



T Ü R M O B

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

22.12.2014 * 08649

Sayı : 2014/
Konu : Yönerge Taslağı

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na

İlgi: 25.11.2014 tarih ve 53065925-612.99-35034 sayılı yazınız

İlgi'de kayıtlı yazınız ile yürütülmekte olan vergi incelemeleri sırasında 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve ilgili diğer mevzuat çerçevesinde, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin mesleki sorumluluklarına ilişkin olarak Vergi Müfettişlerince yürütülecek işlemlere ve izlenecek usullere açıklık getirmek ve uygulama birliği sağlamak amacıyla Başkanlığınızca hazırlanan "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Vergi İncelemelerindeki Sorumlulukları Hakkında Yönerge Taslağı" gönderilmiş ve anılan yönerge taslağının Birliğimizce incelenerek görüş ve önerilerimizin Başkanlığınıza bildirilmesi istenilmiştir.

Bu kapsamda, ilgi Yazınız Birliğimizce alındıktan sonra ivedilikle Odalarımıza gönderilmiş ve Yönerge Taslağı hakkında görüşlerini bildirilmeleri istenilmiştir. Odalarımızdan gelen görüşlerimizin değerlendirilmesi sonucunda, öncelikle belirtmek isteriz ki Odalarımızın çoğunluğunun bu Yönerge Taslağına yaklaşımı olumlu olmamış ve Taslağına ilişkin ileride gerçekleştirilecek muhtemel uygulama sorunlarına dikkat çekmişlerdir. Burada Yönerge Taslağının meslek mensuplarının potansiyel olarak suçlu olduğuna ilişkin bir yaklaşımla hazırlandığı izlenimi, bu düşüncenin ortaya çıkmasında etken olmuştur. Bu nedenle Yönerge Taslağının önyargısız, objektif ve hukukun evrensel ilkelerini esas alan ve öncelikle meslek mensuplarını koruyucu ve kollayıcı bir anlayış içerisinde tekrar gözden geçirilmesi yararlı olacaktır.

Odalarımızdan gelen talepler dikkate alınarak oluşturulan "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Vergi İncelemelerindeki Sorumlulukları Hakkında Yönerge" ile ilgili görüş ve önerilerimiz aşağıdaki gibidir.

1) Hazırlanan düzenleme taslağının “yönerge” ile yapılmasının yanlış olduğu düşüncesindeyiz. Normlar hiyerarşisi göz önüne alındığında; Anayasa, uluslararası antlaşmalar, kanunlar, KHK’ler, tüzükler, yönetmelikler ve adsız düzenleyici işlemler (tebliğ, sirküler, karar, talimat, yönerge, ilke kararı vb.) şeklinde bir sıralamadan söz etmek mümkündür. Bu sıralamada her bir norm kendinden sonra gelen hukuk normuna kaynak teşkil etmekte ve sıralamada sonraki normlar önceki normlara uygun olmak zorundadır. Yönerge, Yönetmeliklerde değinilmeyen konulara açıklık getirmek için düzenlenen resmî belge özelliğindedir. Her ne kadar yapılacak olan düzenlemenin temel amacı meslek mensuplarının mesleki sorumluluklarına ilişkin olarak Vergi Müfettişlerince yürütülecek işlemlere ve izlenecek usullere açıklık getirmek ve uygulamada birliği sağlamak olsa da yapılacak olan düzenlemenin tüm meslek camiasını yakından etkileyecek olması nedeniyle daha üst seviyedeki bir hukuk normu ile yapılmasının daha doğru olduğu düşüncesindeyiz.

2) Yönerge Taslağının “Savunma İsteme ve İzlenecek Yöntem” başlıklı 9.maddesinin 1.fıkrasında; “*Vergi müfettişleri cezai sorumluluk, disiplin sorumluluğu veya mali sorumluluk gerektiren hususlarda, yazı ile meslek mensubunun yazılı savunmasını ister. Savunma isteme yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde savunma yapılmaması durumunda ilgili meslek mensubu savunma hakkından vazgeçmiş sayılır.*” hükmü yer almaktadır.

“Savunma İsteme” kavramının meslek mensupları tarafından yanlış algılanabileceği ve onları rencide edebileceği düşünülmektedir. Bu kavram yerine “(yazılı) görüş ister”, “görüş bildirmeye davet eder”, “görüşünü alır” gibi bir ifadeye yer verilmesi daha uygun olacaktır. Diğer taraftan, Vergi Müfettişlerinin serbest muhasebeci mali müşavirlerin savunmasını isteyebilmesinin herhangi bir Kanuni dayanağı da yoktur. 6552 sayılı Kanun 107’nci maddesi ile 3568 sayılı Kanun’un 12’nci maddesine eklenen 5’nci fıkra düzenlemesinde yer alan “*yeminli mali müşavir hakkında sorumluluk raporu yazılabilmesi için yeminli mali müşavirin yazılı savunması istenir. Savunma isteme yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde savunma yapılmaması durumunda ilgili yeminli mali müşavir savunma hakkından vazgeçmiş sayılır.*” şeklindedir. Yönerge

taslağında belirtildiği üzere, Vergi Müfettişinin yaptığı tespitlerle ilgili olarak *Görüş ve Öneri Raporu* düzenlenmesi öngörülmekte olup, bu türde bir Rapora meslek mensubunun savunmasının değil *görüşünün eklenmesi* daha doğru olacaktır.

- 3) Taslağın “Raporun Düzenlenmesi” başlıklı 10.maddesinin 1.fıkrasında yer alan “Görüş ve Öneri Raporu, nezdinde inceleme yapılan mükellef hakkında tanzim edilen vergi inceleme raporlarına ilişkin rapor değerlendirme komisyonunun nihai değerlendirmesinin incelemeyi yapana ileildiği tarihten itibaren en geç 15 gün içerisinde düzenlenir.” şeklindeki düzenlemede yer alan 15 günlük sürenin, meslek mensubuna savunma yapılması için verilen 30 günlük süre ile çeliştiği düşünülmektedir. Zira, rapor değerlendirme komisyonunca onaylanan bir vergi inceleme raporu dolayısıyla mesleki sorumlulukların gündeme gelebileceği kabul edildiğinde; 15 gün içerisinde Görüş ve Öneri Raporunu düzenlemesi gereken bir Vergi Müfettişinin meslek mensubuna, 30 günlük savunma hakkı tanıyabilmesinin tek yolu vergi inceleme raporları rapor değerlendirme komisyonunca onaylanmadan en az 15 gün önce meslek mensubunun savunmasını istemesi olacaktır. Dolayısıyla taslağın 10.maddesinin 1.fıkrasının “Görüş ve Öneri Raporu, nezdinde inceleme yapılan mükellef hakkında tanzim edilen vergi inceleme raporlarına ilişkin rapor değerlendirme komisyonunun nihai değerlendirmesinin incelemeyi yapana ileildiği tarihten itibaren en geç 30 gün içerisinde düzenlenir.” şeklinde değiştirilmesinin uygun olacağı düşüncesindeyiz.
- 4) Taslakta 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 13. Maddesinde yer alan mücbir sebep hallerinde 30 günlük savunma süresinin mücbir sebep halleri ortadan kalkıncaya kadar işlemeyeceği şeklinde bir düzenlemeye yer verilmesi uygun olacaktır.
- 5) *Yönerge* Taslağının “Mali Sorumluluk” başlıklı 6’ncı maddesinde, “*Vergi Müfettişleri yaptıkları vergi incelemeleri sırasında, ilgili mevzuat hükümlerine göre vergi beyannamesi imzalayan veya tasdik raporu düzenleyen Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin ve Yeminli Mali Müşavirlerin, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmaması durumunda, incelemede tespit edilen hususlar ile meslek*

mensubunun davranışı arasındaki illiyet bağı delilleri ile birlikte net olarak belirler. Vergi Müfettişleri bu durumda ortaya çıkan vergi ziyama bağlı olarak salınacak vergi, kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaları gerektiği hususunu içeren ayrı bir Görüş ve Öneri Raporu düzenlerler.” hükmü yer almaktadır.

Düzenlemede yer alan “illiyet bağı” kavramının muğlak ve yoruma açık bir ifade tarzı olduğunu düşünülmektedir. Maddenin ilgili kısmının meslek mensubu ile müşterisi arasında düzenlenen hizmet sözleşmesi kapsamı da dikkate alınarak **“illiyet bağı, kast unsuru ile iştirak ve ihlali delilleri ile birlikte ortaya koyarak net olarak belirler.”** şeklinde değiştirilmesi faydalı olacaktır.

Ayrıca Taslağa mutlaka, 3. Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sempozyumunda tartışıldığı ve kabul gördüğü üzere, ilave tarhiyat isteğinde sorumluluk istenilebilmesi için gereken (kapsam, defter ve belgeye dayandırma, illiyet bağı ve kasıt-kusur ilişkisinin aranması, tartışmalı ve yoruma açık konuları içermemesi, mesleki bilgi ve uzmanlık alanı içinde kalınması) koşullarının aranması ayrıca, 6009 sayılı Kanun ile vergi incelemelerinde getirilen yeni usul gereğince “yorum yapılmaması” ilkesine incelemelerde uyulması gerektiği ilave edilmelidir. Eğer bu koşulların hepsi birden tarhiyat isteğinde yok ise sorumluluk aranmayacağı, düzenlemeye açıkça eklenmelidir.

- 6) Vergi müfettişince yazılacak olan Görüş ve Öneri Raporunu değerlendirecek Rapor Değerlendirme Komisyonunda, meslek mensubunun bağlı bulunduğu odadan da bir temsilcinin bulunması ve buna ilişkin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 140'ncı maddesi ve “Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”de gerekli değişikliklerin yapılmasının gerekli olduğu düşünülmektedir. Takdir komisyonlarının oluşturulmasında mükellefin bağlı olduğu meslek odasının temsilcisinin bulunması durumunda olduğu Vergi Usul Kanunu'nda, buna ilişkin örnekler bulunmaktadır.

- 7) Taslağın “Yetki” başlıklı “*Bu yönergenin uygulanmasından doğabilecek tereddütlerin giderilmesinde Başkanlık yetkilidir*”, şeklindeki 12.maddesinin; “*Bu yönergenin uygulanmasından doğabilecek tereddütlerin giderilmesinde Başkanlık ve TÜRMOB birlikte yetkilidir.*” şeklinde değiştirilmesi önerilmektedir.
- 8) Yönerge taslağında, mükelleflerin olduğu gibi meslek mensuplarının da Rapor Değerlendirme Komisyonlarında dinlenme talebinde bulunabilmelerine ilişkin düzenlemenin yer alması önerilmektedir.
- 9) Meslek mensubunun sorumluluğuna ilişkin olarak düzenlenen Görüş ve Öneri Raporuna, mükellef ile ilgili olarak düzenlenen “Vergi Tekniği Raporunun” eklenerek meslek mensubuna tebliğinin sağlanmasının, meslek mensubuna sorumlu tutulduğu iddiaları görebilmesi ve kendisini savunabilmesi için fırsat verilmesi bakımından çok önemli olduğunu düşünülmektedir. Bu nedenle, meslek mensuplarına, haklarındaki iddialara dayanak olan vergi inceleme raporlarının ve bu raporlara dayanak teşkil eden belgelerin birer örneğinin verilmesi yönünde gerekli düzenlemeler yapılmalıdır.
- 10) Taslağın “Disiplin Yönünden Sorumluluk” başlıklı 5. maddesinin 1.fıkrasında “*Vergi müfettişleri yaptıkları vergi incelemeleri sırasında 3568 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat kapsamında meslek mensubu tarafından yapılan işlemleri, ilgili mevzuat hükümlerine, muhasebe standartları ile denetim standartlarına uygun yapıp yapılmaması gibi haller yönünden değerlendirerek meslek mensubunun sorumluluğunu belirler.*” hükmü yer almaktadır.

Düzenlemede yer alan muhasebe standartları ve denetim standartları ile neyin kastedildiği açık değildir. Şayet kastedilen Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye Denetim Standartları ise Vergi Müfettişlerinin meslek mensuplarının söz konusu standartlara uygun işlem yapıp yapmadıklarını belirleyip haklarında sorumluluk raporu yazıp yazamayacaklarının tekrar değerlendirilmesinin gerektiği düşünülmektedir.

Bu konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığının, Müfettişlerinin denetimlerde uyması gereken *inceleme ve denetim kriter ve esaslarına ilişkin düzenlemeler* yapmasının ve bunları kamuya ilan etmesinin vergi incelemelerinde mükellefler arasında adalet ve eşitliğin sağlanması açısından çok önemli olduğu düşünülmektedir.

11) Yönergeye, Denetim elemanlarına görevlerini ifa ederlerken uymaları gereken hukuki düzenlemelerin olduğu ve Kanunlarla verilen yetkilerin uygulanmasında keyfi davranmamaları aksi durumda ortaya çıkabilecek zararlardan dolayı sorumlu olabileceklerine ilişkin açıklamaların da eklenmesi bir gereklilik olarak kabul edilmektedir.

12) Yönergede meslek mensuplarının sorumluluklarının hukuki çerçevesinin çizilmesi ve hiç olmazsa hangi durumlarda sorumluluk raporu düzenlenmemesi gerektiği tek tek sayılmalıdır. Bu durumlara aşağdaki örnekler verilebilir.

- Bakanlığın ve ilgili kurum ve kuruluşlarının genel tebliğ, iç genelge veya zelgeler ile belirlemiş olduğu görüşlerden farklı bir görüş çerçevesinde işlem yapmakla beraber, bu hususun düzenlenen tasdik raporunda açıkça belirtilmesi,
- Bakanlık ve ilgili kurum ve kuruluşlarının görüşü ile konuya ilişkin yargı kararlarının farklı olması halinde, görüşe dayanak olan uygulama ve gerekçesi,
- Matrah ve vergi farkının, İdarenin genel tebliğ ile görüşünü açıkça belirlemediği ve farklı yorumlamaya müsait olduğu konulardan kaynaklanması,
- Matrah ve vergi farkının, kasıt oluşturması mümkün olmayacak tutarda ve “nemlilik derecesi” kapsamı içinde kalması,
- İnceleme sonucu bulunan vergi veya matrah farkının, tasdik konusu ve kapsamının dışında kalması,
- Defter kayıtları ve dayanağı belgeler dışındaki kaynaklardan sağlanacak bilgilere istinaden tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalardan dolayı,
- Mesleki açıdan gerekli zen ve titizlik gösterilse dahi meslek mensubunca tespiti mümkün olmayan işlemlerden kaynaklanan vergi/ceza farkları,
- Cezayı gerektiren fiilin işlendiği fiile ilişkin zamanaşımı süresinin geçip geçmediği
- Mükellef tarafından defter ve belgelerin vergi inceleme elemanına ibraz edilmemesi,

