



# TÜRMÖB

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

2024/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

**Denetim, Raporlama ve Meslek Hukuku**

23 Aralık 2024 Pazartesi – 18.00 - 20.00 ( 2 Saat )

- Uyarı!** [1] Cevaplama öncesi, sorularda eksik sayfa ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gerektiğinde sınav görevlilerine başvurunuz.
- [2] Cevap kağıdı üzerine, “not talep eden ifadeler” veya “cevap dışında herhangi bir şey” yazılması yasaktır. Bu kurala aykırı davranan adayların kağıtları değerlendirme dışı bırakılacaktır.
- [3] Cevaplarınızı lütfen okunaklı yazınız.
- [4] Bu sınav 6 sorudan oluşmaktadır.

## Sorular

**Soru - 1:** 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa (3568 sayılı Kanun) göre;

- a) Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin (Birlik) Organlarını (isimlerini) yazınız (4 Puan),
- b) Birlik Denetleme Kurulunun oluşumunu ve görevini yazınız (6 Puan),
- c) Birliğin gelirlerini, “Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetmeliği” ile belirlenmiş olan farklı türdeki gelirleri de belirterek yazınız (10 Puan).

**Soru - 2:** Kurumlar vergisi mükellefi MSBD Hizmetleri Ltd. Şti. hakkında vergi müfettişi tarafından 2024 yılında düzenlenen vergi inceleme raporunda, mükellefin başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği tespit edilmiş ve mükellefiyetinin devamına gerek görülmediği ifade edilerek mükellefiyet kaydının raporda belirtilen tarih itibarıyla terkin edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu rapora istinaden vergi dairesince, mükellefin işi bıraktığı addolunarak mükellefiyet kayıtları raporda belirtilen tarih itibarıyla terkin edilmiştir. Diğer yandan vergi müfettişi tarafından düzenlenen raporda MSBD Hizmetleri Ltd. Şti. nin söz konusu fiillerine Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) A’nın iştirak ettiği tespit edilmiş ve meslek mensubu SMMM A adına 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 344 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Anılan mükellef ve meslek mensubu hakkında düzenlenen vergi inceleme raporları, yetkili vergi dairesi müdürlüğünce işleme konulmuş olup (vergi tarh edilmiş ve ceza kesilmiş) mükellef ve meslek mensubu SMMM A tarafından vergi dairesince haklarında yapılan işlemlere karşı süresinde herhangi bir dava açmadığı anlaşılmıştır.

Yukarıdaki örnek olayı 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 153/A maddesi hükümleri ile bu maddenin verdiği yetkiye istinaden Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 478 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği kapsamında değerlendirerek bu düzenlemeler uyarınca SMMM A hakkında disiplin yönünden yapılması gereken işlemleri ve süreci belirterek bu süreçte görevli kurum, kuruluş ve birimleri yazınız (15 Puan).

**Soru - 3:** 3568 sayılı Kanuna istinaden çıkarılan “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları İle Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Organlarının Denetimi Hakkında Yönetmelik” kapsamında, Birlik ve oda organlarının denetimi ile ilgili olarak;



# TÜRMOB

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

- a) Denetimin amacını ve denetimi yapacak olanları yazınız. (5 Puan)
- b) Birlik ve Odaların yükümlülüğünü yazınız. (5 Puan)
- c) Denetim ve inceleme konularını sadece sayınız. (5 Puan)

**Soru - 4:** 3568 sayılı Kanuna göre mesleki ruhsatları vermekle görevli kuruluşu ve organını yazarak, “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Gereğince Yapılacak Başvurular Hakkında Yönetmelik” kapsamında “mesleki ruhsat verilemeyeceğine dair karara itiraz” düzenlemesiyle ilgili olarak (karar tebliğ edilecekler, tebliğ süresi, karara itiraz edilecek merci, itiraz süresi, itiraz süreci ve sonucu) bilgi veriniz (15 Puan).

**Soru - 5:**

- a) 3568 sayılı Kanundaki meslek mensupları hakkında uygulanabilecek disiplin cezalarını ve Kanundaki tanımlarını yazınız (10 Puan).
- b) 3568 sayılı Kanuna istinaden çıkarılan “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği” kapsamında, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (Birlik/TÜRMOB) tarafından çıkarılmış olan “zorunlu meslek kararlarına uyulmaması” durumunda uygulanacak disiplin cezasının ne olacağını değerlendirme yaparak yazınız (5 Puan).
- c) 3568 sayılı Kanuna istinaden çıkarılan “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği (Disiplin Yönetmeliği)” kapsamında “disiplin kurulları”nın disiplin cezaları ile ilgili “takdir hakkı” düzenlemesine ilişkin bilgi veriniz (5 Puan).
- d) 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu kapsamında düzenlenen iflas idaresinin görevi ve yapısı hakkında kısaca bilgi vererek 3568 sayılı Kanun kapsamında serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirlerin “iflas idaresi üyeliği” konusunda bilgi veriniz (5 Puan).

2

**Soru - 6:** Aşağıdaki örnek olayları, 3568 sayılı Kanuna istinaden çıkarılan “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı”nın ilgili kuralları kapsamında değerlendirerek açıklayınız.

a) Z Makine İhracat ve İthalat Tic. Ltd. Şti. (Z Ltd. Şti.), mali işler biriminde çalıştırılmak üzere eleman alımı için kendi internet sitesinde ve bir gazetede iş ilanı vermiştir. YMM A müşterisi Z Ltd. Şti. ne müşavirlik ve tasdik hizmetleri sunmaktadır. Bay C, YMM B nin yanında çalışmaktadır. YMM A öteden beri tanıdığı, meziyetlerini bildiği ve güvenilir bulduğu Bay C yi telefonla arayarak adı geçen şirketin sahibini uzun süredir tanıdığını ve bu şirkete mesleki hizmet verdiğini, şirketin sektörde giderek büyüdüğünü belirterek bu şirkette daha iyi koşullarda çalışma ve kendini geliştirme imkânları bulabileceğini söylemiştir. Bay C bu görüşmeden sonra şirketin internet sitesinde şirket hakkında araştırma yapmış ve iş ilanını görmüş ve iş başvurusu yapmıştır. YMM A, Bay C'nin YMM B nin yanında ücretli çalıştığını bilmekte olup bu konuyla ilgili YMM B ye her hangi bir bilgi ve haber vermemiştir. (5 Puan)

b) YMM E tarafından (F) İth. İhr. A.Ş. (şirket) hakkında düzenlenen KDV İadesi Tasdik Raporu ile yapılan iade talebi sonuçlanmamıştır. Şirketin tek ortağı/sahibi G, arkadaşları H ve YMM F'nin bulunduğu bir sohbet esnasında bu durumdan bahsederek iadenin geciktiğinden ve vergi dairesinden yakınmıştır. Bunun üzerine YMM I, YMM E'yi tanıdığını ve çok değerli bir insan olduğunu fakat mesleki bilgi ve tecrübesinin eksik ve yetersiz olduğunu söylemiş ve öteden beri çeşitli eksiklikleri sebebiyle YMM E'nin tasdik raporlarını vergi dairelerince daha detaylı ele alındığı yönünde gözlemleri ve duyumları olduğunu belirtmiştir. Bu yüzden ve eksikliklerin tamamlanması için vergi dairesince yapılan araştırma ve yazışmaların iade sürecini uzatmış olabileceğini, sorunun vergi dairesinden kaynaklanmadığını düşündüğünü ifade etmiştir (5 Puan).



## SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

### Cevap - 1: (15 Puan)

**a) (4 Puan):** Birliğin organları 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun (3568 sayılı Kanun) 31 inci maddesinde belirlenmiştir. Anılan maddeye göre Birliğin organları şunlardır:

1. Genel Kurul,
2. Yönetim Kurulu,
3. Disiplin Kurulu,
4. Denetleme Kurulu.

**b) (6 Puan):** Birlik Denetleme Kurulu 3568 sayılı Kanunun 39 uncu maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre Birlik Denetleme Kurulu, *kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup serbest veya bir işyerine bağlı olarak bu Kanun hükümlerine göre fiilen mesleki faaliyette bulunan Birlik Genel Kurulu üyeleri arasından üç yıl için seçilen üç asıl ve üç yedek üyeden oluşur.* Denetleme Kurulu üyelerinden *en az birinin yeminli mali müşavir olması* zorunludur. Süresi dolan üye *yeniden seçilebilir*. Denetleme Kurulu, *Birliğin işlem ve hesaplarını denetlemek ve bu hususta Genel Kurula rapor vermekle* görevlidir. Denetçiler *Birlik Yönetim Kurulu toplantılarına katılabilirler*, ancak *oy kullanamazlar*.

**c) (10 Puan):** Birliğin gelirleriyle ilgili düzenleme, 3568 sayılı Kanunun 30 uncu maddesinde yapılmıştır. Anılan maddeye göre Birliğin gelirleri, birliğe dahil odaların gelirlerinden alınacak paylar ile birliğe ait mal varlığından sağlanan gelirler, ruhsatname ücretleri ve genel hükümler çerçevesinde elde edilen bağış ve yardımlardan meydana gelir.

1

Birliğin gelirleri, anılan hükümde belirtilenler yanında farklı gelir türlerine de yer verilmek suretiyle Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetmeliğinin “Birliğin Gelirleri” başlıklı 8 inci maddesinde belirlenmiştir. Anılan Yönetmeliğe göre, Birliğin gelirleri şunlardır:

1. Birliğe dâhil odaların brüt gelirlerinin %10'unu geçmemek üzere, alınacak paylar,
2. Birliğe ait mal gelirleri,
3. Ruhsatname ücretleri,
4. Yeminli Mali Müşavirlik *mühür ücretleri*,
5. Genel hükümler çerçevesinde elde edilen bağış ve yardımlar,
6. *Diğer gelirler* ve
7. *Kurs ve eğitim gelirleri*.

Bu belirlemelere göre, 3568 sayılı Kanunda belirlenenlerden farklı olarak yönetmelikle *YMM mühür ücretleri, diğer gelirler* ile *kurs ve eğitim gelirleri* anılan Yönetmelikle Birliğin gelirleri arasına alınmıştır.

## Cevap – 2: (15 Puan)

**213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Teminat Uygulaması”** başlıklı 153/A maddesinde başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi üzerine iş bırakmış addolunan ve mükellefiyet kayıtları vergi dairesince terkin edilenlerin bu fiillerine iştirak ettiği inceleme raporuyla tespit edilen ve durumu kesinleşen 3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensupları hakkında üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma disiplin cezasının uygulanacağı ve bu disiplin cezasının uygulanmasında **3568 sayılı Kanunda yer alan usullerin tatbik edileceği** hükme bağlanmıştır.

Meslek mensupları hakkında uygulanacak disiplin cezaları ile ilgili düzenleme 3568 sayılı Kanunun 48 inci maddesinde yapılmıştır. Disiplin cezalarının uygulanmasının maksadı, disiplin cezaları, daha ağır ceza uygulanması, tekrerrür, meslek mensubuna savunması alınmadan disiplin cezası uygulanamayacağı, savunma hakkından vazgeçmiş sayılma, disiplin cezalarının kesinleşme tarihinden itibaren uygulanacağı, disiplin kurullarının bir derece hafif veya ağır ceza takdiri gibi hususlar anılan maddede düzenlenmiş olup Kanunun 50 nci maddesinin (k) bendinde ise disiplin kovuşturması yapılması konusunda karar verecek merci, disiplin cezalarını vermeye yetkili merciler, disiplin cezalarına karşı yapılacak itirazın usul ve şartları ve disiplinle ilgili diğer hususların yönetmelikle belirleneceği hükme bağlanmıştır.

Bu kapsamda çıkarılan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliğiyle (Disiplin Yönetmeliği) meslek mensupları hakkında uygulanacak disiplin işlemleriyle ilgili ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır. Yönetmelikle disiplin soruşturması ve kovuşturması yapılmasına karar verecek yetkili organlar, disiplin cezası vermeye yetkili organlar, disiplin cezalarına karşı yapılacak itirazların usul ve esasları ile disipline ilişkin diğer hususlar düzenlenmiştir.

Disiplin Yönetmeliğinin 7 nci maddesin son fıkrası hükmüne göre, *213 sayılı Vergi Usul Kanununun 153/A maddesinin birinci fıkrasında sayılan haller dolayısıyla mükellefiyeti terkin edilenlerin bu fiillerine iştirak ettikleri inceleme raporuyla tespit edilen ve bu durumları kesinleşen meslek mensupları hakkında üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanır.*

213 sayılı Kanunun 153/A maddesinde meslek mensupları için öngörülen disiplin cezalarına ilişkin uygulama aynı maddedeki hükme istinaden 3568 sayılı Kanunda yer alan usullere göre yapılacaktır. Diğer yandan **478 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde** 213 sayılı VUK un 153/A maddesinde düzenlenen meslek mensubu hakkında verilecek 3 yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma disiplin cezası ile ilgili açıklamalar yapılmış olup ilgili bölüm aşağıdaki gibidir.

### “4.5. 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Faaliyette Bulunan Meslek Mensuplarının Durumu

#### 4.5.1. 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Faaliyette Bulunan Meslek Mensuplarının Tebliğin (4.1) No.lu Bölümünde Sayılan Fiillere İştirak Etmesi Halinde Ceza ve Teminat Uygulaması

**4.5.1.1.** 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin beşinci fıkrasında, 3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensupları hakkında tesis edilecek işlemlere ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre, mükellefiyet kayıtları re’sen terkin edilenlerin münhasıran sahte belge düzenleme fiillerine iştirak ettiği inceleme raporu ile tespit edilen meslek mensupları hakkında üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanacaktır. Meslek mensubu hakkında geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezasının uygulanabilmesi için, münhasıran sahte belge



düzenleme fiiline iştirak nedeniyle kendisi adına **213 sayılı Kanunun 344 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre kesilen vergi ziyaı cezasının kesinleşmesi** şarttır.

Meslek mensubunun iştirak fiilinin kesinleşmesi halinde, bu durum **(570 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 6 ncı maddesiyle kaldırılan ibare; Yürürlük: 28.09.2024) defterdarlıklarca Başkanlığa [Gelir İdaresi] bildirilir.**

Başkanlık, meslek mensubu hakkında söz konusu ceza işleminin uygulanması için **meslek mensubunun bağlı bulunduğu odaya bildirim** yapar.

**(Danıştay 8. Dairesinin 21/1/2021 tarihli ve Esas No: 2017/7440, Karar No: 2021/243 sayılı Kararıyla iptal edilen fıkra:** Başkanlık tarafından yapılan bildirimin oda kayıtlarına girdiği tarihten itibaren **beş iş günü** içerisinde ilgili meslek mensubuna üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası verilir ve cezanın verildiği bu tarih üç yıllık sürenin başlangıç tarihi olarak kabul edilir. Bu karar üç iş günü içerisinde Başkanlık, TÜRMOB, meslek mensubu ve meslek mensubunun bağlı olduğu vergi dairesine bildirilir.)

Meslek mensubu hakkında **üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulamasında** bu Tebliğ ile düzenleme yapılmayan hallerde, 31/10/2000 tarihli ve 24216 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan **Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliğinin 12 nci maddesi** hükümleri uygulanır.

**4.5.1.2.** Hakkında üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanan meslek mensubunun **sürenin sonunda** mesleki faaliyetine tekrar devam etmek istemesi halinde, bağlı olacağı vergi dairesine **işe başlama bildiriminde** bulunması gerekir. İşe başlama bildiriminin alınması üzerine, vergi dairesi mükellefiyet tesis işlemlerini genel usuller çerçevesinde gerçekleştirir.

**(570 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 7 nci maddesiyle değişen paragraf; Yürürlük: 28.09.2024)** Ayrıca, işe başlama bildiriminin alındığı tarihten itibaren bir ay içinde vergi dairesi tarafından hazırlanacak bir yazı ile yazının tebellüğünden itibaren altmış gün içerisinde meslek mensubundan **teminat göstermesi** istenir. Teminatın süresinde gösterilmemesi halinde mükellef hakkında 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinde öngörülen **özel usulsüzlük cezası** kesilir.

**4.5.1.3.** Hakkında üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanan meslek mensubunun **cezanın tatbiki müddetince**, 3568 sayılı Kanunun “Mesleğin konusu” başlıklı 2 nci maddesi kapsamında olmamak şartıyla faaliyette bulunması mümkündür. Söz konusu faaliyetler için tesis edilecek mükellefiyet nedeniyle 213 sayılı Kanunun 153/A maddesi hükümleri uygulanmayacaktır.”

Anılan tebliğin 9.5 nolu paragrafında ise “*Vergi incelemesine yetkili olanlar, münhasıran sahte belge düzenlenmesine ilişkin tespitleri nedeniyle düzenleyecekleri raporlara, örneği ekli “VUK 153/A Maddesi Kapsamında Takip Edileceklerle İlişkin Bilgi Formu”nu (EK 1) eklerler.*” Söz konusu ekteki formda, münhasıran sahte belge düzenlediği tespit edilen mükellefe ve bu fiillerine iştirak ettiği tespit edilen meslek mensubuna ilişkin bilgiler de bulunmaktadır.

Yukarıda bahsedilen Genel Tebliğ ile münhasıran sahte belge düzenleyen mükelleflerin fiillerine iştirak eden meslek mensupları hakkında 213 sayılı Kanunda belirtilen üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma disiplin cezasının uygulanmasında **özel bir usul** belirlenmiş idi. Tebliğle getirilen bu usule ilişkin düzenlemeler Danıştay tarafından, hukuka uygun bulunmayarak iptal edilmiştir. İptal kararıyla birlikte söz konusu düzenleme tebliğin yayımlandığı tarihten itibaren hukuken yok hükmünde olup ortadan kalkmıştır. İptal kararı sonrasında kanunda belirtilen söz konusu disiplin cezasının uygulamasında 3568 sayılı Kanunun 48 inci maddesindeki hükümler ve bu kanuna istinaden çıkarılan Disiplin Yönetmeliğindeki usul ve esaslar tatbik edilecektir.

Disiplin Yönetmeliğinde meslek mensupları hakkında uygulanacak disiplin işlemlerine ilişkin düzenlemeler dikkate alındığında münhasıran sahte belge düzenlemekten dolayı mükellefiyeti terkin edilen mükelleflerin bu fiillerine iştirak ettiği tespit edilen ve kesinleşen meslek mensubu hakkında 213 sayılı VUK un 153/A maddesi hükmü uyarınca üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma disiplin cezası uygulanması gerekir.

Örnek olayda vergi inceleme elemanı tarafından düzenlenip vergi dairesine raporlarla birlikte gönderilen ve münhasıran sahte belge düzenleyen MSBD Ltd. Şti. ile bu fiillerine iştirak ettiği tespit edilen meslek mensubu SMMM A ile ilgili bilgilerin yer aldığı form vergi dairesince alındıktan sonra SMMM A nın durumu takip edilir ve SMMM A ya kesilen vergi zıyaı cezasına dava açmaması sebebiyle durumunun kesinleşmesi üzerine bağlı olunan defterdarlık aracılığıyla durum, Gelir İdaresi Başkanlığına intikal ettirilir.

Gelir İdaresi Başkanlığı anılan defterdarlıktan gelen bildirim üzerine 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinde öngörülen üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezasının uygulanması için SMMM A nın kayıtlı üyesi olduğu SMMM Odasına bildirim yapar.

SMMM A nın kayıtlı üyesi olduğu SMMM Odasının Yönetim Kurulu, GİB den gelen bildirim üzerine, Disiplin Yönetmeliğindeki usul ve esaslar çerçevesinde disiplin işlemlerini başlatır. Bu aşamada Oda Yönetim Kurulu ivedi durumlar hariç en geç iki ay içinde ilk incelemeyi yapar. Disiplin soruşturması Yönetmelikte belirtilen kurala göre belirlenen soruşturmacılar tarafından yapılır. Soruşturmacılar, kanıtları toplar, hakkında soruşturma yaptıkları meslek mensubundan yazılı veya tutanağa geçirilmek suretiyle sözlü bilgileri alır. Bunlar mümkün olmaz ise dosya üzerinden incelemeyi yapar, gerekli görülen kişilerden ifade alabilir, defter ve belgeleri inceleyebilir, oda yönetimi aracılığıyla adli ve idari mercilerden bilgi ve belge isteyebilir, yetkili makamların izniyle ilgili dosyaları inceleyip örneklerini isteyebilir. Soruşturmacılar SMMM A hakkında yaptıkları soruşturma sonucunda disiplin soruşturması raporu düzenler ve Oda Yönetim Kuruluna teslim eder.

SMMM Oda Yönetim Kurulu SMMM A hakkında düzenlenen disiplin raporunu inceler, SMMM A hakkında disiplin kovuşturması açılmasına yer olmadığı kararı veya disiplin kovuşturması açılması kararı verir. Bu soruşturma GİB den gelen bildirime bağlı istem tarihinden itibaren en geç altı ay içinde sonuçlandırılır.

Oda Yönetim Kurulunun kararı, SMMM A hakkında disiplin kovuşturması başlatılmasına yer olmadığı şeklindeyse bu durumda, bu karara karşı istemde bulunan tarafından Birlik Disiplin Kuruluna itiraz edilebilir.

Oda Yönetim Kurulunun SMMM A hakkında disiplin kovuşturması açılması kararı kesin olup dosya disiplin kovuşturması yapması için Oda Disiplin Kuruluna tevdi edilir.

Oda Disiplin Kurulu, Oda Yönetim Kurulunun SMMM A hakkında disiplin kovuşturması açılması kararı üzerine SMMM A hakkında disiplin kovuşturması yapar. Yönetmelikle belirlenen kapsamda SMMM A nın savunmasını ve ifadesini alır, SMMM A nın talebi veya kurulun uygun görmesi halinde duruşma (gizli) yapar. Kurul, mali tatilde savunma isteyemez, duruşma yapamaz. SMMM A, süre geçmiş olsa da karar verilmeden önce savunmasını ve delillerini dosyaya sunabilir. Dosyaya giren savunma ve deliller süresinde ibraz edilmiş sayılır. Oda Disiplin Kurulu, kovuşturma sürecinde, duruşmaya tanık ve bilirkişi çağırabilir, yetkilendirme yoluyla dinleyebilir, yazılı ifadelerinin okunmasıyla yetinebilir. Duruşma tutanağa bağlanır. Kovuşturma ivedilikle ve Oda Yönetim Kurulu kararından itibaren en geç bir yıl içinde sonuçlandırılır. Kurul, yaptığı kovuşturma sonucunda SMMM A hakkında, üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma disiplin cezası ile cezalandırılmasına veya ceza verilmesine yer olmadığına kararları verebilir. Kararlar gerekçeli olmak zorundadır.

Oda Disiplin Kurulunun SMMM A hakkında üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası verilmesi yönündeki kararında, ceza gerektiren fiili münhasıran sahte belge düzenleme faaliyeti sebebiyle mükellefiyeti terkin edilen mükellefin fiillerine iştirak etme olarak gösterilir. Bu fiile karşı 213 sayılı VUK 153/A maddesi ve 3568 sayılı Kanunun 48 inci maddesi ile Disiplin Yönetmeliğinin ilgili hükümleri ve geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma başlıklı 7 inci maddesinin ikinci fıkrası hükmüne yer verilir. Oda Disiplin Kurulu SMMM A hakkında takdir hakkını kullanabilir. Bu durumda gerekçesine kararda yer verilmelidir.

Oda Disiplin Kurulunun bu kararına karşı SMMM A, doğrudan veya bağlı olduğu odası aracılığıyla Birlik Disiplin Kuruluna itiraz edebilir. Oda Disiplin Kurulu kararına SMMM A veya istemde bulunanlarca süresinde Birlik Disiplin Kuruluna itiraz edilmediği hallerde, karar yönetmelikteki sürenin geçmesiyle kendiliğinden kesinleşir.

Birlik Disiplin Kurulu, dosya üzerinde inceleme yapar, ancak üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezasına ilişkin karar incelenirken SMMM A'nın talebi veya Birlik Disiplinin Kurulunun gerek gördüğü hallerde duruşma yapılmasına karar verebilir.

Birlik Disiplin Kurulu, Oda Disiplin Kurulunun SMMM A hakkındaki üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası verilmesine dair karar ile ilgili onama kararı verebilir. Kararı bozarak kovuşturmanın derinleştirilmesi için dosyanın odaya geri gönderilmesi kararı verebilir. Kararı kaldırıp esas hakkında karar verebilir, verilmiş kararı düzelterek onaylayabilir.

Birlik Disiplin Kurulunun süresinde yapılan itiraz üzerine verdiği kararlar, kesindir. Birlik Disiplin Kurulunun itirazın reddine dair kararı ise Hazine ve Maliye Bakanlığının onayı ile kesinleşir. Birlik Disiplin Kurulunun SMMM A hakkındaki kesin kararlara karşı, SMMM A idari yargı mercilerinde dava açabilir.

Öte yandan SMMM A hakkında verilen disiplin cezasının uygulanması, 213 sayılı VUK'un 153/A maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanunla belirlenen usule göre yapılacaktır.

5

SMMM A ya 213 sayılı VUK'un 153/A ve 3568 sayılı Kanuna bağlı Disiplin Yönetmeliğinin 7 nci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca verilen üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezasının uygulanmasında **Disiplin Yönetmeliğinin 12 nci maddesindeki** usuller tatbik edilecektir.

Buna göre, münhasıran sahte belge düzenleyen mükellefin fiillerine iştirak ettiği kesinleşen ve 3568 sayılı Kanun ve Disiplin Yönetmeliği kapsamında disiplin süreci sonucunda hakkında bağlı olduğu SMMM Odası Disiplin Kurulu kararıyla üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası verilen ve bu cezası yönetmelikteki süreç sonunda kesinleşen SMMM A ya, söz konusu ceza, cezanın **kesinleşme tarihinden** itibaren SMMM A'nın bağlı olduğu **Oda Yönetim Kurulu Başkanlığı** tarafından **uygulanır**. Oda Disiplin Kurulunun SMMM A hakkındaki **kararının onaylı örneği**, karar tarihinden itibaren 30 gün içerisinde **Birlik Disiplin Kurulu Başkanlığına** gönderilir.

SMMM A hakkında verilen üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası Hazine ve Maliye Bakanlığı ile diğer ilgili kurum ve kuruluşlara **duyurulur**. Duyuru yapılan ilgili kurum ve kuruluşlar SMMM A ile ilgili olarak **gerekli önlemleri alırlar**.

SMMM A hakkında verilen üç yıl süreyle geçici faaliyetten alıkoyma cezası; **Resmî Gazete'de ve meslek mensubunun bağlı olduğu Oda ve Birlik internet sayfasında yayımlanır** ve **yöresinde** uygun araçlarla **ilan olunur**. SMMM A ya verilen bu ceza, SMMM A'nın dosyasında saklanır.

SMMM A hakkında üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezasının uygulanmasına, cezanın **kesinleştiğine ilişkin yazının bağlı olduğu oda tarafından SMMM A ya tebliğ edildiği tarihi izleyen birinci günden** itibaren başlanır.

SMMM A'nın bağlı olduğu Oda tarafından SMMM A ya gönderilecek kesinleşme yazısında; bu yazının tebliğinden itibaren **yeni iş kabul edemeyeceği, e-bildirim şifresinin** Gelir İdaresi Başkanlığınca bu yazının tebliğ edildiği ayı izleyen ay sonu itibarıyla **kapatılacağı**, şifre kapatılmadan **mevcut sözleşmelerinin iptal edilmesi gerektiği**, mevcut işlerini Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğe uygun olarak 60 gün içinde **tasfiye etmesi gerektiği**, **e-beyanname şifresinin** Gelir İdaresi Başkanlığı ve Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığınca yazının tebliğ edildiği ayı izleyen ay sonu itibarıyla **iptal edileceği**, aynı süre içinde **ruhsat ve kaşenin odaya teslim edilmesi gerektiği**, bu zorunluluklara uymadığı takdirde **Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunulacağı** belirtilir.

SMMM A'nın bağlı olduğu Oda, üç yıl süreyle **geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma** cezasının uygulanmaya başladığı günü derhal bir yazıyla; **TÜRMÖB'a, Gelir İdaresi Başkanlığına ve gerekli görülen diğer kurum ve kuruluşlara** bildirerek, bu kuruluşların **gerekli önlemleri almasını** ister. Bu yazıda, cezanın hangi tarihte son bulacağı belirtilir.

Üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezasını alan SMMM A; **elindeki işlerini**, cezanın kesinleşme tarihinden itibaren 60 gün içerisinde bağlı bulunduğu **odaya teslim** eder. Oda bu iş veya defter ve belgeleri **iş sahiplerine geri verir**. İş sahiplerinin isteği halinde; Oda yönetim kurulunca **görevlendirilecek bir meslek mensubuna**, bu iş veya defter ve belgeler teslim edilir.

Üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezasının, Disiplin Yönetmeliğinin 29 uncu maddesine göre **kesinleşmesinden sonra SMMM A iş kabul edemez ve kaşe kullanamaz**. SMMM A'nın bağlı olduğu oda, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile diğer ilgili kurum ve kuruluşlara bildirim yaptıktan sonra önlem olarak SMMM A'nın ruhsatını ve kaşesini geri alır.

SMMM A hakkındaki üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezasının yargı organlarınca **iptal edilmesinin kesinleşmesi ve SMMM A'nın istemi hâlinde durum ilgili kurum ve kuruluşlara bildirilerek Oda ve Birlik internet sayfasında** yayımlanır.

213 sayılı VUK'un 153/A maddesi ve 478 sıra No.lu VUK Genel Tebliği düzenlemeleri kapsamında münhasıran sahte belge düzenlemek üzere faaliyette bulunduğu tespit edilen mükellefin fiillerine iştirak eden SMMM A hakkında 213 sayılı Kanun ile 3568 sayılı Kanun ve bu kanuna bağlı Disiplin Yönetmeliği uyarınca SMM A hakkında üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma disiplin cezası uygulamasına ilişkin süreçte görevli kurum, kuruluş ve birimler şöylece özetlenebilir.

1. Vergi Denetim Kurulu (vergi müfettişleri marifetiyle vergi incelemesi yapılması, münhasıran sahte belge düzenleyen mükellefin fiillerine iştirak eden meslek mensupları hakkında düzenlenen 478 s. N. VUK Genel Tebliği eki formun vergi dairesine gönderilmesi),
2. Vergi dairesi müdürlüğü, Defterdarlık (SMMM A'nın iştirak durumunun kesinleşmesi üzerine ilgilil disiplin cezasının uygulanmasını teminen durumu Gelir İdaresi Başkanlığına intikal ettirir)
3. Gelir İdaresi Başkanlığı (SMMM A hakkında söz konusu disiplin cezasının uygulanmasını teminen SMMM A'nın kayıtlı üyesi olduğu SMMM Odasına bildirimde bulunur. Süreç sonunda SMMM A hakkındaki cezanın uygulanmasıyla birlikte gerekli tedbirleri alır)
4. SMMM Odası Yönetim Kurulu (GİB'den alınan bildirim üzerine SMMM A hakkında Disiplin Yönetmeliğinin ilgili hükümleri kapsamında gerekli disiplin işlemlerinin yapılmasını sağlar, ilk incelemeyi yapar, disiplin soruşturması yaptırır, sonucunda disiplin kovuşturması açılması veya disiplin kovuşturması açılmasına yer olmadığı kararları verir, süreci yürütür, takip eder, yetkili organlarca alınan kararları uygular, SMMM A hakkında verilen **üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma** cezasının uygulanmaya başladığı günü derhal bir yazıyla; **TÜRMÖB'a, Gelir İdaresi Başkanlığına ve gerekli görülen diğer kurum ve kuruluşlara** bildirir, bu kuruluşların gerekli önlemleri almasını ister, kesinleşen disiplin cezasına ilişkin kararı uygular, disiplin cezasını internet sitesinde ve mahallindeki uygun araçlarla ilan eder, SMMM A'nın idari yargı mercilerinde açtığı davalarda verilen mahkeme kararlarının gereğini yapar, SMMM A ya



verilen disiplin cezasının iptaline dair yargı kararının kesinleşmesi halinde SMMM A'nın talebi üzerine durumu internet sayfasında yayımlar)

5. SMMM Odası Disiplin Kurulu (Oda Yönetim Kurulunca verilen SMMM A hakkında disiplin kovuşturması açılması kararı üzerine Disiplin Yönetmeliğindeki hükümler kapsamında disiplin kovuşturması yapar, SMMM A'nın cezalandırılmasına veya ceza verilmesine yer olmadığına kararları verir),
6. TÜRMOB/Birlik Disiplin Kurulu (Oda Yönetim Kurulunun SMMM A hakkında disiplin kovuşturması açılmasına yer olmadığı kararına ve Oda Disiplin Kurulu tarafından verilen karara yapılan itirazı, Disiplin Yönetmeliğindeki hükümler kapsamında inceler ve karar verir),
7. Diğer kurum ve kuruluşlar (Sosyal Güvenlik Kurumu gibi kurumlar, kuruluşlar SMMM Odasından SMMM A'ya uygulanan cezayla ilgili olarak gelen bildirim üzerine gerekli önlemleri alır).
8. TÜRMOB (Birlik Disiplin Kurulunun itirazı red kararını onaylanmak üzere Hazine ve Maliye Bakanlığına gönderir, SMMM A hakkında verilen ve kesinleşen üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma disiplin cezasını internet sitesinde yayımlar. SMMM A'nın idari yargı mercilerinde açtığı davalarda verilen mahkeme kararlarının gereğini yapar, SMMM A lehine verilen (idari işlemin iptali) kararın kesinleşmesi halinde durumu SMMM A'nın talebi üzerine internet sayfasında yayımlar)

### Cevap – 3: (15 Puan)

**Birlik ve oda organlarının denetimi**, 3568 sayılı Kanuna istinaden çıkarılan “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları İle Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Organlarının Denetimi Hakkında Yönetmelik ile düzenlenmiştir.

7

Odaların ve Birliğin organları, 3568 sayılı Kanunda belirlenmiş olup odaların organları; oda genel kurulu, oda yönetim kurulu, oda disiplin kurulu ve oda denetleme kuruludur. Birliğin organları ise birlik genel kurulu, birlik yönetim kurulu, birlik denetleme kurulu ve birlik disiplin kuruludur. Yukarıda anılan Yönetmelik işte bu organların denetimini düzenlemektedir. Birlik denetleme kurulu ile oda denetleme kurullarının görevleri ve denetimin kapsamı ayrı bir konudur. Soruda birliğin ve odaların yukarıda sayılan organlarının 3568 sayılı Kanunda ve yukarıda anılan yönetmelikte belirtilen amaç için vergi müfettişleri marifetiyle yapılacak denetimine ilişkin bilgiler verilmesi istenmiştir.

**a) (5 Puan):** Yukarıda anılan Yönetmeliğe göre denetimin amacı (Md. 4), *Oda ve Birlik organlarının Kanun ve yönetmeliklerle belirlenen düzenlemeler çerçevesinde faaliyette bulunmalarını sağlamaktır*. Bu denetimle birlik ve oda organlarının Kanuna ve yönetmeliklerle belirlenen düzenlemeler çerçevesinde faaliyet göstermelerinin sağlanması amaçlanmaktadır. Maddede geçen **Kanun** tabiri 3568 sayılı Kanunu, **Oganlar** tabiri ise Birliğin ve Odaların Genel Kurul, Yönetim, Disiplin ve Denetleme kurulları ile bunlara bağlı olarak faaliyette bulunan kuruluşları ( Birlik Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER), Birlik Sürekli Mesleki Geliştirme Eğitimi Merkezi Yönetim Kurulu (SÜRGEM) iktisadi işletmeleri, YMM ve SMMM Odalarının iktisadi işletmeleri gibi) ifade etmektedir (Md. 3). Ayrıca Birlik ve Odaların bünyesinde oda ve Birlik yönetim kurullarının yetkilendirdiği ve yönetim kuruluna bağlı olarak faaliyet yürütmek üzere oluşturulan Birlik ve Oda Haksız Rekabetle Mücadele Kurulları ile Birlik Etik Komitesi anılan denetimin kapsamındadır.

Bu kapsamdaki denetim *Hazine ve Maliye Bakanı onayı* ile ve bu konuda görevlendirilen denetim elemanları marifetiyle yapılır. Hazine ve Maliye Bakanlığında, Bakan tarafından görevlendirilebilecek çeşitli denetim elemanları (Hazine ve Maliye Müfettişleri, Muhasebat Kontrolörleri gibi) bulunabilmektedir. Yönetmelikte geçen **denetim elemanı** tabiri, *vergi müfettişini* ifade etmektedir. Dolayısıyla Birlik ve oda organlarının 3568 sayılı Kanun ve bağlı yönetmelikleri

kapsamında denetimi, mevcut Yönetmelik uyarınca ancak ve sadece Bakan tarafından görevlendirilen vergi müfettişlerince yapılır (Md.5 ve 3).

**b) 5 Puan):** Anılan Yönetmelik kapsamında yapılacak denetimlerde Birlik ve odalar, bu Yönetmelik çerçevesinde denetimle görevlendirilecek vergi müfettişlerinin isteyeceği **her türlü bilgi ve belgeleri vermek ve uygun bir çalışma ortamı sağlamak** zorundadırlar (Md.8). Bakan tarafından görevlendirilecek vergi müfettişlerinin denetimi yapacakları oda veya birlik yönetim kurulu başkanlarının, vergi müfettişlerinin denetimi amacına uygun gerçekleştirmeleri ve sonuçlandırmaları için gerekli olan her türlü bilgi ve belgeleri vergi müfettişlerinin isteği üzerine verme zorunluluğu bulunmaktadır. Vergi müfettişlerinin denetim kapsamında isteyeceği her türlü bilgi ve belge ibraz edilmek zorundadır.

Ayrıca vergi müfettişlerine Birlik ve oda organları ile ilgili denetim çalışmalarının en verimli şekilde yapılması ve sonuçlanması için uygun çalışma ortamları sağlamak oda ve birlik yönetim kurulu başkanlarının görev ve sorumluluğundadır. Çalışma ortamının uygun olup olmadığını denetim yapacak olan vergi müfettişlerinin değerlendireceği tabiidir.

**c) 5 Puan):** Birlik ve Oda organları ile ilgili yapılacak denetiminde denetlenecek ve incelenecek konular, anılan Yönetmeliğin 9 uncu maddesinde düzenlenmiştir. Soruda denetim ve inceleme konularının yönetmelikte belirtilen haliyle sadece sayılması istenmiştir. Buna göre Oda ve Birlik organlarının faaliyetleri ile ilgili denetim aşağıdaki konuları kapsar.

- 1) **Ruhsat** işlemleri,
- 2) **Sınavlara** ilişkin işlemler,
- 3) **Disiplin cezalarına** ilişkin işlemler,
- 4) Birlik ve odaların **gelirlerine** ilişkin işlemler,
- 5) Birlik ve odaların **harcama ve giderlerine** ilişkin işlemler,
- 6) Tutulması gereken **defter ve belgelere** ilişkin işlemler,
- 7) Oda ve Birlik organlarının **Kanun ve yönetmeliklerde belirtilen hükümlere uyup uymadıkları**,
- 8) Oda ve Birlik organlarının yukarıdaki bentlerde sayılan hususların dışında kalan **diğer** işlemleri.

#### **Cevap – 4: (15 Puan)**

Meslek ruhsatlarını vermek, 3568 sayılı Kanunun 36/h maddesiyle **Birlik Yönetim Kurulu'na** verilmiş bir görevdir. Bu husus, ayrıca Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetmeliğinin 23/h maddesinde de belirtilmiştir.

Meslek mensuplarına ruhsat verilmesi ile ilgili düzenlemeler 3568 sayılı Kanuna istinaden çıkarılan “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Gereğince Yapılacak Başvurular Hakkında Yönetmelik” ile yapılmıştır. Bu Yönetmeliğin amacı, Kanun hükümlerine göre serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir olmak isteyenlerin müracaatlarına, ruhsat verilmesine ve meslek unvanlarının kullanılmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektir.

Ruhsat için başvurular Yönetmeliğin 7 nci maddesine göre Birliğe (TÜRMOB) gönderilmek üzere ilgili il odasına yapılır. İlgili odalar tarafından Birliğe gönderilen dosyalar, Birlik tarafından değerlendirilir. Olumlu karara varılanların ruhsatları düzenlenir ve meslek mensubu olmaya hak kazananlara verilmek üzere ilgili odaya gönderilir.

Aynı yönetmeliğe göre **Birlik tarafından** “ruhsat verilemeyeceği kararı” da alınabilmektedir. Bu karara itiraz edilmesine ilişkin düzenleme Yönetmeliğin “İtiraz” başlıklı 9 uncu maddesinde yapılmıştır.

1. Ruhsatnamenin verilemeyeceğine dair kararı, **Birlik Yönetim Kurulu** alır.
2. Bu karar,
  - a. İlgili **odaya** ve
  - b. **Müracaat sahibine**
  - c. En geç **altmış gün** içinde **tebliğ edilir**.
3. Birlik kararına karşı **itiraz mercii Hazine ve Maliye Bakanı**’dır.
4. **İtiraz süresi**,
  - a. Birlik kararının **tebliğ tarihinden** itibaren
  - b. **otuz gündür**.
5. İtiraz dilekçesi
  - a. **Bakanlığa iletilmek üzere**
  - b. **Birliğe** verilir.
6. Birlik,
  - a. **İtiraz** dilekçesini ve ilgili dosyayı,
  - b. **Kendi görüşü ile birlikte**
  - c. En geç **onbeşgün** içinde
  - d. **Hazine ve Maliye Bakanlığa** gönderir.
7. Hazine ve Maliye **Bakanı**’nın vereceği karar **nihaidir**.

Birliğin ruhsatname verilemeyeceğine dair kararının tebliğ edileceği **müracaat sahibi**, Yönetmelikteki düzenlemeler göz önünde bulundurulduğunda serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik veya yeminli mali müşavirlik ruhsatnamesi almak için başvuru yapan kişileri ifade eder. Bu sebeple Birliğin ruhsat verilemeyeceği kararının tebliğ edileceği kişi için “ilgili” veya “meslek mensubu” gibi ifadeler kullanılması eksik kalır. Örneğin yeminli mali müşavirlik ruhsatı almak için başvuru yapan kişi, meslek mensubu olmayan bir hukuk veya iktisat profesörü yahut bir vergi müfettişi olabilir, veyahut serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatı almak için başvuru yapan kişi meslek mensubu olmayan bir vergi hakimi olabilir.

Birliğin ruhsatnamenin verilemeyeceğine dair kararına karşı itiraz mercii Hazine ve Maliye Bakanındır; Bakanlık değildir. Dolayısıyla Birliğin ruhsatname verilemeyeceğine dair kararına karşı Birliğe değil, ilgili oda ve Birlik aracılığıyla Bakana itiraz edilir.

Söz konusu Birlik kararına itirazın Bakana ulaştırılması, Bakanın kararının Birliğe intikal ettirilmesi sürecindeki işlemler Bakanlığın 3568 sayılı Kanunla ilgili uygulamaları yapmakla görevli bağlı kuruluşu olan Gelir İdaresi Başkanlığı marifetiyle yapılır. Birlik, kendisine intikal ettirilen müracaat sahibinin itirazını, inceler ve **kendi görüşüyle birlikte** itiraz mercii olan Bakana intikal ettirir.

Oda yönetim kurullarının ruhsat verme yetkileri yoktur. Odalar ruhsat başvurusu sürecinde çeşitli işlemleri (başvuruları kabul eder, dosya oluşturur, tekemmül ettirir, Birliğe intikal ettirir, birlikçe düzenlenen ruhsatı müracaat sahibine verir, Birliğin ve Bakanın ruhsat verilemeyeceğine dair kararlarını müracaat sahibine tebliğ eder) yapar. Birliğin ruhsatname verilemeyeceğine dair kararı, müracaat sahibinin başvuru yaptığı odaya da tebliğ edilir.

Yönetmelikle belirlenen bu süreç sonunda Bakanın nihai kararının müracaat sahibine tebliği üzerine bu kararlar, müracaat sahibince idari yargı mercilerinde dava konusu edilebilir.

**Cevap – 5: (25 Puan)**

**a) (10 Puan):** Soruda 3568 sayılı Kanunda düzenlenen disiplin cezaları ile kanundaki tanımlarının yazılması istenmiştir. Buna göre 3568 sayılı Kanunun 48 inci maddesinde düzenlenmiş olan disiplin cezaları ve kanunda yazılı tanımları aşağıdaki gibidir:

- 1. Uyarma;** meslek mensubuna mesleğinin icrasında daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir.
- 2. Kınama;** meslek mensubuna görevinde ve davranışında kusurlu sayıldığıının yazı ile bildirilmesidir.
- 3. Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma;** mesleki sıfatı saklı kalmak şartıyla altı aydan az, bir yıldan çok olmamak üzere mesleki faaliyetten alıkoymadır.
- 4. Yeminli sıfatını kaldırma;** yeminli mali müşavirin yeminli sıfatının kaldırılmasıdır.
- 5. Meslekten çıkarma;** meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha bu mesleği icra etmesine izin verilmemesidir.

**b) (5 Puan):** Kanunda belirtilen disiplin cezaları ve tanımları, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği” nin (Disiplin Yönetmeliği) 4 üncü maddesinde aynen tekrar edilmiş olup disiplin cezası uygulanacak durumlar 5 ila 9 uncu maddelerde bentler halinde düzenlenmiştir. Anılan cezaların uygulanmasını gerektiren fiil ve haller/durumlar, her bir disiplin cezası türü için ilgili maddelerde ayrı ayrı belirlenmiştir. Öte yandan Birlik tarafından çıkarılarak Resmi Gazete’de yayımlanmış olan **meslek mensuplarınca uyulması zorunlu meslek kararları** 7 adettir. Bu meslek kararlarında belirtilen kurallara meslek mensupları uymak zorundadır.

Disiplin Yönetmeliğinde, 5 ila 9 uncu maddeler belirlenen fiiller/haller veya davranışlar arasında, uyulması zorunlu meslek kararlarında belirtilen kurallara aykırı fiil veya durumlar var ise bu fiil, hal veya davranışın düzenlendiği maddedeki disiplin cezası ne ise (uyarma, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatını kaldırma, meslekten çıkarma) o verilir. Bununla birlikte Birlik tarafından çıkarılan zorunlu meslek kararlarına uyulmaması fiili/durumu/davranışı, Disiplin Yönetmeliğinin “Kınama cezası” başlıklı 6 ncı maddesinin (z) bendinde sayılmıştır. Bu bentteki hüküm şöyledir: **“Bu Yönetmelikte yer almayan; 3568 sayılı Kanuna aykırı diğer eylemlerde bulunulması ve Birlikçe çıkarılmış diğer yönetmelik hükümlerine ve zorunlu meslek kararlarına uyulmaması”**. Dolayısıyla Yönetmelikte 5 ila 9 uncu maddelerde özel olarak belirlenmemiş ise zorunlu meslek kararlarına uyulmaması **kınama** disiplin cezası uygulanmasını gerektirmektedir. Söz konusu maddelerde zorunlu meslek kararlarında belirlenen bir kurala aykırılık özel olarak sayılmış olabilir. Böyle bir durumda o maddede belirtilen disiplin cezası ne ise o uygulanır.

Öte yandan zorunlu meslek kararlarına uyulmamasına ilişkin disiplin cezası verilirken disiplin kovuşturmasını yapan Disiplin Kurullarının gerekçeli takdir hakkıyla ilgili düzenlemeler ve yönetmelikteki tekerrür düzenlemeleri de göz önünde bulundurulur. Böyle durumlarda fiilin gerektirdiği ceza yerine bir alt veya bir üst derecedeki ceza uygulanması söz konusu olabilir.

**c) (5 Puan):** Disiplin kurullarının disiplin cezalarına ilişkin takdir hakkı ile ilgili düzenleme, Disiplin Yönetmeliğinin “Takdir hakkı ve tekerrür” başlıklı 11 inci maddesinde yapılmıştır. Maddenin ilk fıkrası takdir hakkıyla ilgilidir. Müteakip fıkraları ise tekerrür halinde yapılacak uygulamaya ilişkin düzenlemelerdir. Soruda disiplin kurullarının takdir hakkı ile ilgili bilgi verilmesi istenmiştir. Buna göre “Disiplin kurulları, gerekçesini kararda belirtmek kaydıyla bir derece ağır veya bir derece hafif disiplin cezası uygulanmasına karar verebilirler. **Uyarma cezası**, bir derece hafif ceza takdiri suretiyle **ortadan kaldırılamaz.**”



Disiplin Kurulları hakkında disiplin kovuşturması yaptığı meslek mensubu hakkında bir derece ağır veya bir derece hafif olan cezanın uygulanmasına karar verebilir.

Uyarma en hafif disiplin cezası olup dolayısıyla bir derece hafifi bulunmadığından, takdir hakkı kapsamında uyarma cezalarının ortadan kaldırılması söz konusu değildir.

Disiplin Kurulları takdir hakkını keyfi olarak kullanamaz, kararlarında gerekçeye de yer vermek zorundadırlar.

Disiplin Yönetmeliğinde Disiplin Kurullarının disiplin kovuşturması esnasında uygulayabilecekleri takdir hakları da bulunmaktadır. Bununla birlikte soruda Disiplin Kurullarının disiplin cezaları ile ilgili takdir hakkı konusunda bilgi verilmesi istenmiş olduğundan bu hususlara değinilmemiştir.

**d) (5 Puan):** 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununa göre, **iflas masasının kanuni mümessili iflas idaresidir**. İflas idaresi iflas masasının menfaatlerini gözetmek ve tasfiyeyi yapmakla görevlidir, kanundaki şartlar dahilinde sulh olabilir, tahkim yapabilir (Md. 226). İflas idaresine, Adalet Bakanlığınca hazırlanan ve iki yılda bir yenilenen ücret tarifesine göre **ücret** ödenir.

Anılan Kanunun 223 üncü maddesine göre **iflas idaresi üç üyeden oluşur**. İflas idaresi **üyelerini icra mahkemesi** seçer. İflâs idare memurları, **Bilirkişilik Bölge Kurulları** tarafından oluşturulan **iflâs idare memurları listesinden Kanunda belirtilen kapsamda gösterilen adaylar arasından** seçilir. Bu şekilde seçilen iflâs idare memurlarından birinin **yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir** olması **zorunludur**.

İflas masasının kanuni temsilcisi olan ve icra mahkemesi tarafından iflas idaresi memurları listesinde bulunanlar arasından seçilen üç üyeden oluşan ve Adalet Bakanlığınca belirlenen ücret tarifesine göre ücret ödenen iflas idaresinin üyelerinden birinin, isimleri Bilirkişilik Bölge Kurulları tarafından oluşturulan iflas idaresi memurları listesinde bulunan bir YMM veya bir SMMM olması kanuni bir zorunluluktur.

#### **Cevap – 6: (10 Puan)**

**a) (5 Puan):** Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik **Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararının “Personel Sağlanması”** başlıklı 15 inci maddesindeki kurala göre, “*Ruhsatlı bir meslek mensubu, başka bir meslek mensubunun personeline bu meslek mensubuna haber vermeden, doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak kendisi ya da müşterisi adına iş önerisinde bulunamaz. Bu kural personelin kendi girişimi ya da bir ilana dayanarak iş başvurusu halinde uygulanmaz.*”

Örnek olayda YMM A, Bay C ye müşterisi Z Ltd. Şti. nde çalışması için doğrudan teklifte bulunmuştur. Yukarıda anılan meslek ahlak kuralına göre YMM A, Bay C ye bu iş teklifini yapmadan önce durumu Bay C nin yanında çalıştığı YMM B ye bildirmelidir. Bay C söz konusu işe kendi girişimiyle başvuruda bulunmamıştır. Şirketin internet sitesinde ve gazetede iş ilanını da YMM A nin teklifi sonrasında görmüştür. YMM A, belirtilen özellikleri sebebiyle Bay C nin, kendisinin hizmet sunduğu şirkette çalışmasını özellikle istemiştir. Bu durum hizmet sunduğu şirkete ve YMM A ya, nitelikli ve dürüst eleman istihdamından dolayı önemli avantajlar sağlayacaktır. Bay C, YMM B nin teklifi üzerine internetteki ilanı görmüş ve başvuru yapmıştır. Yani Bay C doğrudan söz konusu ilana dayanarak iş başvurusunda bulunmamıştır. Dolayısıyla kuralın uygulanmasının istisnası gerçekleşmemiştir. YMM A, öteden beri tanıdığı ve hakkında bilgi sahibi olduğu, meziyetlerini bildiği ve güvendiği Bay C yi özel olarak telefonla aramış ve teşvik ederek hizmet sunduğu şirketteki bu işe yönlendirmiştir. YMM A, Bay C ye söz konusu iş önerisini yapmadan önce bu konuda meslektaş YMM B ye haber vermek suretiyle mecburi meslek ahlak kuralına uymuş olacak idi. Böyle bir haber verme söz konusu olmadığı için YMM A’nın bu davranışı, Meslek Ahlak Kurallarıyla İlgili

Mecburi Meslek Kararının “*personel sağlanması*” başlığı altında düzenlenen meslek ahlak kuralına aykırıdır.

Ayrıca aynı Mecburi Meslek Kararının “**Haksız Rekabet Yasağı**” başlıklı 14 üncü maddesinde “ ... *personel sağlanması konusunda meslek mensupları birbirine zarar verecek davranışlarda ve girişimlerde bulunamazlar*” kuralı düzenlenmiştir. Buna göre örnek olayda YMM A nın müşterisi olan bir şirkete eleman teminine yönelik olarak meslektaşı YMM B nin çalışanı Bay C ye iş teklifi sunması, YMM B ye zarar verecek bir davranıştır. tır. Zira böyle bir durumda YMM B önemli bir çalışanın hizmetinden mahrum kalacak, onun yerini doldurabilecek bir personel bulması için çeşitli maliyetlere katlanacak, işleri aksayacaktır. Dolayısıyla YMM A nın bu eylem ve davranışı Meslek Ahlak Kurallarıyla İlgili Mecburi Meslek Kararının “*haksız rekabet yasağı*” kuralına da aykırıdır.

**b) (5 Puan):** Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararının “**Diğer Meslek Mensupları Aleyhinde Konuşma Yasağı**” başlıklı 20 nci maddesine göre, “**Ruhsatlı bir meslek mensubu başka bir ruhsatlı meslek mensubunun veya mesleki şirketin mesleki yeterliliği aleyhinde konuşması, yorumda bulunması veya görüş bildirmesi meslek ahlakına aykırı olup yasaktır**”.

Örnek olayda YMM I, bir dost meclisinde sohbet esnasında arkadaşının iade talebinin gecikmesiyle ilgili olarak vergi dairesinden yakınması üzerine, iadeyi geciktiren sebebin vergi dairesinin normal işlemleri olmadığını belirterek iade ile ilgili raporu düzenleyen YMM E yi yakinen tanıdığını ve çok değerli bir insan olduğunu fakat iadenin gecikmesinde meslektaşı YMM E nin tasdik raporlarındaki eksikliklerin etkili olduğunu belirterek mesleki bilgi ve tecrübesinin eksik ve yetersiz olduğunu söylemek suretiyle mesleki yeterliliği aleyhinde konuşmuş, yaptığı tasdik işleriyle ilgili olarak olumsuz yorum yapmıştır.

YMM I, söz konusu söylemini ve yorumunu, bir dost meclisinde arkadaşı şirket sahibinin vergi dairesi işlemleriyle ilgili yakınmaları üzerine yapmıştır. Şirket sahibinin iadenin gecikmesiyle ilgili olarak vergi dairesi hakkındaki olumsuz düşüncelerinin doğru olmadığını, vergi dairesinin iade talebiyle ilgili yaptığı iş ve işlemlerin normal olduğunu, iade sürecinin uzamasının iade raporundaki eksikliklerle ilgili olduğunu söylemiştir. YMM I bu hususları mesleğinin icrası sürecinde öğrenmiş olabilir. Bu düşüncelerinde haklı da olabilir. Öte yandan YMM I konuşmalarında, YMM E yi kötülememiştir, aleyhinde yalan yanlış ifadeler kullanmamıştır. Örnek olayda, YMM I nın arkadaşı olan şirket sahibinden iade işlerini almaya yönelik bir maksatla YMM I hakkında olumsuz değerlendirmeler yaptığına dair açık bir emare de yoktur. Aksine YMM I, meslektaşı YMM E nin çok değerli bir insan olduğunu özellikle belirtmiştir. Konuşmasında, iadesi geciken ve bu gecikmeden vergi dairesini sorumlu tutan arkadaşı şirket sahibinin vergi dairesiyle ilgili olumsuz değerlendirmelerinin haklı ve gerçekçi olmadığını ifade etmiştir. Bununla birlikte çeşitli aşamalardan geçerek (eğitim, staj, sınav, ruhsat) yeminli mali müşavirlik unvanı almış bir ruhsatlı meslek mensubunun mesleki bilgisi ve tecrübesinin eksik ve yetersiz olduğuna yönelik, yorum, görüş, konuşma ve söylemlerde bulunmak, bu söylenenler doğru ve gerçek olsa da, uyulması zorunlu meslek ahlak kuralı uyarınca yasaklanmıştır. Dolayısıyla YMM I nın meslek mensubu YMM E nin mesleki yeterliliği aleyhinde konuşması ve yorum yapması veya görüş bildirmesi eylemi, Meslek Ahlak Kurallarıyla İlgili Mecburi Meslek Kararının yukarıda anılan “*diğer meslek mensupları aleyhinde konuşma yasağı*” kuralına aykırıdır.