

**SERBEST MUHASEBECİ,
SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN
MESLEKİ SORUMLULUKLARI**

Burhan GÜNDOĞDU
Hesap Uzmanı

TÜRMOB YAYINLARI- 273
ANKARA - 2005
Sirküler Rapor Serisi
Seri No: 2005 - 10

TÜRMOB Adına Sahibi
Mehmet TİMUR

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Yayın Türü

Yaygın Süreli

Baskı

Fersa Matbaası
(0.312) 278 43 56

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

ÖNSÖZ

Bilgi ve iletişimin ön plana çıktığı bir çağı yaşıyoruz. Muhasebecilik, Mali Müşavirlik mesleği doğası gereği bilgiye ve bilgininde sürekli güncel olmasına dayanmaktadır. Bu yapısı itibarıyla mesleğimiz çağımızın en önemli mesleklerinden birisi haline gelmiştir. TÜRMOB ve Odalarımız, meslektaşlarımızın ihtiyaç duyduğu bilgi ve eğitimi karşılaması temel öncelikleri arasındadır.

Meslektaşlarımızın ve aday meslek mensuplarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye, en kolay şekilde ulaşmalarını sağlamak, TÜRMOB'un temel hedeflerinden birisidir. Geniş bir yayın yelpazesi ile bu eğitim ve bilgilenmeye yönelik ihtiyacı karşılamaya çalışıyoruz. **Sirküler Rapor** yayınımla mevzuatta meydana gelen değişiklikleri ve uygulamaya yönelik bilgilendirmeyi sağlama gayreti içindeyiz.

Sirküler kitaplarımız, bir plan doğrultusunda hazırlanarak, her ay bir kitap olarak sizlere ulaştırılmaktadır. Kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 200540 Seri Numaralı bu kitabı; Hesap Uzmanı Burhan GÜNDOĞDU tarafından hazırlanan "**Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumlulukları**" isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum.

Nail SANLI
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	1
I- SORUMLU ve SORUMLULUK	2
A- Sorumlu ve Sorumluluk Kavramları	2
B- Sorumluluğun Türleri	4
1- Derecesine Göre Sorumluluk	4
a- Birinci Derece Sorumluluk	4
b- İkinci Derece Sorumluluk	4
2- Sınırına Göre Sorumluluk	4
a- Şahıs ile Sorumluluk	4
b- Malvarlığı ile Sorumluluk	4
3- Kaynağına Göre Sorumluluk	5
a- Sözleşmeden Doğan Sorumluluk	5
b- Haksız Fiilden Kaynaklanan Sorumluluk	5
c- Kanundan Kaynaklanan Sorumluluk	6
4- Dayanışmaya Göre Sorumluluk	6
a- Adi Sorumluluk	6
b- Müteselsil Sorumluluk	6
C- Sorumluluk Müessesesinin Amacı	7
1- Özel Hukuk Alanında	7
2- Vergi Hukuku Alanında	8
D- Müteselsil Sorumluluk	9
1- Genel Olarak	9
2- Müteselsil Sorumluluğun Nedenleri ve Sonuçları	11
3- Müteselsil Sorumlulukta Zamanaşımı	12

II- SERBEST MUHASEBECİ ve SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUĞU.....	13
A- Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleği	13
1- Genel Şartlar	13
2- Özel Şartlar	14
B- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu	14
C- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Sorumluluğu	15
1- VUK'nun Mük. 227'nci Maddesi Kapsamındaki Sorumluluk	15
2- Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Düzenleme	17
a- Müşterek ve Mütessesil Sorumluluğun Tespiti	20
3- TÜRMOB Tarafından Yapılan Düzenleme	21
a- Sınırlı Uygunluk Denetimi	22
III- YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUĞU	25
A- Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği	25
1- Genel Şartlar	25
2- Özel Şartlar	26
B- Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu	27
C- Tasdik, Tasdikin Amacı, Niteliği ve Kapsamı	28
1- Tasdik	28
2- Tasdikin Amacı	28
3- Tasdik Talebinin Niteliği	30
4- YMM'ler Tarafından Yapılacak Tasdikin Kapsamı	30
D- Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Niteliği	35
E- YMM'lerin Sorumluluğu	38
1- Tasdikden Kaynaklanan Özel Hukuki Sorumluluk	39
2- Tasdik Raporu Düzenleyen YMM'lerin Sorumluluğu	40

3- YMM'lerin VUK Mük. 227'nci Maddesi Kapsamındaki Sorumluluğu	41
F- 3568 Sayılı Yasanın 12'nci ve VUK'un Mük.227'nci Maddelerinin Karşılaştırılması.	43
G- YMM'lerin Diğer Sorumluluk Halleri	45
1- YMM'lerin Sayıştay'a Karşı Sorumluluğu	45
2- Reklam Gelirleri Üst Kurul Paylarından Dolayı YMM'lerin Sorumluluğu	46
3- 84 Nolu KDV Genel Tebliği Çerçevesinde YMM'lerin Sorumluluğu	47
4- ÖTV Kanunu'ndan Dolayı YMM'lerin Sorumluluğu	48
H- Birden Fazla YMM Adına Düzenlenen Raporlarda Sorumluluk	49
I- YMM'lerin Müteselsil Sorumluluklarının Değerlendirilmesi	49
İ- Diğer Ülkelerde Sorumluluk Uygulaması	51
IV- YMM'LERİN MÜTESELSİL SORUMLULUKLARI NEDENİYLE TAKİP EDİLMELERİ	58
A- YMM'lerin Takip Edilme Şekilleri	58
1- YMM'lerin İhbarname ve Ödeme Emri ile Takip	58
a- Tarhiyat ve Tahakkuk	58
b- İhbarname Esası	59
c- Ödeme Emri	60
d- YMM'lerin Müteselsil Sorumluluk Uygulaması Kapsamında Ödeme Emriyle Takip Edilmeleri	62
e- YMM'lerin İhbarname ile Takip Edilmeleri	66
f- İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz	68
SONUÇ	69

GİRİŞ

Meydana gelen hukuki bir zararı gidermekle yükümlü kişiyi sorumlu olarak tanımlayabiliriz. Kişi sözleşmeden, haksız fiilden dolayı sorumlu tutulabildiği gibi kanun hükmünden dolayı da sorumlu tutulabilir. Sorumluluk ise, alacaklının borçlunun mal varlığına yönelbilmesi ve hakkını bu malvarlığı üzerinden cebren alabilmesini ifade eder.

Birden çok kimsenin aynı zarardan dolayı aynı biçimde sorumlu tutulması ve zarar görenin giderim için dilediği sorumlu veya sorumlulara başvurabilmesi halinde ortaya çıkan sorumluluk biçimine müteselsil sorumluluk denir. Burada sorumlulardan her biri zararı gidermekle ayrı ayrı yükümlüdürler Diğer bir deyişle borçlular arasında “Tam Teselsül” vardır.

Müteselsil sorumluluk birden çok kimsenin aynı zararı gidermekten dolayı birlikte sorumlu tutulmalarıdır Burada özellik gösteren durum, zarar görenin zararı gidermekten dolayı sorumlu olanlardan her birine ayrı ayrı, bir kısmına veya hepsine birden başvurabilmesidir.

Serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin müteselsil sorumlulukları 2 ayrı kanun maddesinde düzenlenmiştir. Bunlar 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12 ve Vergi Usul Kanunu'nun mük. 227'nci maddeleridir. Bu maddeler esas alınarak serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin müteselsil sorumlulukları kapsamında çok sayıda tebliğ, genelge ve mecburi meslek kararı yayınlanmıştır

Biz bu çalışmamızda öncelikle sorumlu, sorumluluk ve müteselsil

sorumluluk kavramlarını açıklayacağız. Çalışmamızın ikinci bölümünü Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin sorumluluğuna, üçüncü bölümünü ise Yeminli Mali Müşavirlerin sorumluluğuna ayıracağız.

Hukuki mevzuat içerisinde bütün meslek mensupları yani serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler için müteselsil sorumluluk öngörülmesine rağmen uygulamada yazılan raporlarda genellikle YMM'ler için sorumluluk müessesesine başvurulmaktadır. Bu nedenle çalışmamızın son bölümünü YMM'lerin takip edilmeleri usullerine ayırdık. Ancak şunu belirtelim ki meslek mensuplarının tümünün takip şekli aynıdır

I- SORUMLU VE SORUMLULUK

A- Sorumlu ve Sorumluluk Kavramları

Meydana gelen hukuki bir zararı gidermekle yükümlü kişiyi sorumlu olarak tanımlayabiliriz. Kişi sözleşmeden, haksız fiilden dolayı sorumlu tutulabildiği gibi kanundan dolayı bir zararı gidermekten veya bir şeyi yapmaktan sorumlu tutulabilir. Sorumlu kişinin zararı giderim yükümlülüğü ise sorumluluk olarak tanımlanabilir

Hukukta sorumluluk, dar anlamı ile, alacaklının borçlunun malvarlığına yönelebilmesi ve hakkını bu malvarlığı üzerinden cebren alabilmesi imkanını ifade eder Diğer yandan sorumluluk, bir kimsenin zarar veren bir olgudan ötürü giderimle yükümlü olduğunu ve bu anlamda başkasının zarar görmesini gerektiren bir şeyden ötürü (bir şey için) yada bir kimseden ötürü (bir kimse için) ortaya çıkan zararın giderim yükümlülüğünü anlatır¹

1 Mustafa Reşit Karahasan, *Sorumluluk ve Tazminat Hukuku*, İstanbul: Beta yayınları, 1989, s. 426

“Sorumluluk” kavramı Fransızca “Responsabilite”, Almanca “Haftung” (İsviçre Borçlar Kanunu Md. 41, 99), “Haftpflicht”, “Haftbarkeit” veya “Liability” deyimleri ile ifade edilir. Bu kavram aynı zamanda “eylemlerden sorumlu tutulabilme yeteneği” anlamında da kullanılır. Bu son anlamda sorumluluk, medeni hakları kullanma ehliyetini anlatır. (İsviçre Medeni Kanunu md. 12, Türk Medeni Kanunu md. 9). Diğer bir deyişle haksız ve kusura dayalı bir eylemden sorumlu tutulma yeteneğini gösterir.²

Türk Hukuk sözlüğü sorumluluğu, “riyeti lazım gelen kaideye aykırı hareketin hesabını verme” şeklinde tarif etmektedir. Şüphesiz ki bu, kelimenin sözlük anlamıdır. Fakat sorumluluk hukuki bakımdan ele alınacak olursa gayet geniş ve kapsamlı bir mahiyet taşıdığı anlaşılacaktır. Öyle ki, her hukuk dalında sorumluluk çeşitli anlam ve kimliklere bürünmektedir.³

Borçlar hukukunda, sorumluluk sözcüğü iki farklı anlamda kullanılmaktadır. Bu anlamlardan ilki borcun kaynağını ifade eder. Bu anlamda, sorumluluk sorumlu kişinin neyden sorumlu tutulacağını belirtir. Bu nedenle sözkonusu sorumluluk için “....den sorumluluk” ifadesi kullanılır. Sorumluluk kavramının ikinci anlamı ise, alacaklının, devletin yetkili organları aracılığıyla borcunu yerine getirmekte direnen borçlunun mal varlığına el atmasıdır. Bu nedenle sözkonusu sorumluluk için “ile sorumluluk” ifadesi kullanılır.⁴

2 Henri Cescheaux, Pierre Tercier, *Sorumluluk Hukuku*, (Çeviren: Salim Özdemir), Ankara: 1983, s.1’den Yılmaz Çakan, *Türk Hukuk Sisteminde sorumluluk Müessesesi, Bu Müessesenin Vergi Hukuku Açısından İrdelenmesi*, Yayımlanmamış etüd, İzmir: 1996 s. 7

3 İmre Zahit, *Doktrinde ve Türk Hukukunda Kusursuz Mesuliyet Halleri*, İstanbul: 1949, s. 5’den Yılmaz Çakan, age., s. 7

4 Mehmet Ayan, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Mimoza Yayınları, Konya, 1998, s.67

B- Sorumluluğun Türleri

1- Derecesine Göre Sorumluluk

a- Birinci Derece Sorumluluk

Kişinin borçtan dolayı doğrudan doğruya ve ilk sırada sorumlu tutulmasıdır Yani bir borç için ilk olarak sorumlu kişiye gidilebiliyorsa burada birinci derece sorumluluk söz konusu olmaktadır.

b- İkinci Derece Sorumluluk

Kişinin, bir borç için asıl borçluya başvurulduktan sonra başvuru sonuçsuz kalmışsa, sorumlu tutulmasıdır Yani bir borç için ilk önce asıl borçluya başvurulacak şayet başvuru sonuçsuz kalırsa sorumluya başvurulacaktır.

2- Sınırına göre sorumluluk

a- Şahıs ile Sorumluluk

Bu sorumluluk türünde borçlu borcundan dolayı kendisi ile sorumludur. Yani alacaklı alacağını alamazsa borçlunun kendisini alabilir onun üzerinde satmak, öldürmek, kullanmak vb. her türlü tasarruflarda bulunabilir. Günümüzde artık şahıs ile sorumluluğa rastlanmamaktadır.

b- Malvarlığı ile Sorumluluk

Bu sorumluluk türünde borçlu borcundan dolayı malvarlığı ile sorumludur. Mal varlığı ile sorumluluk ikiye ayrılır

Sınırlı Sorumluluk; Borçlunun malvarlığının bir kısmı ile sorumlu tutulduğu sorumluluk türüdür.

Sınırsız Sorumluluk; Borçlunun borcuna karşılık mal varlığının tümü ile sorumlu tutulduğu sorumluluk türüdür.

3- Kaynağına Göre Sorumluluk

a- Sözleşmeden Doğan Sorumluluk

Kişinin yaptığı bir sözleşme sonucu yüklediği borcu yerine getirmemesi nedeniyle meydana gelen zararı gidermekle sorumlu tutulması halinde sözleşmeden doğan sorumluluk söz konusu olur.

b- Haksız fiilden Doğan Sorumluluk

Taraflar arasında önceden bulunan bir hukuki ilişki olmaksızın hukuka aykırı olarak hukuk kurallarının ihlal edilmesi sonucu bir zarara sebebiyet veren eylemler haksız fiil olarak tanımlanır. İşte haksız fiil sonucu ortaya çıkan bu zararın giderilmesi gerekir. Bir kişinin haksız fiili nedeniyle sebebiyet verdiği zararı gidermek için sorumlu tutulması halinde haksız fiilden doğan sorumluluk söz konusu olmaktadır.

Gerek kasten, gerek ihmal ve kayıtsızlık yahut tedbirsizlik ile haksız bir şekilde diğer bir kişiye zarar veren şahıs zararın tazminine mecburdur (BK md. 41).

Buna göre haksız fiilden bahsedebilmek için;

- Hukuka aykırı bir fiil meydana gelmeli,
- Fail kusurlu olmalı,
- Ortada manevi veya maddi bir zarar olmalı,
- Meydana gelen zararla hukuka aykırı fiil arasında illiyet bağı olmalıdır

c- Kanundan Doğan Sorumluluk

Değişik kanunlarda düzenlenen, zarara sebep verenler ile zarar görenler arasında herhangi bir sözleşme ve haksız fiil ilişkisinin bulunmadığı durumlarda ortaya çıkan sorumluluk türüdür Bu sorumluluk türüne örnek olarak noterlerin araç tescili sırasında ödenmeyen motorlu taşıtlar vergisinden mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulması gösterilebilir. Bu sorumluluk Motorlu taşıtlar vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinde hükme bağlanmıştır.

4- Dayanılmaya Göre Sorumluluk

a- Adi Sorumluluk

Meydana gelen bir zararı gidermekten sadece bir kişinin tek başına sorumlu olması durumunda adi sorumluluk söz konusu olur.

b- Müteselsil Sorumluluk

Müteselsil; Arapça bir sıfat olup, "silsile" den gelmektedir. Teselsül eden zincir gibi birbirine bağlı olan, zincirleme; anlamındadır Teselsül ise aynı kelimenin isim halidir.⁵ Birden çok kimsenin aynı zarardan dolayı aynı biçimde sorumlu tutulması ve zarar görenin giderim için dilediği sorumlu veya sorumlulara başvurabilmesi halinde ortaya çıkan sorumluluk biçimine ise müteselsil sorumluluk denir. Burada sorumlulardan herbiri zararı gidermekte ayrı ayrı yükümlüdürler. Ancak zararı sorumlulardan birisi tazmin ederse zarar gören diğer sorumlulara başvuramaz. Zararı tazmin edenin diğer sorumlulara rücu edebileceği ise tabidir.

5 Ferit Develioğlu, *Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lugat*, Ankara 1978'den Bekir Baykara "Vergi Sorumluluğu, vergiden sorumluluk ve VUK'nun 11'inci maddesine göre KDV'den Müteselsil Sorumluluk" *Vergi Dünyası*, sayı 222 (Şubat 2000), s. 32-37

Bir borç ilişkisinde borçlu ve alacaklı birer kişi olabileceği gibi, aynı borç ilişkisinde birden fazla borçlu veya birden fazla alacaklı da olabilir. Birden fazla borçlunun olması halinde borçlulardan her biri, borcun tamamından alacaklıya karşı sorumlu ise fakat alacaklı alacağını borçlulardan herhangi birinden veya tümünden alabiliyorsa ya da birden fazla alacaklının varlığı halinde, alacaklılar birbirlerinden bağımsız olarak borcun ifasını isteyebiliyorlarsa, fakat borçlu borcundan alacaklılardan birine, bir kısmına veya tamamına yaptığı tek ödemeye kurtuluyorsa burada "müteselsil borç ilişkisi" vardır.

Birden çok kimsenin aynı zarardan dolayı aynı biçimde sorumlu tutulması ve zarar görenin giderim için dilediği sorumlu veya sorumlulara başvurabilmesi halinde ortaya çıkan sorumluluk biçimi ise müteselsil sorumluluktur. Burada sorumlulardan herbiri zararını gidermekte ayrı ayrı yükümlüdürler. Ancak zararını sorumlulardan birisi tazmin ederse zarar gören diğer sorumlulara başvuramaz. Zararını tazmin edenin diğer sorumlulara rücu edebileceği ise tabiidir. Diğer bir deyişle bir borç ilişkisinde diğer müteselsil sorumlulara göre daha fazla tazminat ödeyen veya zararın tamamını karşılayan kişi diğer sorumlulara rücu edebilir.

C- Sorumluluk Müessesesinin Amacı

Sorumluluk müessesesinin Türk Hukukunda düzenlenmesinin amacı özel hukuk ve vergi hukuku açısından farklılık taşır

1- Özel Hukuk Alanında

Burada amaç zarara uğrayan mağdurun zararının en hızlı ve çabuk şekilde giderilmesidir. Çünkü sorumluluk müessesesi sayesinde, mağdur zararının giderilmesini bu zarara sebep olan sorumlulardan (ki bunlar fail, feran methaldar yani yardımcı, ve teşvik eden olabi-

lirler) herhangi birinden veya tümünden isteyebilmektedir. Bu da zarar görenin zararını daha çabuk gidermesini sağlamaktadır Zira bazı durumlarda asıl borçluya ulaşmak imkansız olabilmektedir Örneğin ölen bir kişiye alacaklılarının ulaşması ve alacaklarını ölen kişiden tahsil etmeleri mümkün bulunmamaktadır.

2- Vergi Hukuku Alanında

Vergi sorumluluğu kurumunun amacı idarenin alacağını kolaylıkla ve az masrafla toplamasını sağlamaktır Vergi Dairesi binlerce mükellefle muhatap olmak yerine onlarla ilişki içinde olan ve onlara ödemede bulunan kişiler aracılığıyla verginin ödenmesini uygun bulmuştur. Vergi sorumlusu maliyenin fahri tahsildarıdır⁶ Burada bahsi geçen sorumlu yaptığı ödeme üzerinden vergi tevkif ederek bu vergiyi vergi dairesine ödeyen kişidir. Bu kişiler gerçekten gelir idaresi adına tahsildar gibi görev yapmış olmaktadırlar

Vergi kanunları gerek vergi alacağını güvenlik altına almak, gerek vergi idaresini iş yüküne boğmamak, gerekse mükellef sayısını azaltmak amacıyla bazı vergilerde verginin ödenmesi açısından gerçek mükellefi değil bir başka mükellef veya kişiyi sorumlu tutmuştur. Ücrete veya yıllara sari inşaat işine ilişkin bir ödemede mükellef ya da mükellefiyeti olmayan bir kamu kurumu veya vergiden muaf bir kooperatif sorumlu olabilmektedir. Gerçekten de çok sayıda işçi çalıştıran bir fabrikada bütün çalışanların, çok sayıda çiftçiden alış yapan bir tüccarın ödeme yaptığı tüm çiftçilerin, verginin ödenmesi açısından muhatap alınması, hem bu kesimleri sıkıntıya sokar hem de vergi dairesine gereksiz bir külfet yükler. Pek çok ül-

6 Kenan Bulutoğlu, *Türk Vergi Sistemi*, s. 331'den Sadık Kırbaş, Vergi Hukuku, Ankara: Siyasal Kitabevi, 1999, s. 81

kede olduğu gibi ülkemizde de bu tür durumlarda tahsilatın hızlanması ve vergi sisteminden daha az haberdar kişilerin vergi ödevlerini yüklenmemesi açısından verginin ödenmesi, sorumlu adı verilen kişilere bırakılmıştır⁷

Ancak müteselsil sorumluluk müessesesinin getiriliş amacı vergi alacağını güvence altına almaktır Özellikle kayıtdışı ekonominin çok yaygın olduğu ülkemizde vergi kayıp ve kaçığını azaltmak amacıyla müteselsil sorumluluk müessesesi uygulamaya konulmuştur. Zira bu şekilde verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulanlar ilgili verginin ödenip ödenmediğini kontrol etmek zorunda kalmaktadırlar.

Ayrıca verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulanlar ticari hayatta daha çok güvendikleri ve ilgili vergiyi ödeyeceğinden emin oldukları kişilerle çalışmayı tercih etmektedirler. Dolayısıyla müteselsil sorumluluk kendisine güvenilmeyen tacirin piyasadandan dışlanmasına yol açtığı için ticari hayatta bir güven ortamının oluşmasına da katkıda bulunmaktadır

D- Müteselsil Sorumluluk

1- Genel Olarak

Müteselsil sorumluluk önceki bölümlerde açıklandığı üzere, bir zararın giderilmesi için birden çok kişinin herbirinin teker teker, bir kısmının veya hepsinin birden sorumlu tutulabilmesidir Diğer bir deyişle müteselsil sorumluluk, birden çok kimsenin aynı zarardan dolayı aynı biçimde sorumlu tutulması ve zarar görenin giderim için

⁷ Mehmet Ali Özyer, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, İstanbul: HUD Yayını, 2002, s. 28

dilediği sorumlu veya sorumlulara başvurabilmesi halinde ortaya çıkan sorumluluk biçimidir. Burada sorumlulardan herbiri zararı gidermekte ayrı ayrı yükümlüdürler. Diğer bir deyişle borçlular arasında “Tam Teselsül” vardır.

Öte yandan müteselsil sorumluluğun en önemli özelliklerinden birisi müteselsil sorumluluğun fer’i (tali) nitelikte olmamasıdır. Diğer bir deyişle hem vergi hukukunda hem de özel hukuk alanında alacaklı alacağın tahsil edilmesi amacıyla dilerse asıl borçluya dilerse bu borçtan dolayı sorumlu olan kişiye doğrudan doğruya başvurabilir. Zira bu sorumluluk biçiminde önemli olan zararın giderilmesidir. Zararın kim tarafından giderildiği-ödendiği- önemli değildir.

Zaten Vergi Hukuku’nda müteselsil sorumluluk müessesenin getiriliş amacı da vergi alacağını güvence altına almaktır. Özellikle kayıt dışı ekonominin çok yaygın olduğu ülkemizde vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmak amacıyla müteselsil sorumluluk müessesesi uygulamaya konulmuştur. Bu müesseseden beklenen ise Devlet’e ödenmeyen verginin ödenmesinin sağlanmasıdır. Burada önemli olan Devlet’in alacağının diğer bir deyişle zararının giderilmesidir.

Müteselsil sorumluluk kanundan, sözleşmeden veya haksız eylemden (fiil) kaynaklanır. Bu çalışmanın esasını teşkil eden serbest muhasebeci, sebest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin müteselsil sorumlulukları kanundan kaynaklanmaktadır. Zira ileride değineceğimiz üzere, meslek mensuplarının sorumluluğu VUK’nun mükerrer 22’nci maddesi ve 3568 sayılı Kanunu’un 12’nci maddesinde düzenlenmiştir.

Müteselsil sorumluluk başta vergi kanunları olmak üzere, Medeni Kanun (MK), Borçlar Kanunu (BK), Türk Ticaret Kanunu (TTK), Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun (TKK), Karayolları Trafik

Kanunu (KTK) ve İş Kanunu (İK) gibi pek çok kanunda hakkında düzenlemeler bulunan bir müessesedir. Biz bu çalışmamızda serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler için düzenlenen müteselsil sorumluluk müessesesini irdedeceğiz.

2- Müteselsil Sorumluluğun Nedenleri ve Sonuçları

Müteselsil sorumluluk, zarar görene, diğer borç ilişkilerine oranla zarar verenler karşısında güçlü ve ayrıcalıklı bir durum sağlar Buna göre, zarar gören tazminatın tamamını, dilediği takdirde zarar verenlerin tamamından talep edebileceği gibi, bir kısmından veya sadece birinden de talep edebilir. Tazminatın tamamının zarar verenlerden yalnız birine karşı açılan davada talep edilebilmesi, zarar görene ispat ve tahsil kolaylığı sağlar Buna göre, zarar gören tazminat davasını en sağlam ispat araçlarına sahip olduğu zarar verene karşı açabileceği gibi, böyle bir davayı, tazminatı ödeme gücü en fazla olan zarar verene karşı da açabilir. Ancak burada “tek zarar, tek tazminat ilkesi” geçerli olduğundan, tazminat ödeme borcu, zarar verenlerden biri tarafından yerine getirildiği oranda sona erer. (Zarar verenlerden biri, tazminatın tamamını ödediği takdirde, borç ortadan kalkar. Zarar gören, diğer zarar verenlerden tazminat talep edemez. Aynı kurallar, icra takibi yönünden de geçerlidir⁸.

Zararı tazminle yükümlü olanların tamamı, tazminatın tamamını, zarar görene ödemek zorundadırlar. Yukarıda da değinildiği gibi tazminat borcu ödenene kadar zarar verenlerin sorumluluğu sürer (BK md. 142/II). Zarar verenlerden birisi dava edildiği takdirde dava edilen tazminatın diğer zarar verenlerden istenmesini talep edemez. Çünkü burada zarar verenlerin tamamı tüm zarardan sorumludurlar.

⁸ Fikret Eren, *Borçlar Hukuku Genel Hükümleri*, İstanbul: Beta Yayınları, Cilt 1, 6. baskı , 1998, s. 811-812

3- Mütteselsil Sorumlulukta Zamaşıımı

Mütteselsil sorumlulukta zamaşıımıyla ilgili olarak sadece Medeni Kanun ve Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun'da bazı hükümlere rastlamaktayız. Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunu'nun 4'üncü maddesinde mütteselsil sorumluluk için 10 yıllık zamaşıımı süresi öngörölmüştür. Yine MK'nun 681'inci maddesinin 2'nci fıkrasında mirasçılar arasındaki teselsülün borçların muacceliyet tarihinden itibaren 5 yıl sonunda sona ereceğı hükme bağlanmıştır. Bütün kanunlarda mütteselsil sorumluluğun ne kadar sürede zamaşıımına uğrayacağı hakkında ayrı ayrı kanun hükümleri yoktur.

Mütteselsil sorumluluk kısaca zarar görenin zararının tazmin edilmesinden birden fazla kişinin sorumlu tutulması halidir. Göröldüğü gibi, mütteselsil sorumluluk bir borçtan kaynaklanır. Diğer bir deyişle, kişi bir borcun ödenmesinden mütteselsilen sorumlu tutulabilir ya da bir alacağın tahsil edilmesi için birden fazla alacaklı arasında teselsül bulunabilir. Düşüncemize göre kanun koyucu mütteselsil sorumluluğun mutlaka bir borç veya alacak ilişkisinden doğduğunu düşünerek kanunlarda mütteselsil sorumluluk için ayrı zamaşıımı süreleri öngörmemiştir.

Bu nedenle borç veya alacağın tabi olduğı zamaşıımı sürelerinin mütteselsil sorumluluk için de geçerli olacağı düşüncesindeyiz. Örneğin vergi kanunlarında yer alan mütteselsil sorumluluk uygulamaları için genel zamaşıımı süresi olan 5 yıllık süre geçerli olacaktır.

II- SERBEST MUHASEBECİ ve SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUĞU

A- Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir- lik Mesleği

1- Genel Şartlar

Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olmanın genel şartları 3568 sayılı yasanın üçüncü maddesinde bentler halinde sayılmıştır Bunlar;

- T.C. vatandaşı olmak,
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak,
- Kamu haklarından mahrum bulunmamak,
- Taksirli suçlar hariç olmak üzere; affa uğramış olsalar dahi ağır hapis veya 5 yıldan fazla hapis yahut zimmet, ihtilas, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile irtimal ve istihlak kaçakçılığı dışında kalan kaçakçılık suçları, resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçlarından dolayı hüküm giymiş bulunmamak,
- Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak,
- Mesleki şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamaktır.

2- Özel Şartlar

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilmenin özel şartları 3568 sayılı yasanın 5'inci maddesinde bentler halinde sayılmıştır Bunlar;

- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dalında eğitim veren fakülte veya yüksekokullardan en az lisans veya lisansüstü seviyesinde mezun olmak,
- Sınav şartı arananlar için Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınavını vermiş olmak,
- Staj amacıyla serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında iki yıl çalışmış olmaktadır

B- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu

13/06/1989 gün ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 2/B maddesi kapsamında muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konu ve kapsamı aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, gelir tablosu ve beyannemeleri ile ilgili diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işlerini yapmak,

- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,

- Yukarıdaki konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişi ve benzeri işleri yapmaktır.

C- Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Sorumluluğu

1- VUK'nun mükerrer 227'nci Maddesi Kapsamındaki Sorumluluk

Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin müteselsil sorumluluğu Vergi Usul Kanunu'nunda hüküm altına alınmıştır Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'nci maddesi hükmü aşağıdaki gibidir.

"1.Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci malî müşavir veya yeminli malî müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulamaya,

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

Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları Maliye Bakanlığı belirlemeye yetkilidir.

Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları be-

yannamelerde 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.

2 numaralı bent hükmüne göre yararlanılması yeminli malî müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibrazı şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükellefler tasdik konu hakdan yararlanamazlar. Ancak, Maliye Bakanlığı tasdik raporlarının ibraz süresini iki aya kadar uzatmaya yetkilidir.

233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tabi olan Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile bunlara ait müesseseler hakkında bu madde hükümleri uygulanmaz.”

Bu kanun maddesinin gerekçesinde düzenlemenin amacının vergi denetimlerinde serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerden de yararlanmak olduğu belirtilmiştir.

Yukarıdaki kanun maddesi ve maddenin gerekçesi gözönüne alındığında aşağıdaki neticelere ulaşılabilecektir⁹

- VUK'nun mük. 227'nci maddesiyle vergi idaresi yararına bir **ön denetim** yapılmak istenmektedir. Çünkü vergi beyannamelerinde yer alan bilgiler, hem mükellefleri hem vergi beyannamelerini imzalayan muhasebe meslek mensuplarını sorumluluk altına almaktadır. Böylece denetim elemanları vergi beyannameleri ve

9 Masum Türker, Recep Pakdemir, Yakup Selvi, Fatih Yılmaz, Sınırlı Uygunluk Denetimi, TÜRMOB Yayınları No:198,Ankara, 2003, s.34

eklerinde yer alan bilgileri incelemeleri sırasında daha az zaman harcayacaklardır.

- Vergi beyannamelerinin serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirler veya yeminli mali müşavirler tarafından imzalanması ve bu beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere **uygun** olmamasından imzalayanların müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları hüküm altına alınmaktadır. Bu yönüyle bu düzenleme, bir **uygunluk denetimini** oluşturmaktadır.

2- Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Düzenleme

Maliye Bakanlığı Serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin sorumluluklarını 4 sıra no'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce imzalanması hakkında genel tebliğ ile düzenlemiştir.

İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamayı, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye ve değerlendirmeye tabi tutarak, gerçek durumu ilgililerin ve resmi makamların kullanımına tarafsız bir şekilde sunmayı hedefleyen 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 13/06/1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de, yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Ancak Kanununun 2 nci maddesinde serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin yetkilerinin düzenlenmiş olmasına rağmen, mali sorumluluklarına ilişkin herhangi bir hüküm sözkonusu Kanunda yer almamıştır.

Kanunun 2/A-a bendinde muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu, diğer işlemlerin yanında "gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; genel kabul görmüş muhasebe prensiple -

ri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak" olarak ifade edilmiştir.

Serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin, bu işlemlerinden dolayı ortaya çıkacak mali sorumluluğu Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227 nci maddesi ile hüküm altına alınmıştır. Buna göre, vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensupları tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bu suretle, beyannameleri imzalayan meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükelleflerle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacaklardır. Bir başka deyimle, 3568 sayılı Kanunla meslek mensuplarına verilen yetkilere ilişkin mali sorumluluk, Vergi Usul Kanununun mükerrer 227' nci maddesi ile düzenlenmiş bulunmaktadır.

Mükelleflerin beyannameleri, kendilerine 3568 sayılı Kanunun 2/A-a maddesinde belirtilen hizmetleri bir bütün olarak fiilen veren serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından imzalanacaktır. Beyanname imzalayan meslek mensuplarının imzaladıkları beyannamelerle ilgili olarak herhangi bir rapor yazmalarına gerek bulunmamaktadır.

Serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirler, mükellef tarafından kendilerine ibraz edilen belgelerin, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile genel muhasebe kurallarına uygun ve doğru olarak yasal süresi içinde, kanuni defterlere kaydedilmesinden ve mali tablolara aktarılmasından sorumludurlar. Serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirler, bilerek kullan-

dıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyanı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de sorumlu olacaklardır. Miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgeler, meslek mensuplarının sorumluluğu kapsamındadır. Böyle bir belgenin varlığı halinde, meslek mensupları, bunun doğruluğunun tespitini mükelleften isteyebilirler. Mükellefin bir tespitte bulunmaması veya bu konuda meslek mensubunun ikna olmaması halinde, keyfiyet, meslek mensubunca beyanname verme süresi sonuna kadar ilgili vergi dairesine yazılı olarak bildirilecektir. Bu bildirimle birlikte meslek mensubunun sözkonusu belgelere ait sorumluluğu ortadan kalkacaktır.

Sorumluluğun tespitinde, yukarıda belirtilen sorumlulukla bağlantılı olarak ortaya çıkan vergi ziyanının varlığı yeterli olacaktır. Örneğin, sehven dahi olsa yevmiye defterinde yer alan bir toplamı yanlış aktararak veya bir yevmiye işlemini yanlış hesaba kaydederek vergi ziyanına sebebiyet veren meslek mensubu ziyaa uğratılan bu vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

Serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirler, beyannamelerini imzaladıkları mükelleflerce ibraz edilen belgelerde yer alan bilgilerin kanuni defterlere ve defterlerdeki bilgilerin mali tablolara uygunluğunun yanı sıra, beyannamelere eklenen temel mali tablolarda yer alan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine göre belirlenen Dönem Kâr/Zararı'nın doğruluğundan da sorumludurlar.

Serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin sorumlulukları kapsamına giren yukarıda belirtilen işlemlerden dolayı

bir vergi ziyayı ortaya çıktığı takdirde, beyannameyi imzalayan meslek mensubu, ziyaa uğratılan vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

Beyanname ve eklerini yeminli mali müşavirlere tasdik ettiren mükelleflere ait muhasebeye ilişkin işlemlerin ruhsatlı Serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından yerine getirilmesi durumunda, sözkonusu meslek mensupları da yaptıkları işlerden bu Tebliğle belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde sorumludurlar. Bu sorumluluk, ayrıca tasdiki yapan yeminli mali müşavirin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

a- Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğun Tesbiti

i- Denetim Elemanlarınca Yapılacak İşlem

Vergi Usul Kanununun 135 inci maddesinde sayılan vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemeler neticesinde bir matrah farkı ortaya çıktığı takdirde, denetim elemanları, beyannameyi imzalayan Serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin sorumluluklarının tespitini yapacak ve raporlarında belirteceklerdir. Denetim elemanları, bulunan matrah farkı ile meslek mensubunun sorumluluğu arasındaki ilişkiyi ilgili meslek mensubunun bilgisine de başvurmak suretiyle inceleme raporlarında net bir şekilde ortaya koyacak ve bulunan matrah farkından meslek mensubunun sorumlu olup olmadığını açıklayacaklardır. Meslek mensubunun müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğunun tespit edilmesi halinde, sözkonusu inceleme raporlarının onaylı birer örneği denetim elemanlarınca, meslek mensubunun bağlı bulunduğu vergi dairesine ve disiplin cezası yönünden de gereği yapılmak üzere meslek odasına ayrıca gönderilecektir. Bulunan matrah farkı üzerinden tarh edilen vergi ve buna ilişkin cezalarda uzlaşmaya varılmış veya tahsilatın

yapılmış olması, raporların birer örneğinin meslek mensubunun bağlı bulunduğu odaya gönderilmesine engel teşkil etmeyecektir. Bu raporların ayrıca Maliye Bakanlığı'na gönderilmesine gerek bulunmamaktadır.

ii- Vergi Dairelerince Yapılacak İşlem

Müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen Serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirler hakkında vergi dairelerince yapılacak takibat, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacak ve tahakkuku kesinleşen vergi ve cezanın tahsiline yönelik olacaktır. Sorumluluğu tespit edilen meslek mensupları ile ilgili takibat, bu meslek mensuplarının bağlı bulunduğu vergi dairelerince yerine getirilecektir.

3- Türkiye SM, SMMM ve YMM Odaları Birliği (TÜRMOB) Tarafından Yapılan Düzenleme

Türkiye SM, SMMM ve YMM Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından hazırlanan 18.10.2001 tarih ve 24557 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren mecburi meslek kararında VUK'nda yer alan ve mük. 227'nci maddede düzenlenen sorumluluk müessesesi ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Buna göre;

VUK'nun mükerrer 227'nci maddesine göre meslek mensupları, imzaladıkları vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar. Ancak sorumluluktan meslek mensubunun müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulması 2 koşula dayandırılmıştır

i- Vergi beyannamelerinde yer alan bilgiler defterlere uygun olmalıdır. Bu hükümle, vergi beyannamelerinin imzalanmasında meslek mensubunun yüklendiği görev ve sorumluluk yalnız defterlere dayanan bilgilerle sınırlandırılmaktadır. Bu sınırlamaya defterlerin onayları ile ilgili bilgiler gibi şekli olanlarda dahil olmak üzere muhasebe kayıtlarına uygun olarak hazırlanan vergi beyannamelerinin ekindeki finansal tablolar ile hesap özetleri de dahildir.

ii- Sözkonusu defterlerdeki kayıtlar dayanaklarını oluşturan belgelere uygun olmalıdır. Bundan meslek mensubunun VUK'nun mükerrer 227. maddesinde belirtilen hükümler çerçevesinde yapacağı şekli inceleme anlaşılmalıdır. Burada belgelere uygunluk dışında, defter kayıtlarının genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları ile vergi mevzuatına uygunluğunun araştırılması, meslek mensubundan talep edilen hizmetin kapsamındadır. Sorumluluğu gerektiren bu durumlar nedeniyle vergi beyannamelerinin imzalanması öncesi meslek mensuplarının sınırlı uygunluk denetimi yapmaları gerekir.

a- Sınırlı Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, işletme içinden veya dışından yetkili bir üst makam tarafından saptanmış kurallara ve Devlet müdahalesinin olduğu durumlarda yasal düzenlemelere uyulup uyulmadığını araştırır. VUK'nun mükerrer 227'nci maddesine göre talep edilen uygunluk denetimi sınırlandırılmış olup, kayıtların dayanağı olan belgelere uygunluk koşulunu getirmiştir. Bu denetimin yerine getirilmesinde üçüncü kişilerle uygunluk, belgelerin doğruluğunu araştırma gibi yükümlülüklerin yerine getirilmesi istenmemiştir. Bu nedenle VUK'nun mükerrer 227'nci maddesine göre vergi beyannamelerinin imzalanması için yapılacak sınırlı uygunluk denetiminin (SUD) konusunu işletmenin tuttuğu defter kayıtları ve yapmış olduğu işlemler oluşturur.

Denetim kriterleri ise yasalar, şirket ana sözleşmesi, şirketin iç yönetmelikleri, iş sözleşmeleri dışında genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları ve standartları ile defter kayıtlarının dayanağını oluşturan belgelerin yasalara uygun nitelikte olmasıdır. VUK'nun mükerrer 227'nci maddesine göre yapılacak SUD faaliyeti karşıt inceleme ve üçüncü kişilerle uygunluğu içermediği için doğruluk denetimini içeren ve karşıt inceleme yetkisiyle gerçekleştirilen Yeminli Mali Müşavir tasdik faaliyeti değildir. Vergi beyannamelerinin imzalanmasında meslek mensuplarının SUD faaliyeti, vergi beyannamelerinin ekindeki finansal bilgilerin veya hesap özetlerinin defterlere uygunluğu ile bu kayıtların doğru bir şekilde ve dayanakları olan belgelere uygun yapılması amacına yönelik bir ön denetimdir.

SUD faaliyetinde defter ve belgelerin sağlanmasından ve doğruluğundan vergi beyannamesinin yükümlüsü sorumludur. Ancak SUD faaliyetini sürdüren meslek mensubunun defter kayıtlarının dayanağı olan belgelerle ilgili şu yükümlülükleri vardır:

- Belgeler VUK ile Türk Ticaret Kanunu'nda belirtilen şekil ve koşullara sahip olmalıdır,
- Alınan ve kayıtlara verilen kambiyo senetleri ile çekler, şirketin defterlerindeki kayıtlara uygun olmalıdır
- Amortisman ve yeniden değerlendirme hesaplamaları kontrol edilmelidir.
- Şüpheli alacak karşılıklarının icra ve yağı belgelerine bağlanmış şekilde ayrılıp ayrılmadığı araştırılmalıdır
- Alacak ve borç senetleri için yapılan reeskont hesaplamaları kontrol edilmelidir,

- Envanter listeleri müşteri tarafından hazırlanacak ve imzalanacaktır. Müşterinin beyan ettiği birim fiyat meslek mensubu tarafından test edilmelidir.

İmzalanan vergi beyannamelerinde daha sonra vergi ziyanının saptanması durumunda meslek mensubunun müşterek ve müteselsil sorumluluğu şu koşullara bağlı olmaktadır:

- Yukarıda sayılan yükümlülüklerle uyulmaması,
- Defter kayıtlarının doğruluğunun saptanamaması,
- Defter kayıtlarının VUK'nun 227 ve 228'inci madde hükümlerine uygun olmaması,
- Değerlemelerin VUK'nun değerlendirme hükümlerine aykırı yapılması,
- Finansal tablolardaki ve hesap özetlerindeki ticari kara yapılacak ilave ve indirimlerin yapılmaması,
- VUK'un 135'nci maddesinde sayılan vergi inceleme elemanlarınca yapılan inceleme neticesinde bir matrah farkı ortaya çıktığı takdirde, bulunan vergi matrahı vergi inceleme elemanlarınca beyannameyi imzalayan meslek mensubunun sorumluluğunu ortaya koyan mesleki hatasının net bir şekilde saptanması ve bu hususun inceleme raporunda açıkça belirtilmesi.

Özetle yukarıda sayılan nedenlerle imzaladığı beyannamelerde vergi ziyaı ortaya çıkan **serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirler** meydana gelen vergi ziyaı, vergi cezası ve gecikme faizlerinden VUK'nun mük. 227'nci maddesi uyarınca mükellefle birlikte **müteselsilen sorumludurlar**.

III- YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUĞU

Yeminli Mali Müşavirlerin (YMM) müteselsil sorumlulukları 2 ayrı kanun maddesinde düzenlenmiştir. Bunlar 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12 ve Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'nci maddeleridir. Bu iki kanun maddesi esas alınarak YMM'lerin müteselsil sorumlulukları kapsamında çok sayıda tebliğ, genelge ve mecburi meslek kararı yayımlanmıştır

Müteselsil sorumluluk birden çok kimsenin aynı zararı gidermekten birlikte sorumlu tutulmalarıdır. Burada özellik gösteren durum ise zarar göreninin zararı gidermekten dolayı sorumlu olanlardan her birine ayrı ayrı, bir kısmına veya hepsine birden başvurabilmesidir. Kanun koyucu YMM'leri de mükellefle birlikte ziyaa uğratılan vergiden dolayı müteselsilen sorumlu tutmuştur.

Biz çalışmamızın bu bölümünde YMM'ler için gerek kanunla gerek tebliğlerle öngörülen müteselsil sorumluluk hallerini irdelemeye çalışacağız. Öncelikle YMM'lik mesleğini, YMM'lerin yapacakları tasdik kapsam ve amacını belirleyeceğiz. Daha sonra YMM'ler için öngörülen müteselsil sorumluluk hallerini anlatacağız.

A- Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği

1- Genel Şartlar

YMM olmanın genel şartları 3568 sayılı yasanın üçüncü maddesinde bentler halinde sayılmıştır. Bunlar;

- T.C. vatandaşı olmak,
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak,

- Kamu haklarından mahrum bulunmamak,
- Taksirli suçlar hariç olmak üzere; affa uğramış olsalar dahi ağır hapis veya 5 yıldan fazla hapis yahut zimmet, ihtilas, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile irtimal ve istihlak kaçakçılığı dışında kalan kaçakçılık suçları, resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçlarından dolayı hüküm giymiş bulunmamak
- Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak,
- Mesleki şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamaktır.

2- Özel Şartlar

YMM olabilmenin özel şartları 3568 sayılı yasanın 10'uncu maddesinde bentler halinde sayılmıştır Bunlar;

- En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak,
- Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak,
- Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmaktır

Şu kadar ki, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri serbest muhasebeci mali müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilir.

Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlik sınavını vermiş olanlar ile yukarıda sayılan konularda profesörlük ünvanı almış bulunanlar için sınav şartı aranmaz.

B- Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu

Mesleğin konusu 3568 sayılı yasanın 2'nci maddesinde sayılmıştır Bunlar;

- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,
- Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerde ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor vb. düzenlemek, tahkim, bilirkişilik vb. işleri yapmak,
- 3568 sayılı Kanun'un 12'nci maddesi uyarınca Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan 02.01.1990 gün ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan, YMM'lerin tasdik edecekleri belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usuller ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğe göre tasdik işlemi yapmaktır.

Söz konusu, yönetmelik ve ilgili diğer mevzuat göz önüne alındığında YMM'ler temel olarak 3 faaliyette bulunacaklardır. Bunlar Uygunluk Denetimi, Danışmanlık ve Tasdik İşlemidir.¹⁰ Söz konusu yönetmeliğe göre tasdik, tasdik amacı ve niteliği aşağıdaki gibidir.

¹⁰ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Burhan GÜNDOĞDU, "Yeminli Mali Müşavirlerin Mütessesil Sorumlulukları" Vergi Dünyası, sayı 274 (Haziran 2004), s. 138-145

C- Tasdik, Tasdikin Amacı ve Kapsamı

1- Tasdik

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 yansıtmayı yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tesbiti ve rapora bağlanmasıdır.

2- Tasdikin Amacı :

Tasdikin amacı;

- Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap ve kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tablolarının yanlış olmayacak biçimde eksiksiz ve gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesini sağlayarak kamunun istifadesine sunmak,
- Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin ilgili mevzuat yönünden olan taleplerin karşılanmasında çabukluğu sağlayarak hak ve yararlarını korumak,
- Vergi idaresi ve mükellef ilişkilerinde güveni hakim kılmaktır.

Yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile bunlara ekli mali tablolar ve bildirimlerin yeminli mali müşavirlerce tasdikine ilişkin usul ve esaslar ise, 30.07.1995 tarih ve 22359 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 18 sıra nolu Tebliğ ile belirlenmiştir.

18 seri nolu YMM Genel Tebliği’ne göre YMM’lerin yapacağı beyanname tasdikinin amacı ödenmesi gereken gelir ya da kurumlar

vergisinin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bu nedenle YMM gerçek durumu tespit etmek için her türlü belgelerden ve her türlü inceleme tekniğinden yararlanmak zorundadır. Tebliğde yer alan bu düzenleme YMM'nin görevini yaparken mükelleflerin olduğu kadar Devlet'in de çıkarlarını gözetmek dolayısıyla tarafsız olmak ilkesinin bir sonucudur.

Yine söz konusu yönetmeliğe göre denetim, “muhasabede yer alan bilgilerin ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtları ile araştırarak snulandıran ve onaylayan çalışma” olarak nitelenmiştir.

Ayrıca bu Yönetmeliğin “Denetim Faaliyetleri “ başlıklı 150. maddesi ile, kurum ve kuruluşların aktifindeki varlıklarının kurum ve kuruluşların yararına kullanıp kullanılmadığının tespiti de yeminli mali müşavirinin denetim sorumluluğuna alınmıştır. Bunun yanında yönetmeliğin 55. maddesine göre ise, kurum ve kuruluşların mali tablolarında yer alan varlık, kaynak, gelir ve giderlerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığını ve kayıtlara doğru geçirilip geirilmediğinin tespiti için, yeminli mali müşavirin kurum ve kuruluşların gelir, gider, hasılat, değerleme ve vergi matrahının doğruluğu ile mevzuata uygunluğunu saptaması gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen 18 sıra nolu Tebliğ'e göre de yeminli mali müşavirler, sözleşme imzaladıkları mükelleflerin vergiye müteallik bütün işlemlerini sürekli olarak denetleyeceklerdir. Yeminli mali müşavirlerce tasdik edilecek yıllık gelir ya da kurumlar vergisi beyanamesi ile ilgili defter ve belgeler üzerinde yapılacak denetim, cari denetim şeklinde olacaktır. Yıl içinde yapılacak bu denetimlerde mükellef tarafından yapılan hataların anında düzeltilmesi esastır

Vergi mevzuatına aykırı hususların mükellef tarafından düzeltilmesi halinde, bu aykırılıklar ve karşıt inceleme sırasında nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefle ilgili olarak tespit edilen vergi mevzuatına aykırı hususlar yeminli mali müşavirler tarafından tasdik raporlarında belirtilecektir. YMM'lerin meslekleri ile bağdaşmayan ve yukarıda açıklanan genel ilkeler dışında yaptıkları tasdik işlemleri konusunda 3568 sayılı Kanun'da müeyyidelere de yer verilmiştir.

3- Tasdik Talebinin Niteliği

Gerçek ve tüzel kişiler veya bunların teşebbüs ve işletmeleri tasdik işleri nedeniyle yeminli mali müşavirin ücret faktöründen ziyade tasdik amacını gerçekleştirecek uzmanlık ve deneyimini esas alarak seçimini yapar.

Yeminli mali müşavirler de üstlenecekleri tasdik işleminin kendilerine getirebileceği riski tespit etmek; tasdik kapsam ve programını belirlemek amacıyla gerekli araştırmalar yapmak zorundadırlar. Görevi üstlenecek yeminli mali müşavir, daha önce tasdik talebini karşılayan ve karşılamakta olan meslek mensubundan görüşme yapmak suretiyle bilgi toplayabilir.

4- YMM'ler Tarafından Yapılacak Tasdikin Kapsamı

13/06/1989 gün ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 2/B maddesi kapsamında yeminli mali müşavirlik mesleğinin konu ve kapsamı aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, ma-

li mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,

-Yukarıdaki konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişi ve benzeri işleri yapmak,

-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 incelendiğini tasdik etmek.

3568 sayılı Kanun'un 12. maddesinin ikinci fıkrasında, yeminli mali müşavirlerin; 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 yatırım miktarları ve nev'ileri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'nca çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği hükme bağlanmıştır.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12. maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak hazırlanan ve 01.01.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik'in 7-A/a maddesi ile yıllık gelir vergisi beyannameleri, bunlara ekli mali tablolar ve bildirimleri; 7-B/a maddesi ile de yıllık kurumlar vergisi beyannameleri, bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler tasdik kapsamına alınmıştır

Maliye Bakanlığı tarafından 3568 sayılıYasa ile ilgili olarak çıkarılan tebliğlerle tasdik kapsamına alınan diğer konularsa aşağıdaki gibidir.

- a) 1 sıra numaralı Genel Tebliğ ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinde yer alan ihracat teslimleri ile ihracat kaydıyla mal teslimleri tecil-terkin uygulaması kapsamında yapılan teslimlerden doğan katma değer vergisi iadelerinin tasdiki,
- b) 2 sıra numaralı Genel Tebliğ ile Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298' inci maddesinde yer alan yeniden değerleme işlemlerinin tasdiki,
- c) 3 sıra numaralı Genel Tebliğ ile vakıflar ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşların vergiden muaf tutulabilmeleri için aranan şartların yerine getirildiğinin ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflarda ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlarda ise aranan muafiyet şartlarının devam ettiği hususlarının tasdiki,
- d) 5 sıra numaralı Genel Tebliğ ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28' inci maddesinde yer alan istisnalar nedeniyle yararlanılan istisna tutarlarının tasdiki,
- e) 6 sıra numaralı Genel Tebliğ ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 14' üncü maddesinde yer alan taşımacılık hizmetlerinden doğan katma değer vergisi iade ve mahsup işlemlerinin tasdiki,
- f) 7 sıra numaralı Genel Tebliğ ile yatırım indirimi uygulamalarının tasdiki,

- g) 8 sıra numaralı Genel Tebliğ ile, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan "Mükelleflere işletmelerinde kullanacakları deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların teslimleri ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan teslim ve hizmetler" ve "Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlere ilişkin istisna uyarınca yapılan işlemler nedeniyle yüklenilip indirimle giderilmeyen katma değer vergisi iadesi işlemlerinin tasdiki,
- h) 9 sıra numaralı Genel Tebliğ ile, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/2' nci maddesine göre, aynı Kanununun 28' inci maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi oranı indirilen temel gıda maddeleri ile ilgili olup indirilemeyen katma değer vergisinin iade işlemlerinin tasdiki,
- i) 15 sıra numaralı Genel Tebliğ ile, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-b maddesinde yer alan Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlarla ilgili katma değer vergilerinin iade işlemlerinin tasdiki,
- j) 19 sıra numaralı Genel Tebliğ ile, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 15/1-b maddesinde yer alan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetlerden doğan katma değer vergisinin iade edilmesine ilişkin işlemlerin tasdiki,
- k) 33 sıra numaralı Genel Tebliğ ile, Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanunu'nun 8'inci maddesi kapsamında tecil-terkin işlemlerinin tasdiki,
- l) 36 seri nolu tebliğle Özel Tüketim Vergisi sıfırlanmış deniz ya

kıtlı uygulamasından yararlanması için mükelleflerin öngörülen şartları yerine getirip getirmediğinin incelenmesi,

- m) RTÜK Tebliğleri ile reklamlardan RTÜK'e verilecek payların hesaplanması,
- n) 72 seri nolu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği uyarınca Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/d maddesi uyarınca "yatırım teşvik belgesi" sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri dolayısıyla yüklenilip indirilemeyen KDV'nin nakden iadesi,
- o) 93 seri nolu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği uyarınca 3213 sayılı Maden Kanunu hükümlerine göre, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'ndan maden arama ruhsatı almış olanlara istisna şöyle uygulanacaktır. Ruhsat sahipleri arama faaliyetleri sırasında yaptıkları alımların KDV'ni önce ödeyecekler daha sonra yükledikleri KDV'yi iade alacaklardır. Ruhsat sahiplerinin KDV iadesi,
- p) 252 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile YMM tasdik raporuyla, tevkif edilen vergilerin gelir vergisine mahsuben iadesi,
- q) Dahilde işleme izin belgesi veya geçici kabul belgesi verilen mükelleflere yapılan ham veya yardımcı madde teslimlerine ilişkin KDV iadeleri,
- r) 77 seri nolu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği uyarınca tekstil ve konfeksiyon sektöründe yapılan fason işlemlerle ilgili vergi tevkifatı uygulanmasından doğan mahsuben iadeler,

- s) 91 seri nolu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği uyarınca fazla ve yersiz ödenen KDV'nin iadesi
- t) 18 sıra numaralı Genel Tebliğ ile, tasfiye devir ve birleşme beyannamelerinin tasdiki
- u) Gümrük beyannamelerinin tasdiki
- v) Devletin irtifak hakkı tesis ettirdiği işletmelerin verecekleri hasılat beyannamelerinin tasdiki
- w) Kamu kurumlarınca yapılması istenen diğer tasdikler¹¹

D- Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Niteliği

Yeminli mali müşavirler tarafından yerine getirilen hizmetlerin kamu hizmeti niteliği taşıyıp taşımadığı çokça tartışılmış bir husustur. Kamu hizmeti, Devlet, belediye, kamu kuruluşu vb. bir organ tarafından veya bu organın denetiminde halka sunulan ve kamunun yararına olan iş, faaliyet, uğraş ve hizmetlerdir. Tanımından da görüleceği üzere kamu hizmetinin üç unsuru vardır. Bunlar:

- Kamu hizmetinin, Devlet, belediye, kamu kuruluşu vb. bir organ tarafından veya bu organın denetiminde yapılması,
- Hizmetin halka yani kamuya sunulması,
- Sunulan hizmetin kamunun yararına olmasıdır

Tasdik görevinin YMM'ler tarafından yapılması Devlet'in denetim birimlerince yapılacak incelemelerin daha çabuk, daha sağlıklı ve

¹¹ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Mali Mevzuat Platformu, 15 Temmuz 2005, İstanbul YMM Odası Yayınları, İstanbul, s. 9-13

daha kolay yapılmasını sağlayacaktır Zira YMM'lerin tasdik ettikleri belgeler YMM'lerin belli bir mesleki tecrübeye sahip olmaları nedeniyle idarenin işini kolaylaştıracak nitelikte olacaktır.

Vergi idaresi, vergi denetim yükünü hafifletmek amacıyla YMM'lere yüklediği beyannamelerin imzalatılması, tasdik raporu düzenlenmesi gibi görevlerin gereği gibi yapılmamasını cezalandıracak bir eylem olarak değerlendirmektedir. Bu açıdan YMM'lerin faaliyetlerini ilgili mevzuat hükümlerinde öngörülen usul ve esaslara uygun ifa etmemeleri mükellef ile aralarındaki iş ilişkisi olarak değerlendirilmemekte, aynı zamanda alacaklı durumda olan vergi idaresi ile YMM arasında bir ilişkinin varlığı kabul edilmektedir Bu durum kanun koyucunun YMM'lerin tasdik faaliyetlerini bir **kamu hizmeti** olarak görmesinin sonucudur.¹²

Anayasa Mahkemesi de 12.11.1987 tarih ve E.1986/5, K.1987/7 sayılı kararında, Yeminli Mali Müşavirlerin yaptıkları tasdik işleminin "kamu hizmeti" niteliğinde olduğuna ve YMM'lerin "kamu görevlisi" sayılmaları gerektiğine karar vermiştir.

Söz konusu kararı gerekçeleriyle birlikte aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz.

Yeminli mali müşavirler muhasebe, işletme, finans ve mali mevzuat konularında gerçek ve tüzel kişilere müşavirlik hizmeti verecekleri gibi, mükelleflerin vergi tarhına esas teşkil edecek mali tablolarını ve beyannamelerini, ilgili mali mevzuat, cari muhasebe prensipleri ve denetim standartları yönünden tasdik etmek, yani gelir ve gi-

12 YILMAZ, Hasibe Gül, Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumlulukları ile Buna İlişkin Uygulamaların Temel İnsan Hakları Avrupa Birliği Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi, Ankara: Ankara YMM Odası Yayını, 2004, s. 71

der kayıtlarının doğruluğunu ve mali mevzuat hükümlerine uygun işlendiğini, dolayısıyla beyan edilen vergi matrahının gerçek olduğunu onaylamak görev ve yetkisine sahip olacaklardır. Böyle bir düzenleme Maliye Bakanlığı'nın mevcut vergi denetim personelinin sahip olduğu görev ve yetkinin, yeminli mali müşavirlere de tanınması demektir. Gerçi yeminli mali müşavirlerin bu görev ve yetki ile donatılmaları, kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkisinin kullanılmasına engel teşkil etmeyecekse de, yeminli mali müşavirler tarafından yapılacak bir tasdik işlemi, Bakanlıkça lüzum görülmedikçe Bakanlığın yetkili elemanlarınca incelenmiş belge niteliğine sahip olacaktır. Bu nedenle yeminli mali müşavirlerce yapılacak tasdik işlemi “kamu hizmeti” niteliğindedir.

Görülen hizmetin, kamu hizmeti niteliğinde olduğu belirlendikten sonra, yeminli mali müşavirlerin “memur” veya “kamu görevlisi” şeklinde bir kamu hizmetlisi olup olmadıklarını araştırmak gerekecektir. Yeminli mali müşavirlerin “memur” olmadıklarında şüphe yoktur. Çünkü bu kimseler, idarenin daimi ve sabit kamu hizmetleri kadrosunda yer almış ve bürokratik hiyerarşi içinde bulunan devletten maaş alan elemanlar değildir. Aksine, müşavirlik yaptığı gerçek ve tüzel kişilerle özel hukuk hükümlerine göre sözleşme yapmış ve ücretle çalışan serbest meslek sahibidirler. Ancak kendilerine, niteliğini yukarıda açıkladığımız tasdik yetkisi verilmiş olması nedeniyle bir kamu yetkisi kullandıkları ve yaptıkları hizmetin de bir kamu hizmeti olduğu açıktır. Öte yandan devlet ve yeminli mali müşavir arasındaki ilişki bir kamu hukuk ilişkisidir. Çünkü kendilerine görev verilmesi, özel hukuk sözleşmesi ile değil bir kanunla olmaktadır. Dolayısıyla yeminli mali müşavirleri sahip oldukları tasdik yetkisi nedeniyle, bir “kamu görevlisi” saymak gerekir.

Ancak sözkonusu Anayasa mahkemesi kararına rağmen, Sayıştay

Genel Kurulu 12.04.2001 tarih ve 49811 sayılı kararında 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nda ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve diğer Kanunlarda YMM'lerin Sayıştaya karşı sorumlu olduklarına ilişkin bir düzenleme olmadığından ve YMM'lerin kamu görevlisi sayılmadıklarından hareketle YMM'lerin Sayıştay'a karşı sorumlu olmadıklarına karar vermiştir.

E- YMM'lerin Sorumluluğu

3568 Sayılı Yasa'nın 12'nci maddesinin 4'üncü fıkrası "Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziya uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar..." hükmündedir.

Söz konusu madde hükmü uyarınca yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu olacaklar, yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziya uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaklardır.

3568 sayılı Yasa'nın uygulama usul ve esaslarının düzenlendiği Yönetmeliğin 20'nci maddesinde ise, "YMM'ler, inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde, ziya 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 Kanunu'nun "Tam Teselsül" hükümleri uygulanır." hükmü yer almaktadır.

Müteselsil sorumluluk önceki bölümlerde değinildiği gibi bir ala-

çaklının alacağından dolayı bu alacak nedeniyle borçlu durumda olanların her birine ayrı ayrı bir kısmına veya hepsine birden başvuru rabildiği bir müessesedir. Burada borçluların her biri sözkonusu borçtan dolayı borcun tamamından tek başlarına sorumludurlar. Diğer bir deyişle borçlular arasında “Tam Teselsül” vardır. İşte yönetmelikte söz edilen tam teselsül budur ve borçluların her birinin borçtan dolayı aynı biçimde sorumlu olduklarını ifade eder

1- Tasdikden Kaynaklanan Hukuki Sorumluluk

Tasdik kapsamına giren mali tablolar ve beyannameler ile diğer belgelerin YMM tarafından denetlenmesi ve tasdiki ilgili işletmenin talebi üzerine yapılır. Bu talep üzerine YMM ile ilgili arasında bir tasdik sözleşmesi düzenlenir. Bir tasdik sözleşmesi genel olarak mükellef ile YMM arasında yapılan ve bir işi esasına uygun olarak yapmayı ve bu iş karşılığında belli bir ücret elde edilmesini sağlayan sözleşmedir.

YMM ile mükellef arasında yapılan sözleşme her iki tarafa borç yükleyen ve Borçlar Hukukunun konusuna da giren bir sözleşmedir. Bu sözleşme sonucu tarafların zarara uğraması, bir tarafın edimlerini yerine getirmemesi veya tarafların yerine getirilen edimlerle ilgili olarak ihtilaflar yaşamaları doğaldır. Şayet bir YMM tasdik sözleşmesi gereğince yapması gereken hususlara uymamışsa ve bu nedenle mükellef bir zarara uğramışsa, meydana gelen zarar için YMM'e başvurulabilir.

Borçlar Kanunu'nun 41'inci maddesi uyarınca, gerek kasten, gerek ihmal ve kayıtsızlık yahut tedbirsizlik ile haksız bir şekilde diğer bir kişiye zarar veren şahıs zararın tazminine mecburdur. Buna göre zararın tazmininden bahsedebilmek için;

- Hukuka veya sözleşmeye aykırı bir fiil meydana gelmelidir.

Örneğin YMM'nin işi savsaklaması veya gerekli mesleki özen ve titizliği göstermemesi gibi,

- Fail (YMM) **kusurlu** olmalı,
- Ortada manevi veya maddi bir **zarar** olmalı,
- Meydana gelen zararlar hukuka veya sözleşmeye aykırı fiil arasında illiyet bağı olmalıdır

Yukarıda belirtilen 4 unsurun mevcut olması durumunda; zarar gören mükellef zararının tazmin edilmesi için YMM'e başvurabilecektir. Bu durumda YMM verdiği zararı tazmin etmekle diğer bir ifadeyle ödemekle sorumlu olacaktır.

2- Tasdik Raporu Düzenleyen YMM'lerin Müteselsil Sorumluluğu

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12'nci maddesinin dördüncü fıkrası ve 3568 sayılı Yasa'nın uygulama usul ve esaslarının düzenlendiği Yönetmeliğin 20'nci maddesi uyarınca beyanname ve eklerini tasdik eden yeminli mali müşavirler, tasdik ettikleri beyanname ve eklerinde yer alan bütün bilgilerle bunların dayanağını teşkil eden defter kayıtları ve belgelerdeki bilgilerin doğruluğu ile beyannamesini tasdik ettikleri mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmasından sorumludurlar

Belgelerin yasal süresi içerisinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine, genel muhasebe kurallarına, vergi mevzuatına ve ilgili diğer mevzuata uygun ve doğru olarak yasal defterlere kaydedilmesi ve mali tablolara aktarılması sorumluluk kapsamındadır Bu bilgi ve belgeler esas alınarak mükelleflerin vergi benzeri mali yü-

kümlülüklerinin doğru olarak hesaplanması yeminli mali müşavirlerin sorumluluğuna dahildir. Bu çerçevede yeniden değerlendirme, amortisman tutarları, yatırım indirimi, her türlü istisna ve muafiyet tutarları ve benzeri tutarların vergi mevzuatı çerçevesinde doğru olarak tesbit edilmesi, aktif ve pasif kıymetlerin Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olarak değerlemelerinin yapılması, kaydi envanterin sağlanması ve randıman tespitlerinin yapılması yeminli mali müşavirlerin sorumluluğundadır.

3- YMM'lerin VUK'nun Mükerrer 227'nci Maddesi Kapsamında Mütessesil Sorumluluğu

VUK'nun mükerrer 227. maddesinde gelir veya kurumlar vergisi beyannemesini imzalayan ve tasdik raporunu düzenleyen yeminli mali müşavirlerin imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve mütessesilen sorumlu tutulacağı hüküm altına alınmıştır

Türkiye SMMM ve YMM Odaları Birliği tarafından hazırlanan 18.10.2001 tarih ve 24557 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Mecburi Meslek Kararı'nda VUK'nda yer alan ve mük. 227'nci maddede düzenlenen sorumluluk müessesesi ayrıntılı olarak açıklanmıştır Buna göre;

VUK'nun mükerrer 227'nci maddesine göre meslek mensupları, imzaladıkları vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken

ve müeselsilen sorumlu tutulurlar. Ancak sorumluluktan meslek mensubunun müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulması 2 koşula dayandırılmıştır

i- Vergi beyannamelerinde yer alan bilgiler defterlere uygun olmalıdır. Bu hükümlerle, vergi beyannamelerinin imzalanmasında meslek mensubunun yüklendiği görev ve sorumluluk yalnız defterlere dayanan bilgilerle sınırlandırılmaktadır. Bu sınırlamaya defterlerin onayları ile ilgili bilgiler gibi şekli olanlarda dahil olmak üzere muhasebe kayıtlarına uygun olarak hazırlanan vergi beyannamelerinin ekindeki finansal tablolar ile hesap özetleri de dahildir.

ii- Sözkonusu defterlerdeki kayıtlar dayanaklarını oluşturan belgelere uygun olmalıdır. Diğer bir deyişle meslek mensubunun VUK'nun mükerrer 227. maddesinde belirtilen hükümler çerçevesinde yapacağı şekli inceleme anlaşılmalıdır. Burada belgelere uygunluk dışında, defter kayıtlarının genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları ile vergi mevzuatına uygunluğunun araştırılması, meslek mensubundan talep edilen hizmetin kapsamındadır.

Sorumluluğu gerektiren bu durumlar nedeniyle vergi beyannamelerinin imzalanması öncesi meslek mensuplarının sınırlı uygunluk denetimi yapmaları gerekir. Serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin sorumlulukları bölümünde VUK'nun mük. 227'nci maddesinde hükmedilen müteselsil sorumluluk müessesesine ayrıntılı olarak değindik. Bu nedenle bu bölümde TÜRMOB'un meslek kararı ve sınırlı uygunluk denetimine değinmeyeceğiz. Özetle Serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin sorumlulukları ve sınırlı uygunluk denetimi bölümlerinde sayılan nedenlerle imzaladığı beyannamelerde vergi ziyayı ortaya çıkaran **yeminli mali müşavirler** meydana gelen vergi ziyayı, vergi cezası ve ge-

çıkma faizlerinden VUK'nun mük. 227'nci maddesi uyarınca mükellefle birlikte **müteselsilen sorumludurlar.**

F- 3568 Sayılı Yasanın 12'nci ve VUK'nun Mük. 227'nci Maddelerinin Karşılaştırılması

3568 Sayılı Yasa'nın 12'nci maddesinin 4'üncü fıkrası "Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziya uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar..." hükmündedir.

Kanun hükmünden açıkça görüleceği üzere YMM'ler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Diğer bir deyişle YMM'ler tasdikini yaptıkları mükelleflerin vergiye müteallik hesap ve işlemlerinin vergi kanunlarına uygun olmasından sorumlu olmaktadırlar

VUK'nun mük. 227'nci maddesinin 2'nci fıkrası ise "... beyannamayı 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 ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar." hükmündedir.

Görüldüğü gibi, VUK'nun 227'nci maddesinde YMM'lerin ve diğer muhasebe mesleği mensuplarının sorumluluğu iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Buna göre, serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavirler sadece yasal defterlere dayanan bilgilerin tasdik raporuna veya vergi beyannamesine doğru olarak aktarılmasından ve

defterlere dayanak teşkil eden belgelerin defterlere doğru kaydedilmesinden sorumludur. Önceki bölümde de ayrıntılı olarak açıklanmış üzere meslek mensubunun sorumluluğu defter ve belgeler için yapacağı bir uygunluk denetiminden ibarettir.

Ancak 3568 sayılı Yasa'nın 12'nci maddesi kapsamındaki sorumluluk tasdik raporunun doğru olması ile ilgilidir. Dolayısıyla YMM'ler VUK'nun mük. 227'inci maddesi gereğince yasal defterlerin doğru tutulmasının yanı sıra 3568 sayılı Yasa'nın 12'nci maddesi gereğince de defterlere dayanak teşkil eden belgelerin doğruluğundan da sorumludurlar. Sonuç olarak 3568 sayılı Yasa'nın 12'nci maddesi VUK'nun mük. 227'inci maddesine göre sorumluluk müessesesinin ihdası açısından daha kapsamlıdır

Öte yandan 3568 sayılı Yasanın 12'nci maddesi YMM'lerin yapacakları tasdiklere ilişkin sorumluluklarını düzenlerken VUK'nun mük. 227'nci maddesi SM, SMMM ve YMM'lerin sorumluluklarını düzenlemektedir. Diğer bir deyişle YMM'lerin yapacakları tasdik işlemleri için 3568 sayılı yasanın 12'nci maddesi ile VUK'nun mük. 227'nci maddesi geçerli olurken, SM ve SMMM'lerin vergi beyanamesi imzalama işlemleri için VUK'nun mük. 227'nci maddesi geçerli olacaktır.

Yine 3568 sayılı Kanun ve bu Kanuna ilişkin genel tebliğlerde YMM'lerin ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacakları belirtilmekle birlikte, gecikme faizlerinin sorumluluk kapsamına girip girmediği konusunda açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak VUK'nun mük. 227'nci maddesinde, gecikme faizinin de YMM'lerin müteselsil sorumlulukları kapsamında yer aldığı açıkça ifade edilmiştir.

Benzer bir konuda, VUK'nun 11'inci maddesinde düzenlenen müteselsil sorumluluk uygulaması ile ilgili olarak yayımlanan 70 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde müteselsil sorumluluğun gecikme faizi için de uygulanacağı açıklanmıştır VUK'nun 11. maddesinde yalnızca vergi sorumluluk kapsamına alınmış olmasına rağmen Bakanlık, gecikme faizini verginin bir uzantısı olarak kabul etmiştir. Bu açıklamalardan gecikme faizinin de YMM'lerin müteselsil sorumlulukları kapsamında yer aldığı ortaya çıkmaktadır¹³

G – YMM'lerin Diğer Sorumluluk Halleri

1- YMM'lerin Sayıştay'a Karşı Sorumluluğu

YMM'lerin düzenledikleri raporlarla haksız yere vergi iadesine neden olduklarının tespit edilmesi durumunda, ödemeyi yapan saymanla birlikte sorumlu tutulup tutulmayacakları konusu Sayıştay Genel Kurulunda görüşülmüş ve 12.04.2001 tarih ve 49811 sayılı karar alınmıştır¹⁴

Sayıştay Genel Kurulu 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nda ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve diğer Kanunlarda YMM'lerin Sayıştaya karşı sorumlu olduklarına ilişkin bir düzenleme olmadığından ve YMM'lerin kamu görevlisi sayılmadıklarından hareketle YMM'lerin Sayıştay'a karşı sorumlu olmadıklarına karar vermiştir.

Ancak Anayasa Mahkemesi 19.03.1987 tarih ve E. 1986/5; K. 1987/7 sayılı kararında YMM'lerin sahip oldukları tasdik yetkileri nedeniyle kamu görevlisi sayılmaları gerektiği sonucuna varmıştır

13 Mahmut VURAL, Katma Değer Vergisi İade Rehberi, Maliye HUD Yayınları, İstanbul, 2002, s. 202

14 Söz konusu karar için bkz. Mahmut VURAL, age. s. 211-213

YMM'lerin Kamu görevlisi sayılmaları nedeniyle sözkonusu Sayıştay kararı bu yönüyle tartışmaya açık hale gelmektedir

2- Reklam Gelirleri Üst Kurul Paylarından Dolayı YMM'lerin Sorumluluğu

Sözkonusu sorumluluk Radyo ve Televizyon Üst Kurulu tarafından ve 02.01.1995 tarih ve 22159 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 sıra nolu Radyo Üst Kurul Paylarının YMM'ler tarafından Tasdik Edilmesi Hakkında Genel Tebliğ ile düzenlenmiştir.

Yeminli mali müşavirlerin reklam gelirleri tasdik raporunda, esas itibariyle reklam gelirlerinin Reklam Yönetmeliğinde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenip belirlenmediği, konu ile ilgili olarak yapılan işlemlerin ve kayıtların ilgili mevzuat hükümlerine uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığı hususlarına yer verilecektir Tasdik raporlarında; aranması ve doğruluğunun araştırılması zorunlu konulara ilişkin defter kayıtlarının usulüne uygun olarak düzenlenmiş kayıt nizamı ve muhasebe ilkelerine göre kaydedilmiş olması gereklidir. Yeminli mali müşavirler belgelerin geçerliliğini, usulüne uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini ve gerçeği aksettirip aksettirmediğini tesbit etmek zorundadır.

Yeminli mali müşavirlerin yapmış oldukları incelemenin amacı, radyo ve televizyon kuruluşlarının brüt reklam gelirlerini ve bu gelirler üzerinden ödenecek Üst Kurul paylarının doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.

İmza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik yapan ve tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirler, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yeminli mali müşavirler, yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, eksik ödenen Üst

Kurul paylarından ve bunlara ilişkin gecikme zamlarından kuruluşlarla birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.

3- 84 Nolu KDV Genel Tebliği Çerçevesinde YMM'lerin Sorumluluğu

YMM'lerin KDV İadesi Tasdik Raporu düzenlemek amacıyla yapacakları incelemelerin kapsamı, usul ve esasları, 3568 sayılı kanunla ve ilgili mevzuatla belirlenmiştir. 84 Seri Nolu KDV Genel Tebliği KDV iadelerine ilişkin bir tebliğ olup YMM'lerin inceleme esas ve usulleriyle ilgili değildir. Dolayısıyla YMM'ler yapacakları incelemelerde prensip itibariyle 3568 sayılı kanunda ve ilgili mevzuatta belirlenen usul ve esaslara uymak zorundadırlar.

84 seri Nolu KDV Genel Tebliği'nde, alıcı ile satıcı arasında muvazaaya dayanan bir işlem yapıldığının veya menfaat sağlayan doğrudan veya dolaylı bir ilişki ya da organizasyonun bulunduğu tespit halinde, ödemelerin banka/özel finans kurumu aracılığıyla yapılan havale veya nama yazılı çekle yapılmış olması halinde bile sorumluluğun kalkmayacağı vurgulanmıştır. Bu nedenle YMM'lerin yapacakları incelemede sadece iade talebinde bulunan mükellefin alışları ve ödemeleri ile yetinmeleri yerine, işlemde muvazaa, menfaat temini veya organizasyon ilişkisi bulunup bulunmadığını belirleme amacına yönelik yeteri kadar alt kademede inceleme yapımları gerekliliği de karşımıza çıkmaktadır. Çünkü sadece iade talebinde bulunan mükellef nezdinde yapılacak inceleme ile böyle bir ilişki veya organizasyonun tespit edilemeyeceği açıktır¹⁵

15 Nihat Uzunoğlu, *84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde Yapılan Düzenlemeler Işığında Müteselsil Sorumluluk Uygulaması* Vergi Dünyası, Sayı 245 (Ocak 2002), s.26-37

4- ÖTV Kanunundan Dolayı YMM'lerin Sorumluluğu

ÖTV Kanunu'nun 8'inci maddesinde "verginin tecili" düzenlenmiştir. Buna göre Kanunun 8'inci maddesinin 1'inci fıkrası ile Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların (I) sayılı listedeki mallar dışındaki malların imalinde kullanılacak olması halinde ödenmesi gereken ÖTV tecil; terkin uygulamasına konu olmaktadır. Yine sözkonusu maddenin 2'nci fıkrası ihraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin uygulamasını düzenlemektedir.

Bu kapsamda yeminli mali müşavirlerin yapmış olduğu incelemenin amacı, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesi hükmünden yararlanılması için aranılan şartların yerine getirilip getirilmediğini, aranılan şartlara uygun olarak üretimin yer ve zaman itibariyle gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini araştırmak ve tespit etmektir. Dolayısıyla bu konu ile sınırlı olmak üzere ödenmesi gereken özel tüketim vergisinin doğru hesaplanıp hesaplanmadığını ve beyan edilip edilmediğini araştırmak, tespit etmek ve sağlamak da yeminli mali müşavirlerin bir diğer görevidir. Bu nedenle yeminli mali müşavirler, gerçek durumu tespit etmek için her türlü belgeden yararlanmak ve önceki bölümlerde bahsi geçen mevzuat çerçevesinde her türlü inceleme tekniklerini kullanmak zorundadırlar.

İmza ve mühür kullanmak suretiyle yukarıda belirtilen konuda tasdik yapan ve tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirler, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yeminli mali müşavirler, yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde ziya uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.

H- Birden Fazla YMM Adına Düzenlenen Raporlarda Sorumluluk

Maliye Bakanlığı 21.06.2002 tarih ve GEL.032/3223/2474 sayılı özelgesiyle tasdik sözleşmesinin raporda imzası bulunan YMM'lerin her ikisi adına düzenlenmiş olması ve sözleşmeye konu tasdik hizmetinin bir bütün olarak her iki YMM tarafından üstlenilmesi durumunda, adı geçen YMM'lerce imzalanan ve mühürlenmiş tasdik raporlarının işleme konulmasının mümkün olduğunu açıklamıştır. Söz konusu özelgedeki açıklamalar aşağıdaki gibidir:

YMM (X) ve YMM (Y) tarafından Bakanlığımıza hitaben verilen bir örneği ilişik bila tarihli dilekçenin incelenmesinden, İliniz mükelleflerinden (...) Ticaret A.Ş.'nin 2001 yılı katma değer vergisi idareleri için adı geçen Yeminli mali müşavirlerle sözleşme imzalandığı, düzenlenen raporların müştereken imzalanarak ilgili vergi dairesine teslim edildiği, yazınız ile her iki YMM'nin ortak düzenlenmiş oldukları raporların işleme konulmaması gerektiği yolunda görüş verdiğiniz anlaşılmaktadır.

Konunun Bakanlığımızca tetkiki sonucunda; tasdik sözleşmesinin raporda imzası bulunan YMM'lerin her ikisi adına düzenlenmiş olması ve sözleşmeye konu tasdik hizmetinin bir bütün olarak her iki YMM tarafından üstlenilmesi durumunda; adı geçen YMM'lerce imzalanan ve mühürlenmiş tasdik raporlarının işleme konulması mümkün görülmüştür. Ancak, söz konusu raporla yapılan tasdik doğru olmaması halinde gündeme gelecek müşterek ve müteselsil sorumluluğun her iki YMM için de şamil olacağı tabiidir.

I- Yeminli Mali Müşavirlerin Müteselsil Sorumluluklarının Değerlendirilmesi

VUK'nun 8'inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca; mükellef, ver

gi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir. Aynı maddenin ikinci fıkrası ise “vegi sorumlusu verginin ödenmesi bakımından alacaklı vegi dairesine karşı muhatap olan kişidir.” hükmündedir. YMM’ler ise geniş anlamda, yaptıkları sözleşmeler çerçevesinde şirketlere müşavirlik hizmeti veren kişilerdir. Yukarıda yazdığımız kanun hükümlerinden de anlaşılacağı üzere YMM’ler ne mükellef ne de vergi sorumlularıdır. Zira YMM’ler ne kendilerine vergi borcu düşen ne de verginin ödenmesi bakımından alacaklı vegi dairesine karşı muhatap olan kişilerdir.

3568 sayılı yasanın 12’nci maddesi YMM’leri mükellef veya vergi sorumlusu durumuna sokmak amacıyla olan bir hüküm değildir. Verginin mükellefi ve sorumlusu Vergi Usul Kanunu ile belirlenmiştir. Buradaki sorumluluk YMM’in yaptığı tasdik ile sınırlı olmak üzere ortaya çıkan vergi ziyayı, gecikme faizi ve cezalardan YMM’in de mükellefle birlikte sorumlu tutulmasıdır.

Bu görüş Danıştay kararlarında da yerleşik hale gelmiştir. Zira yeminli mali müşavirlerin sorumluluğunun niteliğinin irdelendiği bir uyuşmazlıkta; YMM’nin tam tasdik sözleşmesi imzaladığı şirketin işlemlerinin incelenmesi sonucu, şirketin gerçek bir faaliyette bulunmadığı, düzenlenen faturaların sahte olduğu, faturasız satışlar yapıldığı, bu satışlardan elde edilen hasılatın kayıtlara intikal ettirilmediği gibi hususlarının tespiti nedeniyle şirket adına yapılan tarhiyatlara karşı açılan davaların kısmen reddi üzerine kesinleşen miktarların ödenmediğinden söz edilerek müteselsil sorumlu sıfatıyla mali müşavirlik hizmeti veren şirket adına düzenlenen ödeme emirlerinin iptali istemiyle açılan davada, kayıt dışı mal alıp satmak yanında basiretli bir tüccar gibi davranışlar sergilemeyen mükelleflerin sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura alıp vermelerini YMM’lerin sorumluluğu içinde görülmesinin mümkün olmadığı

gerekçesiyle ödeme emirlerini iptal eden mahkeme kararı, Danıştay Dördüncü Dairesinin 22.05.2002 gün ve E:2001/2283, K: 2002/2120 sayılı kararıyla bozulmuştur¹⁶

Söz konusu Danıştay kararını gerekçesi aşağıdaki gibidir

Davacı şirket yükümlü şirketle tam tasdik sözleşmesi imzalayıp, bu şirketin defter ve belgelerinin beyanlarına uygunluğunu tasdik ettiğinden, yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda bu tasdik doğru olmamasından dolayı yükümlü ile birlikte sorumlu olacaktır. Yükümlü şirket hakkındaki tespitler yeminli müşavirlerin tasdiki kapsamındadır. Her ne kadar yeminli mali müşavirlerin faturaların içeriği ile ilgili olarak ilgililer nezdinde karşıt inceleme yapması mümkün değilse de, şirketin yıl içi alış ve satışları, kayıt düzeni gibi hususların ışığı altında tereddütlü noktaların tespiti ve bunlar için inceleme yapılmasını İdareden isteme olanağı varken, bu yol kullanılmadan işlemler doğrudan tasdik edilmiştir. Konuyla ilgili düzenlemeler, 3568 sayılı Kanunun amacı dikkate alındığında davacı yeminli mali müşavirlik şirketi tasdik ettiği işlemlerden sorumlu olduğundan düzenlenen ödeme emri yasal olup, aksi yöndeki mahkeme kararında isabet görülmemiştir.

İ- Diğer Ülkelerde Sorumluluk Uygulaması¹⁷

Diğer ülkelerde denetim ve müşavirlik hizmeti yapan kişi ve kurumların sorumlulukları için okuyucuya Muzaffer Çam üstadımızın kaleme aldığı ve vergi dünyası dergisinde yayımlanan makalesinin bir kısmını aktarmanın yararlı olacağını düşünüyoruz.

¹⁶ Fikret Erkan, Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının Değerlendirmesi, Ankara YMM Odası Yayınları, 2004 s.106

¹⁷ Muzaffer ÇAM, *Bağımsız Denetim ve Sorumluluk*, Vergi Dünyası, sayı.170 (Ekim 1995) s.11-16

Dünyadaki uygulamalara bakıldığında, denetim standart ve ilkeleri ülkeden ülkeye farklılıklar göstermekle birlikte aşağıdaki gibi bir sınıflandırma yapmak mümkündür

- A.B.D. ve İngiltere modeli
- Kıta Avrupa modeli

Bu iki grup arasındaki ayrımı, devletin denetim alanındaki rolü belirlemektedir. İlk grupta oluşturulan modelde muhasebe kuralları ve denetim standartları ile mesleğin uygulanmasına ilişkin kurallar bu alanda çalışan özel muhasebe kuruluşları tarafından yürütülmekte; ikincisinde ise kurallar kamu otoriteleri tarafından oluşturulmakta, vergi yasalarında öngörülen hükümler muhasebe uygulamalarına esas alınmaktadır

Ülkemizdeki özel denetim sistemi, bugünkü yapısı itibariyle Kıta Avrupası modeline yakın bir görünüm sergilemektedir. Bu modelde muhasebe kuralları büyük ölçüde vergi mevzuatı ile uyumlu olup, muhasebe denetimi ile vergi incelemesi işlev olarak birbirinden ayrılmakla birlikte, kuralların aynı kaynaktan doğması nedeniyle uygulama sürecinde bir benzeşme söz konusudur.

Birinci modeli uygulayan ülkelerde vergi incelemesinin özelleştirilmesi söz konusu olmayıp, bu işlev tamamen kamu görevlileri ve kamu idaresi tarafından yerine getirilmekte; finansal denetim veya muhasebe denetimi (auditing) olarak tanımlanabilecek denetim işlevi de özel sektör kuruluşlarınca yürütülmektedir. Finansal denetim, işletme kayıt ve belgelerinin işletmenin gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığının önceden saptanmış ölçütlere “muhasebe kurallarına” göre denetlenmesini ifade etmektedir. Bu tür denetim vergi idaresine verilen beyannamelerin tasdikini kesinlikle içermemekte

ve bu tür denetimin vergi incelemelerine dolaylı bir etkisi bulunmamaktadır.

Denetim modellerinde farklılıklar olmakla birlikte, her iki modelde de “denetçinin sorumluluğu” konusu denetim işlevinin çok önemli bir ortak unsurunu oluşturmaktadır. İngiltere’de “Chartered Accountant” A.B.D.’de “Certified Public Accountant” olarak isimlendirilen muhasebe uzmanlığı, ülkemizdeki “Yeminli Mali Müşavirlik” ve “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” kurumunun karşılığı olarak kullanılmaktadır.

Daha önce de belirtildiği üzere, auditing sisteminde temel ilke, işletmeler tarafından kamuya ve halka yayımlanacak olan mali tabloların gerçeği yansıtma ve sağlanmasıdır. Denetçinin bu tür bir incelemeden doğan sorumlulukları; müşteriye karşı iş sözleşmesi ve mesleki standartlardan doğan sorumluluk, firma ile iş ilişkisi olan üçüncü şahıslara (hisse senedi sahipleri, diğer firmalar ve bankalara) karşı olan sorumluluk ve kamuya karşı sorumluluk olarak sınıflandırılabilir.

Meslek mensuplarının denetimi, mali tablolara ilişkin olarak profesyonel görünüşün belirtilmesi olup, bu tablolara ve dayanağı olan belge ve işlemleri ilişkin hataları ortaya çıkarmaya dönük değildir. Mesleki standartlara uygun şekilde, gereken özen gösterilerek gerçekleştirilen ve denetim sırasında ortaya çıkarılmayan ustalıklı düzenlenmiş hata ve sahtekarlıklardan dolayı sorumluluk söz konusu değildir. Sorumluluk yüklemine temel ölçütler olarak;

- Audit sırasında gereken mesleki özenin gösterilip gösterilmediği,
- Müşterinin (yükümlü) ortaya çıkan hataları kasıtlı olarak gizleyip gizlemediği konularının esas alınmak suretiyle irdeleme ya

pıldığı görülmektedir Meslek mensubunun sorumluluk taşıdığı işlemler dolayısıyla ihmal ve / veya suçunun olduğunun saptanması ve bunun kesinleşmesi durumunda da meslekten men, para cezası ve bazı hallerde hapis cezaları verilebilmektedir

Mesleki sorumluluğun boyutları ve ilgili mesleki yaptırımlarla ilgili olarak, A.B.D.'de gerçekleşmiş somut bir olayın basında yer alan geniş bir özeti konuya ilişkin bir fikir vermesi açısından aşağıya alınmıştır

Amerikan'ın Arizona eyaletindeki bir mahkemede görev alan jürinin, verdiği bir kararla Price Waterhouse denetim firmasını \$ 338 milyon ödemeye mahkum etmesi geniş yankılar uyandırmıştır

Jürinin, Price Waterhouse'un denetim işlevini yerine getirirken ihmalkar olduğu sonucuna varmasının doğru bir karar olup olmadığı açık değil, ancak açık olan; bu kararın, denetim firmalarından neler beklenebileceği ve bu firmaların Amerikan mali piyasalarının gerekli bulduğu hizmetleri sunmaya devam edip edemeyecekleri konusunda soru işaretleri yarattığıdır Bu karar, denetim firmalarını ve geniş anlamda tüm mesleki ortaklıkları, mali piyasalardaki rollerini tekrar düşünmeye zorluyor.

Bu bağlamda, denetçi ve muhasebecilerin A.B.D. haksız fiil davaları uygulamasından çektikleri sıkıntının derecesi gündeme gelmekte. Hemen hemen tüm belli başlı denetim firmaları davalara maruz kalmakta ve geçen yıl da (1994) iki büyük firma _Laventhol & Harwath ile Spicer & Oppenheim bu yüzden çöktüler. Öte yandan A.B.D.'de tüm denetim firmaları adi veya kollektif ortaklıklar biçiminde örgütlenmiştir. Bu da meslek mensuplarının çok ağır maddi sorumluluk tazminatı davaları ile karşı karşıya bulunmalarına yol açmaktadır.

Bu olayları anlamada yardımcı olmak üzere Arizona'da ne olduğunu gözden geçirmek yararlı olacaktır. 1985 yılına değin Arizona yasaları; eyalet dışındaki mali kurumların yerel ticari bankaları satın almasını yasaklıyordu. Yasa değıştiğinde, geleceği parlak bir eyalette bankalar hücum ettiler. Bir İngiliz devi olan Standard Chartered (1987 yılı toplam varlıkları \$ 50 milyar) bu furyada, 1985 ve 1986 yıllarındaki denetçisi Price Waterhouse olan United Bank of Arizona'yı kendine hedef seçti. Kaliforniya'daki bir yavru şirket aracılığı ile Standard Chartered Bank of Arizona'yı \$ 335 milyona satın aldı.

İmza sırasında United eyaletin dördüncü büyük bankasıydı ve toplam varlıkları \$ 2.2 milyar, net işletme değeri de \$ 130 milyon idi. Standard Chartered bu işlemde öyle aceleci davrandı ki, satın alma işleminin tamamlanmasına onca çok zaman olmasına karşın, görünüşe göre United Bankasının kredi portföyünü çok sınırlı olarak gözden geçirdi. Satın alma işlemi tamamlandıktan sonra ise portföyün altın yaldızlı olmadığı ortaya çıktı. 1988'e gelindiğinde, satın alınan United nedeniyle özellikle Üçüncü Dünya Ülkelerine açılan krediler öylesine sorunlu hale gelmişti ki, İngiliz makamları Standard Bankasına sermaye tabanını geliştirmesi için baskı yapmaya başlamıştı. Sonuçta Standard, United Bank'ı, yüklü bir zararla sattı. Bir çokları için bu belki de doğal bir hareketti; işletmecilik açısından kötü bir karar ve sonuçta zararına da olsa bir elden çıkarma, Amerikan pazarında birçok hatalar yapan diğer örnekleri; Natwest, Midland, Lyods ve Barclays gibi.

Ancak Standard, diğerlerinden farklı olarak, zararlarını tazmin etmek için dava açtı. United Bankasının hissedarları tüm ülkeye yayılı ve izlenmeleri zor olduğundan geriye bir tek muhatap kalıyordu; denetim firması Price Waterhouse.

Standard, Price Waterhouse firmasının 1985 ve 1986 (satın alınmasının gerçekleşmesinden önceki iki yıl) yılları denetimlerinin eğitimleri ve gözetimleri yetersiz personel tarafından ihmalkar bir biçimde yapılmış olduğunu ileri sürdü. Aynı zamanda, United Bankasının gerçek net değerinin, bankanın söylediği değer yalnızca yarısı olduğunu denetim firmasının saptanmış olması gerektiğini de iddia etti. Standard avukatları, Jüriyi Standard'ın zararının yalnızca batık kredilerin maliyeti veya United Bank'ın gerçek değeri ile Standart tarafından ödenen satın alma bedeli arasındaki fark kadar değil; satın alma bedelinin üzerinde bir değer olması gerektiğine ikna ettiler. Price Waterhouse bu şekilde bir zarar tutarı belirlenmesinin akıl dışı olduğunu, denetim ücretinin \$ 300.000'dan bile az olduğunu belirtmesine karşın karar Standard lehine çıktı.

Jüri'nin kararı, henüz çözüme kavuşturulmamış bir çok noktayı da beraberinde gün ışığına çıkarmaktaydı. PriceWaterhouse'un 1985 ve 1986 yılı denetimlerinde ihmal unsuru var mıydı? Bu tip denetimlerde mesleki muhasebe standartları neleri öngörmekteydi? Bir alıcının bir banka iktisabında göstermesi gereken özenin ve dikkatin derecesi nedir. Standart Chartered bu bağlamda nasıl davranmıştır? Standard Chartered iktisap işlemini gerçekleştirmeden 1986 yılı denetimlerinin sonucunu beklemeli miydi?

Bu ve benzeri konuların jüriyi oluşturan kadınlı erkekli sekiz üye tarafından tam olarak anlaşıldığına inanabilmek çok güç olsa gerek. SEC (ABD'de ülkemizdeki Sermaye Piyasası Kuruluna denk düşen kurum) üyelerinin de A.B.D.'de muhasebe politikalarını oluşturmakla yükümlü olmakla birlikte, muhasebe standartlarının gerektirdiği uygulama ve sonuçların neler olması gerektiği gibi konularda görüş ayrılıklarına sahip oldukları biliniyor Şüphesiz, Arizonalı jüri üyeleri akıllı insanlardı, ancak dava sırasında SEC ve CEO (Bir iş

letmede en üst düzeydeki yönetici) terimlerinin ne anlama geldiğinin kendilerine anlatılması da gerekmişti! Sonuç olarak, Price Waterhouse ortakları kendi mal varlıklarından \$ 338 milyon ödemek durumunda kalabilecekleri bir kararla karşı karşıya kaldılar.

Jürinin kararı muhasebe uzmanlığı mesleği de dahil olmak üzere benzeri tüm ortaklıklarda “üstlenilen işlevlerin gözden geçirilmesi” gerektiğini pekiştirmiştir. Yüz yıl önce birçok denetim firması basit, “tek kişilik dükkan” biçiminde çalışan kuruluşlardı. O günlerden bu yana bu kuruluşlar oldukça büyük ölçeklere eriştiler ve denetçilerin sorumluluğuna ilişkin beklentiler de yine aynı ölçülerde arttı.

A.B.D. Kongresi, kendi açısından, denetçi sorumluluğunu artırma yönünde eğilimli görünüyor. Kongre üyesi Ron Wyden (Demokrat, Oregon) sık sık bu doğrultuda yasa teklifleri getirmekte. Bankacılık ve Borsa çevreleri de muhasebe uzmanlarının daha yüksek standartlarda iş yapması ve daha fazla sorumluluk üstlenmesi konusunda ısrarlı bir tutum içindeler. Görüldüğü üzere bütün ülkeler meslek mensuplarının sorumluluğu uygulamasına gitmekte ve sorumluluğun kapsamını genişletmek istemektedir. (B.G.)

Denetimlerin tam anlamıyla doğru düzgün gerçekleştirilmesi durumunda bile, denetlenen işletmenin hesap ve işlemlerinin bütünüyle sorunsuz olduğu veya tersine, bir takım yasa dışılıkların saptanacağı konusunda güvence verilemez; denetimler sigorta poliçesi niteliğinde değildir. Öte yandan, denetim sürecinin artan oranlı bir hukuksal yükümlülük sonucunu doğurduğu da bir gerçektir.

Muhasebe uzmanı veya denetçinin yükümlülüklerini “sigortalama işlemi” sorunun tam bir çözümü değildir. Sigortacılar büyük denetim/muhasebe firmalarının işlemlerini “yüksek risk” kapsamına al-

makta ve isteksiz davranmaktadırlar. Primler, olağanüstü ölçüde yüksek tutulmakta, \$ 100 milyon üzerindeki bir riski sigortalama işlemine çok az rastlanmaktadır. Son zamanlarda yazılan bir rapora göre denetim sigorta primleri son yedi yılda on kat artış göstermiştir. Bu durumda denetim firmalarının ortakları kişisel riskleri de göze almak zorunda kalmakta ve Standard Chartered olayında olduğu gibi kişisel olarak \$ 350.000 üzerinde bir yükü karşılayabilmektedirler.

IV- YMM'LERİN MÜTESELSİL SORUMLULUKLARI NEDENİYLE TAKİP EDİLMELERİ*

A-YMM'LERİN Takip Edilme Şekilleri

1- YMM'lerin İhbarname veya Ödeme Emri ile Takibi

a-Tarhiyat ve Tahakkuk

Verginin tarihi, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari işlemdir (VUK md. 20). Görüldüğü gibi tarhiyatı vergi dairesi yapmaktadır. Tahakkuk ise tarih ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir (VUK md. 22).

* Bütün meslek mensuplarının sorumluluktan dolayı takip edilme usulu aynıdır. Ancak uygulamada genellikle YMM'ler nezdinde sorumluluk raporları yazılmaktadır. Ayrıca 18 seri nolu SM,SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliğinde de YMM'lerin nasıl takip edileceklerine ilişkin açıklamalar getirilmiştir. Bu nedenle bu bölümün başlığını **YMM'lerin Müteselsil Sorumlulukları Nedeniyle Takip Edilmeleri** olarak belirledik. Yoksa meslek mensuplarının sorumlulukları kapsamında farklı şekilde takip edileceklerine ilişkin herhangi bir belirleme yoktur. Çalışmamızın bu bölümü daha önce Vergi Dünyası Dergisi'ne makale olarak gönderilmişti. Ancak sözkonusu makale bu çalışmamızın kaleme alındığı tarih itibarıyla Vergi Dünyası Dergisi'nde henüz yayımlanmamıştır

Tahakkuk fişii ile tarhiyat, ikmalen vergi tarhi, re'sen vergi tarhi, idarece vergi tarhi başlıca tarhiyat usulleridir. Biz konumuz gereği tarhiyat çeşitleri üzerinde durmayacağız. Sadece ihbarname ve ödeme emri üzerinde duracağız.

b-İhbarname Esası

İkmalen ve re'sen tarh edilen vergiler "ihbarname" ile ilgililere tebliğ olunur (VUK md. 34).

i-İhbarnamenin Muhteviyatı

İhbarnamenin muhteviyatı VUK'nun 35'inci maddesinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. İhbarname aşağıda yazılı malumatı ihtiva eder:

1. İhbarnamenin sıra numarası;
2. İhbarnamenin tanzim tarihi;
3. Verginin nev'i;
4. Mükellefin soyadı, adı (Tüzel kişilerde ünvanı);
5. Mükellefin açık adresi;
6. Vergilendirme dönemi;
7. Verginin matrahı;
8. Verginin hesabı;
9. Verginin miktarı;
10. Kısa ve açık bir ifade ile ikmalen veya re'sen vergi tarhını gerektiren sebepler;

11. Vergi mahkemesinde dava açma süresi;

12. Vergi mahkemesinde dava açma şekli.

Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir.

Görüldüğü üzere ihbarname de mükellefin adı, soyadı (ünvanı), açık adresi yer alacaktır. Dolayısıyla ihbarname verginin mükellefi adına düzenlenecektir. Her ne kadar VUK'nun 34'üncü maddesinde ihbarname ilgililere tebliğ edilir ifadesi yer almaktaysa da burada ilgililerden kasıt mükellef ve mükellef adına hareket edenlerdir.

Yine Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 82'nci maddesinde beyan üzerinden tahakkuk fişi ile yapılan vergi tarh ve tahakkuku dışında kalan her türlü vergi tarhiyatının mükellefe ihbarname ile yapılacağı belirtilmiştir. Sonuç olarak ihbarname mükellef adına düzenlenecek ve mükellefe (varsa adına hareket edene) tebliğ edilecektir.

Öte yandan ihbarname mükellef adına düzenlendiğinden mükellef; mahkemede dava açma, ceza indirimi talep etme, tarhiyat sonrası uzlaşma vb. haklardan da yararlanacaktır.

c-Ödeme Emri

Ödeme emri, amme alacağını vadesinde ödemeyenlere 7 gün içinde borçlarını ödemelerini veya mal bildiriminde bulunmaları gerektiğini belirten bir belgedir (6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Md. 55/I). İdarenin yapacağı cebri tahsilatın ilk aşaması olan ödeme emri amme alacağının vadesinde ödenmemesi durumunda çıkartılır Esasen ödeme emri borçluya borcunu ödemesi için yapılan bir tebligattır.

Ödeme emirlerinde bulunacak hususlar 6183 sayılı Kanun'nun 55'inci maddesinin ikinci fıkra hükmü ile belirlenmiştir. Buna göre ödeme emirlerinde;

-Borcun asıl ve ferilerinin mahiyet ve miktarı,

-Borcun nereye ödeneceği,

-Süresinde ödenmediği takdirde borcun cebren tahsil edileceği,

-Süresinde ödeme yapılmadığında mal bildiriminde bulunulması gerektiği,

-Borçlunun mal bildiriminde bulunmadığı takdirde üç aya kadar hapsen tazyik edileceği,

-Gerçeğe aykırı bildirim halinde hapis ile cezalandırılacağı kaydedilir. Ayrıca 6183 sayılı Kanun'nun 114' üncü maddesinde yazılı vazifeleri borçluya bildirilir. Bu vazifeler yerine getirilmediğinde uygulanacak ceza belirtilir.

Görüldüğü gibi kanun koyucu ne ödeme emrinin tanımında ne de muhteviyatında mükellef tabirini kullanmıştır Bunun yerine borçlu terimi kullanılmıştır Zaten ilgili Kanun da amme alacaklarının tahsiline yöneliktir. Amme alacağı vergi alacağını da kapsamaktadır ve 6183 sayılı Kanun sadece vergi tahsiline yönelik bir kanun değildir. Özetle ödeme emirleri, amme alacağının borçlusu durumunda bulunan herkes için çıkartılabilir

d- YMM'lerin Mütessesil Sorumluluk Uygulaması Kapsamında Ödeme Emriyle Takip Edilmeleri

01.03.1996 tarih ve 1996/1 Sıra No.lu YMM İç Genelgesi'nde Bakanlık, YMM'lerle ilgili mütessesil sorumluluk uygulamasının nasıl yapılacağı konusunda aşağıdaki açıklamayı yapmıştır

18 Seri nolu SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği, B) TASDİK RAPORU TANZİM EDEN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUĞU başlıklı bölümünde, "Mütessesil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tesbit edilen yeminli mali müşavirler nezdinde yapılacak takibat, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacaktır. Vergi dairelerince yapılacak olan takibat tahakkuku kesinleşen vergi ve cezaların tahsiline yönelik olacaktır. Bununla birlikte, yeminli mali müşavirin bilgi ve rızası dışında, mükellefin tek taraflı tasarrufu sonucu kesinleşen ve yeminli mali müşavir tarafından ödenen vergi ve cezalar için mükellefe rücu hakkı saklıdır Sorumluluğu tesbit edilen yeminli mali müşavirlerle ilgili takibat ise yeminli mali müşavirin bağlı bulunduğu vergi dairesince yerine getirilecektir." açıklaması yer almaktadır

Bu düzenlemeye rağmen, vergi inceleme raporlarıyla belirlenen yeminli mali müşavirlerle ilgili müşterek ve mütessesil 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.

Maliye Bakanlığı vergi inceleme elemanlarınca yapılacak vergi incelemesi sonucunda bir matrah veya vergi farkının ortaya çıkması durumunda inceleme elemanları, yeminli mali müşavirlerin sorumluluklarının tesbiti amacıyla, bulunan matrah veya vergi farkı ile ye-

minli mali müşavirlerin ilgili mevzuatta belirtilen sorumlulukları arasındaki ilişkiyi inceleme raporlarında net bir şekilde ortaya koyacaklardır. yeminli mali müşavirlerin tasdik ettikleri bütün konu ve belgelerle ilgili olmak üzere, müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tesbit edilen yeminli mali müşavirler 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 ve cezanın tahakkukunun kesinleşmesinden sonra mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi, kesinleşen vergi ve ceza miktarını yeminli mali müşavirin bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirecektir. Yeminli mali müşavir'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 yeminli mali müşavirin bağlı bulunduğu vergi dairesine ayrıca bildirilmesine ve tasdik raporunu tanzim eden yeminli mali müşavir adına takibat yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Gerek adına vergi salınan ve ceza kesilen mükellefin gerek yeminli mali müşavir'in bağlı bulunduğu vergi dairesince sözkonusu vergi ve ceza ile ilgili olarak yapılan tahsilatlar, vergi dairelerince en kısa zamanda karşılıklı olarak birbirlerine bildirilecektir. Bu durumda her iki vergi dairesince takibat, bakiye vergi ve ceza için yapılmaya devam edilecektir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan görüleceği üzere, YMM'ler için öngörülen müteselsil sorumluluk vergi alacağının ödenmemesi sonucu doğan bir sorumluluk biçimi haline gelmektedir.

i-Müteselsil Sorumluluk Ödemeye İlişkindir

Çalışmamızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, müteselsil sorumluluk bir zararın giderilmesinden birden fazla kişinin birlikte sorumlu tutulmasıdır. 3568 sayılı Yasa'nın 12'nci maddesinde de, ortaya çıkacak vergi ziyayı ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte YMM'lerin müteselsilen sorumlu tutulacakları hüküm altına alınmıştır. Burada müteselsil sorumluluktan şunun anlaşılması gerekir. Devlet'in ziyayı uğratılan vergi dolayısıyla uğradığı zararın giderilmesinden mükellef ve YMM birlikte sorumludurlar. Diğer bir deyişle YMM ve mükellef meydana gelen zararı gidermekle/ödemekle yükümlü tutulmuşlardır.

Bir alacaklı alacağından dolayı müteselsil borçlulardan dilediğine başvurabilmektedir. Bu özelliği de müteselsil sorumluluğun zararı giderim (ödeme) niteliğini biraz daha ortaya koymaktadır. Hatta burada bir adım daha ileri gidilebilir ve Devlet'in alacağını tahsil etmek için asıl borçludan önce sorumlu YMM'ye de başvurabileceği de öne sürülebilir. Zira mağdur zararının giderilmesi için müteselsil sorumlulardan (asıl borçlu veya sorumlu) dilediğine başvurabilir.

Vergi Hukuku'nda müteselsil sorumluluk müessesesinin getiriliş amacı vergi alacağını güvence altına almaktır. Anlaşılacağı üzere YMM'ler için öngörülen müteselsil sorumluluk müessesesinin amacı da Devlet'in alacağını sorumlulara ödettirilmesidir.

Yukarıda yaptığımız açıklamalar ışığında; vergi hukukunda yer alan müteselsil sorumluluk müessesesinin ödemeye ilgili olduğunu açıklıkla belirtebiliriz.

ii- Mükellef ile Sorumlu YMM'lerin Karşılaştırılması

Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu teretüb eden gerçek veya tüzel kişidir (VUK md. 8/I). Önceki bölümde de belirttiğimiz gibi müteselsil sorumluluk müessesesinin getiriliş amacı ise vergi alacağının güvence altına alınması ve Devlet alacağının ziyaa uğramamasıdır Kanun koyucunun buradaki amacı asla yeni bir mükellefiyet tesisi olamaz.

Vergi tahakkuku, verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir. Vergi mükellef adına tarh ve tebliğ edilir ve bu aşamalardan sonra ödenecek aşamaya gelir. Müteselsil sorumluluk verginin ödenmesiyle ilgili olduğundan bu sorumluluk biçiminin tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarıyla ilgisi bulunmamaktadır.

Bir an için bu sorumluluğun ödemeye yönelik olmadığı düşünülerek, mükellef adına yapılan tarh ve tahakkuk işlemlerinin aynı zamanda ihbarname kuralına göre yeminli mali müşavir hakkında da uygulanması halinde aynı vergi türü, vergilendirme dönemi ve vergi miktarı için iki ayrı tahakkuk (mükerrer tahakkuk) ortaya çıkacak, her iki tahakkukun da tarh aşamasında, kullanılacak yasal haklar sırasında (dava açma, uzlaşma, ceza indirim gibi) kamu alacağı farklı miktarlarda tahakkuk edebileceği gibi birinin tasdiki, diğerinin terkini ile de sonuçlanabilecektir. Kanun koyucunun böyle bir amaç taşıdığı düşünülmeyeceğinden yeminli mali müşavirlerin sadece mükellef adına tahakkuk eden **vergi ve cezanın ödenmesinden** sorumlu olduğunun kabulü gerekir. Özetle YMM'ler için öngörülen müteselsil sorumluluk ödemeye yöneliktir.¹⁸

18 Mahmut VURAL, KDV iade Rehberi, İstanbul HUD Yayınları, Temmuz 2002 s. 203

iii- Ödeme Emrine İtiraz

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen şahıs;

- böyle bir borcu olmadığını,
- borcu nakden veya mahsuben ödediğini,
- borcun vadesinin gelmediğini,
- borcun terkin edildiğini,
- borcu kısmen ödediğini,
- borcun zamanaşımına uğradığını

öne sürerek ödeme emrine itiraz edebilir. Ödeme emrine itiraz etme süresi ödeme emrinin tebliğ edildiği tarihten itibaren 7 gündür. Şahıs alacaklı vergi dairesinin bulunduğu yer vergi mahkemesine 7 gün içinde itirazda bulunmalıdır. İtirazda bulunan şahıs 6183 sayılı kanun'da sayılan teminatlardan birisini teminat olarak gösterdiği takdirde takip işlemi itiraz edilen borç tutarı için vergi mahkemesi karar verinceye kadar durur.

İtirazında kısmen veya tamamen haksız çıktığı mahkeme kararıyla kesinleşen şahıs kararın kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren 7 gün içinde borcunu ödemek veya mal bildiriminde bulunmak zorundadır. Haksız çıkan şahsın borcunun üzerine ayrıca %10 oranında haksız çıkma zammı yürütülür.

e-YMM'lerin İhbarname ile Takip Edilmeleri

YMM'lerin müteselsil sorumluluk kapsamında ihbarname ile takip edilmeleri gerektiği konusunda Danıştay Kararları müstekar hale gelmiştir.

Danıştay aldığı çok sayıda kararda “yeminli mali müşavir tasdikini doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi ve cezadan mükellefle birlikte sorumlu tutulduğundan, bu sorumluluğun ancak mükellef tarafından ödenmemiş ve mükelleften tahsil olanağı kalmamış vergi borçlarının tahsili için öngörüldüğünü söylemek mümkün değildir. Kanun koyucu bu amaçta olsaydı, maddeye “mükellefin varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve cezalar” nedeniyle yeminli mali müşavirlerin sorumlu tutulacağına işaret eden bir ibareye yer verirdi. Bu bakımdan, 3568 sayılı Kanun’un 12’nci maddesindeki açıklık karşısında, yeminli mali müşavirin hatalı tasdik işlemi sonucu saptanan vergi kaybı nedeniyle, önce vergi mükellefi adına yapılan tarhiyatın kesinleşmesini ve bundan sonra yeminli mali müşavirin takibi için gerekli işlemlerin yapılacağını kabule olanak yoktur.” diyerek YMM’lerin tıpkı mükellef gibi ihbarname ile takip edilmeleri gerektiğini belirtmiştir.

Öte yandan Danıştay, yeminli mali müşavirlerin vergi ve cezadan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulduklarından, mükellef tarafından ileri sürülebilecek iddia ve savunmaları idareye karşı ileri sürebilmeleri için verginin tarhından itibaren takip edilmeleri gerektiğini belirtmiştir. Ancak bu şekilde, yeminli mali müşavirlerin yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma haklarını kullanmalarına olanak sağlanmış olacaklarını belirten Danıştay, böylece YMM’lere, mükellefe ait olan hakları da kullanma imkanının yolunu açmıştır

Daha önce de belirttiğimiz gibi ihbarname sadece mükellef adına düzenlenmektedir. Ayrıca müteselsil sorumluluk esasen ödemeye ilişkindir. Öte yandan Danıştay’ın YMM’lere, mükellefe ait olan hakları kullandırması sözkonusu olamaz. Biz bu nedenle Danıştay’ın bu görüşünü paylaşmıyoruz. Bizim düşüncemize göre

YMM'ler müteselsil sorumluluk kapsamında ödeme emriyle takip edilmelidirler.

f- İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz

18 Seri nolu SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği'nde müşterek ve müteselsil sorumluluğun nasıl tespit edileceği düzenlenmiştir. Buna göre müteselsil sorumluluk aşağıdaki şekilde tespit ve takip edilecektir.

Maliye Bakanlığı vergi denetim elemanlarınca yapılacak vergi incelemesi sonucunda bir matrah veya vergi farkı ortaya çıktığı takdirde, denetim elemanları, yeminli mali müşavirlerin sorumluluklarının tesbiti amacıyla, bulunan matrah veya vergi farkı ile yeminli mali müşavirlerin yukarıda belirtilen sorumlulukları arasındaki ilişkiyi inceleme raporunda net bir şekilde ortaya koyacaklardır. Yeminli mali müşavirin sorumlu tutulması gereken bir durumun tesbit edilmesi halinde, sözkonusu inceleme raporunun onaylı bir örneği Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'ne gönderilecektir.

Müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tesbit edilen yeminli mali müşavirler nezdinde yapılacak takibat, vergi ve ceza tahakkukun kesinleşmesinden sonra başlatılacaktır. Vergi dairelerince yapılacak olan takibat, tahakkuku kesinleşen vergi ve cezaların tahsiline yönelik olacaktır. Bununla birlikte, yeminli mali müşavirin bilgi ve rızası dışında, mükellefin tek taraflı tasarrufu sonucu kesinleşen ve yeminli mali müşavir tarafından ödenen vergi ve cezalar için mükellefe rücu hakkı saklıdır. Sorumluluğu tesbit edilen yeminli mali müşavirle ilgili takibat ise yeminli mali müşavirin bağlı bulunduğu vergi dairesince yerine getirilecektir.

Görüldüğü üzere, 18 Seri nolu tebliğ ile tahakkuk eden bir vergi alacağının nasıl takip edileceği düzenlenmiştir. İhtiyati haciz ve ih-

tiyati tahakkuk ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da hüküm altına alınan ve henüz tahakkuk etmemiş amme alacakları için uygulanacak olan kanuni müesseselerdir. Bu nedenle YMM'ler için ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulanmayacak şekilde düşünülebilir.

Ancak Maliye Bakanlığı verdiği bazı muktezalarda¹⁹ ve Danıştay 11'nci Dairesi'nin 30.10.1995 ve E. 1995/248, K. 1995/2809 sayılı, 22.2.2000 tarih ve E. 1999/2814, K.2000/521 sayılı kararlarında yeminli mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumluluklarından dolayı haklarında ihtiyati haciz uygulanacağı hükme bağlanmıştır²⁰

SONUÇ

Birden çok kimsenin aynı zarardan dolayı aynı biçimde sorumlu tutulması ve zarar görenin giderim için dilediği sorumlu veya sorumlulara başvurabilmesi halinde ortaya çıkan sorumluluk biçimine müteselsil sorumluluk denir. Serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'nci ve 3568 sayılı yasanın 12'nci maddeleri uyarınca meydana gelen vergi ziyayı, ceza ve gecikme faizlerinden dolayı mükellefle birlikte müteselsilen ve müştereken sorumlu tutulmuşlardır.

Meslek mensupları ne mükellef ne de vergi sorumlusudurlar. Sade-

19 Maliye Bakanlığı'nın 27.10.200 tarih ve 32/3224-451/55604 sayılı muktezası, Maliye Bakanlığı'nın 27.02.2001 tarih ve 32/3224-1015/12095 sayılı muktezası, Maliye Bakanlığı'nın 25.06.1999 tarih ve 36/3680-19228/25476 sayılı muktezasından, VURAL, age. S. 209

20 İbid.

ce ortaya çıkan vergi ziyayı, ceza ve gecikme faizlerinin ödenmesi için mükellefle birlikte sorumlu tutulmuşlardır. Burada vergi idaresinin amacı alacağını daha rahat tahsil etmek ve meslek mensuplarının yaptığı işte daha dikkatli olmalarını sağlamaktır

Meslek mensuplarına yüklenen sorumluluk son derece ağır bir yaptırım içermektedir. Son derece ağır olan bu yaptırımın ise nasıl uygulanacağı tam açıklığa kavuşmuş değildir. Zira meslek mensuplarının sorumluluğunun kriterleri tam olarak belirlenebilmiş değildir. Örneğin bir vergi incelemesi neticesinde ortaya vergi ziyayı çıktığında mükellefin söz konusu işlemi tasdik eden YMM hakkında müteselsil sorumluluk uygulamasına gidilmektedir. Peki YMM mesleki standartlara uygun şekilde gerekli özeni göstermiş ve tüm özeni göstermesine rağmen mükellefin bazı kasıtlı hatalarını ortaya çıkarmamışsa ne olacaktır? Kanaatimizce bu durumda YMM nezdinde sorumluluk uygulamasına gidilmemelidir.

Ancak uygulamada genellikle ortaya vergi ziyayı çıktığında YMM için sorumluluk müessesesi devreye sokulmaktadır. Bu da mesleğini layıkıyla yapmaya çalışan, dürüst meslek mensuplarının hiç yoktan mağdur olmasına yol açmaktadır. Bize göre gelir idaresi meslek mensuplarının sorumluluğunu daha objektif kriterlere bağlamalı ve sorumluluk uygulamasına giderken mesleğini özenle ve dürüst şekilde yapan meslek mensubu ile dürüst olmayan meslek mensubu ayrılmalıdır. Ancak bu şekilde adil bir sorumluluk müessesesinden bahsedilebilir.

Biz müteselsil sorumluluk müessesesinin uygulanmasından yanayız. Ancak uygulamada hiçbir kastı ve ihmali olmadığı halde müteselsil sorumluluk ve ödemeyle karşı karşıya kalan meslek mensuplarının korunması gerektiği düşüncesindeyiz. Şayet idare sorumluluğun yaptırımlarını ağırlaştırır ve sorumluluk uygulamasını dürüst

olan olmayan ayırımına göre yaparsa bu müessese daha kullanışlı ve adil bir müessese haline gelecektir. Ayrıca müteselsil sorumluluk uygulaması nedeniyle zamanla piyasada dürüst iş yapmayan meslek mensubu azalacaktır.

Bize göre müteselsil sorumluluk uygulaması şöyle olmalıdır. Öncelikle meslek mensubunun işini yaparken mesleki standartlara uygun şekilde mesleki özen gösterip göstermediği tespit edilmelidir. Bu tespitten sonra meslek mensubunun sorumluluk taşıdığı haller dolayısıyla ihmal veya suçunun olduğu saptanmışsa ve bu ihmal veya suçun kesinleşmesi durumunda meslek mensuplarına meslekten men, para cezası ve bazı hallerde hapis cezaları verilebilmelidir. Sadece bu durumda meslek mensupları ortaya çıkan vergi ziyayı, gecikme faizi ve cezalaradan mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmalıdırlar. Ve ayrıca meslek mensubunun sorumlu tutulabilmesi için meslek mensubunun ihmal ve kastının olduğunun da kesin olarak ispatlanması gerektiğini düşünmekteyiz.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- 1- AYAN, Mehmet. *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*. Konya: Mimosza Yayınları, 1998
- 2- BAYKARA, Bekir. “ *Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk ve VUK’nun 11’inci Maddesine Göre KDV’den Müteselsil Sorumluluk*”, Vergi Dünyası, Sayı 222 (Şubat 2000), s.32-37
- 3- ÇAKAN, Yılmaz. *Türk Hukuk Sisteminde Sorumluluk Müessesesi*. Yayınlanmamış Etüd, İstanbul, 1999
- 4- ÇAM, Muzaffer. *Bağımsız Denetim ve Sorumluluk*. Vergi Dünyası, Sayı 170 (Ekim 1995) s. 11-16
- 5- EREN, Fikret. *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*. İstanbul: Beta-Yayınları, 1998
- 6- ERKAN, Fikret. *YMM’lerin Müşterek ve Müteselsil Sorumluluklarının Değerlendirilmesi*. Ankara: Ankara YMM Odası Yayınları, 2004
- 7- GÜNDOĞDU Burhan. “*Yeminli Mali Müşavirlerin Müteselsil sorumlulukları*”, Vergi Dünyası, sayı 274 (Haziran 2004), s.138-145
- 8- GÜLERMAN Adnan, *Yeminli Mali Müşavirlerle İlgili Danıştay Kararları Genelgeler, Özelgeler ve Bazı Makaleler*. İzmir: İzmir YMM Odası Yayınları, 2003
- 9- KARAHASAN, Mustafa Reşit. *Sorumluluk Hukuku*. İstanbul: Beta Yayınları, 1995
- 10- KIRBAŞ, Sadık. *Vergi Hukuku*. Ankara: Siyasal Kitabevi, 1999

- 11- ÖZYER, Mehmet Ali. *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamalar*. İstanbul: Maliye HUD Yayınları, 2003
- 12- ÖZYÜREK Mustafa, *YMM'lerin Tsadikden Doğan Sorumlulukları-Panel*, Ankara: Ankara YMM Odası Yayını, Mayıs 2004, s.19-24
- 13- REİSOĞLU Safa, *Borçlar Hukuku*. İstanbul:Beta Yayınları, 2000
- 14- TÜRKER Masum, Recep PAKDEMİR, Yakup SELVİ, Fatih YILMAZ. *Sınırlı Uygunluk Denetimi*. Ankara: TÜRMOB Yayınları M.198, 2003
- 15- UZUNOĞLU Nihat. “84 Seri Nolu KDV Genel Tebliği’nde Yapılan Düzenlemeler Işığında Müteselsil Sorumluluk Uygulaması”, *Vergi Dünyası*, Sayı 245 (Ocak 2002), s.26-37
- 16- VURAL, Mahmut. *Katma Değer Vergisi İade Rehberi*. İstanbul: Maliye HUD Yayınları, 2002
- 17- YILMAZ Hasibe Gül. *Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Müteselsil Sorumlulukları ile Buna İlişkin Uygulamaların Temel İnsan Hakları Avrupa Birliği Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi*. Ankara: Ankara YMM Odası Yayını, 2004
- 18- ZAHİT İmre. *Doktrinde ve Türk Hukukunda Kusursuz Mesuliyet Halleri*. İstanbul: 1949
- 19- Mali Mevzuat Platformu (15 Temmuz 2005). İstanbul: İstanbul YMM Odası Yayınları
- 20- Vergi Daireleri İşlem Yönergesi

