990 ve 1991 yıllarında haksız katma değer vergisi iadesi al-malarına sebebiyet verdiğiinden bahisle Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Müşavirlik Kanununun müşte-rek ve müteselsil sorumluluk hükümleri gereğince zıya uğrattığı vergiler üzerinden tarh ve tebliğ edilen kaçakçılık cezalı katma değer vergisi aley-hine 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 yani hayali ihracat olduğunun inceleme eleman-larınca yapılan inceleme neticesinde tanzim edilen vergi tekniği inceleme raporu ile tespit edildiği, ancak, bu gerçek dışı, yani sahte belgelerle yapı-lan hayali ihracat işlemleri ile haksız katma değer vergisi iadesi alınmasın-da asli vergi sorumlusunun sahte belgelerle haksız katma değer vergisi ia-desi alan mükellef şirket olduğu, bu sebeple kaçakçılık cezalı katma değer vergisi tarhiyatının da o mükellef şirket aleyhine yapılması gerektiği, ye-minli mali müşavir olan davacının müşterek ve müteselsil sorumluluğu-nun 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 vergi-si tarhiyatını terkin eden İstanbul 7. Vergi Mahkemesi kararı, 3568 sayılı

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12. maddesi 4. fıkrası amir hükmü ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesi, 19. maddesi ve 21. maddesi amir hükmüne uygun bulunduğundan, hukuki mesnedi bulunmayan temyiz isteminin reddi ile İstanbul 7. Vergi Mahkemesi kararının tasdiki gerekeceği düşünülmüştür.

### **TÜRK MİLLETİ ADINA**

Hüküm veren Danıştay Yedinci Dairesince işin gereği görüşüldü: Uyuşmazlık, düzenlediği katma değer vergisi iadesi tasdik raporuna dayanılarak haksız katma değer vergisi iadesi alındığından bahisle, yeminli mali müşavir olan davacı adına 3568 sayılı Kanunun 12. maddesindeki kurala dayanılarak müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla kaçakçılık cezalı katma değer vergisi tarhiyatı yapılmasından doğmuştur

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 1. maddesinde, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek, kanunun amaçları arasında sayılmış, aynı kanunun 12. maddesinin dördüncü fıkrasında ise yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu oldukları, yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, zıya uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları hükme bağlanmıştır

3568 sayılı Kanunun 12. maddesine dayanılarak 2.1.1990 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönet-

meliğin 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 kapsamında mutlaka araştırılması ve incelenmesi gerektiği, yeminli mali müşavirlerin, inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde, zıya uğratan vergi ve kesilecek cezalardan Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları, bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanununun "Tam Teselsül" hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

18.2.1990 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan i sıra no'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin (D) bölümünde de, yeminli mali 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 incele tekniklerini kullanmak zorunda olduğu vurgulanmıştır.

Bu düzenlemelerle; geniş yetkilerle donatılmış olan yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik yasa ve yönetmelik hükümleriyle amaçlanan doğrultuda olmaması sonucu zıya uğratan vergilerden, mükellef ile birlikte müştereken v müteselsilen sorumlu olmaları öngörülmüştür. Bu sorumluluk, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan "vergi sorumluluğu" müessesesinden farklı niteliğe sahiptir. Yeminli mali müşavirler için görülen sorumluluk, Vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesiyle, ilgili olmayıp, vergilendirmeye esas alınacak belge, kayıt nizamı ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin muhasebe usul ve esaslarına, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğu sağlama amacına yöneliktir.

3568 sayılı Kanunun 12. maddesinde, yeminli mali müşavirlerin "mükel-



leflerin varlığından kısmen veya tamamen alınamayan vergi ve cezalardan" değil, "zıyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan" mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları hükme bağlandığından, bu sorumluluğun ancak vadesi geldiği halde ödenmemiş vergi borçlarının tahsili için öngörüldüğünü söylemek mümkün değildir. Dolayısıyla, 3568 sayılı Kanununun 12 maddesinin açık ifadesi, yeminli mali müşavirlerin hatalı tasdik işleminden kaynaklanan vergi zıyayı nedeniyle takibi için, vergi mükellefi hakkında yapılacak tarhiyatın kesinleşerek kamu alacağı'nın 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 verilmiştir.

mesi üzerine, vergi dairesinin düzeltme fişiyle vergi ve cezaları terkin ettiği anlaşıldığından; yeminli mali müşavir olan davacının da, 3568 sayılı Kanununun 12. maddesine davanan sorumluluktan Kurtulduğunun kabulü gerekir. Bu nedenle, mahkeme kararı, sonucu itibarıyla hukuka uygundur.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin reddine, kararın onanmasına, 13.12.1995 gününde esasta oybirliği, gerekçede oyçokluğu ile karar verildi.

### **KARŞI OY**

İleri sürülen iddialar mahkeme kararının dayandığı gerekçe karşısında yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmediğinden, temyiz isteminin bu gerekçe ile reddi gerektiği görüşüyle, karara gerekçe yönünden karşıyız.

**14.2 KONUSU :** 3568 Sayılı Yasanın 12. Maddesinde Yer Alan Yeminli Mali, Müşavirlerin Müşterek Ve Mütessesil Sorumlulukları İçin Asıl Yükümlüler Hakkındaki Tarhiyatın Kesinleşmesi Geremediği Ve Karşıt İnceleme Yetkisi Bulunmayan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Raporu Düzenledikleri Mükelleflerin Emtia Alış Faturalarının İçerik Yönünden Gerçeği Yansıtmamasından Da Sorumlu Tutulamayacakları Hk. (DŞ.11. D., ESAS NO: 1995/444 KARAR NO: 1997/307)

Temyiz Eden: ... Vergi Dairesi Müdürlüğü

Tarhiyata karşı açılan davayı inceleyen Adana 1. Vergi Mahkemesi Kararında; 3568 sayılı Yasanın 12 nci maddesinin dördüncü fıkrasında yeminli mali müşavirlerin yapacakları tasdik doğru olmaması halinde tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratılan vergilerden ve cezadan mükelleflerle birlikte müştereken ve mütessesilen sorumlu olacaklarının kurala bağlandığı davacının tasdik raporu düzenlediği şirketin işlemleri üzerinde yapılan inceleme sonucunda teminat göstermeden nakit olarak katma

değer vergisi iadesi aldığı, alış ve satış faturaları ile gümrük çıkış beyannameleri üzerinde yapılan incelemede indirim konusu yapılan ve iade edilen vergiler yönünden uyum kurulmadığı, iade alınan verginin gerçek olmadığı saptandığı, asıl mükellef adına uygulanan tarhiyatın henüz kesinleşmediği, 3568 sayılı Yasada öngörülen sorumluluğun, tahsilat aşamasında başlaması gerektiği, inceleme raporu düzenlenirken davacının ifadesine başvurulmadığı, raporda yaptığı tasdik kapsamından bahsedilmediği, yeminli mali müşavirlerin. inceleme elemanı gibi karşıt inceleme yapma yetkisinin bulunmadığı gerekçesiyle tarhiyatı kaldırmıştır

Karar. vergi dairesi müdürlüğü tarafından temyiz edilmiş ve istemi inceleyen Danıştay Onbirinci Dairesinin 25.3.1995 günlü ve E:1995/1502. K:1995/629 sayılı kararıyla, 3568 sayılıYasanın 1 inci maddesinde kanunun amacının tanımlandığı 12 nci maddesinin dördüncü fıkrasında ise tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere yeminli mali müşavirlerin yapacakları tasdik doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezalardan mükelleflerle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olmalarının kabul edildiği, 3568 sayılıYasanın 12 nci maddesi uyarınca 2.1.1990 günlü Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe konulan yönetmeliğin 20 nci maddesinde, Yasanın bu kuralına yer verildikten sonra bu sorumluluğa, Borçlar Kanununun "tam teselsül" hükümlerinin uygulanmasının öngörüldüğü. Resmi Gazetenin 18.2.1990 günlü ve 20437 sayılı nüshasında yayımlanan (1) No'lu Genel Tebliğin (D) bölümünün beşinci paragrafında ise yeminli mali müşavirlerin. işin niteliği ve işletmenin türüne göre tasdik konu yapılan belgelerin sahte veya içeriği itibarıyla yanıltıcı olup olmadığı da araştırmaları. kuşku duyulan hallerde ilgililerin mükellefiyet kayıtları. vergi dosyaları ve diğer kamu idarelerinden bilgi alarak incelemelerinin benimsendiği, yönetmeliğin 20 nci maddesinde yapılan gönderme uyarınca ve Borçlar Kanununun 142 nci maddesindeki kural gereğince idarenin, vergi alacağını, n tahsili için sorumlulardan sadece biri ya da aynı anda tümüne de başvurabileceği, bu nedenle 3568 sayılı Yasanın 12

nci maddesinde öngörülen sorumluluğun ancak, mükellef tarafından ödenmemiş veya ondan tahsil olanağı kalmamış vergi borçlarını kapsadığını söylemenin mümkün olmadığı, bu sorumluluğu, Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesinde yazılı kanuni temsilcilerin sorumluluk koşul ve sınırları gibi anlamaya da olanak bulunmadığı, kararda ulaşılan tersine yagıda isabet bulunmadığı, müşterek ve müteselsil sorumlulardan birisi tarafından yapılan ödeme veya açılan dava sonunda tarhiyatın kaldırılması gibi durumların vergi idaresince mükerrer vergilemeyi önlemek üzere göz önüne alınmasının tabii olduğu gerekçesiyle kararı bozmuş, davacının karar düzeltme istemini ise reddetmiştir.

Bozma kararına uymayan Adana 1. Vergi Mahkemesi. 10.10.1995 günlü ve E:1995/770. K:1995/96 sayılı kararında ilk kararında yer alan hukuksal nedenleri yineleyerek 14 sayılı GenelTebliğın (2/E) Bölümünde, müştereken ve müteselsilen sorumluluğu inceleme raporuyla saptanan yeminli mali müşavirler nezdinde yapılacak takibatın. vergi ve cezanın tahakkuku ve kesinleşmesinden sonra başlatılması. bu takibatın. tahakkuku kesinleşen vergi ve cezaların tahsiline yönelik olmasının da kabul edildiğini belirtmiş ve ilk kararında direnmiştir.

Direnme kararı. vergi dairesi müdürlüğü tarafından temyiz edilmiştir.

Savunmanın Özeti: İstemın reddi gerekeceğı yolundadır

**Danıştay Tetkik Hakimi Süreyya ÇAKIN'ın Düşüncesi:**

Yeminli mali müşavir olan davacının düzenlediğı tasdik raporuyla mükellef şirketin haksız katma değer vergisi iadesi almasına neden olduğu ileri sürülerek müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla adına salınan kaçakçılık cezalı katma değer vergisinin kaldırılması yolundaki vergi mahkemesi ısrar kararı temyiz edilmiştir.

3568 sayılı Yasanın 12 nci maddesi ile bu maddeye dayanılarak çıkarılan

Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 20 nci maddesi ve 3568 sayılı Yasaya dayanılarak çıkarılan 1 no'lu Tebliğ hükümleri karşısında yeminli mali müşavirlerin düzenledikleri tasdik raporlarının yasa ve yönetmelik hükümleriyle amaçlanan doğrultuda olmaması sonucu ziyaa uğratan vergi ve kesilen cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları, bu sorumluluğun ise tarhiyat safhasından başlayacağı açıktır.

Bu nedenle temyiz isteminin kabulü ile vergi mahkemesi kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

**Danıştay Savcısı Necati KOCABAŞ'ın Düşüncesi:**

İleri sürülen bozma nedenleri, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinin 1 numaralı bendinde öngörülen nedenlerden hiçbirisine girmediğinden, temyiz isteğinin reddi ile hukuka ve usul hükümlerine uygun bulunan vergi mahkemesi ısrar kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

**TÜRK MİLLETİ ADINA**

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca. dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

Yeminli mali müşavir unvanıyla ihracatçı bir şirket hakkında düzenlediği tasdik raporuyla haksız olarak ihracatta katma değer vergisi iadesi alınmasına neden olduğu ileri sürülerek, haksız iade alan şirket adına salınan katma değer vergisi ve kesilen cezalar tutarında, 3568 sayılı Yasanın 12 nci maddesinde öngörülen müteselsil sorumluluk esası uyarınca davacı adına uygulanan vergi ve cezanın kaldırılması yolundaki vergi mahkemesi ısrar kararı temyiz edilmiştir.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12 nci maddesinin dördüncü fıkrasında, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu oldukları yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik 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, ikinci fıkrada ise tasdik edilecek belgeler. tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasların Maliye ve Gümrük Bakanlığınca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenlenmesi öngörülmüştür.

3568 sayılı Yasanın 12 nci maddesine dayanılarak yürürlüğe konulan ve 2.1.1990 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 20 nci, maddesinde de, tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirlerin tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdik doğruluğundan sorumlu oldukları belirtilmiştir.

3568 sayılı Kanunda öngörülen sorumluluk, Vergi Usul Kanununda mevcut "Vergi Sorumluluğu " müessesesinden değişik niteliğe sahiptir. Yeminli mali müşavirler için getirilen sorumluluk vergi ile ilgili ödevleri yerine getirmekten kaynaklanan bir işleve sahip olmayıp. vergilendirmeye esas alınacak belge, kayıt nizamı ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin muhasebe usul ve esaslarına. kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğunu sağlamaya yöneliktir. 3568 sayılı Kanunun 12 nci maddesinin dördüncü fıkrasında, yeminli mali müşavirlerin. yaptıkları tasdik

doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilen cezalar-  
dan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları be-  
lirtildiğinden, mükellefle birlikte ve aynı usullere göre takibi gerekeceği  
anlaşılmaktadır. Yeminli mali müşavir, tasdik doğru olmaması nedeni-  
yle ziyaa uğratılan vergi ve bunun cezasından "mükellefle birlikte" sorum-  
lu tutulduğundan, bu sorumluluğu ancak, vadesi geldiği halde ödenmemiş  
vergi borçlarının tahsili için öngörüldüğünü söylemek mümkün değildir.  
Kanun koyucu bu amaçta olsaydı, maddeye "mükellefin varlığından tama-  
men veya kısmen alınamayan vergi ve cezalar yönünden" sorumluluğa işa-  
ret eden bir ibareye yer verirdi. 3568 sayılı Kanunun 12 nci maddesinin  
açık ifadesi, yeminli mali müşavirin hatalı tasdik işleminden kaynaklanan  
vergi ziyayı nedeniyle takibi için önce vergi mükellefi hakkında tarhiyat ya-  
pılıp bunun kesinleşmesini ve kamu alacağını, n tahsil edilebilir hale gel-  
mesini beklemeye ve ancak bundan sonra yeminli mali müşavirin takibi  
için gerekli işlemlerin yapılacağını, n kabulüne olanak vermemektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 134 üncü maddesinde, vergi incelemesinden mak-  
sadın, "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek  
ve sağlamak" olduğu belirtilmiş, 135 inci maddesinde de, vergi inceleme-  
si yapmaya hesap uzmanlarının, hesap uzman muavinlerinin, ilin en büyük  
mal memurunun, vergi denetmenlerinin vergi dairesi müdürlerinin, mali-  
ye müfettişlerinin, maliye müfettiş muavinlerinin, gelirler kontrolörlerinin  
ve stajyer gelirler kontrolörlerinin yetkili oldukları ismen sayılarak belir-  
tilmiştir. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali  
Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun "Mesleğin Konusu"  
başlıklı 2 inci maddesinde, yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu,  
gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin muhasebe sistemleri -  
ni kurmak, geliştirmek işletmecilik muhasebe, finans, mali mevzuat ve  
bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda mü-  
şavirlik yapmak belgelerine dayanılarak inceleme tahlil denetim yapmak,  
mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek. rapor

ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, birliktelik gibi işleri yapma yanında aynı kanunun 12 inci maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işleri yapmak olduğu belirtilmiştir. Anılan 12 inci maddeye dayanılarak çıkarılan yönetmeliğin 7 inci maddesinde, tasdiki yapılabilecek konu ve belgeler belirtilmiş, 8 inci maddesinde, "yeminli mali müşavirler, tasdik konuları ile ilgili olarak karşıt incelemeler yapabilir" denilmiş, 10 uncu maddesinde ise "ilgililerce yaptırılacak tasdik hizmetinin tasdik sözleşmesine bağlanması" gerektiği açıklanmıştır

Yeminli mali müşavirlerin, "tasdik konuları ile ilgili olarak" yapabilecekleri "karşıt incelemeler", Vergi Usul Kanunu'nun 134 ve 135 inci maddeleri karşısında, üçüncü kişilerden defter ve belge ibrazını istemeye yetkili olmadıklarından "vergi incelemesi" niteliğinde görmek, ya da kanuna rağmen yönetmelik uyarınca böyle bir yetkiye sahip olduklarını kabul etmek mümkün değildir. Bu hükümle yeminli mali müşavirlere Ancak, mali mevzuatta yer alan teşvik, indirim, istisna ve muafiyetler yönünden tasdiki yapılabilecek olan belgeler nedeniyle, bu belgelerin dayanağı olan, idarenin tespit ve işlemlerini resmi merciler nezdinde inceleme ya da 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 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, kanunun 12 nci maddesinin verdiği yetkiye da-



yanılarak Maliye Bakanlığınca yapılabileceğinin kabulü de mümkün değildir. Esasen yönetmeliğin. "Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkileri" başlıklı 12 nci maddesi de, "karşıt inceleme" nin, tasdikle sınırlı olmak üzere kamu idare ve müesseselerinden bilgi alınmak suretiyle yürütüleceğini göstermektedir. Sonuç olarak kanun, yeminli mali müşavirlere "vergi incelemesi", dolayısıyla tasdik sözleşmesi yaptıkları yükümlüler dışındaki kişi ve kurumlar nezdinde "karşıt inceleme" yetkisi tanımadığı gibi yönetmelikte yer alan hükümler de bu tarzda bir incelemeye olanak sağlayacak nitelikte değildir.

Yönetmeliğin tasdik 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 ve Gümrük Bakanlığınca gerek görülecek katma değer vergisine ilişkin diğer işlem ve belgeler olduğu belirtilmiştir.

Davacının, katma değer vergisi iadesi almasına neden olan tasdik raporunun, şirketin defterleri. alış ve satış faturaları ile döviz alımı bordroları ve gümrük çıkış beyannamelerinin irdelenmesi sonucunda düzenlendiği, alış faturalarının kayıt nizamına uygun olduğu, fatura düzenleyicilerinin adının, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca yayınlanmış "sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri tespit edilen Türkiye'deki mükellefler" listesinde yer almadığı saptandıktan sonra düzenlendiği anlaşılmaktadır

Dosyada mevcut inceleme raporunda; ihracatçı şirkete mal satan firmalar nezdinde yapılan karşıt incelemelerde, ihracatın sahte faturalara dayandığı, haksız vergi iadesi alındığı, davacı tarafından düzenlenen tasdik raporunun ise alış faturaları karşıt incelemelerle irdelenmediğinden yetersiz ve hatalı bulunduğu belirtilmiştir. Karşıt inceleme yapma yetkisi bulunmayan yeminli mali müşavirlerin tasdik raporunun kapsamıyla sınırlı olarak sorumlu oldukları gözardı edilerek ve bu yetki ve sorumlulukların tebliğlerle ge

nişletilmesi suretiyle. faturaların içeriğinden ve katma değer vergisinin ödenmemiş olmasından da sorumlu tutulmaları mümkün değildir Tarhiyatın kaldırılmasına ilişkin ısrar kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.

Bu nedenle temyiz isteminin reddine, 20.6.1997 gününde esasta ve gerekçede oyçokluğu ile karar verildi.

### **KARŞI OY**

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, ısrar kararının dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçe karşısında istemin kabulünü gerektirecek nitelikte bulunmadığı ve temyiz isteminin aynı hukuksal nedenler ve gerekçe uyarınca reddi gerektiği görüşüyle kararın gerekçesine katılmıyoruz.

Israr kararının Danıştay Onbirinci Dairesinin bozma kararı esasları doğrultusunda bozulması gerektiği görüşüyle karara katılmıyoruz.