

**213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU VE
3568 SAYILI KANUN ÇERÇEVESİNDE
SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUKLARI:
AFYONKARAHİSAR İLİ UYGULAMASI**

Gülşah CEYLAN

Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Doç. Dr. Mustafa Ali Sarılı

Haziran, 2011

Afyonkarahisar

T.C
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU VE 3568 SAYILI KANUN
ÇERÇEVESİNDE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUKLARI:
AFYONKARAHİSAR İLİ UYGULAMASI

Hazırlayan
Gülşah CEYLAN

Danışman
Doç. Dr. Mustafa Ali SARILI

AFYONKARAHİSAR 2011

YEMİN METNİ

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 3568 Sayılı Kanun Çerçevesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları: Afyonkarahisar İli Uygulaması” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı duruma düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’da gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurla doğrularım.

22/06/2011

Gülşah CEYLAN

TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ ONAYI

JÜRİ ÜYELERİ

Tez Danışmanı : Doç.Dr. Mustafa Ali SARILI

Jüri Üyeleri : Yrd.Doç.Dr. Gülsüm GÜRLER HAZMAN

: Doç.Dr. Mehmet ERKAN

İmza
.....
.....

.....
.....
.....

Maliye Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans öğrencisi Gülşah CEYLAN'ın “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 3568 Sayılı Kanun Çerçevesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları: Afyonkarahisar İli Uygulaması” başlıklı tezini değerlendirmek üzere 22.06.2011 tarihinde, saat 11:00’da Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca yukarıda isim ve imzaları bulunan jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek kabul edilmiştir.

.....
.....
.....
Prof.Dr.Mehmet KARAKAŞ
MÜDÜR

ÖZET

3568 SAYILI KANUN VE 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN VERGİSEL SORUMLULUKLARI

Gülşah CEYLAN

AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

Haziran 2011

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Mustafa Ali SARILI

Bu araştırmada 3568 Sayılı Kanun ve 213 Sayılı VUK'a göre SMMM ve YMM'lerin vergisel sorumlulukları incelenmiştir. 3568 sayılı kanun ve 213 sayılı VUK'un meslek mensuplarının ihtiyaçlarına ne derece cevap verdiği ve uygulamada çıkan aksaklıklar araştırılmıştır. Vergisel sorumluluk uygulamasının meslek mensupları üzerindeki etkisinin araştırılmasında yüz yüze anket yöntemi kullanılmıştır. Anket çalışmasına SMMM ve YMM'ler katılmıştır. Katılımcıların cinsiyeti, eğitim düzeyi ve meslek hayatında çalıştıkları süre ile katılımcıların ifadelerine verdikleri cevapların tutarlılığı ölçülmüştür. Katılımcıların ifadelerine verdikleri cevaplardan, 3568 sayılı kanun ve 213 sayılı VUK'un günün koşullarının gerisinde kalığı anlaşılmaktadır. Meslek mensuplarına yüklenen sorumluluk ağırdır ve yeni düzenlemelerin yapılma zamanı gelmiştir.

Anahtar Kelimeler: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM), Yeminli Mali Müşavir (YMM), Sorumluluk

ABSTRACT

TAX RESPONSIBILITIES OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (CPA) AND CHARTERED ACCOUNTANTS (CA) ACCORDING TO LAW NUMBER 3568 and TAX PROCEDURE LAW NUMBER 213

Gülşah CEYLAN

**AFYON KOCATEPE UNIVERSITY
THE INSTITUTE of SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT of PUBLIC FINANCE**

June 2011

Advisor: Assoc. Prof. Dr. Mustafa Ali SARILI

In this research, tax responsibilities of CPA's and CA's were analyzed according to Law Number 3568 and TPL Number 213. It was analyzed if Law Number 3568 and TPL Number 213 respond to what extent to its job members needs and effects in the application. When investigating the effects of tax responsibility application on job members, face to face survey method was used. CPA's and CA's took part in the survey. The participant's gender, educational level and working time on their career life and their answers to declarations consistency were measured. According to the answers of the participants, it is understood that law Number 3568 and TPL Number 213 stayed behind when compared to our current conditions. The responsibilities of the job members are heavy and it is high time to make new regulations.

Key Words: Certified Public Accountants (CPA), Chartered Accountants (CA), Tax Responsibilities

İÇİNDEKİLER

Sayfa

YEMİN METNİ.....	ii
TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLolar LİSTESİ.....	xiii
GRAFİKLER LİSTESİ.....	xiv
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xvi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

1. MUHASEBE VE MUHASEBECİLİK MESLEĞİ	3
1.1. MUHASEBENİN TANIMI.....	3
1.2. MUHASEBENİN ÖNEMİ.....	3
1.3. MUHASEBENİN GELİŞİMİ.....	4
2. 3568 SAYILI MESLEK KANUNUNDA MUHASEBECİLİK.....	6
3. 3568 SAYILI MESLEK KANUNUNUN AMACI	6
4. SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ	7
4.1. SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK OLABİLMENİN ŞARTLARI.....	7
4.1.1. Genel Şartlar.....	7
4.1.2. Özel Şartlar	7

4.2. SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN KONUSU	8
5. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ	8
5.1. MESLEĞİN TANIMI VE ÖNEMİ.....	8
5.2. MESLEKTE YEMİN ŞEKLİ	10
5.3. MESLEĞİN ÖZELLİKLERİ.....	10
5.4. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR OLABİLMENİN ŞARTLARI.....	10
5.4.1. Genel Şartlar.....	10
5.4.2. Özel Şartlar	10
5.5. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN KONUSU	11
5.5.1. Denetimin Konusu	11
5.5.1.1. Muhasebe Denetimi	11
5.5.1.2. Muhasebe Denetiminin Tarihsel Süreci	13
5.5.1.3. Vergi Denetimi	14
5.5.2. Denetimin Türleri.....	16
5.5.2.1. Konusu ve Amacına Göre	16
5.5.2.1.1. Uygunluk Denetimi (Usul Denetimi).....	17
5.5.2.1.2. Faaliyet Denetiminin (Performans Denetiminin) Amacı.....	17
5.5.2.2. Denetçi İle İşletme Arasındaki Örgütsel İlişkiye Göre.....	18
5.5.2.2.1. İç denetim.....	18
5.5.2.2.2. Kamu Denetimi.....	18
5.5.2.2.3. Bağımsız Denetim	19
5.6. PLANLAMA VE DANIŞMANLIK (MÜŞAVİRLİK)	19
5.7. TASDİK İŞLEMİ.....	20
5.7.1. Tasdik İşleminin Amacı.....	23
5.7.2. Tasdik Kapsamındaki İşlemler	24
5.7.3. Tasdik İşleminin Aşamaları	26
5.7.3.1. Tasdik Talebi	26
5.7.3.2. Tasdik Sözleşmesi.....	26
5.7.3.3. İnceleme Yeri ve Denetleme	30
5.7.3.4. YMM'lerin Yetkileri.....	31

5.7.3.5. Hataların Düzeltilmesi ve Hilelerin Ortaya Çıkarılması.....	33
5.7.3.6. Planlama ve Kanıt Toplama Teknikleri	33
5.7.3.7. Çalışma Kâğıtları	35
5.7.3.8. Tasdik Raporunun Sonuçları	36

İKİNCİ BÖLÜM

HUKUK SİSTEMİNDE SORUMLULUK MÜESSESESİ VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER İLE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN VERGİSEL SORUMLULUKLARI

1. HUKUK SİSTEMİNDE SORUMLULUK MÜESSESESİ.....	37
1.1. SORUMLULUK KAVRAMININ TANIMI.....	37
1.1.1. Sorumluluk Sebepleri	39
1.1.1.1. Kusur (Haksız Fiil).....	39
1.1.1.2. Sözleşmeye Dayanan Sorumluluk ve Sözleşme Dışı Sorumluluk.....	40
1.1.1.3. Kanun	41
1.1.2. Hukuki Sorumluluk Türleri	42
1.1.2.1. Derecesine Göre Sorumluluk.....	42
1.2.1.1.1. Birinci Derece Sorumluluk.....	42
1.2.1.1.2. İkinci Derece Sorumluluk.....	42
1.1.2.2. Sınırına Göre Sorumluluk.....	42
1.2.2.2.1. Şahıs İle Sorumluluk	42
1.2.2.2.2. Mal Varlığı İle Sorumluluk	43
1.2.2.2.2.1. Sınırsız Sorumluluk	43
1.2.2.2.2.2. Sınırlı Sorumluluk	43
1.1.2.3. Kaynağına Göre Sorumluluk	43
1.1.2.3.1. Sözleşmeden Sorumluluk.....	43
1.1.2.3.2. Haksız Fiilden Doğan Sorumluluk	44
1.1.2.3.3. Kanundan Doğan Sorumluluk	44
1.1.2.4. Dayanışmaya Göre Sorumluluk.....	44
1.1.2.4.1. Adi Sorumluluk.....	44
1.1.2.4.2. Müsterek ve Müteselsil Sorumluluk.....	44

1.1.2.4.2.1. Müşterek Sorumluluk	44
1.1.2.4.2.2. Müteselsil Sorumluluk.....	45
1.1.2.5. Tazminat İle Sorumluluk.....	45
1.1.3. Müteselsil Borçluluk.....	45
1.1.3.1. Müteselsil Borçluluğun Özellikleri.....	46
1.1.3.1.1. Her Borçlu Edimin Tamamını İfa Etmekle Sorumludur	46
1.1.3.1.2. Alacaklının Dilediği Borçluya Başvurabilmesi Sorumludur	47
1.1.3.1.3. Borçlulardan Birinin Borcunu İfa Etmesiyle Diğer Borçlular Bu Oranda Alacaklıya Karşı Borçtan Kurtulurlar.	47
1.1.3.2. Müteselsil Borçlunun Kaynakları.....	48
1.1.3.3. Müteselsil Sorumluluğun Amacı	48
1.1.3.2.1. Müteselsil Sorumluluğun Özel Hukuk Alanında Amacı.....	48
1.1.3.2.2. Müteselsil Sorumluluğun Vergi Hukuku Alanında Amacı.....	48
1.1.4. Cezai Sorumluluk	50
1.1.4.1. Başkasının Fiilinden Sorumluluk.....	50
1.1.4.2. Objektif Sorumluluk.....	51
1.1.4.3. Kusurlu Sorumluluk	51
1.1.4.4. Kişilik Yönünden Sorumluluk	51
1.1.5. İdare Hukukunda Sorumluluk	52
1.2. SORUMLULUK HUKUKUNUN AMACI	52
1.3. VERGİ SORUMLUSU KAVRAMI.....	53
1.3.1. Vergi Sorumlusu	53
1.3.1.1. Vergi Kesen Durumdaki Vergi Sorumlusu.....	54
1.3.1.2. Fer'i Vergi Borçlusu Durumdakilerin Sorumluluk Halleri	55
1.3.1.3. Vergi Ödevlisi Durumdaki Vergi Sorumlusu	57
1.3.2. Vergi Mükellefi ile Vergi Sorumlusu Kavramlarının Karşılaştırılması	59
1.3.3. Mükellefiyet ve Sorumlulukla İlgili Özel Sözleşmeler.....	60
1.4. VERGİ SORUMLUSUNUN YETKİLERİ.....	60

1.5. VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK MÜESSESESİ	62
2. SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN VERGİSEL SORUMLULUKLARI.....	63
2.1. VUK'UN MÜKERRER 227. MADDESİNDEKİ SORUMLULUK	63
2.2. MALİYE BAKANLIĞI TARAFINDAN YAPILAN DÜZENLEMELER.....	65
2.2.1. Beyannamelerini İmzalatma Kapsamında Olan Mükellefler	68
2.2.2. Beyannamelerini İmzalatma Kapsamı Dışındaki Mükellefler.....	69
2.2.3. İmzalatma Kapsamındaki Beyannameler.....	70
2.2.4. İmzalatma Kapsamı Dışındaki Beyannameler	70
2.2.5. Beyannameleri İmzalayacak Meslek Mensupları ve Sorumlulukları.	70
2.3. TÜRMOB TARAFINDAN YAPILAN DÜZENLEMELER	71
3. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN VERGİSEL SORUMLULUKLARI.....	73
3.1. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN 3568 SAYILI KANUNDAN KAYNAKLANAN SORUMLULUKLARI.....	74
3.1.1. YMM'lerin Tasdik İşleminde Kaynaklanan Hukuki Sorumlulukları	74
3.1.1.1. Tasdik İşleminde Doğan Sorumluluk.....	74
3.1.1.2. Tasdik Doğru Olmamasından Doğan Sorumluluk.....	78
3.2. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN VERGİ USUL KANUNUNDAN KAYNAKLANAN SORUMLULUKLARI.....	83
3.2.1. Vergi Kaçakçılığında İştirak	85
3.2.2. 213 Sayılı VUK'un 11. Maddesindeki Müteselsil Sorumluluk.....	86
3.2.3. YMM'lerin Sahte veya İçeriği İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemesi Kullanmasından Sorumlu Tutulması	89
3.3. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN YÖNETMELİKLERDEN KAYNAKLANAN SORUMLULUKLARI.....	90
3.4. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN TEBLİĞLERDEN KAYNAKLANAN SORUMLULUKLARI.....	92
3.5. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MÜKELLEFE KARŞI BORÇLAR HUKUKUNDAN KAYNAKLANAN SORUMLULUKLARI	92
3.5.1. Karşıt İnceleme Sorumluluğu	93

3.6. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MÜKELLEFE KARŞI BORÇLAR HUKUKUNDAN KAYNAKLANAN SORUMLULUKLARI	106
3.7. 3568 SAYILI KANUNUN 12. MADDESİNİN VE VUK'UN MÜKERRER 227. MADDESİNİN KARŞILAŞTIRILMASI	107
3.8. ALMANYA VE ABD ÜLKELERİNDEKİ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN İLE TÜRKİYE'DEKİ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN VERGİSEL SORUMLULUKLARININ KARŞILAŞTIRILMASI	109

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN VERGİSEL SORUMLULUKLARININ ANKET YÖNTEMİ İLE DEĞERLENDİRİLMESİ

1. SORUMLULUK HUKUKUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ (AFYONKARAHİSAR İLİ UYGULAMASI)	113
1.1. ARAŞTIRMANIN AMACI	113
1.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI	114
1.3. ANKETTE KULLANILAN İFADELER VE KATILIMCILARIN VERDİĞİ YANITLARIN DAĞILIMI	115
1.3.1. SMMM Katılımcıları	115
1.3.2. SMMM Katılımcılarının Değerlendirilmesi	115
1.3.3. SMMM'lerin Vergisel Sorumluluklarına İlişkin Uygulamaları İle İlgili Düşünceleri	139
1.3.4. YMM Katılımcıları	142
1.3.5. YMM Katılımcılarının Değerlendirilmesi	143
1.3.6. YMM'lerin Vergisel Sorumluluklarına İlişkin Uygulamaları İle İlgili Düşünceleri	158
2. ANKET SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	159
GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ	164
KAYNAKÇA	169

EKLER.....	179
-------------------	------------

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1. Çeşitli Açılardan Denetim Türleri.....	16
Tablo 2. 3568 Sayılı Kanun ile VUK'un Mükerrere 227. Maddesinin Karşılaştırılması	108
Tablo 3. Türkiye'deki YMM'ler ile Diğer Ülkelerdeki YMM'lerin Vergisel Sorumluluklarının Karşılaştırılması	110
Tablo 4. SMMM Katılımcılarına Ait Genel Bilgiler.....	115
Tablo 5. Katılımcıların Tecrübe Yılları İle Vergi, Ceza Ve Gecikme Faizi Tahakkuk Ettiğinde Borcun SMMM'den İstenmesinin İlişkilendirilmesi ..	132
Tablo 6. Katılımcıların Tecrübe Yıllarının Gruplandırılarak Vergi, Ceza ve Gecikme Faizi Tahakkuk Ettiğinde Borcun SMMM'den İstenmesinin İlişkilendirilmesi.....	133
Tablo 7. Katılımcıların Tecrübe Yılları İle VUK'ta Yer Alan Kaçakçılığa İştirak Suçundan Dolayı Cezai Sorumluluklarının İlişkilendirilmesi	134
Tablo 8. Katılımcıların Tecrübe Yıllarının Gruplandırılarak VUK'ta Yer Alan Kaçakçılığa İştirak Suçundan Dolayı Cezai Sorumluluklarının İlişkilendirilmesi.....	135
Tablo 9. Vergi İnceleme ve Karşıt İnceleme Yetkisinin Kıyaslanması	136
Tablo 10. SMMM'nin Mükellefiyet Durumu ve Sınırsız Sorumluluğunun İlişkilendirilmesi.....	137
Tablo 11. SMMM'lerin Sorumluluklarının VUK 227. Madde İle Düzenlenmesi ve 3568 Sayılı Kanun İle Düzenlenmesi Gerekliğinin İncelenmesi.....	138
Tablo 12. YMM Katılımcılarına Ait Genel Bilgiler	142

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1. SMMM'lerin Sorumluluklarına İlişkin Yaklaşım	116
Grafik 2. Vergi, Ceza Ve Gecikme Faizinin SMMM'lerden Tahsilâtı	117
Grafik 3. SMMM'lerin Sorumluluklarının Yetkileri İle Kıyaslanması	118
Grafik 4. SMMM'lerin Sorumluluklarının VUK 227. Madde İle Düzenlenmesi.....	119
Grafik 5. SMMM'lerin Sorumluluklarının Tebliğ İle Düzenlenmesi	120
Grafik 6. SMMM'lerin Bilerek Kullandıkları veya Harici Araştırmayı Gerektirmeden veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Olduğu Anlaşılabilen Belgelerden Sorumluluğu	121
Grafik 7. SMMM'lerin Miktar veya Tutar İtibariyle İşletmenin Faaliyet Konusu veya İş Hacmiyle Mütenasip Olmayan Belgeler ile Ticari Örf ve Teamüle Uygun Olmayan Belgelerden Sorumluluğu.....	122
Grafik 8. Belgelerin Sahteliğinin Vergi İncelemesi İle Anlaşılabilmesi	123
Grafik 9. SMMM'lerin Belgelerin Sahteliğinden Sorumlu Tutulması.....	124
Grafik 10. SMMM'lere Vergi İnceleme Yetkisi Verilmesi	125
Grafik 11. SMMM'lerden Doğruluk Denetiminin Beklenmesi	126
Grafik 12. SMMM'nin Sınırsız Sorumluluğu	127
Grafik 13. Sorumluluğun Defterlere Dayanan Bilgilerle Sınırlandırılması.....	128
Grafik 14. Sınırlı Uygunluk Denetimi Yapılması	129
Grafik 15. SMMM'lere Karşıt İnceleme Yetkisi Verilmesi	130
Grafik 16. Kaçakçılığa İştirak Suçundan Dolayı Cezai Sorumluluk.....	131
Grafik 17. YMM'lerin Sorumluluklarının Yetkilerinden Fazla Olması.....	143
Grafik 18. YMM'lerin Müşterek Ve Müteselsil Sorumluluğu.....	144
Grafik 19. Sorumluluk Konusunda Yürürlükteki Mevzuatın Yetersiz Olması.....	145
Grafik 20. Belgelerin Yanıltıcılığının Anlaşılabilmesi	146
Grafik 21. YMM'lere İnceleme Görevi Verilmesi	147
Grafik 22. Mükellefin Düzenlediği Belgeden YMM'nin Haberdar Olamaması.....	148
Grafik 23. YMM'lerin Sorumlulukları Sınırsız Olması	149
Grafik 24. YMM'lerin Yetkilerinin Genişliği.....	150
Grafik 25. YMM'lerin Objektif Değerlendirilmesi	151
Grafik 26. Yanıltıcı Belgelerden Dolayı YMM'nin Sorumluluğu	152
Grafik 27. Doğruluk Denetiminin Uygunluk Denetimine Dönüştürülmesi.....	153

Grafik 28. 19 Sıra Nolu Tebliğin Karşıt İnceleme Hükümlerinin Yürürlükten Kaldırılması.....	154
Grafik 29. YMM'nin Sahte Belge Araştırma Zorunluluğu.....	155
Grafik 30. 19 Sıra Nolu Tebliğin Karşıt İnceleme Hükümlerinin İptali.....	156
Grafik 31. YMM'lerin Sorumluluklarının Kanunla Düzenlenmesi Gerekliliği.....	157
Grafik 32. YMM'lere Vergi Denetim Elemanlarının Görevlerinin Verilmesi	158

KISALTMALAR DİZİNİ

a.g.e.	: Adı Geçen Eser
AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BK	: Borçlar Kanunu
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
DVDDGK	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
Md	: Madde
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
S	: Sayfa
S	: Sayı
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SUD	: Sınırlı Uygunluk Denetimi
Şti	: Şirketi
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TÜRMOB	: Türkiye Muhasebeciler Odası Birliği
TL	: Yeni Türk Lirası
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
Vb	:Ve Benzeri

VİV :Veraset ve İntikal Vergisi

VUK :Vergi Usul Kanunu

YMM : Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Her geçen gün gelişen Türkiye’de tüketici ihtiyaçları sürekli farklılaşma göstermekte ve artmaktadır. Tüketicilerin ihtiyaçlarını ise işletmeler karşılamaktadır. İşletmeler, çeşitli meslek kollarını bünyesinde barındırmakta ve kişilerin taleplerine göre üretim ve hizmet sektörü oluşturmaktadırlar. Sektörün türü ne olursa olsun hepsinin amacında gelir elde etmek vardır. Gelirin elde edilebilmesi için de bazı giderlere katlanmak gerekmektedir. Gelir ve giderini kayıt altında tutmak ve gelir ile gider arasındaki kazancını vergilemek zorunda olan kişi de mükelleftir. Mükellef, gelirini ve giderini belgelemek istediğinde de muhasebe devreye girmektedir. Muhasebe bir işletmenin varlık ve kaynaklarında azalma ve çoğalma yaratan ve para ile ifade edilen işlem ve olayların kaydedilmesi, sınıflandırılması, analiz ve yorum yapılarak raporlanmasıdır. Muhasebe mesleğiyle ilgilenen kişiler de SMMM ve YMM’lerdir. Muhasebecilik mesleğinin çalışma alanı çok geniştir. İşletmeler ürettiği mal ve verdiği hizmet bakımından birbirinden farklıdır. Bir işletme giyim üzerine üretim yaparken, diğer bir işletme gıda üzerine üretim yapabilmektedir. İşletmelerin çalışma konusu ne olursa olsun hepsi muhasebe işlemlerini gerçekleştirebilmek için SMMM ve YMM’lere ihtiyaç duymaktadırlar. Çalışma hayatında bu kadar büyük bir öneme sahip olan SMMM ve YMM mesleği ile ilgili kanun, yönetmelik ve tebliğlerle birçok düzenlemeler yapılmıştır. 3568 sayılı kanun ve 213 sayılı VUK ile SMMM ve YMM’lerin vergisel sorumlulukları düzenlenmiştir.

Çalışmada, 3568 sayılı kanun ve 213 sayılı VUK’un SMMM ve YMM’lerin ihtiyaçlarına ne derece cevap verdiği, uygulamadan meslek mensuplarının memnun olup olmadıkları, bir sorun varsa çözüme ulaşması için gerekli çalışmaların yapılması amaçlanmıştır.

Birinci bölümde, sorumluluk müessesesi üzerinde durulmuştur. Vergi hukukunda sorumluluk kavramı, sorumluluğun sebepleri, türleri, amacı, yetkileri ve yaptırımları incelenmiştir. Sorumluluğun bütün hukuk dallarında farklı anlamda olduğu ve vergi sorumluluğunu vergi yükümlülüğünden ayıran farklar belirtilmiştir.

İkinci bölümde, 3568 sayılı kanun ve 213 sayılı VUK’a göre SMMM ve YMM’lerin vergisel sorumluluklarına değinilmiştir. Muhasebe mesleğinin önemi, SMMM ve YMM olabilmek için gerekli şartlar, SMMM’yi YMM’den ayıran farklar

ve 3568 sayılı kanunu 213 sayılı VUK'tan ayıran farklar vurgulanmıştır. Meslek mensuplarının 3568 sayılı kanun ve 213 sayılı VUK'a göre vergisel sorumluluk konusunda yaşadığı sorunlar incelenmiştir.

Üçüncü bölümde ise, 3568 sayılı kanun ve 213 sayılı VUK'a göre SMMM ve YMM'lerin vergisel sorumlulukları ile ilgili veriler Afyonkarahisar ili baz alınarak anket yöntemi ile elde edilmiştir. Anket çalışmasında katılımcıların 94'ü SMMM, 5'i YMM'dir. Anket sorularının değerlendirilmesinde beşli likert ölçeği kullanılmıştır, ifadelerin birbiriyle tutarlılığının ölçülmesinde ise çapraz tablo yöntemi kullanılmıştır. Veriler SPSS 18 programı ile analiz edilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

1. MUHASEBE VE MUHASEBECİLİK MESLEĞİ

1.1. MUHASEBENİN TANIMI

Muhasebe; bir işletmenin varlık ve kaynaklarında azalma ve çoğalma yaratan ve para ile ifade edilen işlem ve olayların kaydedilmesi, sınıflandırılması, analiz ve yorum yapılarak raporlanmasıdır.

1.2. MUHASEBENİN ÖNEMİ

Türkiye’de küçük ya da büyük olsun çok fazla sayıda kuruluş vardır. Bu kuruluşlarda küçük çaplı veya nitelikli muhasebe bölümleri vardır. Kuruluşun türü ne olursa olsun her birinin içinde muhasebe bölümünün varlığı muhasebenin önemini göstermektedir. Her kuruluş bir dönemdeki faaliyetlerine ve bu faaliyetlerden ne kadar kar/zarar yaptığına göre devlete vergi vermektedir. Gerçek kişiler ve tüzel kişilerin ne kadar kar veya zarar yaptıklarını hesaplamak da elbette muhasebe sisteminin görevidir. Çıkan sonuçlara göre devlete verilecek vergiler de muhasebe sayesinde hesaplanarak ve bildirilerek vergi borcu yerine getirilmiş olur. Üçüncü kişiler de muhasebe sistemi sayesinde, özellikle şirketlerin durumları hakkında bilgi sahibi olurlar ve ona göre şirketlerle iş ortaklığında bulunup bulunmayacaklarına karar verirler. Kişiler de şirketlerin durumlarını inceleyerek şirket ile alışveriş yapmak, şirketin hisse senedini almak gibi işlemleri tercih edebilirler¹.

¹ “Muhasebenin Önemi” <http://muhasebedersleri.com/muhasebenin-onemi.html>, 13.01.2011.

Muhasebe aynı zamanda bir karar alma mekanizması gibidir. Çünkü muhasebe; maliyetlere ilişkin bilgi verir, bu bilgi almada bilanço ve gelir tablosu da yardımcı olur. İşletmeyi yönetenler de bu bilgileri kullanarak mali açıdan nerede olduklarını görürler ve bundan sonraki yollarını da buna göre yönlendirirler. Böylelikle muhasebe çok iyi bir amaca hizmet etmiş olur. Muhasebe sadece işletmeyi yönetenlere değil, işletmeye ilgi duyanlara da güvenilir bilgiler vermede yardımcı olur. Fakat her geçen gün muhasebe standartları geliştirilirse bilgiler daha sağlıklı olur. Kuşkusuz, işletmeye ilgi duyan kesimlerin güvenilir bilgi ihtiyacının karşılanması alt muhasebe standartlarının geliştirilmesi ile sınırlı değildir. Muhasebe ve denetimi ile ilgilenen meslek mensuplarının disiplin altına alınması ve işletme faaliyet ve sonuçlarının sunulduğu mali tabloların gerçek durumu yansıtır yansıtmadığının belirlenmesine ilişkin denetim standartlarının oluşturulması, bu gereksinimin giderilmesine ilişkin çabalar olarak ortaya çıkmıştır. Nitekim ülkemizde de 3568 sayılı kanunla muhasebe ve denetimi ile ilgilenen meslek mensuplarına ilişkin düzenlemeler yürürlüğe konulmuştur².

Bir de muhasebenin hukukla iç içe geçmiş bir sistem olduğu unutulmamalıdır. Hukuka uymadan yürütülen muhasebenin doğru sonuçlara götürmesi güçtür. Bu konu da mali hukuk yardımcı olmaktadır. “Mali hukuk, devletin mali etkinliklerini düzenleyen hukuk kurallarını içerir. Devletin gerekli harcamalarını karşılayabilmek için nasıl kaynak sağlanacağı, bu konudaki yükümlülüklerin vatandaşlar arasında nasıl dağıtılıp nasıl yararlandırılacağı, kamu harcama ve yatırımlarının nasıl gerçekleştirileceği gibi konular mali hukukun başlıca ilgi alanlarıdır”³.

1.3. MUHASEBENİN GELİŞİMİ

Muhasebe ilk zamanlarda defter tutma şeklinde, işlem kaydeden, raporlayan bilgi sistemiydi. Ancak zamanla ihtiyaçlar arttıkça işletme yöneticilerinin de istekleri artmaya başlamıştır. Raporlardan analiz ve yorumlar beklendi. Muhasebe de, yüzyıllar boyu ihtiyaçlar doğrultusunda gelişimini sürdürmüştür. Gelecek yıllarda da

² Oya Yıldırım ve Ayşen Dalgeç. Türkiye XIII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Küreselleşme ve Muhasebe Eğitimi, Bilgi İşlem Bölümü Masa Üstü Yayıncılık, İzmir 1993, s.18.

³ Osman Altuğ; Muhasebe Hukuk İlişkileri, No:149, Türkmen Kitabevi, s.31.

ihtiyaçlar çeşitlenecektir ve bu ihtiyaçlara cevap verebilmek için de muhasebe sürekli yenilenerek gelişecektir.

Batılı yazarların ilk muhasebe kitabı yazarı olarak Pacioli'yi göstermelerine rağmen Abdullah İbn Muhammed İbn Kiya Al-Mazanderani'nin 'Resalâ-i Falakiyya der ilmi Siyagat' isimli eseri 1363 yılında yayınlanmış olup çift taraflı kayıt sistemine ait ayrıntılı örneklere sahiptir. Pacioli Summa'da çift kayıt sisteminde üç farklı defteri dikkati çekmiştir. Bu defterler; yardımcı defter özelliğinde acenda, yevmiye defteri ve defteri kebirdir⁴. "15. yüzyıl sonlarında İtalyan Luca Pacioli'nin çift yanlı hesaplaşma yöntemi olarak ortaya koyduğu çalışma ve eseri ile çift yanlı kayıt usulü, muhasebede ön plana çıkmış ve genel kabul görmüştür"⁵. "1960 yılından sonra ülkemizde başlayan planlı kalkınma dönemi ile birlikte gerek kamu sektöründe gerekse özel sektörde faaliyette bulunan işletmelerden özellikle plan hedeflerine uygun yatırım harcamalarına girişenler yeni muhasebe tekniklerini de izlemek zorunda kalmışlardır. 02.03.1964 tarihinde kabul edilerek yürürlüğe giren 440 sayılı kanunun geçici 1. maddesine göre uygun olarak kurulması öngörülen İktisadi Devlet Teşekküllerini yeniden düzenleme komisyonu muhasebe usullerinin ıslahı ve tekdüzeni için esaslar tespit etmeye komisyonun mali işler ve muhasebe grubu tarafından başlanmıştır"⁶.

"1974 yılında kurulan ve muhasebe tarihinde önemli bir yere sahip olan, 'Mali Müşavirler ve Muhasebeciler Birliği Derneği', özellikle İstanbul, Ankara ve İzmir gibi büyük şehirlerde örgütlenmiş, 3568 sayılı kanunun hazırlanması ve görüşülmesi aşamalarında önerilerde bulunmuş ve bu yasanın çıkması gerektiğini vurgulamıştır"⁷. "Ülkemizde de bu mesleğe ilişkin hukuki düzenlemeye ihtiyaç duyulmuş, 1932 yılından başlamak üzere, bu yolda çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalar içinde en ciddiisi 1949 yılındaki vergi reform çalışmaları sırasına rastlar"⁸.

⁴ "Muhasebenin Tanımı ve Gelişimi", <http://www.webmuhasebe.com/Konular/muhgelisim.htm>, 12.01.2010.

⁵ <http://www.ekonomikpusula.com/tugrul-dirimtekin/muhasebenin-tarihsel-gelisimi-ve-onemi> 06.04.2011

⁶ <http://www.muhasebedersleri.com/muhasebenin-tarihi.html> 05.04.2011.

⁷ Ayşe N. Yereli ve Türker Susmuş, Globelleşme Sürecinde YMM'lik mesleği ve YMM'lerin Yeni TTK Tasarısının Muhasebe ve Denetim Alanına Bakış Açılarının Analizi: İzmir İli Uygulaması, Manisa 2009, s.9.

⁸ Ö. Faik Yılmaz, "Mali Müşavirlik ve Muhasebecilik Mesleğinin Kanunla Düzenlenmesinin Önemi ve Sağlayacağı Faydalar", Vergi Dünyası, Mart 1984, S.33 (Aktaran: Salih Özel, "Yeminli Mali Müşavirlerin Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı İlkeler ve Kurallar", Mali Pusula, S.33, Eylül 2007, s.71.)

“Muhasebe mesleği 1985 yılında çıkartılan 213 sayılı VUK’a biri ek, ikisi geçici toplam üç madde ile Yeminli Mali Müşavirlik Kurumu ile ilgili düzenlemelerle kanuni statüye kavuşmuştur”⁹. “1994 yılında uygulamaya giren tek düzen hesap planı ülkemizdeki muhasebe uygulamalarına belirli bir standart kazandırmıştır”¹⁰.

2. 3568 SAYILI MESLEK KANUNUNDA MUHASEBECİLİK

3. 3568 SAYILI MESLEK KANUNUNUN AMACI

3568 Sayılı Meslek Kanununun 1. maddesinin göre amaçları şunlardır:

- İşletme faaliyet ve işlemlerinin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak,
- Faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin yararlanmaları için tarafsız bir şekilde sunmak,
- Yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik meslekleri ve hizmetleri ile serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler odaları,
- Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları birliğinin kurulmasına teşkilat faaliyet ve denetimlerine,
- Organlarının seçimlerine dair esaslarını düzenlemektir.

Bu kanun hükümlerine göre meslek icrasına hak kazananlara ‘Serbest Muhasebeci Mali Müşavir’ ve ‘Yeminli Mali Müşavir’ denir. “Mali Müşavirler, kamu hizmeti niteliğindeki görevlerini mesleğin özel ve genel şartlarına uygun olarak yapan meslek mensuplarıdır”¹¹.

⁹ Seval Kardeş Sevimoğlu ve Şaban Uzay, Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, Ankara 2008, s.49.

¹⁰ <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/erdogan/003/> 05.04.2011.

¹¹ “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Gereğesi”, Vergi Dünyası, S.95, Temmuz 1989, s.67.

4. SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ

4.1. SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR OLABİLMENİN ŞARTLARI

4.1.1. Genel Şartlar

3568 Sayılı Kanunun 4. maddesine göre SMMM olabilmenin genel şartları şunlardır:

- a)** T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır),
- b)** Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak,
- c)** Kamu haklarından mahrum bulunmamak,
- d)** 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 istimal ve istihlak kaçakçılığı dışında kalan kaçakçılık suçları, resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma veya devlet sırlarını açığa vurma, vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçlarından dolayı hüküm giymiş bulunmamak.
- e)** Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak,
- f)** Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.

4.1.2. Özel Şartlar

3568 Sayılı Kanunun 5. maddesine göre SMMM olabilmenin özel şartları şunlardır:

- a)** Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak,

b) Staj amacıyla serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında iki yıl çalışmış olmak,

c) Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak.

4.2. SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN KONUSU

3568 Sayılı Kanunun 2. maddesine göre mesleğin konusu, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterlerini tutmak, bilanço, kar/zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak,

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

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda belgelerine dayanılarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

Yukarıda sayılan işlerin işverene bağlı olmaksızın yapılması gerekmektedir.

5. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ

5.1. MESLEĞİN TANIMI VE ÖNEMİ

Ülkemizde, 3568 sayılı kanunun yürürlüğe girmeden önceki dönemlerde her isteyen kişi belge ve kurallardan bağımsız bir şekilde defter tutabiliyor, müşavirlik hizmeti verebiliyordu. Hiçbir sınav ve ruhsat şartı aranmamaktaydı. Bu düzensizliğin önüne geçmek için TBMM'ye defalarca yasa teklifi verilmiş fakat bir sonuç alınamamıştır. En sonunda, uzun bir süre geçtikten sonra 1989 yılında 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu yürürlüğe konulmuştur. “3568 sayılı kanun ile muhasebe ve müşavirlik mesleğinin disipline edilmesi, bir düzene kavuşturulması ve bu mesleğin liyakatli kişilerce yapılması, ehil olmayanların kendilerini meslek mensubu olarak

belirlemelerine engel olunması amaçlanmıştır”¹². “3568 sayılı kanunun yürürlüğe girmesinden sonra, vergi matrahlarında önemli artışlar olmuştur. İnceleme sonucunda bulunan matrah farklarında da önemli ölçüde azalmalar görülmüştür”¹³ tarzında görüşler ileri sürülse de bunların doğruluk derecesini anket şeklinde araştırma yaparak değerlendirmek daha sağlıklı olacaktır.

YMM’ler defter tutmak, muhasebe bürosu açmak veya bu bürolara ortak olmanın dışında, SMMM’lerin yapabilecekleri bütün işleri yapan ve 3568 sayılı kanunun 12. maddesine göre tasdik işlemini gerçekleştiren kişidir. YMM; işletme, iktisadi bilgisi, mali hukuk ve muhasebe bilgisine dayanarak işletmelerin muhasebe, hesap, istatistik, bütçe ve her türlü mali konuların planlanması ve bu alandaki sorunların çözümlenmesiyle uğraşır¹⁴. “Mesleğin üst kademesini oluşturan YMM için ‘Yeminli Danışman’ ifadesi kullanılabilir ve bir alt kademenin asıl işleri arasında yer alan denetçilik görevini yapabilmesi dolayısıyla ‘denetçi’ sözcüğü buna eklenebilir”¹⁵. YMM’ler kişi ve kurumların ekonomik, mali, hukuki durumları ile vergiye ilişkin işlemlerinin muhasebe ile ilgili beyanlarının doğruluğunu, mesleki eğitim yeterliliği ve mesleki ahlakılığı ile bu bilgilerin kanunlara uygunluğunu inceleyerek ve denetleyerek görüşlerini bildirirler. “Bu kişiler kamu hizmeti niteliğindeki görevlerini mesleğin genel ve özel şartlarına uygun olarak yapan ve şirketlerin finansal tablolarını doğru ve güvenilir olduğunu tasdik eden meslek mensuplarıdır”¹⁶. “Özellikle kalkınma gayretindeki ülkeler için gerek kaynakların belirlenmesinde güvenilir bilgiyi sağlayacak unsur olması”¹⁷, YMM’nin bir ülke için ne kadar büyük bir öneminin olduğunu gösteriyor. YMM’ler çalışmalarını mesleki özen ve titizlik içinde, bağımsız ve tarafsız bir şekilde, işletmeyle hiçbir çıkar ilişkisi

¹² Şefik Çakmak, “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Gelişimi ve Geleceği”, Vergi Dünyası, S.194, Ekim 1997, s.17.

¹³ Bülent Muharrem Yıldız, “Vergi Kaçağının Önlenmesi Konusunda 3568 Sayılı Yasanın Etkisine İlişkin Bir Değerlendirme”, Vergi Raporu, s.10.

¹⁴ “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Gereğesi”, Vergi Dünyası, S.95, Temmuz 1989, s.67.

¹⁵ Oktay Güvemli, “3568 Sayılı Yasada Bağımsız Muhasebeci, Mali Danışman ve Yeminli Mali Danışman Olmanın Koşulları ve Üniversite Eğitimi”, Vergi Dünyası, S.115, Mart 1991, s.53.

¹⁶ Zeynep Ceren Köker, Yeminli Mali Müşavirlerin Sunduğu Tam Tasdik Kapsamında Vergi Denetimindeki Gelişmelerin Değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2009, s.42.

¹⁷ Mustafa Uçar, “Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği”, Yaklaşım Yayınları, S.39, Mart 1996, s.120.

olmadan, planlı çalışmalar yaparak, davranışlarında seviyeli bir ölçü sergileyerek, mesleki sorumlulukları altında bağımsız çalışırlar.

5.2. MESLEKTE YEMİN ŞEKLİ

YMM'lik mesleğine kabul edilenler, görevlerine fiilen başlamadan önce, Asliye Ticaret Mahkemesinde 3568 sayılı kanunun 11. maddesine göre "YMM'lik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, mesleki kurallara ve meslek ahlakına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlükle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim" şeklindedir.

5.3. MESLEĞİN ÖZELLİKLERİ

YMM'lerin, meslekleri icabı; en başta güvenilir ve dürüst, iş ve meslek ahlakı ve namus sahibi olmak üzere, tarafsız, bağımsız, nesnel, idealist, planlı, pratik, yapıcı, yenileyici, anlayışlı, araştırmacı, inceleyici, dış görünüş olarak konuşma ve davranışlarında, giyiminde ölçülü, çalışmalarında titiz ve çıkarsız özelliklere sahip kişiler olmaları gerekmektedir.

5.4. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR OLABİLMENİN ŞARTLARI

5.4.1. Genel Şartlar

3568 sayılı kanunun 9. maddesi uyarınca; türk vatandaşı olmak, medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak, kamu haklarından mahrum bulunmamak, taksirli suçlar hariç olmak üzere, affa uğramış olsalar dahi ağır hapis ve beş yıldan fazla hapis, yahut yüz kızartıcı suçlar ile bir kısım kaçakçılık suçları, resmi ihalelere fesat karıştırma veya devlet sırlarını açığa vurma ve vergi kaçakçılığı suçlarından hüküm giymiş bulunmamak, ceza veya disiplin soruşturması sonunda memuriyetten çıkarılmamış olmak, meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak, YMM olabilmenin şartları olarak sıralanmıştır.

5.4.2. Özel Şartlar

3568 Sayılı kanunun 9. maddesine göre, YMM olabilmenin özel şartları ise;

- En az 10 yıl SMMM'lik yapmış olma,

- YMM'lik sınavını vermiş olma,
- YMM ruhsatını almış olmasıdır.

5.5. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN KONUSU

5.5.1. Denetimin Konusu

Diğer ülkelerde 20. yüzyılın başlarında kanuni bir dayanağa oturtulan denetim ve müşavirlik hizmetleri Türkiye'de 80'li yılların sonunda kanuni zemine kavuşmuştur. Dünyada yaşanan küreselleşme hareketleri ekonomik davranışları hızlandırmış, sadece vergi hesaplamak için muhasebe tutmanın tek başına yeterli olmadığı anlaşılmış ve denetimin gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bunun sonucunda da denetim meslek haline getirilmiştir. Denetimin konusunu, ekonomik davranışlar oluşturur. “Ekonomik davranışlardan özellikle ‘parasal’ ve ‘mülkiyet değişimini’, içeren olaylar da birbirinden değişik türde denetime tabi tutulmaktadır”¹⁸. “Dolayısıyla denetimin konusu; bilgi sistemi, muhasebe kayıt ortamı, mali tablolar, iç raporlar ve vergi beyannamelerinin içeriği oluşturur”¹⁹. YMM'ler denetim konusu kapsamındaki işlemleri işletmeler için gerçekleştirirken, işletme sahiplerinin de YMM'lerden bir takım beklentileri olmaktadır. İşletme sahipleri “YMM/denetim firmalarının daha az bürokratik, daha yetkili, daha fazla girişimci, daha az şekilci olmalarını”²⁰ beklemektedirler. “İşte ekonomik anlamda denetim müessesesi, kamuoyunun güvenilir bilgi edinmesini ve kendi çıkarlarına uygun kararlar verebilmesini sağlamak açısından, önemli bir görev üstlenmektedir”²¹. YMM'lerin gerçekleştireceği denetim muhasebe ve vergi yönünden iki başlık altında incelenecektir.

5.5.1.1. Muhasebe Denetimi

Muhasebe denetimi kavramını tanımlamadan önce muhasebe ve denetimi ayrı ayrı tanımlamak konuyu daha anlaşılır hale getirecektir. ‘Muhasebe’ esas olarak

¹⁸ Salih Özel, “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Ortamı”, Yaklaşım Yayınları, S.75, Mart 1999, s.7.

¹⁹ İslam Çankaya, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik Staja Başlama Soru Bankası, Meslek Yapıtları, Ankara 2007, s. 2280

²⁰ Haluk Sümer vd., “Yeminli Mali Müşavirlik/Denetçilik Mesleğinin Profili”, Yaklaşım Yayınları, S.94, Ekim 2000, s.35.

²¹ H. Serdar Özdemir, “Türleri ve Fonksiyonları Bakımından ‘Denetim’ Kavramı”, Vergi Raporu, S.45, Şubat-Mart 2000, s.48.

iktisadi işletme veya teşebbüslerin genelde ise mal varlığı ve gelir ve harcamaları bulunan kişi ve toplulukların, mali durumlarını, faaliyet sonuçlarını, üçüncü kişilerle olan alacaklılık veya borçluluk durumlarını belirlemek vb. amaçlarla belge düzenlemelerini, belge alıp vermelerini, bunları sistematik olarak kayda geçirmelerini, kayıtlara dayanarak teşebbüs veya topluluğun mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını gösteren mali tabloların düzenlenmesini ve rapora bağlanmasını içeren işlemler sistemi olarak tanımlanabilir²².

Türk Dil Kurumu tarafından denetleme, “bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek” şeklinde tanımlanmaktadır. En genel anlamıyla ‘denetim’, önceden belirlenmiş ölçütlere göre tarafsız kanıt toplayarak ve bu kayıtları raporlayarak iktisadi faaliyet ve buna ilişkin iddiaların uygunluk derecesini araştıran sistematik bir süreçtir. Tanım incelediğinde şu özellikler ortaya çıkmaktadır. Birincisi denetim yapılırken önceden belirlenmiş ölçütler esas alınır. İkincisi kanıt toplanır ve uygunluk tespiti yapılır. Son olarak da uygunluk derecesine görüş bildirilir ve rapor edilir. Denetim modern anlamda sanayi devriminden sonra gelişmiştir. Denetimin amacı ise “şirket yönetimine iç muhasebe sisteminin etkinliği ve sistemin ürettiği bilgilerin yerindeliği hakkında bilgi vermek ve üçüncü kişilere şirketin finansal tabloları hakkında bağımsız değerlendirmeler sağlamak ve bu değerlendirmenin süreçleri hakkında bilgi vermektir”²³.

“Ekonomik eylem ve davranışların yansımaları muhasebe olduğu gibi vergiyi doğuran olayın yansıması da muhasebedir”²⁴. “Muhasebe, hesapsal kişinin ve bununla ilişkide bulunan kamu ve özel kişilerin hak ve sorumluluklarını belirleme; denetleme ise, bütün bu kişileri hak ve sorumluluklarının usulüne uygun olarak doğru belirlenip belirlenmediğini ve dolayısıyla bu kişilerin hak ve yararlarını koruma amacı güder. Muhasebesiz denetleme dayanaksız; denetimsiz muhasebe

²²Türkiye’de Bağımsız Muhasebe Denetim Sistemi, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/457/5183.pdf>, 25.11.2010, Baklacioğlu, s.21

²³ Ali İhsan Özgür Çilingir ve Murat Yıldırım; “Meslek Mensubunun Denetimden Doğan Sorumluluğu”,

www.vergidanismani.com/yazdir.asp%3Fid%3D534+vergi+sorumlulu%C4%9Funun+tarihsel+geli%C5%9Fimi&cd=4&hl=tr&ct=clnk&gl=tr, 05.08.2010.

²⁴ Ersin Güredin, Denetim, İstanbul Muhasebe Enstitüsü Yayınları, Yayın No:50, s.27-28. (Aktaran: Salih Özel, “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik-II”, Yaklaşım Yayınları, S.92, Ağustos 2000, s.13.)

sağlamasızdır”²⁵. Bu bağlamda “muhasabe denetimi”, mükellefin belli bir döneme ait işlemlerinin önceden belirlenmiş ölçütlere göre mevzuata uygunluğunu ve doğruluğunu belirtmek ve bu konuyla ilgilenenlere rapor vermek için uzman ve bağımsız kişilerce mükellefin isteği üzerine yapılan kanıt toplama ve toplanan kanıtları değerlendirme sürecidir. Devleti ilgilendiren bir yönü olmamakla beraber üst makam tarafından belirtilen kurallara uymayı amaçlayan uygunluk denetimidir. “Bu denetim yapılırken var olma, tam olma, doğruluk, sınıflandırma, zamanlama, kayıtların transferi ve özeti unsurlarına dikkat etmek gerekir”²⁶.

Denetim kapsamı içerisinde bağımsız denetçi, iç denetçi ve kamu denetçisi olmak üzere üç farklı meslek grubu oluşmuştur. Muhasebe denetimi ile ilgilenen kişi de bağımsız denetçidir ve yaptığı denetim türü de uygunluk denetimidir. YMM de istisna sözleşmesi ile muhasabe denetimini üstlenir ve denetlediği bilgilerden vergi yükümlüsü ya da sorumlusu, vergi yönetimi, işletme sahipleri, işletmeden alacaklılar, işletme çalışanları, kamuoyu, sermaye piyasası ve ilişkisi olan kamu kuruluşları yararlanırlar. Bu denetim yapılırken uluslararası genel kabul görmüş muhasabe standartları veya Avrupa Topluluğu’nun 47. yönergesi ile ana çerçevesi çizilmiş genel kabul görmüş muhasabe standartları veya ülkenin kendi genel kabul görmüş muhasabe standartları uygulanır. “Muhasebe standartları ekonomik olaylar, örf ve kanuni mevzuatlarla değişimler gösterir. Bu olayların ışığında devamlı bir değerlendirme ve standart saptama gereklidir”²⁷. Çünkü muhasabe standartlarının amacı ülkede birlik sağlamaktır bunun içinde güncel olmak zorundadır. Son olarak da “muhasabe denetimi, denetlenen işletmenin mali tabloların doğruluğu ve yeterliliği hakkındaki kanaatin açıklanmasına yarayan bir raporla son bulur”²⁸.

5.5.1.2. Muhasebe Denetiminin Tarihsel Süreci

Muhasebe denetimi, tarihsel süreç içerisinde incelendiğinde bünyesinde değişik düşünceler barındırmış yıldan yıla farklılaşmalar görülmüştür. Muhasebe denetimine ilgi duyan kişiler arasında taraflar sürekli değiştiği için zamana göre

²⁵ Yazıcı, M., a.g.e., s.8. (Aktaran: Yusuf Kaçar, Muhasebe ve Vergi Denetiminde Önemlilik, Vergi Dünyası, S.214, Haziran 1999, s.144.)

²⁶ Fazıl Tekin ve Ali Çelikkaya, Vergi Denetimi, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2005, s.92.

²⁷ Hüseyin Pur, “Muhasebe Mesleği ve Kuralları”, Vergi Dünyası, S.95, Temmuz 1989, s.32.

²⁸ Ferruh Çömlekçi, Muhasebe Denetimi, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Yayın No:221/144, Üçüncü Baskı, Eskişehir 1980, s.6.

farklı yaklaşımlar ortaya çıkmıştır. “Denetim mesleği biçimsel yapısına Sanayi Devrimi’nden sonra kavuşmuştur. 19. Yüzyılda, işletmelerin faaliyet alanlarının genişlemesi, üretim yöntemlerinin değişmesi, geniş ve karmaşık organizasyon yapılarının ortaya çıkması, işletme sahibi yöneticilerinin yerini profesyonel yöneticilerin alması denetim mesleğinin atılım yapmasına neden olmuştur”²⁹. “Sanayi devrimi öncesi ve sonrası 1900’lu yıllara kadar belgelerin tamamının incelenmesine yönelik “Belge Denetim Yaklaşımı”, 1900 -1930 döneminde mali tabloların bir bütün olarak denetimine yönelik “Mali Tablo Denetimi Yaklaşımı”, 1930’lu yıllardan günümüze kadar gelen ve işletmelerin iç kontrol yapısının incelenmesini de esas alan “Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı”, günümüzde bilgi teknolojisindeki ve denetim alanındaki gelişmeler sonucu, faaliyet denetiminin yaygınlaşması sonucu “Yönetim Denetimi Yaklaşımı”. 2000’li yıllardan sonra karşılaşılan büyük ölçekli finansal skandallar sonucu, “Risk Esaslı Denetim Yaklaşımı” ön plana çıkmıştır”³⁰. Günümüzde muhasebe, denetim ve mali analiz mesleği dünyada olduğu gibi Türkiye’de de önemli bir gelişme ve değişim göstermektedir. Halka açık anonim şirketlerin çoğalması, para ve sermaye piyasasının gelişmekte olması bilgi kullanıcılarının güven duygusunu pekiştirmek üzere mali tabloların denetiminin önemini bir kat daha arttırmıştır.

5.5.1.3. Vergi Denetimi

1950’li yıllara gelinceye kadar vergi zorla alınan bir ekonomik değer olarak düşünölmekteydi. Böyle bir düşüncenin de değiştirilmesi gerekiyordu. “Bu anlayış zaten ‘vergi alınmaz verilir’ şeklinde 1950 yılında çıkarılan düzenlemelerle getirilmiştir. Beyan esası da bunun sonucu olarak ortaya konulmuştur. Beyan edilen vergi sisteminde de denetimin, beyanın doğruluğunun araştırılması bakımından ne kadar zorunlu bir müessese olduğu da ortaya çıkmıştır”³¹.

“Vergi kanunlarında bazı belirsizliklerin ve boşlukların olması, vergi kanunlarının ve uygulama formlarının sık sık değiştirilmesi, sistemin çok karmaşık olmasının farklı yorumlara yol açması, ülkenin ekonomik ve sosyal gerçeklerine

²⁹ Ümit Ataman vd., Muhasebe Denetimi Uygulamaları, No:876, Alfa Yayınları, 2001, s.16.

³⁰ www.stratejikboyut.com/haber/bagimsiz 05.04.2011.

³¹ Necdet Gökmen; XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, Muhasebe, Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar, No:199, Türmob Yayınları, İstanbul 2002, s.451.

uymama ve benzeri nedenler vergi inceleme ihtiyacını artırmaktadır”³². Bu ihtiyaca cevap vermek için yasa bir hüküm getirmiştir. Buna göre; VUK’un 134. maddesinde vergi denetimi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, saptamak ve sağlamak olarak tanımlanmıştır. YMM’lerin denetim sürecinde ortaya çıkan bilmemezlik, anlayamazlık sonucu yapılan hataları düzelttirmek, ilgilileri bu konularda eğitmek, doğru beyanda bulunmalarını sağlamak gibi işlevler içermektedir³³.

Vergi denetimi, araştırma yapmak ve vergi kaçırmayı önlemek amacıyla YMM’ler tarafından vergi mevzuatı ölçüt alınarak yapılır, muhasebe denetimindeki gibi genel kabul görmüş muhasebe standartlarını ölçüt almaz. Muhasebe denetimi ve vergi denetimi, denetim türü bakımından birbirinden farklı fakat tamamlayıcı denetimlerdir. Tasdik görevinin gerçekleşebilmesi için muhasebe denetimi olmadan vergi denetimi, vergi denetimi olmadan muhasebe denetimi gerçekleştirilemez. Vergi denetimi, muhasebe denetimine bakarak daha çok sorumluluk istemektedir ve burada doğrunun aranması amaçlanmaktadır. “Ancak 3568 sayılı kanunun yürürlüğe girmesiyle son yıllarda merkezde vergi denetimini gerçekleştiren merkezi denetim elemanlarından önemli ölçüde ayrılmalar olmuştur. Bunda meslek mensuplarının emsali kurumların meslek mensuplarına göre düşük ücret almaları ve çalışma şartlarının diğer kurumlara nazaran yetersiz ve uygun olmaması gibi nedenler etken olmuştur. Bu nedenle son yıllarda vergi denetiminde etkinlik ve verimlilik azalmıştır”³⁴. Vergi denetiminin özelliklerine gelince; hukukidir, tarafsızdır, yaptırımcıdır, dış denetimdir ve hesap denetimidir.

³² Kaçar, a.g.e., s.144.

³³ Özel, Yaklaşım Yayınları, S.92, Ağustos 2000, a.g.e., s.11.

³⁴ Vergi Sorunları, S.173, Şubat 2003, s.10.

Tablo 1. Çeşitli Açılardan Denetim Türleri

I. Amaçlarına Göre	II. Kapsamına Göre	III. Nedenine Göre	IV. Uygulama Zamanına Göre	V. Denetçi Statüsüne Göre
1. Mali Tablolar Denetimi	1. Genel Denetim	1. Zorunlu Denetim	1. Devamlı Denetim	1. Bağımsız Denetim
2. Uygunluk Denetimi	2.Özel Denetim	2.İsteğe Bağlı	2. Ara Denetim	2. İç Denetim
3.Faaliyet Denetimi			3. Son Denetim	Kamu Denetim
4.Özel Amaçlı Denetim				

Kaynak: Hasan Gürbüz, Muhasebe Denetimi, Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi, 1995, s.11-17

5.5.2. Denetim Türleri

3568 sayılı kanun denetim kavramı yanında bir tasdik kavramı getirmiştir. Kanunun denetim açısından çok fazla işlerliği yoktur, denetim işlevi daha çok tasdik üzerine yoğunlaşmıştır. Ancak, tasdikle ilgili yapılan tanım ve düzenlemeler gerçek finansal tablo denetimini hayata geçirmekten uzaktır³⁵.

5.5.2.1. Konusu ve Amacına Göre

Muhasebe denetimi konu ve amaç yönünden mali tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üç türde incelenmektedir. Mali tabloların denetimi, bir işletmeye ilişkin mali tabloların önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüşe ulaşmak amacıyla, işletmedeki mali tabloların denetimini kapsar. Mali tabloların denetiminde temel alınacak ölçütler; genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve vergi kaynaklarındaki düzenlemelerden oluşur. Mali tabloların denetimi; bağımsız denetçiler ile kamu denetçileri tarafından yapılır. Denetimin konusunu ortaklara ya da vergi dairelerine

³⁵ Şaban Uzay ve Seval Kardeş Selimoğlu, Türkiye’de Muhasebe Denetimi Alanında Yayımlanan Araştırmalar (1995-2005) ve Seçme Yazılar, No:82, SMMM Yayınları, İstanbul 2007, s.297.

verilen mali tablolar oluşturur. “Denetim işletmenin bir bütün olarak üçüncü bir göz tarafından incelenmesidir, Denetim sürecinde işletmenin iç kontrol sistemleri ve muhasebe sistemleri incelenir, aksaklıkları ve eksiklikleri tespit edilir”³⁶.

5.5.2.1.1. Uygunluk Denetimi (Usul Denetimi)

Uygunluk denetimi; bir işletmenin ekonomik işlemlerinin ya da faaliyetlerinin; önceden belirlenmiş yöntemlere, önceden belirlenmiş kurallara ve ilgili mevzuata uygun olup olmadığının belirlenmesi amacıyla yapılan denetimdir. Uygunluk denetiminde kullanılan ölçütler farklı kaynaklarla oluşturulmuş olabilir. Bu denetim; örgüt denetçileri ve örgüt dışındaki denetçiler tarafından da yapılır³⁷. “Bu denetime en iyi örnek vergi denetimidir. Burada vergi denetimi elemanlarınca işletmenin işlemlerinin vergi kanunlarına göre uygunluğunun denetimi yapılır”³⁸. İşletmenin ekonomik işlem ve faaliyetleri denetimin konusunu oluşturur ve “uygunluk denetimi muhasebe kayıtlarının işletmenin içindeki makam tarafından belirlenmiş kurallara, yönergelere ve muhasebe politikalarına uygun yapıp yapılmadığının denetimidir”³⁹.

5.5.2.1.2. Faaliyet Denetiminin (Performans Denetiminin) Amacı

Faaliyet denetimi, “bir kuruluşun herhangi bir biriminin yeterlik ve etkinliğinin irdelenmesi amacıyla, o bölümün faaliyet sürecinin gözden geçirilmesi, denetlenmesidir”⁴⁰.

Faaliyet denetimi⁴¹;

- Bir işletmenin faaliyetlerinin verimliliği ve etkinliğini değerlemek amacıyla bu faaliyetlerle ilişkili usul ve yöntemlerin uygulanış biçimlerinin incelenmesidir.

³⁶ Hasan Kaval, Muhasebe Denetimi, Cem Web Ofset, Ankara 2003, s.21.

³⁷ Çankaya, a.g.e., s. 2282

³⁸ HUD, Denetim İlke ve Esasları, 1. Cilt, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul: Yıldız Ofset, 1999, s.8 (Aktaran: Köker, a.g.e., s.7)

³⁹ Ersin Güredin; Denetim, 4. Baskı İstanbul 1994, s.14. (Aktaran: Masun Türker, Ruhsatlı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Tarafından Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Tekniği, VUK Mükerrer 227. Madde, 2. Baskı, No:13, Türmob Yayınları, Ankara, s.9.)

⁴⁰ Nihal Saban, “3568 ve 4008 Sayılı Yasalar, Tebliğler ve Danıştay Kararları Ardından Meslek Mensupları, Mesleğin Konusu ve Sorumluluk”, Vergi Sorunları, S.80, s.104.

⁴¹ Çankaya,a.g.e., s.2282

- Faaliyet sonuçları verimlilik standartlarıyla karşılaştırılır ve işletmenin önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşip ulaşmadığı ölçülür.
- Denetimin kapsamı, işletmenin tamamı veya bir bölümü, bir şubesi ya da üretim, finans, pazarlama gibi bir bölümü olabilir.
- Denetim sonunda faaliyetlerde etkinlik ve verimliliğin artırılmasına ilişkin önerilerde bulunulur.

5.5.2.2. Denetçi İle İşletme Arasındaki Örgütsel İlişkiye Göre

5.5.2.2.1. İç denetim

İç denetim; finansal, uygunluk ve faaliyet denetimini kapsayan, iç denetçi tarafından işletmelerin mali ve mali olmayan faaliyetlerini denetleyip, raporlayan bir denetim türüdür. İşletmenin kaynaklarının ne derecede ekonomik kullanıldığını ölçer. “İşletmeler, kuruluş amaçlarına bağlı olarak faaliyetlerinin yönünü tespit etmek, belirlenmiş amaçlarına ulaşip ulaşmadıklarını anlamak üzere denetim yaptırırılar”⁴². İç denetim, işletme faaliyetlerinin kuruluş amaçları doğrultusunda, verimlilik ve rekabet gücünü artıracak biçimde yönlendirmesini, işletme varlıklarının rasyonel olarak yönetilmesini, yatırım ve yönetim danışmanlığını, işletmede hata ve hilelerin önlenmesini sağlamaya yönelik ve yönetime bağlı ancak yürüttüğü faaliyet yönünden bağımsız denetçiler tarafından yürütülen denetimdir⁴³. “İç denetçilerin temel amacı, işletme tepe yönetiminin istekleri doğrultusunda denetim hizmeti vermektir”⁴⁴.

5.5.2.2.2. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, denetim amaçlarına, kapsamına ve denetimi yapan birimlere göre sınıflandırılabilir. Denetim görevleri yapan kamu denetim kurumları şunlardır; Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kuruludur. “Kamu denetimleri, kamu kuruluşlarına bağlı elemanlarca (kamu denetçileri), faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi şeklinde, özel sektöre yönelik olarak ise

⁴² Mehmet Bakır, Denetim, Akademi Yayınevi, Yayın No:12, Rize 2002, s.25.

⁴³ Münevver Yılandı; İç Denetim, Türkiye’ nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma, 2. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, No:939, Ankara 2006, s.6.

⁴⁴ Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi, 5. Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul 2010, s.33.

genelde vergi denetimleri şeklinde uygulanmaktadır”⁴⁵. “Kamu denetçileri kamusal örgütlere bağlı olarak çalışan denetçilerdir. Çeşitli devlet kurumları içerisinde kurulup örgütlendirilmiş olan bu denetim birimleri kamu ve özel işletmelerin, yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesini izler ve denetler”⁴⁶.

5.5.2.2.3. Bağımsız Denetim

3568 sayılı kanun ile gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelerin mali tablolarının denetimini yapma yetkisi, SMMM ve YMM'lere verilmiştir⁴⁷. Aynı kanun; gerçek ve tüzel kişilere ait işletmeleri mali tabloların ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri doğrultusunda muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu ile hesapların denetim standartları kapsamında incelenmesi ve tasdik etme yetkisini Yeminli Mali Müşavirlere vermiştir⁴⁸.

“Bağımsız denetim (independent auditing), serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim şirketinin ortağı olan kişiler tarafından işletmelerin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yapılan denetim çalışmasıdır”⁴⁹. “Bağımsız denetçiler; eğitimleri, deneyimleri ve bağımsız olma niteliklerini taşıyan yetenekli kişilerdir”⁵⁰. SMMM'ler ile YMM'ler bağımsız denetçi olarak mali tablo denetimi yaparlar. Ancak; bu kişiler denetim çalışmaları sırasında faaliyet denetimi ile uygunluk denetimi de yaparlar.

5.6. PLANLAMA VE DANIŞMANLIK (MÜŞAVİRLİK)

YMM'ler gerçek ve tüzel kişilerin işlemleri ile ilgili geleceğe dönük planlama yaptıkları takdirde danışmanlık hizmeti daha kolay yürütülür. “Burada önemli olan en az vergi yükü ile nasıl en fazla kazanç elde edileceği söz konusu olabileceği gibi,

⁴⁵ Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ayonkarahisar 2009, s.9.

⁴⁶ Hasan Gürbüz, Muhasebe Denetimi I- Genel Esaslar, İstanbul 1982, s.18-19-20. (Aktaran: M. Ali Aktuğlu, Denetleme ve Revizyon, Barış Yayınları, Üçüncü Baskı, İzmir 1996, s.87.)

⁴⁷ 3568 sayılı kanunun 2. maddesi

⁴⁸ 3568 sayılı kanunun 12. maddesi

⁴⁹ Celal Kepekçi, Bağımsız Denetim, Siyasal Kitabevi, Üçüncü Baskı, Ankara 1998, s.7.

⁵⁰ Acar Korcan Turan; Vergi Gelirlerinin Arttırılmasında Meslek Mensuplarının Rolü ve Önemi, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2008, s.122.

geleceğe yönelik, uzun dönemli, sağlıklı yapılar kurmak veya bunların ikisi birlikte de söz konusu olabilir”⁵¹. 3568 sayılı kanunun 2. maddesinin a fıkrasının b bendine göre de YMM’ler gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin muhasebe sistemlerini kurar, geliştirir, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlemleri düzenler veya bu konularda müşavirlik yaparlar. Ancak danışmanlık çok fonksiyonlu bir kavram olduğu için kanun ve yönetmeliklerde türü belirtilmemiştir. YMM’ler defter tutamadıkları halde kanundan anlaşılacağı üzere danışmanlık yapmalarında bir sakınca gözükmemektedir. Diğer bir husus da YMM’ler muhasebe ve vergi denetimi yapmasalar dahi danışmanlık görevini yapabilirler.

5.7. TASDİK İŞLEMİ

3568 sayılı kanun’un bir gereği olarak vergi yükümlüsü ya da vergi sorumlularına tasdik yaptırma yükümlülüğü getirilmiş ve bu yükümlülüğü yerine getirebilecek bir yasal meslek oluşturulmuştur. “Tasdik çalışmalarının önemli yararlarından biri vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde yüklendiği sorumluluktur”⁵². Bu görev de YMM’lere verilmiştir. Zaten 3568 sayılı kanunda gösterilen meslek mensubundan YMM’leri ayıran en önemli fark da bu tasdik yetkisidir ve bu yetki kanun, yönetmelik ve tebliğlerle oluşturulmuştur.

YMM’lerce düzenlenmiş “tasdik raporu ibraz zorunluluğunun kapsamı” VUK’un 4008 sayılı kanunla eklenen mükerrer 227. maddesine dayanılarak, vergi kanunlarındaki hükümlerden yararlanmak için düzenlenmiştir. 3568 sayılı kanuna dayalı olarak düzenlenen 12. maddeye göre, YMM’ler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler. “Tasdik kurumunun yerleştirildiği yapı, kanunun lafzi ifadesine göre, denetim kurumudur. Fakat sonuçta denetim raporu ile hiç alakası olmayan, incelemenin tasdik kavramı ile denetim kurumundan sapma gösterilmiştir”⁵³. YMM’lerin tasdik edecekleri belgeler,

⁵¹ Saban, Vergi Sorunları, S.80, a.g.e., s.103.

⁵² Raşit Alpay, “Yeminli Mali Müşavirlerin Tam Tasdik Sonuçları”, S.45, Yaklaşım Yayınları, Eylül 1996, s.13.

⁵³ Saban, Vergi Sorunları, S.80, a.g.e., s.105.

tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve cirolar, döviz kazandırıcı işlemler, ithalat ve ihracatları, yatırım miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmeliklerle belirlenir.

Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan tasdik yönetmeliğinin 4. maddesine göre; tasdik, gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs veya işletmelerinin YMM'lerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanması olarak tanımlanmıştır. Burada yapılan inceleme muhasebe ilke ve standartlarına göre yapılır, muhasebe ilke ve standartları da bakanlık tarafından tebliğlerle düzenlenir. Ayrıca tanımda geçen denetleme ilke ve standartları; Bakanlık tarafından belirlenecek esaslardır, rapor standartları; Bakanlıkça bulunması zorunlu bilgileri içerecek rapor esaslarıdır, mali tablolar ise yönetmeliklerle düzenlenen bilanço ve gelir tablolarıdır⁵⁴. Ancak, tasdik yönetmeliğinde belirlenen konu ve belgelerin tasdik işlemleri yapılırken aranacak asgari bilgi, şekil şartları ile tasdike ilişkin diğer usul ve esaslar çıkarılacak tebliğlere bırakılmıştır. Belirlenen konu ve belgelerin tasdik işlemlerinin yapılması, Bakanlıkça tasdike ilişkin asgari bilgi, şekil şartları ile diğer usul ve esasları düzenleyen tebliğin çıkarılmasına bağlanmıştır. Maliye Bakanlığınca bu güne kadar çıkarılan tebliğlerle belirlenen tasdik konuları aşağıdaki gibidir:

- İhracat teslimleri ile ihraç kaydıyla tecil-terkin uygulaması kapsamında yapılan teslimlerden doğan katma değer vergisi iadelerinin tasdiki⁵⁵,
- VUK'un mükerrer 298. maddesinde yer alan yeniden değerlendirme işlemlerinin tasdiki⁵⁶,
- Vakıflar ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşların vergiden muaf tutulabilmeleri için aranan şartların yerine getirildiğinin ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflarda ve

⁵⁴ Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Madde 3

⁵⁵ 1 sıra numaralı SM, SMMM, YMM Genel Tebliği

⁵⁶ 2 sıra numaralı SM, SMMM, YMM Genel Tebliği

bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlarda ise aranan muafiyet şartlarının devam ettiği hususlarının tasdiki KDVK'nın 14. maddesinde yer alan taşımacılık hizmetlerinden doğan katma değer vergisi iade ve mahsup işlemlerinin tasdiki⁵⁷,

- Yatırım indirimi uygulamalarının tasdiki⁵⁸,
- KDVK'nın 13/a-b maddesinde yer alan hizmetler nedeniyle yüklenilen ve indirimle giderilemeyen katma değer vergisi iadesi işlemlerinin tasdiki⁵⁹,
- KDVK'nın 11/1-b maddesinde yer alan Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlarla ilgili KDV'lerinin iade işlemlerinin tasdiki işlemleri⁶⁰,
- Yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile bunlara ekli mali tablolar ve bildirimlerin tasdiki⁶¹,
- KDVK'nın 15/1-b maddesinde yer alan uluslar arası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetlerden doğan KDV'nin iade edilmesine ilişkin işlemler⁶²,
- Daha önce 14 sıra numaralı genel tebliğin (B) bölümünde beyannamelerini tasdik ettirmeyen mükellefler hakkında VUK'un 30/8. maddesi uyarınca re'sen takdir yoluna gidileceği belirtilmekte idi. Ancak tasdik sözleşmesi için mükelleflere tanınan süre 31.05.1995 tarihine kadar uzatılmıştı. 31.05.1995 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan yönetmeliğe eklenen geçici madde ile 1995 yılına ait tasdik sözleşmelerinin 31.05.1995 tarihine kadar düzenleneceği hükme bağlanmış olmakla birlikte bu süre önce 31.07.1995, daha sonra da 31.08.1995 tarihine kadar uzatılmıştır.

14 ve 17 sıra nolu tebliğlerle getirilen tasdik zorunluluğu büyük tartışmalara neden olmuştur. Bunun üzerine çıkarılan 18 sıra nolu genel tebliğ ile 14 ve 17 sıra numaralı genel Tebliğler yürürlükten kaldırılmıştır. "18 sıra nolu tebliğde 14 sıra nolu tebliğden farklı olarak mükelleflerin beyannamelerini tasdik ettirmelerini

⁵⁷ 6 sıra numaralı SM, SMMM, YMM Genel Tebliği

⁵⁸ 7 sıra numaralı SM, SMMM, YMM Genel Tebliği

⁵⁹ 9 sıra numaralı SM, SMMM, YMM Genel Tebliği

⁶⁰ 15 sıra numaralı SM, SMMM, YMM Genel Tebliği

⁶¹ 18 sıra numaralı SM, SMMM, YMM Genel Tebliği

⁶² 19 sıra numaralı SM, SMMM, YMM Genel Tebliği

ihtiyari hale getirmiştir. Başka bir deyişle mükellefler eğer isterlerse YMM'lerle tasdik sözleşmesi düzenleyeceklerdir"⁶³.

18 sıra nolu genel tebliğde ise tasdik zorunlu olmaktan çıkarılmış, mükelleflerin isteğine bırakılmıştır. Bu tebliğlerle bazı istisna ve indirimlerden yararlanılması YMM'ler tarafından tasdik raporu düzenlenmesi şartına bağlanmış olup YMM'ler tarafından rapor düzenlenmemesi veya zamanında tasdik raporlarının tasdik edilmemesinin müeyyidesi olarak da bu istisna veya indirimlerden yararlanılmaması olarak belirlenmiştir⁶⁴.

5.7.1. Tasdik İşleminin Amacı

3568 sayılı kanununun 12. maddesine göre, tasdik işleminin amacı;

- Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap ve kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tabloların yanıltıcı 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 hâkim kılmak, olarak belirlenmiştir.

Bu şekilde ödenecek gelir ve kurumlar vergisinin doğruluğu araştırılmış olmaktadır. "Bu nedenle YMM gerçek durumu tespit etmek için her türlü belgelerden yararlanmak ve inceleme tekniklerini kullanmak zorundadır"⁶⁵. Yönetmeliğin 6. maddesine göre ise, gerçek veya tüzel kişiler veya bunların teşebbüs ve işletmeleri tarafından yeminli mali müşavir seçiminde, ücret faktöründen ziyade tasdik amacını gerçekleştirecek uzmanlık ve deneyimin esas alınması gerekmektedir.

YMM'ler de üstlenecekleri tasdik işleminin kendilerine getirebileceği riski tespit etmek; tasdik kapsam ve programını belirlemek amacıyla gerekli araştırmaları

⁶³ Metin Duran , "YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler Tasdik İşleminin Yaptırılmamasının Sonuçları ve YMM'lerin Sorumluluğu", Vergi Sorunları, S.144, s.50.

⁶⁴ Duran , a.g.e., s.50.

⁶⁵ Şadi Çetin, "Tam Tasdik", Vergi Sorunları, S.99, s.50.

yapmak zorundadırlar. Görevi üstlenecek YMM, daha önce tasdik talebini karşılayan veya karşılamakta olan meslek mensubuyla görüşme yapmak suretiyle bilgi toplayabilir.

5.7.2. Tasdik Kapsamındaki İşlemler

Tasdik kapsamındaki işlemler, tasdik yönetmeliğinin 7. maddesinde aşağıdaki şekilde sayılmıştır;

Gelir Vergisi Yönünden

- Yıllık gelir vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler,
- GVK'nın 94. maddesi ile ilgili olarak verilen muhtasar beyannameler,
- GVK'nın mükerrer 80. maddesi ve 82. maddesi ile ilgili olarak verilecek münferit, beyannameler
- Geçici vergi bildirimleri.

Kurumlar Vergisi Yönünden

- Yıllık kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler,
- KVK'nın 24. maddesi uyarınca verilen muhtasar beyannameler,
- KVK'nın 22. maddesi uyarınca verilen özel beyannameler,
- Geçici vergi bildirimleri.

KDV Yönünden

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

Veraset İntikal Vergisi Yönünden

- 7338 sayılı VİV kanununun 10. maddesinin (a) bendi uyarınca yapılmakta olan servet incelemelerine konu olan bilançolar ve bununla ilgili beyannameler,
- VİV beyannamelerinin ve eklerinin incelenmesi, takdir işlemlerinin yapılması ve tasdiki.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yönünden

- 6183 sayılı kanununun 48. maddesi gereğince borcunun tecilini takip eden mükelleflerin dolduracakları “erteleme ve taksitlendirme talep ve değerlendirme formları”,
- 6183 sayılı kanununun 105. maddesi gereğince verilen terkin beyanlarının incelenmesi ve tasdiki.

Damga Vergisi Yönünden

- 488 sayılı DVK'nın 18. ve 22. maddeleri uyarınca makbuz karşılığı ödemeler için verilecek damga vergisi beyannameleri ile 19. ve 23. maddeleri uyarınca istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergileri ile ilgili olarak verilecek beyannameler.

Mali Mevzuatta Yer Alan Teşvik, İndirim, İstisna ve Muafiyet Yönünden

- Yatırım İndirimi,
- Döviz kazandırıcı işlemlerde vergi istisnası,
- Yeniden değerlendirme,
- Stok değerlemesi,
- Eğitim, spor ve sağlık yatırımlarından elde edilen kazanç istisnası,
- Dernek, tesis, vakıf ve kooperatiflere muafiyet tanınması,
- Diğer teşvik, indirim, istisna ve muafiyetlerle ilgili işlemler.

Bakanlık tasdik kapsamına alınan beyanname, bildirim ve belgelerin tasdik uygulamasını zaman ve konu itibarıyla sınırlandırmaya veya genişletmeye yetkilidir. Tasdik işlemi yapılırken aranacak asgari bilgi, şekil şartları ile tasdike ilişkin diğer usul ve esaslar bakanlıkça çıkartılacak tebliğlerle belirlenir. Yukarıda belirtilen konuların ve belgelerin tasdikine ilişkin olarak Bakanlıkça tebliğ çıkartılmadıkça, yeminli mali müşavirler bu konu ve belgelerle ilgili olarak tasdik işlemi yapamazlar.

5.7.3. Tasdik İşleminin Aşamaları

5.7.3.1. Tasdik Talebi

Mükellefin YMM'den isteği üzerine tasdik kapsamına giren beyanname, mali tablo ve belgelerin denetim ve tasdiki yapılır. Mükellef işletmesinin tasdik işlemleri için YMM seçerken YMM'nin uzmanlık ve tecrübesini göz önünde bulundurarak bir seçim yapılmalıdır. Ücret faktörü ikinci planda olmalıdır. Mükellef YMM seçimini yaptıktan sonra YMM de tasdik kapsamınca araştırmalara başlar. Görevi üstlenecek YMM'ler, daha önce tasdik talebini karşılayan ve karşılamakta olan meslek mensubundan görüşme yapmak suretiyle bilgi toplayabilir. Böylece riskin getirebileceği sonuçlar değerlendirilmiş olunur.

Mali tabloların tasdiki zorunlu tutulan gerçek veya tüzel kişilerin YMM'yi herhangi bir nedenle seçmemesi halinde bu seçim YMM Odaları Birliği tarafından ilgili odaya yaptırılır ve ilgililere bildirilir. YMM seçmek zorunda bulunan gerçek veya tüzel kişileri tasdiki zorunlu tutulan mali tabloların ilgili bulunduğu hesap döneminin başına kadar seçtikleri YMM'leri Birliğe (Geçici Kurula) bildirmedikleri takdirde, YMM seçmemiş sayılırlar⁶⁶.

Tasdik talebinde bulunması gerekenler ise; bankalar ve sigorta şirketleri, dış ticaret sermaye şirketleri, Sermaye Piyasası Kanunlarına göre menkul kıymetlerini halka arz etmiş veya arz etmiş sayılan şirketler, Sermaye Piyasası Kanununa tabi aracı kurumlar, yatırım ortaklıkları ve yatırım fonları, Bakanlığın gerek göreceği diğer şirketler ve kuruluşlardır. Hesap dönemlerine ilişkin mali tablolarını ve beyannamelerini bu yönetmelikler çerçevesinde tasdik ettirmekle yükümlü kılınmışlardır⁶⁷.

5.7.3.2. Tasdik Sözleşmesi

4 sıra nolu vergi beyannamelerinin SM ve SMMM'lerce imzalanması hakkındaki genel tebliğde belirlenen aktif toplamı ve satış tutarı (yıllık ciro) sınırını aşanların bir YMM ile birlikte tam tasdik sözleşmesini yapması gerekir. İlgililerce yaptırılacak tasdik hizmetinin tasdik sözleşmesine bağlanması ve sözleşme tarihinden itibaren 15 gün içinde bir örneğinin YMM'lerce bakanlığa gönderilmesi

⁶⁶ Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Madde 9/1

⁶⁷ Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 9/2

zorunludur. Tasdik hizmetini konu alan sözleşmede tasdik amacına, kapsamına varsa özel nedenlerine, YMM’ce verilecek olan hizmetin niteliğine ve süresine, tarafların sorumluluk ve yükümlülüklerine, ücrete yer verilmelidir⁶⁸.

YMM “mesleki bilgisinin üstünlüğü nedeniyle bağımsız olarak vergi yükümlüsü ile vergi yönetimi arasında ‘hakem’ rolü oynar”⁶⁹. YMM’lerin yaptıkları sözleşmeler bazı hukukçulara göre vekâlet akdi, bazı hukukçulara göre de istisna akdidir. Çoğunluk istisna akdi üzerinde durulduğu için bizde istisna akdini açıklayalım. Bir iş görmek tasdik amacına yönelik olması nedeniyle Borçlar Kanunundaki istisna akdiyle ilgili hükümlerin uygulama alanı bulacağı tespit edilmiştir⁷⁰. BK’nın 355. maddesinde “İstisna bir akittir ki onunla bir taraf (müteahhit) diğer tarafın (iş sahibi)vermeyi taahhüt eylediği semen mukabilinde bir şey imalini iltizam eder” şeklinde tanımlanmıştır. Anlaşılacağı üzere YMM’nin yaptığı sözleşme bir işverene bağlı olmadığı için hizmet sözleşmesi değildir.

İstisna akdi iki tarafa da borç yükleyen bir sözleşme olduğuna göre YMM’nin borçları; tasdik işinin bizzat YMM’nin kendisi tarafından yapılması, gerekli araştırma ve inceleme yapılması, hata ve hilenin ihbar edilmesi, tasdik raporunun hazırlanması ve teslim edilmesi iken vergi yükümlüsünün borçları; YMM’nin araştırma ve inceleme yapmasını sağlamak, YMM’nin inceleme yapması sonucu düzeltme önerisi olursa gerekli işlemleri yapmak, defter kayıt ve belgeleri VUK’un hükümlerine göre tutmak ve tüm bu işlemlerin gereği olarak YMM’ye ücret ödemektir. “Müşteriler ile YMM’ler arasındaki tasdik ve diğer sözleşmeler tarafların sorumluluğunu tam ve açık belirlemiş olması açısından önemlidir”⁷¹. Sözleşmede kapsam ve şartlar belirtildiği için YMM sadece belirtilenlerden sorumlu olur, kapsam ve şartlar dışında herhangi bir sorumluluk söz konusu değildir. YMM, sözleşmede kendisine yüklenen görevleri yerine getiremezse sorumluluk doğar. Buna YMM’nin sözleşmeden doğan sorumluluğu ya da YMM’nin akdi sorumluluğu denilir. YMM’nin akdi sorumluluğundan söz edebilmek için öncelikle bir akdin var olması,

⁶⁸ 20.04.1990 tarih ve 20390 sayılı resmi gazete

⁶⁹ Salih Özel, “Yeminli Mali Müşavirlerin Akdi Sorumluluğu-I”, Yaklaşım Yayınları, S.106, Ekim 2001, s.21.

⁷⁰ Nihal Saban, “Yeminli Mali Müşavirin Tasdikten Doğan Hukuki Sorumluluğu”, Vergi Dünyası, S.143, Temmuz 1993, s.62.

⁷¹ Kamil Ateş, “Yeminli Mali Müşavirlerin Yasal Sorumluluktan Korunmaları”, Yaklaşım Yayınları , S.146, Şubat 2005, s.44.

akdin ihlal edilmiş olması, ihlalden bir zarar doğması, zarar ile akdin ihlali arasında illiyet bağının olması ve YMM'nin kusurlu olması gerekir. Bu şartlara kısaca değinecek olursak;

Bir akdin varlığı, YMM ile müşteri veya vergi yükümlüsü arasında sözleşme kurulmasıdır. “Bir akdin konusu, yasaların gösterdiği sınırlar dairesinde serbestçe belirlenebilir”⁷². Burada Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sözleşmesi ve Yeminli Mali Müşavirlik Sözleşmesi olarak iki çeşit sözleşmeden bahsedilebilir. Birinci sözleşmenin amacı, ...Vergi beyannamesi ve eki mali tablolar ile bildirimlerin denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesini, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların denetim normlarına uyularak yapılmış çalışmalar çerçevesinde ve bu çalışmaların sonucuna bağlı olarak doğruyu yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır. Tasdik esas alınacak denetleme ilke ve standartların mevzuat hükümleri ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri göz önüne alınarak oluşturulur. Kapsam ve sınırını ise beyanname ile eki mali tablo ve bildirimlerinin, mevzuat hükümlerine, muhasebe prensiplerine muhasebe standartlarına ve YMM'lik denetimi normlarına göre incelendiğinin tasdik edilmesidir.

İkinci sözleşmenin amacı ve kapsamı ise, meslek mensubu sözleşmede belirtilen işleri mevzuat ve meslek ahlak kuralları ile genel kabul görmüş muhasebe prensipleri uyarınca yerine getirecektir. Bu işi kendisi yapabileceği gibi gözetimi altında başka meslektaşlarla iş birliği yaparak da yerine getirebilir. Ancak bu durumda müşteriden ek ücret istenmez. Müşteri, meslek mensubunun yazılı oluru almadan bu işi başkasına yaptıramaz. Aksine davranması halinde meslek mensubuna ücretin tamamını öder.

Akdin ihlali ise, YMM'nin sözleşmenin amacı ve kapsamına uymaması, işi savsaklaması, gereken özen ve titizliği göstermemesidir. Bunların sonucunda bir zarar doğarsa o zaman YMM'nin sorumluluğuna gidilir. “YMM'nin sorumluluğuna gidilmesi için gerekli özeni göstermemiş olması ile mükellefin zararı (vergi cezası)

⁷² Borçlar Kanunu 19. Madde

arasında illiyet bağı olmalıdır”⁷³. YMM tasdik sözleşmesine göre uygunsuz bir tasdik yapmış ise bu nedenle de vergi mükellefine vergi cezası düşmüş ise yükümlü sözleşmeye aykırılığı ispat külfeti altında, YMM ise kusursuzluğunu ispat ile sorumluluktan kurtulabilecektir. Yapılan sözleşmede YMM’nin sorumlu tutulabilmesi için aykırılığın yükümlü tarafından ispatlanması, YMM tarafından da ispatlanamaması gerekir.

Zararın oluşması ve YMM’nin sorumluluğuna gidilebilmesi için YMM’nin kusurlu olması gerekir. Kusur ise hukuk düzeninin kınadığı, hoş olmayan davranış türüdür. “Kusur ‘soyut’ bir kavramdır”⁷⁴. Yapılan sözleşme belirtilen sürenin dolmasıyla veya yazılı gerekçe göstermek şartıyla haklı bir sebep varsa sona erdirilir. “Taraflar sözleşmeyle ilgili yükümlülüklerini yerine getirmemeleri durumunda tazminat hakları saklıdır”⁷⁵. Tasdik sözleşmesi yazılı gerekçe göstermek şartıyla taraflarca her zaman feshedilebilir. Tasdik sözleşmesinin feshi halinde YMM çalışma notlarını ve gerekli tüm bilgileri yerine geçecek olan YMM’ye devretmek zorundadır. Feshedilebilen sözleşmeler fesin tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde Bakanlığa bildirilir. Yıllık mali tabloların tasdiki zorunlu tutulan işlemlerin tasdik sözleşmesinin feshi halinde bu işletmeler bir ay içinde bu işletmeler bir ay içerisinde diğer bir yeminli mali müşavirle sözleşme yapmak zorundadırlar. Sürekli denetimlerde ise yıllık beyannamelerin ve buna ekli mali tabloların beyan edileceği aydan önceki üç ay içinde tasdik sözleşmesi feshedilemez. Bu yönetmeliğin 7/A.a ve 7/B.a maddelerinde belirtilen belgelerin tasdikine ilişkin sözleşmeler ilgili vergilendirme döneminin ilk ayı içinde düzenlenir.

Buraya kadar YMM’nin yapması gereken bir sözleşme ve bu sözleşmenin gereği gibi yerine getirilmemesinden doğan YMM’nin akdi sorumluluğu incelenmiştir. YMM’nin her ne kadar sözleşme yapma zorunluluğu olsa da bunu yapmadığı durumlarda akit dışı sorumluluğu ortaya çıkmaktadır. “YMM’lerin akit dışı sorumluluğu ya akitte yer almadığı halde yasalarda yer alan meslekle ilgili sorumluluk içerikli maddeler nedeniyle doğan ya da hiç akit yapmaması ya da

⁷³ Saban, Vergi Dünyası, S.143, Temmuz 1993. a.g.e., s.63.

⁷⁴ Faruk Eren, İnşaat Sözleşmesinin Sona Ermesi, Yönetici, İşletmeci, Mühendis ve Hukukçular için Ortak seminer Notları, Ankara 1996, s.551. (Aktaran: Özel, Yaklaşım Yayınları, S.106, Ekim 2001, a.g.e., s.24.)

⁷⁵ Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik,, Madde 26

yaptığı akdin yasal olmayan konuları içermesi hallerinde akit dışı sorumluluk doğabilir”⁷⁶. Kanuna aykırı sorumluluk doğabilmesi için; kanuna aykırılık, fiil, kusur, zarar, illiyet bağı olması gerekmektedir⁷⁷. Yalnız YMM’nin sözleşme yapmaması onun sorumluktan kurtulması anlamına gelmez. YMM müşteriye sözleşme yapmasa bile onun işini görmektedir, yaptığı işten dolayı da yine sorumluluk doğmaktadır. Ancak akit yapmadan iş gören YMM başkası adına tasarrufta bulunan kimse her türlü ihmal ve ileriye düşünmeden yapılan işten sorumludur. Şu kadar ki o kimse iş sahibinin karşılaştığı zararı önlemek için yapmış ise sorumluluğu biraz hafifletilir⁷⁸. “Bu durum da akit yapmayan YMM’yi daha iyi konuma getirmiş bulunmaktadır”⁷⁹. YMM’lerden sözleşme yapmaları istendiği halde, kanunun belirli şartlarda sözleşme yapmayan YMM’nin sorumluluğunu hafifletmesi çelişiyor. Hal böyle olunca da YMM kendi çıkarlarına göre davranabilir.

5.7.3.3. İnceleme Yeri ve Denetleme

Burada kastedilen denetim tarafı kamu olmayan bağımsız denetimdir. Uluslararası literatürde denetim ‘auditing’ olarak adlandırılır⁸⁰. Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap dönemleri itibariyle çıkarılan mali tabloların tasdiki; bu tabloların kapsadığı dönemin başından itibaren sürekli denetleme sonucunda yapılabileceği gibi, dönemin kapanmasından sonra yapılacak denetim sonucunda da yapılabilir. Denetimin hangi duruma göre yapıldığı tasdik raporunda açıkça belirtilir. Sürekli denetlemeyi kapsayan tasdik hizmetini veren YMM, belirli aralıklarla haber vermeksizin kasa sayım ve stok tespiti yapabilir, yıl sonu envanter çalışmalarını denetleyebilir. YMM’ler, tasdik konuları ile ilgili olarak karşıt incelemeler yapabilir. Başka oda çevrelerindeki karşıt incelemeler ücreti ücret yönetmeliğindeki usul ve esaslar çerçevesinde ödenmek kaydıyla, o odaya mensup YMM’lere yaptırılabilir⁸¹. Denetim süresince yapılan bütün işlemlerin tam olarak çalışma klasörüne kaydedilmesi aynı zamanda YMM’lere yaptıkları hizmetler

⁷⁶ Salih Özel, “Yeminli Mali Müşavirlerin Akdi Sorumluluğu-II”, Yaklaşım Yayınları, S.107, Kasım 2001, s.12.

⁷⁷ Borçlar Kanunu’ nun 41. Maddesi

⁷⁸ Borçlar Kanunu’ nun 411. Maddesi

⁷⁹ Özel, Yaklaşım Yayınları, S.107, Kasım 2001, a.g.e., s.13.

⁸⁰ Nurettin Canikli, “Yeminli Mali Müşavirlik Müessesesi, Tam Tasdik Uygulaması, 19 ve 20 Numaralı Tebliğler”, Yaklaşım Yayınları, S.39, Mart 1996, s.58.

⁸¹ Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Madde 8

dolayısıyla açılacak sorumluluk davalarında kendilerini savunmak için yardımcı olacaktır⁸². YMM denetim yaparken, kayıtların sadece sayısal olarak doğruluğunu araştırmamalıdır. Tabii ki sayısal doğruluk araştırılacak ama bu tek başına yeterli değildir. Esas olan muhasebe kayıtlarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığına bakılmasıdır. YMM "... akla yakın bir meslek becerisinin uygulandığını belirleyen bir çalışma yapıldığını göstermekle yasal olarak yükümlüdür. Mantıklı bir beceri gösterdiği halde gerçek durum ortaya çıkmazsa yasal bir sorumlulukla karşılaşamaz; bir dava sırasında, muhasip mantıklı bir beceri gösterildiğine mahkemeyi inandırmalıdır"⁸³.

Tasdik konusu inceleme ve denetleme, ilgilinin iş yerinde yapılır. İncelemenin iş yerinde yapılmasının imkânsız olduğu hallerde inceleme, tasdiki yapacak YMM'nin bürosunda yürütülür. Bu takdirde ilgili gerekli defter ve belgelerini YMM'ye bir tutanakla teslim eder. Sürekli denetlemelerde, inceleme ve denetlemenin ilgilinin işyerinde yapılması esastır⁸⁴. Yapılan incelemenin yararlı olabilmesi için mükellefin YMM hakkındaki görüşlerinin alınmasında da fayda vardır. "Mükelleflere, YMM'lerin, karşılaştıkları sorunları çözmekteki yeterlilikleri, denetimleri ne sıklıkla yaptıkları gibi bazı sorular yöneltilerek, anket şeklinde bilgi toplanıp, değerlendirilmesinin yararlı olacağı söylenebilir"⁸⁵.

5.7.3.4. YMM'lerin Yetkileri

Yönetmeliğin 12. maddesinde, YMM'ler ile sözleşme yapılan gerçek ve tüzel kişilerin ilişkileri düzenlenmiştir. Buna göre YMM ile sözleşme yapmış bulunan gerçek ve tüzel kişiler;

a) Tasdik konularıyla ilgili tüm defter, kayıt ve belgeleri gizli olsalar dahi incelemek,

⁸² Ateş, a.g.e., s.44.

⁸³ Arthur W. Holmes ve Wayne S. Overmyer. Muhasebe Denetimi "Auditing" standartları ve Yöntemleri, cilt 1, Bilimsel Yayınlar Derneği, 1975, Sekizinci Baskı, s.98-108. (Aktaran: Musa Örmeci, "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Yeti ve Sorumluluk", S.101, Vergi Dünyası, Ocak 1990, s.26.)

⁸⁴ Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Madde 11

⁸⁵ Mehmet Şevki Kaya, "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğine Bazı Öneriler", Vergi Sorunları, S.147, s.49.

Buna göre YMM, mükelleften defter ve belgelerin ibrazını yazılı olarak ister, mükellef de 15 gün içinde istenen defter ve belgeleri YMM'ye ibraz etmek zorundadır. Zorunlu bir hal yoksa defter ve belgeler mükellefin iş yerinde incelenmektedir. Mükellef bu şartlara uymazsa vergi idaresince cezai işlem uygulanır.

b) Tasdik işlemini ilgilendiren tüm bilgileri yöneticilerden, iç denetçilerden ve diğer ilgililerden istemek,

Burada YMM bilgileri, karşıt inceleme yaparak ve kamu idarelerinden bilgi isteyerek toplayabilir. Karşıt incelemenin hangi aşamaya kadar yapılacağı sorumlu olmak kaydıyla YMM'ye bırakılmıştır. YMM mükelleflerin ticari ilişkide bulunduğu firmaların YMM'lerinden teyit almak suretiyle karşıt inceleme yapabilmektedir fakat buna gerek görülmemektedir. Çünkü YMM tasdik yaparak zaten firmanın bilgilerinin gerçek olduğunu göstermektedir. “Aksi takdirde tam tasdik yapan YMM'lerin tam tasdik raporlarına Mali İdare tarafından güvenilmediği gibi bir sonuç çıkmaktadır. Dolayısıyla tam tasdik yapan mükellefler nezdinde karşıt inceleme uygulamasının kaldırılmasının bürokratik işlemlerin azaltılması yönünden yararlı olacağı düşünülmektedir”⁸⁶.

YMM vergi idaresi hariç olan kamu idarelerinden de tasdik kapsamında sınırlı olmak üzere bilgi isteyebilmektedir. Fakat istenilen bilgiyi verip vermemek kamu idaresinin isteğine bırakılmıştır. Mevzuatta YMM'ler vergi idaresinden bilgi isteyebilir denilse de gerçekte kamu idaresinin bilgi vermemesi durumunda kanuni bir yaptırım bulunmamaktadır.

YMM'lerin vergi dairelerinden bilgi istemelerine ilişkin hususlar ise 27 sıra nolu tebliğde açıklanmıştır. Buna göre YMM'lerin bilgi istemi 15 gün içinde yazılı olarak yerine getirilmeli ama bu süre içerisinde YMM'ye bilgi verilmezse uygulanacak kanuni bir yaptırım burada da bulunmamaktadır. “Dolayısıyla YMM'lerin vergi dairesinden olan bilgi talepleri tamamen vergi dairesi müdürünün inisiyatifine bırakılmıştır”⁸⁷.

⁸⁶ Erkan Yetkiner, “YMM ve Vergi Denetim Elemanlarının Yetki ve Sorumlulukları”, Vergi Dünyası, S.246, Şubat 2002, s.68.

⁸⁷ Yetkiner, a.g.e., s.69.

c) Şirketlerin Yönetim Kurulu ve Genel Kurul Toplantılarına katılmak ve bu toplantılarda istenildiği takdirde tasdik faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak ile YMM'yi yetkili kılmış sayılmaktadır.

Kamu idare ve müesseseleri, YMM'lerin tasdik konusu ile sınırlı olmak üzere isteyeceği bilgileri vermekle yükümlüdür. Bilgiler yazı ile istenir; yazıda tasdik konusu ile ilgili husus ve sözleşme içeriği belirtilir⁸⁸. YMM'ler vergi incelemelerinde tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmalarda vergi yargısında; mükellefle veya vergi sorumlusu ile beraber hazır bulunabilirler ve açıklamalar yapabilirler⁸⁹.

5.7.3.5. Hataların Düzeltilmesi ve Hilelerin Ortaya Çıkarılması

Hata ve hilelerin önlenmesi veya ortaya çıkarılması işletme yönetimi ve YMM'nin sorumluluğundadır. YMM tasdik konusu ve belgelerin ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğunu ve gerçek durumu yansıtması yönünden önemli etkileri olabilecek hata ve hileleri düzeltecek veya ortaya çıkaracak şekilde planlamak ve yürütmekle yükümlüdür. YMM tasdik konusu ve belgelerin doğruluğu ve gerçeği yansıtmasına olan olumsuz etkileri giderebilecek hata ve hileleri, düzeltme önerisiyle birlikte işletme yönetimine bildirmektedir. İşletme yönetiminin bunları düzeltmesi halinde tasdik konusu belgeler tasdik edilir. Hataların düzeltilmesi istendiği halde, düzeltilmez ise veya hileli bir durumun tespiti halinde durum, bir raporla ilgili mercilere bildirirler⁹⁰.

5.7.3.6. Planlama ve Kanıt Toplama Teknikleri

Planlama, tasdik mahiyeti, kapsamı ve zamanlaması dikkate alınarak, çalışmaların doğru bir biçimde yönlendirilmesi, sistemli bir şekilde yürütülmesi ve nihai amaca ulaştırılması için yapılır⁹¹. "Planlama sırasında 'dikkat çekici kalemlerin saptanması', 'dikkat çeken alanların saptanması' uygun 'denetim teknik' ve

⁸⁸ Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Madde 12

⁸⁹ Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Madde12

⁹⁰ Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Madde 16, R.Gazete No.20390, R.G.Tarih.2.1.1990

⁹¹ Tasdik Yönetmeliği 13. Madde

‘yöntemler’ in planlanmasını yapması gerekmektedir”⁹². Kanıt toplamada amaç, tasdik konu ve kapsamı ile sınırlı olmak kaydıyla,⁹³

- a) Tüm varlık, kaynak, gelir ve giderlerin gerçek olup olmadığı ve bunlara ilişkin bütün işlemlerin doğru kaydedilip, kaydedilmediği,
- b) Mali tablolara yansıtılması gereken bütün işlem ve hesapların bu tablolarda gerçek şekliyle yer alıp almadığı,
- c) Varlıklara ilişkin hakların ve borçlara ilişkin yükümlülüklerin işletmeye ait olup olmadığı, yönünden fiili durum ve belgelerin esas alınarak araştırılmasıdır.

YMM’ler tasdik çalışmalarının yürütülmesinde kanıtları aşağıdaki ve benzeri tekniklerle toplarlar;⁹⁴

- a) Sayım ve envanter incelemesi: İşletme kayıtlarında gösterilen mevcut ve borçların ilgili mevzuat hükümlerinde öngörülen belgelerle doğrulanması, fiili ve kaydı envanterlerin yapılması işlemidir.
- b) Belge incelemesi: İşletme muhasebe kayıtlarının belgelere dayandırıldığıının doğrulanması, ibraz edilen belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının ve ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğunun araştırılmasıdır.
- c) Bilgi toplama: İşletme muhasebe kayıtları ve belgeler konusunda gerekli açıklığın olmadığı hallerde ilgililerden bilgi alınması; alınan bilgilerin tutanakla tespit edilmesidir.
- d) Doğrulama: İşletme kayıtlarında yer alan hususların ilgili üçüncü şahıslar nezdinde ki defter ve belgeler üzerinde araştırılarak tespit yapılmak suretiyle doğrulanmasıdır.
- e) Karşılaştırma ve puantaj: Aralarında uygunluk bulunması gereken tutarların karşılaştırılması, toptan aktarmaların kontrolü, kayıt ve belge üzerindeki her türlü aritmetik işlemlerin doğruluğunun araştırılmasıdır.

⁹² Özel, Yaklaşım Yayınları, S.92, Ağustos 2000, a.g.e., s.14.

⁹³ Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Madde14, R.Gazete No.20390, R.G.Tarih.2.1.1990

⁹⁴ Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Mad.15, R.Gazete No.20390, R.G.Tarih.2.1.1990

f) Analitik inceleme: İşletme hesap ve işlemlerinde ortaya çıkması gereken normal sonuçlarda, varsa sapmaların tespit edilmesi amacıyla, cari yıl hesaplarının aylık veya yıllık olarak randıman, verimlilik, üretim, tüketim, kapasite kullanımı v.b. bakımlardan; önceki yıl hesap ve işlemleriyle, kapasite raporlarındaki sonuçlarla, bütçe verileriyle veya sektör ortalamasıyla, teknolojik unsurlar dikkate alınarak oran ve trend analizi gibi istatistik yöntemler uygulanarak sonuçların olması gerekenlerle karşılaştırılması ve değerlendirilmesidir.

5.7.3.7. Çalışma Kâğıtları

YMM çalışması sırasında çok sayıda kanıt toplar. Bu kanıtların çokluğu belgelenmediği sürece bir şey ifade etmez. Toplanan kanıtların düzenli bir şekilde belgelenmesi amacıyla çalışma kâğıtları oluşturulur. YMM'lerin denetleme faaliyetleri ile ilgili olarak düzenli ve yeterli bir kayıt düzenine sahip olmaları gerekir. Kayıt düzeni çalışma kâğıtları ve bunların dosyalanması ile sağlanır. Çalışma kâğıtları, izlenen denetleme yöntem ve tekniklerini, uygulanan denetleme testlerini, toplanan bilgileri ve incelemelerle ilgili olarak ulaşılan sonuçları gösteren hazırlanması zorunlu belgelerdir. Çalışma kâğıtlarında en az aşağıdaki hususlar yer alır;⁹⁵

a)Her çalışma kâğıdında bir başlık bulunur.

b)İyi bir dosyalamanın yapılması açısından kâğıtlar uygun bir düzenle kodlanır.

c)Tamamlanmış çalışma kâğıtlarında; yapılan denetleme yöntem ve teknikleri ile ilgili hususlar, puantaj işaretleri ve sembollerin anlamları açıkça gösterilir ve yeterli açıklamalara yer verilir.

d)Çalışma kâğıtları, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, defter kayıtlarının ve buna göre düzenlenmiş mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ne ölçüde uygun hazırlanmış olduğu hususlarında güven yaratacak şekilde açıklık taşır.

e)Her çalışma kâğıdında hazırlanma amacına uygun yeterli bilgi belirtilir.

⁹⁵ Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Mad.17, R.Gazete No.20390,R.G.Tarih.2.1.1990

5.7.3.8. Tasdik Raporunun Sonuçları

Mali tablo ve beyannamelere veya tasdik konusuna ilişkin tasdik sonuçları, YMM'lerce rapora bağlanır. YMM'lerce 3 örnek olarak hazırlanacak tasdik raporlarının 2 örneği ilgili firma, kurum ve kuruluşlarının yetkililerine teslim edilir⁹⁶. Yalnız, raporlar beyanname verme süresi içinde teslim edilecektir. Ayrıca rapor teslim tutanağı, YMM faaliyet belgesi, bilanço ve gelir tablosu, delil olabilecek her türlü bilgi ve belge, YMM bilgi formu ve tasdik sözleşmesinin de tasdik raporunun eklerinde bulunması gerekir.

Sözleşmenin taraflarca feshedilmesi halinde fesih tarihine kadar olan işlemlere ilgili tasdik raporu eski YMM tarafından, sonraki işlemler yeni YMM tarafından tanzim edilecektir. YMM, bir bütün olarak ele alınan mali tabloların gerçeğe uygunluğu ve doğruluğu hakkında edindiği kanaatini; tespit olunan beyanların ilgili mevzuat hükümleri ve mali tablolar ile uyumlu olup olmadığı yolundaki görüşünü ortaya koymakla yükümlüdür⁹⁷.

⁹⁶ Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Madde 18

⁹⁷ Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 19

İKİNCİ BÖLÜM

HUKUK SİSTEMİNDE SORUMLULUK MÜESSESESİ VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER İLE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN VERGİSEL SORUMLULUKLARI

1. HUKUK SİSTEMİNDE SORUMLULUK MÜESSESESİ

1.1. SORUMLULUK KAVRAMININ TANIMI

‘Borç’ kavramı genel bir ifadeyle alacaklının borçludan isteyebileceği, borçlunun da alacaklıya karşı yerine getirebileceği edimi ifade eden hukuki bir bağlıdır. Borçlu taraf borcu ödemekle yükümlüdür. “O, bu yükümlülüğü yerine getirirse sorun çıkmaz. Buna karşılık, aykırı davranıp borcunu hiç veya gereği gibi ifa etmezse alacaklıya karşı sorumlu olur. İşte, borç ilişkisinin müeyyidesi kısaca sorumluluktur”⁹⁸.

Dar anlamı ile sorumluluk (mes’uliyet); “uyulması gereken bir kurala aykırı davranışın hesabını verme; işlenmiş olan bir suçun gerektirdiği cezayı çekme”⁹⁹ olarak tanımlanmakta ve “sadece akit dışı sorumluluğu konu edinmektedir”¹⁰⁰. Geniş anlamda sorumluluk ise “bir kişinin başkasına verdiği zararı giderme yükümlülüğü”¹⁰¹ olarak tanımlanmakta ve “hem akit dışı sorumluluğu hem de akdi sorumluluğu kapsamaktadır”¹⁰².

⁹⁸ Mehmet Ayan; Borçlar Hukuku, Mimoza Yayınları, Konya 1996, s.72.

² Ejder Yılmaz, Hukuk Sözlüğü, Yetkin Hukuk Yayınları, Genişletilmiş 5. Baskı, Ankara, 1996, s.734. (Aktaran: Yasemin Aktaş Kulaç; Türk Vergi Hukukunda Gerçek Kişilerin Kanuni Temsilcilerinin Vergisel sorumlulukları, Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar 2008, s.3.)

¹⁰⁰ Gül Yılmaz vd., “YMM’lerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının Değerlendirilmesi”, Ankara YMM’ler Odası Yayınları, Ankara 2004, s.14.

¹⁰¹ Aktaş Kulaç, a.g.e., s.3.

¹⁰² Yılmaz vd., a.g.e., s.14

Farklı hukuk dallarında sorumluluk kavramına değişik anlamlar yüklenmiştir. “Medeni hukukta sorumluluk, verilen bir zararın tazminini veya bir mal varlığına alacaklının el koyabilme hakkını ifade eder. İdare hukukunda sorumluluk, idarenin eylemlerinden doğan zararların tazminini ifade eder”¹⁰³.

Hukuki sorumluluk meselesi bugün eskiye nazaran daha da önem taşımaktadır. Hukuki sorumluluğun önem kazanmasının sebebi makinalaşma, motörleşme ve sosyal organizasyonda değişiklik yüzünden insanların eskiye oranla daha çok ve daha geniş ölçüde tehlike ile karşı karşıya olması, tehlikeli durumlardan şahsen kimin sorumlu olduğunun tespitindeki güçlükler sorumlusu bilinse bile durumun zararı tazmine müsait olmaması gösterilebilir¹⁰⁴.

Ceza hukukunda sorumluluk, “kanunda suç olarak tarif edilen hareket tipine uygun fiili işleyen suç failine, bu suçun yüklenebilmesi ve failin cezalandırılabilir durumda bulunmasıdır”¹⁰⁵. Vergi sorumlusu, Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 8. maddesinde düzenlenmiştir ve bu düzenlemeye göre vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Fakat bu tanımlama yeterli olarak görülmemektedir. “Birinci eksikliği vergi sorumlusunu sadece verginin ödenmesi açısından muhatap tutmuş olmasıdır. Oysa bilinmektedir ki, vergi sorumlusunun vergiyi ödemek yanında bordro düzenlemek, defter tutmak gibi bir takım şekli ve usule yönelik ödevleri de bulunmaktadır. İkinci eksikliği, vergi sorumlusunu kişi olarak tanımlamasındadır”¹⁰⁶. Borçlar hukukunda ise sorumluluk “den sorumluluk” ve “ile sorumluluk” olmak üzere iki farklı anlamda kullanılmaktadır. Bunlardan birincisi borcun neden sorumlu olacağını yani kaynağını ifade ederken, ikinci anlamında ise devletin yetkili organları aracılığıyla borcunu yerine getirmeyen borçlunun mal varlığına alacaklı tarafından el konmasını ifade eder. Bu çalışmanın konusu SMMM ve YMM’lerin ödevlerini yerine getirmemesi veya gereği gibi yerine getirmemesinden kaynaklanan sorumluluktur ‘den sorumluluk’ olarak ifade edilmektedir.

¹⁰³ Binnur Çelik; Kamu Alacaklarının Talep ve Tahsil Hukuku, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul 2002, s.102.

¹⁰⁴ Mustafa Öztürk; Taksirden Doğan Cezai ve Hukuki Sorumluluk, Kazancı Matbaacılık Sanayi, No:146, İstanbul 1995, s.31.

¹⁰⁵ Hasan Hüseyin Bayraklı, Vergi Ceza Hukuku, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Yayın No:21, Afyon, 1999, s.91.

¹⁰⁶ Çelik, a.g.e., s.102.

Özel hukukta borç ve sorumluluk iç içe geçmiş kavramlar olup borcun bulunduğu her durumda sorumluluk da vardır. Vergi hukukunda ise özel hukuktan farklı olarak borç ve sorumluluk birbirinden ayrılabilmekte; bunun sonucu olarak da vergilendirme ilişkisinde vergi borçlusu ve sorumluluk borçlusu olmak üzere iki türlü borçluluk bulunmaktadır¹⁰⁷.

1.1.1. Sorumluluk Sebepleri

Hukuk düzeninin, hukuka veya sözleşmeye aykırı bir fiiliyle maddi veya manevi bir zarar vermiş olan kişiyi, verdiği zararı tazmin etmekle yükümlü tutmasına hukuki sorumluluk denir¹⁰⁸. Kusur, sözleşme ve kanun olarak üç başlık altında incelenecektir.

1.1.1.1. Kusur (Haksız Fiil)

Hukuk düzeninin kınadığı ve hoş görülmeleyen davranış kusur olarak tanımlanmaktadır. Sözleşme dışı sorumluluktan olan kusurlu sorumluluğun bir türüdür. Kusur sorumluluğunda fiilin hukuka aykırı olması, failin kusurlu olması, zarar meydana gelmiş olması, illiyet bağının bulunması şartları aranır. Haksız fiil sorumluluğu aslında kusurlu sorumluluk ve kusursuz sorumluluk olarak ikiye ayrılır. Ama "...borçlar hukukunda sorumluluk kural olarak 'kusura dayanır', yani sorumlu tutulacak kişinin kusurlu olmasını gerektirir. Onun kusuru yoksa zarar verici eylemden dolayı sorumluluğu da yoktur. Kural budur. İşte bu ilke (sorumluluğun kusura dayandığı prensibi) haksız fiiller alanında da geçerlidir"¹⁰⁹.

Bir kişi kusurlu bir davranışı ile herhangi bir zarara neden olmuşsa o zararı gidermek zorundadır. Kusur hukuki sorumluluğun kaynağını oluşturduğu için en önemli sebebidir. Gerçekten gerek giderime dayanan özel hukukta ve gerekse bir ceza yaptırımının uygulandığı ceza hukuku alanında kusur sorumluluğun temel kaynağı olmaktadır. Hukukumuzda esas prensip olarak hukuka aykırı fiili (haksız fiili) ile başkasına zarar veren kişinin sorumlu tutulabilmesi için kusurun varlığı

¹⁰⁷ Mustafa Akkaya, "Vergi Hukukunda Sorumluluk"

http://www.adanasmmmo.org/sempozyum/mustafa_akkaya.docx 07.08.2010

¹⁰⁸ Turgut Akıntürk; Borçlar Hukuku, İstanbul 2009, s.77.

¹⁰⁹ Ercan Akyiğit; Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Sakarya Kitabevi, İstanbul 2004, s.136.

gereklidir¹¹⁰. Roma hukukundan beri “casum sentit dominus” ilkesi geçerlidir. Ancak hukuk sistemleri haklı bir sebebin bulunmaması halinde bu ilkenin sonuçlarını kaldırmak hiç olmazsa yumuşatmak için çeşitli sebepler sarf etmiştir. İşte kusur zararın zarar görenden başka bir şahsa aktarılmasına ona yükletilmesine imkân veren haklı sebebi oluşturmuştur¹¹¹.

1.1.1.2. Sözleşmeye Dayanan Sorumluluk ve Sözleşme Dışı Sorumluluk

Sözleşmeye dayanan sorumluluk ve sözleşme dışı sorumluluk, “kimseye zarar vermeme (neminem leadere)”¹¹² ilkesine dayanan sorumluluklardır ve her iki sorumlulukla da, bir kimsenin başka birine vermiş olduğu zararı tazmin etmek amaçlanır. Hukuki literatürde, yükümlülükler özel ve genel olmak üzere ikiye ayrılır. Genel yükümlülük olarak nitelenen kurallar emredicidirler, dolayısıyla herkesin uymak zorunda olduğu, objektif ve soyut kurallardır. Özel (nisbi) yükümlülükler ise, herkesin uymak zorunda olmadığı, yalnızca belli bir kimseyi ya da belli kimseleri bağlayan kurallardır. Bunlar, hukuki işlemlerden ve özellikle sözleşmelerden, ya da kanunlardan doğan yükümlülüklerdir. Sözleşmeye dayanan borç ilişkisinden doğan özel (nisbi) yükümlülükler, alacaklı ve borçlu arasında söz konusudur ve bunlar yerine getirilmediğinde “sözleşme sorumluluğu” doğar. Buna göre, sözleşmeden doğan özel (nisbi) bir yükümlülük olan borç, yalnız borçluyu bağlamaktadır. Sözleşme dışı sorumlulukta ise, “kimsenin malını çalmamak” ya da “kimseyi öldürmemek” gibi herkes tarafından uyulması gereken genel hukuk kuralları söz konusu olmaktadır¹¹³.

Borçlar Kanununun (BK) 51. maddesine göre sözleşme sorumluluğu; bir kimsenin sözleşme ile bir başkasının uğrayacağı zararı gidermeyi tazmin etmekle yükümlü olmasını ifade eder. “Buna borca aykırılık da denir”¹¹⁴. Bu takdirde sözleşmeden doğan hukuki bir borç (sorumluluk) dan dolayı, borçlu edada kusur etmiştir denilir. Burada söz konusu edilen, devlet kuvvetleri vasıtasıyla borçlunun

¹¹⁰ Yılmaz vd., a.g.e., s.20.

¹¹¹ Selçuk Sarıyar, “Kusurun tanımı ve Özneliği”

<http://www.hubayar.eu/SiteFiles/makaleler/kusurun%20tanimi%20ve%20ozneligi.pdf>, 14.08.2010.

¹¹² Çağlar Özel, 2001, dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/288/2623.pdf

¹¹³ Elvan Sütken; Roma Borçlar Hukukunda Sorumluluk ve Günümüz Hukukuna Etkileri, Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir 2003, s.29.

¹¹⁴ Akıntürk, a.g.e., s.78.

edimini yerine getirmeye zorlanabilmesidir¹¹⁵. Yani icra yoluna başvuru olarak kişinin mal varlığına el konabilmesidir.

1.1.1.3. Kanun

Hukuki sorumluluğun bir diğer sebebi ise kanundur. Bir kişi herhangi bir kusuru olmaksızın fiiliyle bir zarara neden olmuşsa bu fiilden dolayı kanuni bir hüküm o kişiyi yükümlü tutuyorsa söz konusu zararı gidermek zorundadır. Kanunun sorumluluk sebebi olması halinde zararın başka bir kişiye yükletilmesi için söz konusu zararın kusurlu bir davranış veya sözleşmeden kaynaklanmış olması gerekmez. Diğer bir ifade ile hukuka aykırı fiilin sebep olduğu zararın başka bir kişiden tazmin ettirilmesi için illaki bunun kusurlu bir davranış veya sözleşmeden dolayı meydana gelmiş olması gerekmez. Gerçekleşen zarar, kusur ve sözleşmeden bağımsız olarak kanun gereği başka bir kişiye yükletilir. Bu şekildeki sorumluluk çok defa bir zarardan doğan tazmin yükümünü anlatır. Hukuk düzeni (A)'nın uğradığı bir zarardan dolayı (B)'yi tazminle yükümlü kılıyorsa (B) sorumluluk altındadır. Örneğin (A), (B)'yi yaralıyor ve (B) bazı tedavi masrafları yapıyor. (A)'nın bu tür zararın (B) tarafından tanzim edilmesi gerekir¹¹⁶.

Değişik kanunlarda düzenlenen zarar sebep verenler ile zarar görenler arasında herhangi bir sözleşme veya haksız fiil ilişkisinin bulunmadığı durumlarda ortaya çıkan sorumluluk türüdür. Bu sorumluluk türüne örnek olarak noterlerin araç tescili sırasında ödenmeyen motorlu taşıtlar vergisinden (MTV) mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutması gösterebilir. Bu sorumluluk MTVK'nın 13. maddesinde hükme bağlanmıştır¹¹⁷.

¹¹⁵ Öztürk, a.g.e., s.34.

¹¹⁶ Öztürk, a.g.e., s.34.

¹¹⁷ “Kanundan Dolayı sorumluluk” www.malihukuk.net/pdf/3568sy_kanuna_gore_sorumluluk.pdf, 14.08.2010.

1.1.2. Hukuki Sorumluluk Türleri

1.1.2.1. Derecesine Göre Sorumluluk

1.1.2.1.1. Birinci Derece Sorumluluk

Kişinin borçtan dolayı doğrudan doğruya ve ilk sırada sorumlu tutulmasıdır. Yani bir borç için ilk olarak sorumlu kişiye gidilebiliyorsa burada birinci derecede sorumlu olmaktadır¹¹⁸.

1.1.2.1.2. İkinci Derece Sorumluluk

Kişinin bir borç için asıl borçluya başvurduktan sonra başvuru sonuçsuz kalmışsa sorumlu tutulmasıdır. Yani bir borç için asıl borçluya başvurulacak şayet başvuru sonuçsuz kalırsa sorumluya başvurulacaktır¹¹⁹.

1.1.2.2. Sınırına Göre Sorumluluk

1.1.2.2.1. Şahıs İle Sorumluluk

Eski tarihlerde uygulanmış olup, günümüzde bir önem taşımayan şahıs ile sorumlulukta borçlu borcundan dolayı kendisiyle sorumlu tutulmaktaydı. Borç ifa edilemediğinde alacaklı kişi borçluya kendisi el atabiliyordu. Yani kişinin vücuduna ağır zararlar veriyorlardı hatta bunu da borcunu karşılamadığını düşünüp öldürüyorlardı. Daha sonraları bu durum kölelik uygulamasına dönüştü. Günümüze yaklaşıldığında kölelik kaldırıldı bu seferde hapis uygulamasına geçildi. Fakat günümüzde anlaşıldı ki bütün yapılan bu uygulamalardan alacaklı iktisadi bir yarar sağlayamadı ve bunun üzerine günümüze kadar uygulanana gelen cezalar kaldırıldı ve bir kanun konuldu. 82 Anayasası'nın 38. maddesinde 03.10.2001 tarih ve 4709 sayılı kanunla değiştirilen hükme göre, "Hiç kimse, yalnız sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirmemesinden dolayı özgürlüğünden alıkonamaz". Bu hükümle şahsın özgürlüğünün kısıtlanamayacağı kesinleştirildi.

¹¹⁸ "Birinci Derece Sorumluluk" www.malihukuk.net/pdf/3568sy_kanuna_g..., 14.08.2010.

¹¹⁹ "İkinci Derece Sorumluluk" www.malihukuk.net/pdf/3568sy_kanuna_g..., 14.08.2010.

1.1.2.2.2. Mal Varlığı İle Sorumluluk

Borcunu yerine getirmeyen borçlunun mal varlığına devletin yetkili organlarınca el atılmasıdır. İcra ve İflas Kanunu'nun hükümlerine dayanarak alacaklı borçlunun mal varlığına el koyarak iktisadi kıymetlerini alabilir. “ile sorumluluk” olarak ifade edilen mal varlığı ile sorumlulukta borçlunun mal varlığına sınırlı veya sınırsız olarak el konulabilmektedir.

1.1.2.2.2.1. Sınırsız Sorumluluk

Borçlunun borcundan dolayı bütün mallarıyla (malvarlığıyla) sorumlu olması demektir ki, kural olarak borçlu bütün mallarıyla sorumludur. “Bu nedenle, mal varlığı ile sınırsız sorumluluk için tam sorumluluk (Vollhaftung) deyimini de kullanılır”¹²⁰.

1.1.2.2.2.2. Sınırlı Sorumluluk

Borçlunun borcundan dolayı mal varlığının bir kısmından sorumlu olmasıdır. Mal varlığının bir kısmı ile kastedilen; borçlunun borcundan dolayı belli bir malla veya belli miktarda sorumlu olmasıdır.

1.1.2.3. Kaynağına Göre Sorumluluk

Kaynak yönünden sorumluluk, bir kimsenin yaptığı fiilinin kendisine isnat edilerek, bu fiil ve hareketlerin sonuçlarından zarar verdiği kişiye karşı sorumlu tutulmasını ifade etmektedir¹²¹.

1.1.2.3.1. Sözleşmeden Sorumluluk

“Vergi sorumlusu olacak kişi, vergi mükellefinin borcunu vergi dairesi ile arasında yaptığı bir sözleşme çerçevesinde üzerine almışsa bu sorumluluğun kaynağı sözleşmeden kaynaklanıyor demektir”¹²². Yani vergi sorumlusu sözleşme yapınca sorumluluğu üzerine almış olmakta, sözleşme yapmazsa sorumluluk da olmamaktadır.

¹²⁰ Ayan, a.g.e., s.73.

¹²¹ Mustafa Ali Sarılı; Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, 1. Baskı, Kazancı Hukuk Yayımevi, İstanbul 2004, s.8.

¹²² Şükrü Kızılot vd., Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006, s.93.

1.1.2.3.2. Haksız Fiilden Doğan Sorumluluk

Haksız fiil sorumluluğu, kusurlu ve kusursuz sorumluluğu içine alan bir sorumluluk türüdür.

1.1.2.3.3. Kanundan Doğan Sorumluluk

Vergi dairesinin kanundaki ilişkinin vergi sorumlusu ile mükellef arasında meydana geldiğini ortaya koyması sorumluluğun doğması için yeterlidir¹²³.

1.1.2.4. Dayanışmaya Göre Sorumluluk

1.1.2.4.1. Adi Sorumluluk

Alacaklının ilk önce asıl borçluyu takip ederek meydana gelen zararı gidermesidir. Yani borçlunun iflas etmiş olması, borçlu aleyhine yapılmış olan takibin semeresiz kalmış olması ve nihayet borçlu aleyhine Türkiye’de takibat icrasının imkânsızlaşmış bulunması hallerinde alacaklı, asıl borçluyu takip etmeden doğrudan doğruya kefile başvurabilir. Bu hallerde artık kefilin, sahip bulunduğu tartışma ve rehnin paraya çevrilmesi def’ilerini ileri sürme imkânı da ortadan kalkmış olur¹²⁴.

1.1.2.4.2. Müşterek ve Mütessesil Sorumluluk

1.1.2.4.2.1. Müşterek Sorumluluk

Aynı vergi borcundan dolayı birden fazla kişinin sorumlu tutulması müşterek (ortaklaşa) sorumluluktur. “Müşterek sorumluluğun tek başına uygulanması halinde sorumludan sadece kendi hissesine düşen kısmı alınabilir”¹²⁵. Asıl vergi borçlusu mükellef yanında bir de borcun ödenmesi yönünden vergi dairesine karşı muhatap olan vergi sorumlusu vardır. Bu vergi sorumlusunun sorumluluğu ikinci derecede sorumluluktur. Ödemiş olduğu vergi kendi borcu değildir. Bu borç için asıl

¹²³ Kızılot, a.g.e., s.92.

¹²⁴ Akıntürk, a.g.e., s.307.

¹²⁵ Halil İbrahim Aygündüz; Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2006, s.37.

mükellefe rücu edebilmektedir. Bu sorumluluk vergi kesenler ile kanuni temsilcilerde görülmektedir¹²⁶.

1.1.2.4.2.2. Müteselsil Sorumluluk

Müteselsil sorumluluk, oluşan zarardan dolayı birden çok kimsenin aynı oranda sorumlu tutulmasıdır. Zarar gören, yani alacaklı kişi zararının giderilmesi için, ancak edimin tamamını bir defada elde etmek üzere istediği sorumluya ya da sorumlulara başvurabilir. Sorumlulardan her biri borcun tamamından sorumludur. Sorumlulardan birisinin borcu ödemesi halinde diğer sorumluların alacaklıya karşı borcu kalmaz fakat borcu ödeyen sorumlu kendi payına düşenden fazlasını ödediği için diğer sorumlulara rücu edebilir.

1.1.2.5. Tazminat İle Sorumluluk

Tazminat davası, haksız fiil sonucu ortaya çıkan zararın tazmini yönünde karar verilmesi istemiyle açılan bir alacak davasıdır¹²⁷. “den sorumluluk” olarak ifade edilen tazminat anlamında sorumlulukta kast edilen; bir kişinin hukuka aykırı bir şekilde davranması sonucu başka bir kişiye vermiş olduğu zararı bizzat kendisinin gidermesidir. Zararın karşılanması için ödenecek olan tazminat bir sözleşme veya sözleşme dışı bir nedenden kaynaklanabilir.

Hukukun genel ilkelerinden olan “casum sentit dominus ilkesi” uyarınca kural olarak herkes mal varlığına gelecek zararlara bizzat kendisi katlanmak zorundadır. Ancak bu ilkelerin çok katı bir şekilde uygulanması bazı haksızlıklara yol açacağından dolayısıdır ki, hukuk düzenleri bu ilkeye bazı istisnalar getirmiş ve bazı şartların bulunması halinde zararın bizzat zarar gören tarafından değil başka bir kimse tarafından karşılanması imkânını yaratmışlardır¹²⁸.

1.1.3. Müteselsil Borçluluk

BK’da müteselsil borçluluğu müstakil bir müessese olarak 7 madde halinde düzenlemiş, fakat tarif etmemiştir. Gerçi “alacaklı müteselsil borçluların

¹²⁶ Arslan, a.g.e., s.34.

¹²⁷ Ayan, a.g.e., s.255.

¹²⁸ Oytun Canyaş; Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu, Maliye ve Hukuk Yayınları, No:39, Ankara 2006, s.29.

cümlesinden veya birinden borcun tamamen veya kısmen edasını istemekle muhayerdir. Borcun tamamen edasına kadar bütün borçluların mesuliyeti devam eder” hükmü BK’nın 142. maddesinde ilk bakışta müteselsil borçluluğu tarif ediyor gibi görünüyorsa da, bunun müteselsil borçluluğun bütün özelliklerini içine alan bir tarif hükmü olduğu söylenemez¹²⁹.

Bir borç ilişkisinde birden çok borçlunun veya alacaklının varlığı, kendiliğinden, müteselsil borç ilişkisini yaratmaz. Borçlular veya alacaklılar arasında teselsül (dayanışma), ancak, hukuki işlemde (sözleşmeden) veya yasadan doğar. Sözleşme veya yasa uyarınca borçlular veya alacaklılar arasında teselsül söz konusu değilse, bir borç ilişkisinden doğan bölünebilir bir edimde, borçlulardan her biri ancak edimden kendi payına düşen kısmı isteyebilir. Böyle bir durumda, aynı hukuki işlemde doğan, fakat birbirinden bağımsız olan kısmi borçlar = kısmi alacaklar söz konusudur¹³⁰. Müteselsil borcun niteliğini açıklayan başlıca iki görüş vardır. Bir görüşe göre müteselsil borç, birden çok borçlusu bulunan bir tek borçtan ibarettir. Ortak hukukta buna “korreal borç” adı verilmekteydi¹³¹. “Eğer bir borç ilişkisinde borçlu taraf bir tek kişiden oluşuyorsa bunu tek borçluluk”¹³² olarak adlandırılır. Diğer bir görüşe göre ise, müteselsil borç ne kadar borçlu varsa o kadar borçtan oluşan bir hukuki ilişkidir. Buna da borcun çokluğu görüşü (Mehrheitsyheorie) denilmektedir. Doktrinde hâkim olan görüş, borcun çokluğu görüşüdür. BK da bu görüşü kabul etmiştir¹³³.

1.1.3.1. Müteselsil Borçluluğun Özellikleri

1.1.3.1.1. Her Borçlu Edimin Tamamını İfa Etmekle Sorumludur

Her borçlunun edimin tamamından sorumlu tutulması özelliği, müteselsil sorumluluğun en öncelikli ve en önemli özelliklerindedir. Müteselsil borçlulardan her biri alacaklıya karşı edimin tamamını ifa etmek zorundadırlar. Örneğin (A)’nın alacaklı, (B) ve (C)’nin müteselsil borçlu olduğunu düşünecek olursak; (B) ve (C)

¹²⁹ Aygündüz, a.g.e., s.41.

¹³⁰ Safa Reisoğlu; Borçlar Hukuku Genel Hükümler, No:245, Değişik ve İlavelerle 8. Bası, Beta Basım Yayım, İstanbul 1990, s.351.

¹³¹ Fikret Eren; Borçlar Hukuku Genel Hükümler, No:493, Cilt 2, Gözden Geçirilmiş 5. Bası, Beta Basım Yayım, İstanbul 1999, s.1188.

¹³² Akıntürk, a.g.e., s.129.

¹³³ Eren; a.g.e., s.1189.

(A)'ya olan 1000 TL borcu ödemeyi taahhüt ettiklerinde, (A) gidip 1000 TL'nin tamamının ödenmesini (B)'den isterse (B), (A)'ya 1000 TL'yi öder. Mesela (B) şöyle diyemez, '500 TL ben ödeyeyim, 500 TL'yi de (C)'den talep et'. Bu (A)'yı ilgilendirmez, (B) (A)'ya 1000 TL'yi ödedikten sonra (C)'ye gidip hissesine düşen borcun ödenmesini isteyebilir. Bu örnek incelendiğinde (A)'nın (B) ve (C) ile olan borç ilişkisi "dış ilişki"¹³⁴ dir. Yani alacaklının karşısında birden çok borçlu bulunduğu için müteselsil borç ilişkisi vardır. (B) ve (C) arasındaki ilişki ise iç ilişkidir. "Buna karşılık iç ilişkide, yani müteselsil borçluların borcun ifasından sonra kendi aralarındaki rücu ilişkisinde müteselsil borç söz konusu olamaz"¹³⁵.

1.1.3.1.2. Alacaklının Dilediği Borçluya Başvurabilmesi

Alacaklı ifa için, dilediği borçlulardan birisine veya birkaçına isterse borçluların tümüne müracaat edebilir. Aynı durum dava veya takip içinde geçerlidir. Alacaklı, borçlulardan birine veya birkaçına ya da hepsine dava veya takipte bulunabilir. Ancak, alacaklının ifa için dilediği borçluya başvurabilmesi, borcun bütün borçlular bakımından muaccel hale gelmiş bulunmasına bağlıdır. O halde, bir tek vade belirlenmeyip de her borçlu için başka başka tarihlerde muaccel hale geleceğinden, alacaklı ancak borcu muaccel olmuş bulunan borçluya başvurabilecek, diğerlerinden ifayı isteyemeyecektir¹³⁶.

1.1.3.1.3. Borçlulardan Birinin Borcunu İfa Etmesiyle Birlikte Diğer Borçlular Bu Oranda Alacaklıya Karşı Borçtan Kurtulurlar

Borçlulardan biri alacaklıya olan borcu ifa ederse alacaklı tatmin edilmiş olur ve diğer borçlularda alacaklının tatmin oranınca alacaklıya karşı borçtan kurtulurlar. Belirtmek gerekir ki, borçlulardan birinin bu suretle borçtan kurtulması, borçlular ile alacaklı arasındaki ilişki (dış ilişki) açısından söz konusu olmaktadır. Borçluların kendi aralarındaki ilişki (iç ilişki) bakımından ya da kanun hükmü gereğince borçlular arasında bir "hesaplaşma yükümü" söz konusu olduğu sürece borç sona ermez ve diğer borçlular için kısmen veya tamamen devam eder. Bu da alacaklının tatmin edilmesi ile borcun sona ereceği prensibinin bir anlamda istisnasını oluşturur. Zira bu durumda alacaklıyı

¹³⁴ Eren; a.g.e., s.1189.

¹³⁵ Eren; a.g.e., s.1189.

¹³⁶ Akıntürk, a.g.e., s.132.

tatmin eden müteselsil borçlu, alacaklının yerine geçerek, iç ilişkide payına düşen fazlaya ilişkin miktar için diğer müteselsil borçlulara başvurur¹³⁷.

1.1.3.2. Müteselsil Borçlunun Kaynakları

İradi ve kanuni teselsül olmak üzere müteselsil borçlunun iki türlü kaynağı vardır. İradi teselsül, sözleşmeden veya tek taraflı hukuki işlemde kaynaklanabilir. Sözleşmeye dayanan (akdi) teselsülün söz konusu olabilmesi için, her şeyden önce, teselsül iradesinin alacaklıya karşı bütün borçlular tarafından beyan edilmesi gerekir¹³⁸. Kanuni teselsül ise, özel kanun hükmüne dayalı olarak ortaya çıkan müteselsil borçluluktur. Bu tip doğrudan doğruya bir kanun hükmünden kaynaklanan teselsül durumlarına, haksız fiilden dolayı birden fazla kişinin aynı zarardan sorumluluğu ile ticari borçlardaki sorumluluğu örnek gösterilebilir¹³⁹.

1.1.3.3. Müteselsil Sorumluluğun Amacı

1.1.3.2.1. Müteselsil Sorumluluğun Özel Hukuk Alanında Amacı

Burada amaç zarara uğrayan mağdurun en hızlı ve çabuk şekilde giderilmesidir. Çünkü sorumluluk müessesesi sayesinde, mağdur zararın giderilmesini bu zarar sebep olan sorumlulardan (ki bunlar fail, feran methaldar yani yardımcı ve teşvik eden olabilirler) herhangi birinden veya tümünden isteyebilmektedir¹⁴⁰. Asıl borçluya ulaşmanın imkânsız olduğu durumlarda zarar müteselsil sorumluların birinden istenir ve alacaklının mağduriyeti giderilir. Örneğin hacze verilen bir kişi adres değişikliği yapıp bunu da belirtmezse, sık karşılaşılan bir durumdur çünkü borçluyu arayıp uğraşmak yerine müteselsil sorumludan borç istenir.

1.1.3.2.2. Müteselsil Sorumluluğun Vergi Hukuku Alanında Amacı

Vergi hukukunda müteselsil ilişki yalnızca kanundan doğar. Vergi hukukunda müteselsil ilişki denildiğinde, yükümlüler arasında bir ilişkiymiş gibi düşünülmektedir oysa müteselsil ilişki sadece yükümlülere özgü değildir.

¹³⁷ Aygündüz, a.g.e., s.44.

¹³⁸ Yılmaz vd., a.g.e., s.16.

¹³⁹ Yılmaz vd., a.g.e., s.16.

¹⁴⁰ Burhan Gündoğdu; Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Maslek Sorumlulukları, Sirküler Rapor, S.2005-10, No:273, TÜRMOB Yayınları, Ankara 2005, s.7.

Yükümlüler arasında, yükümlü ve sorumlu arasında ve sorumlular arasında olmak üzere üç türde incelenmektedir. Bu sayılan kişiler sadece vergi borcundan dolayı değil, vergi cezalarından dolayı da müteselsil ilişki içerisinde bulunabilirler. Ama cezaların şahsiliği ilkesinden dolayı ceza suç işleyen kişiye kesilir.

Yükümlüler arasındaki müteselsil ilişki, adından da anlaşılacağı üzere birden fazla yükümlünün aynı bir verginin tamamından borçlu olmalarıdır. Yükümlülerden biri vergi borcunu vergi dairesine ödediği takdirde diğer yükümlülerin üzerindeki borç da sona erer. “Emlak vergisinde iştirak halinde mülkiyette yükümlüler arasında teselsül vardır; bir bina ya da araziye iştirak halinde malik olanlar emlak vergisinden müteselsilen sorumlu olurlar”¹⁴¹.

Yükümlü ile sorumlu arasındaki müteselsil ilişkide, yükümlü ile üçüncü kişi yani vergiyi doğuran olayla ilgisi olmayan kişi verginin ödenmesinden ve şekli ödevlerinden birlikte sorumludurlar. Örneğin MTV'nin ödendiğini gösterir belge aramadan motorlu taşıtların her türlü satış veya devir işlemini yapan noterler, memurlar ödenmeyen ya da noksan ödenen vergilerden yükümlülerle birlikte müteselsilen sorumludurlar. Harçlar kanununun 128. maddesinde gerekli harçları tamamen almadan işlem yapan memurlar harcın ödenmesinden yükümlülerle müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Damga vergisinde bu vergiden muaf kuruluşlarca düzenlenen kâğıtlara ait damga vergisinin hiç ödenmemesi veya noksan ödenmesi halinde vergi ve cezanın tamamından kişilerle birlikte kurumlar müteselsilen sorumlu olurlar¹⁴². Son olarak da sorumlular arasında müteselsil ilişkide ise, birden fazla sorumlu vergi dairesine karşı verginin ödenmesinden ve şekli ödevlerden sorumludurlar. Örneğin kurumların tasfiyesinde kurumun tahakkuk etmiş vergileri ya da davalı tarhiyat için karşılık ayırmadan ortaklara paylaşırma yapan tasfiye memurları vergilerin asıl ve zamlarından ve vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 4684 sayılı kanun ile değişik 39. maddesinin son fıkrası da bölünme işlemlerinde bölünen kurumun vergi borçları için devralan kurumlar arsında teselsülü öngörmektedir¹⁴³. Bakanlık, sorumluluğun alanı ve sınırları ile sorumluluğun belirlenme şekli

¹⁴¹ Öncel vd., a.g.e., s.85.

¹⁴² Öncel vd., a.g.e., s.85.

¹⁴³ Öncel vd., a.g.e., s.86.

konusunda genel tebliğler yayınlanmıştır. Bu tebliğlerde, sorumluluğun mutlaka bir vergi inceleme raporu ile tespit edilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır¹⁴⁴.

1.1.4. Cezai Sorumluluk

Devletin kişiler arasındaki menfaat çalışmalarını gidermek ve toplumsal hayatı etkilemek yön vermek amacıyla koyduğu normlara kişilerin tabi olması kast edilir¹⁴⁵. Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) 20. maddesinin 1. fıkrasına göre “Ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz”. Yani ceza sorumluluğundan bahsedebilmemiz için ortada bir kişi olmalı ve bir başkasının fiilinden dolayı kişi sorumlu tutulmamalıdır.

Genel ceza hukukundaki “cezaların gerçek kişiler adına düzenlenmesi” ve “cezaların şahsiliği” prensipleri gereği, hürriyeti bağlayıcı cezaların suçu bilfiil işleyen kimseye çektirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, VUK'un 359. maddesinde düzenlenen fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359. ve 360. maddelerde öngörülen hapis cezaları, bu fiilleri işleyenler hakkında uygulanmaktadır. Zaten, hapis cezası gerektiren fiiller için tüzel kişilerin yargılanmasına olanak yoktur. Dolayısıyla, VUK'un 333. maddesindeki düzenlemeyle kanuni temsilcilerin cezalandırılması değil, sadece suçu işleyen kanuni temsilcinin cezalandırılması amaçlanmıştır¹⁴⁶.

82 Anayasası'nın 38. maddesine göre de, “Ceza sorumluluğu şahsidir” hükmüyle kimsenin başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamayacağı açıklanmıştır. Suçun manevi unsurlarını belirlemede cezai sorumluluk kavramı kullanılmaktadır ve dört gruba ayrılmaktadır. Başkasının fiilinde sorumluluk, objektif sorumluluk, kusurlu sorumluluk, kişilik yönünden sorumluluk olarak tanımlanacaktır.

1.1.4.1. Başkasının Fiilinden Sorumluluk

Bir kişinin tamamen başkaları tarafından gerçekleştirilen hukuka aykırı fiilin sonuçlanmasına hiçbir nedensel katkısı bulunmamasına rağmen bu fiilden sorumlu

¹⁴⁴ Mehmet Korkusuz, “Vergi Uygulamalarında Kanunilik ve Hukukilik Kavramları ve Bu Çerçeve ‘Müteselsil Sorumluluk’ Uygulamasının Değerlendirilmesi”, Yaklaşım Yayınları, S.92, Ağustos 2000, s.114.

¹⁴⁵ Canyaş, a.g.e., s.30.

¹⁴⁶ “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”
www.muhasibetr.com/ozelbolum/024/+ceza+hukukunda+sorumluluk, 17.08.2010.

tutulmasına “başkasının fiilinden sorumluluk” denilmektedir¹⁴⁷. Başkasının fiilinden sorumlulukta, kişi gerçekleşmesine hiçbir nedensel katkıda bulunmadığı tamamen başkaları tarafından gerçekleştirilen bir fiilden sorumlu tutulmaktadır¹⁴⁸. Çok eski dönemlerde daha ceza kanununun temellerinin atılmadığı bir zamanda kişiler başkalarının fiilinden sorumlu tutulmaktaydı. Örneğin çocuğun işlediği bir suçtan dolayı aile sorumlu tutulabiliyordu. Bir başkası suç fiilini işlemiş olsa bile iştirak ve dolayısıyla faillik, yani bir başkasını suç aracı olarak kullanmak, bir başkasının suç fiilinden sorumlu tutulma değildir. Çünkü hem iştirakte, hem de bir başkasını suç aracı olarak kullanmada üçüncü kişi suçun oluşumunda rol oynamaktadır¹⁴⁹.

1.1.4.2. Objektif Sorumluluk

Kusurun aranmadığı sorumluluk türüdür. Failin davranışı ile sonuç arasında sadece maddi nedensellik bağının bulunması yeterlidir; failin kastı veya taksiri aranmaz¹⁵⁰.

1.1.4.3. Kusurlu Sorumluluk

Bir kimsenin hukuka aykırı ve kusurlu bir eylem ve davranışı ile başkasına vermiş olduğu zarardır. Kusurlu sorumluluktan söz edebilmek için hukuka aykırılık, kusur, zarar ve eylem ile zarar arasında uygun “nedensellik bağı” unsurlarının varlığı gerekir¹⁵¹.

1.1.4.4. Kişilik Yönünden Sorumluluk

Bu sorumluluk türünde, suçtan söz edilebilmesi için failin tipe uygun ve zararlı bir fiili gerçekleştirmesi yeterli değildir. Ayrıca bu fiilin psikolojik yönden de faile bağlanabilmesi gerekir. Diğer bir ifade ile fiil ile fail arasında sadece nedensel değil, aynı zamanda psişik bir bağ da bulunmalıdır. Bu ilke ‘fiilin sübjektifliği ilkesi’

¹⁴⁷ 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu

¹⁴⁸ Nevzat Toroslu; Ceza Hukuku, 1.Baskı, Savaş Yayınları, Ankara 1998, s.96.

¹⁴⁹ Hasan Hüseyin Bayraklı; Vergi Ceza Hukuku, Yeniden Yazılmış 3. Baskı, Külçüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, Afyonkarahisar 2006, s.80.

¹⁵⁰ “Tarihten Günümüze Cezai Sorumluluk”

<http://clubs.bilgi.edu.tr/herkesicin hukuk/kulup/belgeler/8.doc>, 29.07.2010.

¹⁵¹ “Hukuk Sisteminde Sorumluluk ve Unsurları”, <http://www.hukuki.net/archive/index.php?t-69835.html>, 29.07.2010.

olarak nitelendirilir¹⁵². Hukukun kabul ettiği gerçek ve tüzel kişi olarak iki grup vardır. Gerçek kişiler için ceza sorumluluğundan söz edilirken, tüzel kişiler için aynı durum söz konusu değildir. TCK md.20/1'e göre "tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımını uygulanamaz. Ancak, suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğinde yaptırımlar saklıdır".

1.1.5. İdare Hukukunda Sorumluluk

İdarenin kusurlu sorumluluğu ülkemizde gerek öğretide ve gerekse yargı içtihatlarında hizmet kusuru kavramı ile açıklanmaktadır. Hizmet kusuru, idarenin yürüttüğü bir hizmetin kurulmasında, düzenlenmesinde ya da işleyişindeki bozukluk ve aksaklığı ifade etmektedir. Hizmet kusurundaki hizmet deyimini ise, sadece idari faaliyetlerin belli bir türü olan kamu hizmetini değil, genel olarak herhangi bir idari görevi veya faaliyeti belirtmektedir¹⁵³. Kusursuz sorumluluk, idarenin hukuka uygun eylem ve işlemlerinden doğan zararları bazı durumlarda kusurlu olup olmamasına bakılmaksızın idarece tazmin edilmesi yükümlülüğüdür. Kusursuz sorumluluğu kamu hukukumuzun eşitlikçi olmayan niteliğine içtihatlarla getirilmiş bir yumuşama olarak değerlendirebiliriz¹⁵⁴. İdarenin gerek kusurlu ve gerekse kusursuz sorumluluğunun söz konusu olabilmesi için, idari davranış ile zarar arasında bir nedensellik bağının bulunması gerekir¹⁵⁵.

1.2. SORUMLULUK HUKUKUNUN AMACI

Zararı Denkleştirme Amacı:

Sorumluluk hukukuna egemen olan ilke kimseye zarar vermeme ilkesidir. Bu ilkenin ihlali durumunda zararın zarar gören üzerinde ondan alınarak bir başkasına ve özellikle zarar verene yükletilmesi amaçlanır. Bu şekilde zarar görenin zararın giderilmesi mal varlığı veya şahıs varlığında yaşadığı eksilmenin karşılanması söz konusudur¹⁵⁶.

¹⁵² "Genel olarak Sorumluluk Kavramı ve Sorumluluk Türleri"

www.ekitapyayin.com/id/043/birincibolum.htm, 29.08.2010.

¹⁵³ "Kusurlu Sorumluluk" <http://notoku.com/kusurlu-sorumluluk>, 29.08.2010.

¹⁵⁴ "İdarenin Kusursuz Sorumluluğu" http://www.turkhukuksitesi.com/makale_744.htm. 29.08.2010.

¹⁵⁵ Metin Günday; İdare Hukuku, 6.Aynı Bası, İmaj Yayıncılık, Ankara 2002, s.334.

¹⁵⁶ "Sorumluluk Kavramı" http://www.malihukuk.net/pdf/3568sy_kanuna_gore_sorumluluk.pdf, 17.08.2010

Zarar önleme amacı

Özellikle kusur sorumluluğunda kusurlu veya hukuka aykırı bir davranışın sonuçlarına tazminat müeyyidesi bağlamak herkesi davranışlarında daha dikkatli olmaya başkalarına zarar vermemek için gerekli çabayı harcamaya yöneltir¹⁵⁷.

Tazminat talebinde ihlal edilen hakkın devamı amacı

Hukuk tarafından korunan bir hakkın ihlali sonunda ihlal edilen bu hakkın yerine zarar görenin zarar verene karşı sahip bulunduğu tazminat talebi geçmektedir. Böylece ihlal edilen hak tazminat talebine dönüşmektedir¹⁵⁸.

1.3. VERGİ SORUMLUSU KAVRAMI

1.3.1. Vergi Sorumlusu

VUK'un 8. maddesine göre; vergi sorumlusu "verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir". Bu tanıma göre, sorumlu denilince mükellef adına vergi ödeme görevi akla gelmektedir. Oysa vergi sorumlusunun defter tutma, beyanname verme vb. gibi usul ve şekle bağlı ödevleri de vardır. Sorumlu bu işleri de yaptığı için mükellefin yerini almaktadır. Bu sebepten dolayı VUK'un 8/4. maddesinde, "Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir" hükmü yer almıştır. "Vergi sorumlusunun yaptığı işlem aracılık faaliyetidir ve bu işlem vergi tevkifatı veya vergi stopajı olarak adlandırılır"¹⁵⁹. Başkasının vergi borcunu ödeme ödevi, vergi sorumluluğunun özelliğidir ve vergi yükümlüsü kavramından farklı yönünü oluşturmaktadır¹⁶⁰.

Türkçe'de vergi sorumluluğu, vergi mes'uliyeti olarak kullanılan terimin karşılığı İngilizce'de "tax responsibility", İtalyanca'da "responsabilidad", İspanyolca'da "responsabilita", Fransızca'da "le contribuable", Almanca'da "steuerhaftung" anlamlarına gelir. Vergi sorumluluğu vergiyi doğuran olayla başlar

¹⁵⁷ "Sorumluluk Kavramı" http://www.malihukuk.net/pdf/3568sy_kanuna_gore_sorumluluk.pdf, 17.08.2010

¹⁵⁸ "Sorumluluk Kavramı" http://www.malihukuk.net/pdf/3568sy_kanuna_gore_sorumluluk.pdf, 17.08.2010

¹⁵⁹ İsa Sağbaşı; Vergi Teorisi Ders Notları, Ece Matbaası, Ankara 2007, s.51.

¹⁶⁰ Adil Nas, "Vergi Sorumlusunun Hakları", Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kazancı Hakemlik Hukuk Dergisi, S.69-70, Mayıs-Haziran 2010, s.92.

ve verginin ödenmesiyle sona erer. “İşte verginin doğumundan ödenmesine kadar geçen süreyi kapsayan sürece vergilendirme süreci denilmektedir. Vergilendirme sürecinde, verginin alacaklısı durumunda olan devlet veya onun yetkili kıldığı kamu kurumları ile borçlusu durumunda olan mükellefler karşı karşıya kalmaktadır”¹⁶¹. Mükellef, her zaman için vergi idaresine karşı vergi ödemekle yükümlüdür. Görüldüğü üzere de vergi ödemekle yükümlü binlerce mükellef vardır. İşte bu noktada vergi idaresi istiyor ki; binlerce mükellefle muhatap olmak yerine, mükelleflerle ilişki içerisinde bulunan ve onlara ödeme yapan üçüncü kişiler aracılığıyla vergiler ödensin. Eğer böyle olursa vergi alacağı kolay ve az masrafla toplanır, hızlı bir şekilde tahsil edilir. Vergi alacağı da güvence altına alınmış olunur. Vergi idaresinin gösterdiği bu gerekçelerden dolayı da vergi sorumlusu ortaya çıkmıştır. Üçüncü kişilerin, vergi mükellefi olmadıkları halde vergilerin ödenmesinden dolayı sorumlu tutulmaları vergi sorumluluğudur. Üçüncü kişi defter tutma, beyanname verme vb. işleri yapan, vergi hesaplayan, vergiyi vergi idaresine ödeyen kişidir. “Örneğin, bir işveren, çalıştırdığı işçilere ödeme yaptığı sırada, bunların ücretleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapmak ve kesilen bu vergiyi bağlı bulunduğu vergi dairesine yatırmak zorundadır. Burada, gelir vergisinin mükellefleri işçiler, verginin sorumlusu ise işverenlerdir”¹⁶². Burada ortaya çıkan sorumluluk dar anlamda sorumluluktur. Mükellefin kendi borcundan dolayı sorumluluğunu ifade eden geniş anlamdaki sorumlulukla karıştırmamak gerekir.

Bir vergi borcu için, vergi dairesince tarh ve tebliğ edilmesinden sonra ödenmesi gereken aşamaya gelmesi yani tahakkuk etmesi durumunda sorumluluk doğmaktadır. Tahakkuk etmiş ancak zamanında ödenmemiş vergi borçlarının tahsil zamanaşımına uğraması halinde vergi borcunun devam etmesine rağmen, alacaklının vergi alacağının talep etme imkânı kalmadığı diğer bir ifadeyle vergi sorumluluğu ortadan kalktığı için mükellef vergiyi ödemekten kurtulabilmektedir¹⁶³.

1.3.1.1. Vergi Kesen Durumdaki Vergi Sorumlusu

Başkasının vergisini keserek ödemekten sorumlu olan vergi sorumlusu, mükellef adına vergi ödeme ödevini yerine getirmesi açısından vergi dairesine karşı

¹⁶¹ Sarılı, a.g.e., s.29.

¹⁶² Arslan, ag.e., s.27.

¹⁶³ Sarılı, a.g.e., s.29.

muhatap olan kişiyi ifade etmektedir. Vergi sorumlusu asıl mükellefe yaptığı ödemelerden hesapladığı vergiyi keserek alacaklı vergi dairesine onun adına yatırmaktadır. “Vergi kesen durumundaki vergi sorumlusu sadece teknik anlamda vergi sorumluluğunu üstlenmiş olup esasında aracı ödeyici veya maliyenin fahri tahsildarı niteliğini taşımaktadır”¹⁶⁴.

Vergi alacağını kolay ve en az masrafla hızlı bir şekilde tahsil etmek amacıyla vergi hukukunda böyle bir sorumluluk uygulaması getirilmiştir. Ücret ödemelerinde bu sorumluluk türü söz konusudur. GVK'nın 94. maddesi ve KVK'nın 15. maddesine göre bir kısım gerçek ve tüzel kişiler, yanlarında çalıştırdıkları kişilere ödedikleri ücretlerden veya başkalarına yaptıkları ödemelerden vergi kesintisi yapıp, alacaklı vergi dairesine ödemekten sorumlu tutulmuştur. Böylelikle vergi dairesi bütün mükelleflerle tek tek ilgilenmek zorunda kalmaz, sadece vergi kesen sorumlularla muhatap olur. Vergi sorumlusunun ödeyeceği vergi kendisinin mal varlığında bir eksiltme yaratmaz, mükellefin mal varlığında bir eksilme gerçekleşir. Sorumlunun kesintiyi yaptığı andan bu kesintiyi vergi dairesine yatıracığı ana kadar bir zaman geçer ve hatta isterse bu zaman aralığında o kesintiyi kullanabilir. Artık vergi dairesine mükellef değil sorumlu borçlu durumundadır. Fakat sorumlu kişi vergi dairesine ödediği vergileri mükelleften kesmemiş ise, vergi borcunu almak için mükellefe rücu edebilir. “Sorumlunun, kanunların açık hükmü gereği, şekli ödevlerin yanında maddi borçların ifasında da asıl yükümlünün yerine geçmesine ‘vergide ikame’ adı verilmektedir”¹⁶⁵.

1.3.1.2. Fer’i Vergi Borçlusu Durumundakilerin Sorumluluk Halleri

Türk vergi hukukunda fer’i vergi borçlusu olarak kabul edilen sorumluluk halleri:

- 213 sayılı VUK’ un 10, 12, 162 ve 251,
- 6183 sayılı AATUHK’nın 33, 35, mükerrer 35 ve 57,
- 5520 sayılı KVK’ nın 17 ve 18 ile 19,

¹⁶⁴ Musa Kocaman, “Vergi Kanunları Açısından Sorumluluk Müessesesi” <http://sakaryavdb.gov.tr/DOCUMENT/VERG%C4%B0%20KANUNLARINDA%20SORUMLULU%20K.pdf>, 17.08.2010.

¹⁶⁵ Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2002, s.103.

- KDVK'nın 9/2,
- ÖTVK'nın 13,
- Emlak Vergisi Kanunu'nun 3 ve 13,
- Damga Vergisi Kanunu'nun (DVK) 24 ve 25,
- Gümrük Vergisi Kanunu'nun 182. maddesinde düzenlenmiştir.

Örneğin VUK'un 10. maddesine göre kanuni temsilcilerin sorumluluğu, VUK'un 12. maddesine göre mirasçılarının sorumluluğu, KVK'nın 17. maddesine göre tasfiye memurlarının sorumluluğu, KVK'nın 20. maddesine göre işi devralanların sorumluluğu fer'i vergi borçlusu durumundaki sorumluluk hallerindedir. "Fer'i haklar alacağın unsurları değildir, hususi ve alacaktan ayrı ve onun gayesine hizmet eden ve bu suretle onunla hukuki bir ilişkiye sahip olanaklardır"¹⁶⁶.

Sorumlulara ancak görevlerini yerine getirmediği durumda ve vergi borcu asıl yükümlüden alınmadığı takdirde başvurulması gerekir. VUK madde 10 sadece yasal temsilciler için öngörülen bu husus genel bir kural olarak düzenlenmiş değildir; bunun tüm sorumluluk durumları için geçerli genel bir ilke olarak kabulü sorumluluk kurumunun niteliği gereğidir. Borcun asıl yükümlüden istenmedikçe sorumluya başvurulmaması gereğine sorumluluğun fer'iliği ilkesi denilir¹⁶⁷.

Vergi sorumlusunun vergiyi doğuran olayla ilgisi yoktur. Fer'i vergi borçlusu olarak adlandırılan vergi sorumlusu vergiyi asıl vergi borçlusu ile birlikte veya kendisinin mal varlığından ödeyebilir. Asıl vergi borçlusundan verginin tahsil edilememesi ihtimaline karşı üçüncü kişiler sorumlu tutulmaktadır. Amaç vergi alacağını güvence altına almaktır. Fer'i vergi borçluları birinci derecede fer'i vergi borçluları, ikinci derecede fer'i vergi borçluları ve üçüncü derecede fer'i vergi borçluları olmak üzere üç başlık altında incelenmektedir.

Birinci derecede fer'i vergi borçluları asıl borçlunun yerine geçerek vergiyi öderler ve mükellefe rücu edemezler. Böyle olunca da vergi borcu başka bir kişiye intikal eder ve fer'i vergi borçluları verginin son yüklenicisi durumuna gelirler.

¹⁶⁶ Von Tuhr, Borçlar Hukuku, C.1-2, (Çev: Cevat Edege), Yargıtay Yayınları No: 115, Ankara 1983, 22. (Aktaran: Nihal Saban, Vergi Hukuku, 5. Baskı, Beta Yayınları, No: 2129, İstanbul 2009, s.93.)

¹⁶⁷ Mualla Öncel vd.; Vergi Hukuku, Güncelleştirilmiş 12. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2004, s.80.

İkinci derecede fer'i vergi borçluları ise, vergi borcundan asıl borçlu ile birlikte sorumludurlar ve ödenen vergi borcu için asıl borçluya rücu hakkı saklıdır. Burada teselsül söz konusudur.

Vergi sorumluluğuna başvuru sırası itibariyle 6183 sayılı AATUHK'nın 35. maddesinde düzenlenen limited şirket ortaklarının sorumluluğunu, "üçüncü derecede fer'i vergi borçlusu sorumluluğu" olarak nitelendirmek mümkündür zira limited şirket vergi borçlarından ilk önce şirketin tüzel kişiliğine, ikinci sırada şirket kanuni temsilcilerine ve bu iki aşamada da kamu alacağının tahsil imkânsızlığının doğması durumunda üçüncü alternatif olarak şirket ortaklarının şirket hisseleri oranında mal varlıklarına gidilmesine olanak sağlanmıştır¹⁶⁸.

1.3.1.3. Vergi Ödevlisi Durumundaki Vergi Sorumlusu

Başkasının şekli vergi ödevlerinin doğru yapılmasından sorumlu olan vergi sorumlusu mükellefle ilgili bir işlem yapılması veya onun şekli ödevlerinin yerine getirilmesi sırasında vergi kanunları ve diğer kanunlarda belirlenen usul ve esaslara uygun hareket etmekten sorumlu tutulan kişileri ifade etmektedir. Bu konumdaki vergi sorumlusu asıl mükellefin şekli vergi ödevlerinin yapılmasını üstlenmiş olup vergi ödevlisi niteliğini taşımaktadır. Vergi hukukunda bu niteliklerde bir vergi sorumlusunun kullanılmasının amacı mükellefle ilgili şekli ödevlerin doğru ve eksiksiz yapılmasını sağlamaktır¹⁶⁹.

Vergi ödevlisi durumundakilerin sorumluluğu halleri MTVK'nın 13. maddesinde, DVK'nın 26. ve 27. maddelerinde, Harçlar Kanunu'nun 128. maddesinde, VUK'un mükerrer 227. maddesinde ve 3568 sayılı kanun'un 12. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusu iki grup altında incelenmektedir. Birinci gruptaki vergi ödevlisinin görevi kontroldür. Amaç mükellefin ödevlerinin tam ve eksiksiz olarak yapılmasının denetlenmesidir.

MTVK'nın 13. maddesine göre trafik, belediye veya liman ve hava sicil memurları kayıt ve tescil ettikleri motorlu taşıtlarla ilgili bilgileri her ay vergi dairesine vermek zorundadırlar. Ayrıca, noterler, trafik, belediye veya liman ve hava

¹⁶⁸ "Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk" http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_665.htm, 29.08.2010.

¹⁶⁹ Musa Kocaman; "Vergi Kanunları Açısından Sorumluluk Müessesesi", <http://www.huseyinust.com/printthread.php?tid=14633>, 17.08.2010.

sicil memurları motorlu taşıtların her türlü satış ve devir işlemlerini yapmadan önce, taşıtlarla ilgili fenni muayene komisyonları taşıtların fenni muayenelerini yapmadan önce, bu taşıtlara ait motorlu taşıtlar vergisi ile gecikme zammı, gecikme cezası ve vergi cezalarının ödendiğini gösterir belgeyi istemek zorundadırlar. Bu zorunluluğa uymadan işlem yapanlar, ödenmeyen veya noksan ödenen vergi, gecikme zammı, gecikme cezası ve vergi cezalarından mükellefle birlikte müteselsilen sorumludurlar. DVK'nın 26. maddesinde resmi dairelere damga vergisi ödenmemiş olarak kendilerine ibraz edilen kâğıtları tespit etme ve vergi dairesine bildirme sorumluluğu verilmiştir. DVK'nın 27. maddesine göre ise noterler, bankalar, kamu kurumları ve damga vergisi mükellefleri vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtların vergi ve cezaları ödenmedikçe işleme koyamazlar. Bunu yapan kişi ve kuruluşlardan, kâğıdın mükelleflerinden alınacak ceza tutarında ayrıca ceza alınır. Benzer şekilde Harçlar Kanunu'nun 128. maddesine göre, harçları almadan işlem yapan memurlar harcın ödenmesinden mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmaktadır. İşte bu kanun maddelerinde gösterilen vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumluları mükellefin ödevlerinin tam ve eksiksiz yapılmasının kontrolünden sorumludurlar.

İkinci grup vergi ödevlileri ise 3568 sayılı kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler ile VUK'un mükerrer 227. maddesine göre mükelleflerin beyannamelerini imzalayan veya tasdik raporu düzenleyen serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağı olan belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi zıyayına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulan vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlularıdır. 3568 sayılı kanununun 12. maddesinin 4. fıkrasına göre ise yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere bir vergisel sorumluluk getirilmiştir. Mükellefin şekli ödevlerinin doğru yapılması için meslek mensuplarına doğruluk sorumluluğu yüklenmiştir. Eğer meslek mensupları şekli ödevlerin doğruluğuna uymazlarsa vergi borcuna ilişkin sorumlu duruma düşerler.

Buraya kadar yapılan açıklamalardan hareketle, vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşmeyen, ancak asıl vergi borçlusu konumundaki mükellefle olan iktisadi veya hukuki ilişkisi nedeniyle, vergi kesintisi yapıp vergi dairesine yatırmak, vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek veyahut vergiye ilişkin şekli ödevleri yerine getirmek durumunda kalan üçüncü kişiler vergi sorumlusu olarak tanımlanabilir¹⁷⁰. Vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlularına şekli ödev ve sorumluluk yüklenmesinin nedeni mükelleflerin ödevlerini tam olarak yapmasını sağlamak ve bunun sonucunda da vergi kayıp ve kaçığının önlenmesidir.

1.3.2. Vergi Mükellefi ile Vergi Sorumlusu Kavramlarının Karşılaştırılması

Vergi mükellefi ve vergi sorumlusu olanların yaptıkları işler hemen hemen birbirine benzese de ikisi birbirinden farklı kavramlardır. Vergi borcu, mükellefin kendi şahsında doğar ama sorumlu için aynı şey söylenemez. Vergi sorumlusunun görevi mükellef şahsında doğan vergiyi vergi dairesine ödemektir. Aslında mükellefte kendi borcunun ödenmesinden yine kendisi sorumludur fakat kanun gereği bazı hallerde vergi dairesi, sorumluyla muhatap olmak ister ve vergi borcunu sorumludan tahsil eder.

Katma Değer Vergisi (KDV), Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi ve Gümrük Vergisi gibi, mal ve hizmetlerin fiyatına eklenerek tüketicilere ya da hizmetten yararlananlara devredilen vergilerde verginin en son ödeyicisi olan tüketiciler, bu vergilerin sorumlusu değildir. Örneğin, KDV'nin mükellefi, vergiye tabi mal ve hizmetleri satan kişilerdir. Gümrük Vergisinin mükellefi ise, bu vergiye tabi olan malları ithal edenler. KDV'li ve gümrük vergili malları satın alan kişiler ise, verginin yüklenicisidir¹⁷¹.

Vergi sorumluluğu da mükellefiyet ödevi gibidir. İkisi de kanunlardan doğar ve devredilemez. İşçilerin ücret ödemeleri düşünülecek olursa, işçinin gelirin uygulanması vergi kesintisi işveren tarafından vergi dairesine ödenir. İşveren bu görevi işçiye devredemez. Vergi sorumluluğu için medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak (reşit ve mümeyyiz olmak, kısıtlı bulunmamak) şartı gerekli değildir. Bu

¹⁷⁰ Adnan Gerçek; “ Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi” <http://www.muhasibetr.com/ozelbolum/024/>, 17.08.2010.

¹⁷¹ Osman Pehlivan; Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Derya Kitabevi, Trabzon 2005, s.63.

nedenle; küçükler, kısıtlılar ve mümeyyiz olmayanlar da vergi sorumlusu olabilir. Ancak, küçüklerin ve kısıtlıların vergi sorumlusu olmaları halinde, bunlara düşen ödevler, kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir ¹⁷².

1.3.3. Mükellefiyet ve Sorumlulukla İlgili Özel Sözleşmeler

VUK'un 8. maddesinde “vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz” hükmü yer almaktadır. Yani vergi hukukunda mükelleflere veya vergi sorumlularına kanunların verdiği görevler özel sözleşme yapılarak devredilemez. Kanun koyucu, kamu alacağını güvence altına alabilmek için böyle bir uygulama yapmaktadır. Kişiler sözleşme yaparlarsa bu sözleşme geçersiz sayılır. “Örneğin, bir işveren işçisiyle sözleşme yaparak ücrete ilişkin vergilerin bizzat işçi tarafından vergi dairesine ödeneceğini kararlaştıramazlar. Bu vergi dairesini bağlamaz ve verginin zamanında ödenmemesi nedeniyle vergi sorumlusu hakkında işlem yapılır”¹⁷³.

1.4. VERGİ SORUMLUSUNUN YETKİLERİ

Vergi sorumlusunun yetkilerinden, vergi sorumlusunun idareye karşı ileri sürebileceği yetkiler anlaşılmaktadır. Kanunlara bakıldığında sorumluların hak ve yükümlülükleriyle ilgili bir hükme rastlanmamaktadır ama VUK'un vergi yükümlüsünü ve sorumlusunu tanımlayan 8. maddesi, bu kanunun müteakip maddelerinde geçen yükümlü (mükellef) deyiminin sorumluları da kapsadığı öngörülmektedir. Buna göre yükümlülere tanınan hak ve ödevler sorumlular için de geçerlidir ancak yerleşik içtihatlarla bakıldığında sorumlulara tanınan yetkilerin yükümlülerinki kadar geniş olmadığı görülmektedir. VUK'un 8. maddesinin 4. fıkrası hükmünü AATHK'nın 3. maddesinde geçen amme borçlusunu tanımlayan da doğrulamaktadır. Buna göre, amme borçlusunu tanımlayan “Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını, vergi sorumlusunu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini” ifade etmektedir. Ayrıca GVK'nın 107. maddesinde de vergi sorumlularının

¹⁷² Pehlivan, a.g.e., s.63.

¹⁷³ Arslan, a.g.e., s.34.

tarhiyatın muhatabı olabilecekleri hüküm altına alınmıştır. Danıştay'ın bazı kararlarında ve Maliye Bakanlığı'nın bazı özalgelerinde, vergi sorumlusuna mükellef kadar geniş yetki verilmediği hususunda görüşler vardır. Son yıllarda yapılan düzenlemelere bakıldığında ise de vergi sorumlusuna asıl mükellefin tüm yetkilerinin verildiği görülmektedir.

Sorumluların dava açma yetkisi gibi hata düzeltme isteminde bulunma yetkileri de tartışma konusu yapılabilir. Maliye Bakanlığı'nın görüşü, düzeltmeye konu olan hatalı vergilendirmelerde sorumluların kendisinden fazla vergi istenen veya alınan kişi olmadıkları, dolayısıyla düzeltme başvurusu yapma yetkilerinin bulunmadığı yolundadır. Bu nedenle bir işveren bir hizmetlinin ücretinden hataen fazla vergi kestiği takdirde düzeltmeyi işverenin değil, ücretlinin istemesi gerekir. Bununla birlikte son yıllardaki yüksek mahkeme kararlarında sorumlunun düzeltme istemek yetkisine sahip olduğu kabul edilmektedir¹⁷⁴. Maliye Bakanlığı fazla ödenen vergilerin mahsubu veya nakden iadesi ile ilgili yetkilerin mükellef veya vergi sorumlusunun ayrı ayrı kullanabileceği 5035 sayılı kanunla GVK'nın 121. maddesi ve KVK'nın 44. maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Vergi sorumluları, kesinti yapmayı gerektiren durumun meydana gelmesi veya mükellefin borcundan dolayı kendilerine karşı takibata başlanması halinde artık vergi borcundan sorumlu sıfatını kazanırlar. Bu durumdaki vergi sorumluları, AATUHK'nın 23. maddesine göre üstlenmiş oldukları vergi borçlarının vergi idaresinden olan alacaklarına mahsubu talebinde bulunabilirler. Aslında buradaki "mahsup" deyimini ile takas kastedilmektedir, çünkü mahsup tarh aşaması ile ilgili iken, takas tahsil aşamasında karşılıklı iki alacağın olması durumunda söz konusudur. Benzer şekilde, vergi sorumlularının bu borçları için AATUHK'nın 48. maddesine göre tecil talebinde bulunma ve AATUHK'nın 105. maddesi ile VUK'un 115. maddesine göre terkin talebinde bulunma yetkileri de vardır. Diğer taraftan, VUK'un 114. maddesi ile AATUHK'nın 102. maddesinde düzenlenen zamanaşımı sürelerinin dolması mükellefin yanı sıra vergi sorumlusu için de geçerlidir¹⁷⁵.

¹⁷⁴ Öncel vd., a.g.e., s.81.

¹⁷⁵ Hüseyin Üst; "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi" <http://www.huseyinust.com/printthread.php?tid=14633>, 29.08.2010.

İster vergi kesen, ister fer'i vergi borçlusunu, isterse vergi ödevlisi konumunda olsun, vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından muhatap kabul edilmesi ve vergiyi ödemek mecburiyetinde olması halinde, vergi idaresi karşısında amme borçlusunu statüsüne bürünmekte ve kendisine karşı cebri takibat yapılabilmekte veya hukuki yaptırım uygulanabilmektedir. Dolayısıyla, vergi sorumlusunun dava açma, düzeltme, uzlaşma, takas ve terkin başvurularında bulunma veya zamanaşımını ileri sürme yetkisi bakımından asıl vergi mükellefinden farkı kalmamaktadır¹⁷⁶.

Vergi kesen durumundaki vergi sorumlusu veya vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusunun kestiği vergi sonucunda kendi mal varlığında bir azalma olmaz fakat ödevlerini yerine getirmez ise kendisine ceza kesilebilir veya vergiden sorumlu tutulabilir. Sorumluya ceza kesilir veya sorumlu vergiden sorumlu tutulursa menfaatinde zedelenme olmasa dahi VUK'un 377. maddesine göre dava açabilir ve VUK'un Ek 7. maddesinin 2. fıkrasına göre sorumlular uzlaşma talebinde bulunabilirler. Diğer taraftan fer'i vergi borçlusunu durumundaki vergi sorumluları vergiyi kendi mal varlıklarından ödedikleri için menfaatleri zedelenir ve İYUK'un 2. maddesine göre dava açabilirler.

1.5. VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK MÜESSESESİ

Vergilerin kolaylıkla ve en az masrafla tahsilini sağlamak, vergi alacağını güvence altına almak veya vergi ödevlerinin tam ve eksiksiz yerine getirilmesini sağlamak amacıyla, vergi kanunlarında belirtilen durumlarda verginin ödenmesinden asıl mükellefle birlikte veya onun yerine üçüncü kişi veya kişiler de sorumlu tutulabilmektedir. İşte, asıl mükellefin vergi borcuyla ilgili alacaklı vergi dairesine karşı vergi kesintisi yapıp ödemekle, vergi borcunu kendi malvarlığından ödemekle veya verilen şekli ödevleri yerine getirmekle görevli tutulan kişi vergi sorumlusudur. Vergi kanunlarına göre vergi sorumlusu konumundaki kişinin yerine getirmesi gereken sorumlulukların tümü ise vergi sorumluluğu olarak ifade edilebilir¹⁷⁷.

Vergi hukukundaki sorumluluk müessesesinde kişi kanuni bir temsil yetkisi ile donatılmış, bu yetkinin kullanımıyla ilgili olarak kişinin dış ilişkideki tarafa yani

¹⁷⁶ Hüseyin Üst; "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi" <http://www.huseyinust.com/printthread.php?tid=14633>, 29.08.2010.

¹⁷⁷ Adnan Gerçek; <http://www.muhasabetr.com/ozelbolum/024/>, 02.08.2010.

vergi idaresine karşı sorumluluğu düzenlenmiştir. Hata, sorumluluk kurumu ile dış ilişkiye hitap eden temsil ilişkisinin karşılaştırılmasında BK'nın temsile ilişkin 32. maddeleri yerine vekâlet aktini düzenleyen 386. ve devamı maddelerinin karşılaştırmaya esas tutulmasında yapılmaktadır¹⁷⁸.

Bazı hallerde mükellef adına kesilen verginin vergi dairesine yatırılmasından sorumlu tutulan kişiyi bazı hallerde asıl vergi borçlusunu ile birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi mal varlığından ödemek durumunda olan kişiyi bazı hallerde ise vergileme ile ilgili ödevlerin doğru bir şekilde yerine getirilmesinden sorumlu tutulan kişiyi ifade etmektedir. Dolayısıyla vergi sorumlusu kavramı;

1. Başkasının vergisini keserek ödemekten sorumlu olanları ifade eden vergi kesen durumundaki vergi sorumlusunu,
2. Başkasının vergisini kendi mal varlığından ödemekten sorumlu olanları ifade eden fer'i vergi borçlusunu durumundaki vergi sorumlusunu,
3. Başkasının şekli vergi ödevlerini yapmaktan sorumlu olanları ifade¹⁷⁹ eder.

2. SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN VERGİSEL SORUMLULUKLARI

2.1. VUK'UN MÜKERRER 227. MADDESİNDEKİ SORUMLULUK

Muhasebecilik bir sorumluluk mesleğidir. Meslek mensupları da devlete, hizmet sundukları kişi ve kuruluşlara, bunlarla ilişkisi bulunan üçüncü şahıslara karşı sorumludurlar. Ancak kanuni düzenleme yapılmadığı sürece sorumluluktan da bahsedilemez¹⁸⁰. 3568 sayılı kanunun 2. maddesinde SMMM'lerin yetkileri düzenlenmiş fakat mali sorumluluklarına ilişkin herhangi bir hüküm kanunda yer almamıştır. VUK'a eklenen mükerrer 227. madde ile bu eksiklik giderilmeye çalışılmıştır. VUK'un mükerrer 227. maddesinde, "Maliye Bakanlığı:

1. Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da

¹⁷⁸ Ertuğrul Akçaoğlu; "Vergi Hukukunda İradi Temsil" <http://www.akcaoglu.com/2007/02/27/vergi-hukukunda-iradi-temsil/>, 30.09.2010.

¹⁷⁹ Adnan Gerçek; <http://www.muhasibetr.com/ozelbolum/024/>, 02.08.2010.

¹⁸⁰ Veysi Seviğ, "Serbest Muhasebecilik, Serbest Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasa Tasarısı Üzerine Bazı Görüşler", Vergi Dünyası, s.20.

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 Bakanlığı'nca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali 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 beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar. “Madde hükmü ile vergi kayıp ve kaçığının asgari düzeye indirilmesi amaçlanmıştır”¹⁸¹.

2 numaralı bent hükmüne göre yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükellefler tasdike konu hakdan yararlanamazlar. Ancak, Maliye Bakanlığı tasdik raporlarının ibraz süresini iki aya kadar uzatmaya yetkilidir. Görüldüğü üzere VUK'un 227. maddesi; YMM'leri vergilemeye esas teşkil eden belgelerin doğruluğundan, SMMM'leri ise beyannamede yer alan bilgilerin defter kayıtlarına, defter kayıtlarının da kayıtlara esas teşkil eden belgelere uygunluğu ile sorumluluğu sınırlandırmıştır¹⁸².

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 mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerden de yararlanmak olduğu belirtilmiştir. Bu kanun maddesine göre şöyle bir neticeye ulaşılabilir.

¹⁸¹ Yahya Arıkan, “Vergi Beyannamelerinin İmzalanmasında Meslek Mensuplarının Sorumlulukları”, Yaklaşım, S.60, Aralık 1997, s.87.

¹⁸² Ahmet Ozonsoy, “SMMM ve YMM'lerin Sorumlulukları”, Yaklaşım, S.176, Ağustos 2007, s.88-89.

- VUK'un mükerrer 227. 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 eklerinde yer alan bilgileri incelemeleri sırasında daha az zaman harcayacaklardır¹⁸³.
- İkinci olarak da, kanun koyucu serbest muhasebeci mali müşavirleri uygunluk denetiminden sorumlu tutmuştur. Vergi beyannamelerinin 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 imzalayanlar müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaktadırlar. Ayrıca, SMMM'lerin müştereken ve müteselsilen sorumlulukları dışında VUK'da yer alan kaçakçılığa iştirak suçundan dolayı da cezai sorumlulukları vardır.

SMMM'ler de vergi ve ceza sorumluluklarından dolayı (beyanname imzalamaları halinde) ziyaa uğratılan vergilerin fer'i borçlusu durumundadırlar¹⁸⁴.

2.2. MALİYE BAKANLIĞI TARAFINDAN YAPILAN DÜZENLEMELER

SMMM'lerin sorumluluklarına ilişkin gösterilen idari düzenlemeler genel tebliğle yapılmaktadır. Bu tebliğler kanun, tüzük ve yönetmeliklerin çok altında, kanuni bir dayanağı olmayan fakat bir mükellefe vergi, ceza ve gecikme faizi tahakkuk ettiğinde borç SMMM'den istenmekte, mükelleften tahsilât yapılamamaktadır. 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. Bu tebliğe göre, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini imzalatmak zorunda olanlar, muhtasar ve KDV beyannamelerini de imzalatmak zorundadırlar. Yıllık gelir vergisi beyannamesinde başka gelir unsurları

¹⁸³ Burhan Gündoğdu; Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumlulukları, Sirküler Rapor, S.2005-10, No:273, TÜRMOB Yayınları, Ankara 2005, s.16.

¹⁸⁴ Mustafa Çamlıca, "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Vergi ve Ceza Sorumluluğuna İlişkin Danıştayın Görüşü", Vergi Sorunları, S.80, Mayıs 1995, s.79.

bulunsa da, sorumluluk ticari, zirai ve mesleki kazançlarla sınırlı olup, ticari, zirai ve mesleki kazançlar dışındaki gelir unsurları için verilen yıllık gelir vergisi, muhtasar ve KDV beyannameleri dışında kalan beyannamelerin imzalatılması zorunlu değildir¹⁸⁵. “Anılan tebliğde, beyannamelerini SM veya SMMM’lere imzalatmayan veya tebliğde belirtilen esaslara uyulmaksızın imzalatanlar hakkında VUK’un ilgili hükümlerine göre ceza uygulanacağı, aynı kanunun 30. maddesinde 4008 sayılı kanunla eklenen 8. bent hükmü uyarınca re’sen takdiri gerektiğinden, bu durumun vergi daireleri tarafından takdir komisyonuna intikal ettirileceği ve öncelikle bu mükelleflerin incelenmelerine özen gösterileceği belirtilmiştir”¹⁸⁶.

Beyanname imzalayan meslek mensuplarının imzaladıkları beyannamelerle ilgili olarak rapor yazmalarına gerek bulunmamaktadır. Meslek mensupları, 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 sorumludur¹⁸⁷. “Belge, defter kayıtları ve beyanname bilgilerinin birbirine uygun olmamasından doğan sorumluluk, Maliye Bakanlığı tarafından meslek mensuplarınca imzalanma mecburiyeti getirilen vergi beyannameleri ile sınırlıdır. Bu nedenle, imzalanması zorunlu olmayan bir beyannamenin serbest muhasebeciler ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından imzalanmış olması halinde, ilgili meslek mensubu VUK’un mükerrer 227. maddesi uyarınca sorumlu tutulamayacaktır. Bu nedenle, meslek mensuplarının imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerden doğan sorumluluğu sınırlı bir sorumluluktur”¹⁸⁸.

Meslek mensupları, bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de sorumlu olmaktadır. 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

¹⁸⁵ 4 Sıra No’lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ.

¹⁸⁶ Sarılı, a.g.e., s.191.

¹⁸⁷ 4 Sıra No’lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ.

¹⁸⁸ Şenol Kocaer, “SM, SMMM ve YMM Sorumluluğu”, Vergi Dünyası, S.327, Kasım 2008, s.119.

mükelleften isteyebilir. 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 bildirecektir. Bu bildirimle birlikte meslek mensubunun söz konusu belgelere ait sorumluluğu ortadan kalkacaktır¹⁸⁹. Tebliğde yer alan düzenlemenin esas itibariyle mükerrer 227. maddeye eklenmesi daha uygundur. Çünkü uygulamada yukarıda bahsedilen sorumluluğun tespiti ve müeyyidelendirilmesi gereği gibi işletilememektedir¹⁹⁰. “Özellikle, şeklen hukuka uygun olan “miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olan belgeler” ile “ticari örf ve teamüle uygun olan belgelerin” sahteliğinin anlaşılabilmesi vergi incelemesi ile ortaya çıkacak bir husustur”¹⁹¹. SMMM'lere de kanunda böyle bir inceleme yetkisi verilmemiştir. Her mükellefin belgesinin gerçeğe uygunluğunun denetlenmesi imkânsızdır. Vergi incelemesiyle yetkili olan kişiler sayıca yetersiz olduklarından denetimlerini tam olarak gerçekleştirememektedirler. Bu durumda da denetim boşluğunun SMMM'ler tarafından doldurulması beklenmektedir ve vergi inceleme elemanlarının sorumlulukları SMMM'ler üzerine yükletilmektedir. SMMM'lerin görevleri uygunluk denetimi olmasına rağmen buna ilave olarak onlardan doğruluk denetimi yapmaları beklenmektedir. SMMM'lerin bir belgenin doğruluğunu anlaması olanaksızdır. Mükelleflerden sattığı mala satış fiyatının altında fatura kesenler görülebilmektedir. Satış fiyatından daha düşük fiyata fatura kesildiğini mükellef dışında kimse anlayamaz. “Sorumluluğun tespitinde kasıt aranmasına gerek bulunmayıp, yukarıda belirtilen sorumlulukla bağlantılı olarak ortaya çıkan vergi ziyanının varlığı yeterli olacaktır. Örneğin, yevmiye defterinde yer alan bir toplamı yanlış aktararak veya bir yevmiye işlemin yanlış hesaba kaydederek vergi ziyana sebebiyet veren serbest muhasebeci veya serbest muhasebeci mali müşavir, kasıtlı hareket etmemiş olsa dahi ziyaa uğratılan bu vergi, ceza ve gecikme faizlerinden müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır”¹⁹². Mükelleften tahsil edilemeyen vergi ve cezanın SMMM'den tahsil edilmek istenmesi SMMM'yi

¹⁸⁹ 4 Sıra No'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ.

¹⁹⁰ Ozansoy, a.g.e., s.93.

¹⁹¹ http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:I7g_Nac0yJgJ:www.kuzeyekspres.com.tr/author_article_detail.php%3Fid%3D10173+smmm+lerin+sorumluluklar%C4%B1&cd=37&hl=tr&ct=clnk&gl=tr 23.09.2010.

¹⁹² Ömer Duman, “3568 Sayılı Kanun'a Göre Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin Denetim Fonksiyonu”, Yaklaşım, S.101, Mayıs 2001, s.124.

sınırsız sorumluluk altına koymaktadır. SMMM'ler de mükellefin vergi dairesine olan borçlarının kefilî durumuna düşmektedirler fakat 3568 sayılı kanunda SMMM'lerle ilgili böyle bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliği'ne göre, SM ve SMMM'lerin sorumluluklarının VUK'un 135. maddesinde sayılan vergi denetim elemanlarınca yapılan inceleme neticesinde bir matrah farkı ortaya çıktığı takdirde, vergi elemanları beyannameyi imzalamaya SMMM'lerin sorumluluğunun tespitini yapacak ve raporlarında belirteceklerdir. İnceleme raporunda denetim elemanları, bulunan matrah farkı ile meslek mensubunun sorumluluğu arasındaki ilişkiyi net bir şekilde ortaya koyacak ve bulunan matrah farkıyla SMMM'nin sorumlu olup olmadığını açıkça belirtecektir. Müşterek sorumluluğunun tespit edilmesi halinde, söz konusu inceleme raporlarının bir örneği denetim elemanlarınca meslek mensuplarının bağlı bulunduğu vergi dairesine ve disiplin cezası açısından da bağlı bulunduğu odaya bildirilir¹⁹³. “Buna göre, imzaladıkları beyannamelerle ilgili olarak müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen yeminli mali müşavirler dışında kalan diğer meslek mensupları hakkında da 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”¹⁹⁴. “Bir başka deyimle, 3568 sayılı kanunla meslek mensuplarına verilen yetkilere ilişkin mali sorumluluk, VUK'un mükerrer 227. maddesi ile düzenlenmiş bulunmaktadır”¹⁹⁵.

2.2.1. Beyannamelerini İmzalatma Kapsamında Olan Mükellefler

4 Sıra No.lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ'e göre değerlendirme oranları çerçevesinde 2010 yılı için aktif toplamı 4.357.808 TL ve net

¹⁹³ 4 Sıra No'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ.

¹⁹⁴ Cemal Boyalı, “Meslek Mensuplarının Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğu”, Yaklaşım, S.28, Haziran 1999, s.64.

¹⁹⁵ Mehmet Cem Kurban, “Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mali Sorumlulukları, Vergi Sorunları Dergisi, S.108, Eylül 1997, s.130.

satışlar toplamı 8.714.594 TL'yi aşmayan mükelleflerin beyannamelerini Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere imzalatma zorunluluğu bulunmaktadır. Bu hadlerden birisinin aşılması, beyannamelerin yeminli mali müşavirlerce tasdik edilmesi için yeterli olacaktır. Bu tebliğ kapsamına giren mükellefler diledikleri takdirde, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri ile eklerini ilgili tebliğ hükümleri çerçevesinde yeminli mali müşavirlere tasdik ettirebileceklerdir. Bu durumda sadece anılan tebliğ hükümleri geçerli olacaktır.

2.2.2. Beyannamelerini İmzalatma Kapsamı Dışındaki Mükellefler

2010 yılı için ikinci sınıf tacirlerden¹⁹⁶;

- Alım satım veya imalat faaliyetinde bulunanlardan bir önceki yıl satış tutarları 145.239 TL'yi aşmayanlar,
- Yukarıda yazılan işlerin dışında işlerle uğraşanlardan bir önceki yıl gayri safi iş hasılatı tutarı 72.619 TL'yi aşmayanlar,
- Zirai kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilen çiftçilerden bir önceki yıl hâsılat tutarı 145.239 TL'yi aşmayanlar
- Serbest meslek faaliyeti ile uğraşanların bir önceki yıl hasılatı 101.668 TL'yi aşmayanlar

beyannamelerini imzalatma kapsamında değillerdir.

Anılan Tebliğe göre 2010 yılı itibariyle yeniden değerlendirme oranları çerçevesinde belirlenen limitleri aşmayan mükelleflerin beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğu bulunmamaktadır. Yeniden değerlendirme, kurumlar vergisi istisnası, yatırım indirimi istisnasına ilişkin işlemlerle ilgili aşağıda yıllar itibariyle belirlenen hadlerin aşılması halinde söz konusu işlemlerin yeminli mali müşavirlerce tasdik edilmesi zorunludur. Gayrisafi hâsılatları tutarları belirli hadleri aşmayan küçük mükellefler ile aktif toplamı veya net satışlar toplamı, belirli hadleri aşan mükellefler beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatmak zorunda değildir.

¹⁹⁶ 4 Sıra No'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ.

2.2.3. İmzalatma Kapsamındaki Beyannameler

Tebliğin¹⁹⁷ II/B bölümündeki hadleri aşan, ancak II/A bölümündeki hadlerin altında kalan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine ait yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile muhtasar beyannameler ve katma değer vergisi beyannamelerinin 3568 sayılı kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına da imzalatılması zorunludur. Yıllık gelir vergisi beyannamesinde ticari, zirai veya mesleki kazanç yanında başka unsurlardan elde edilen gelir bulunması halinde imzalatma mecburiyeti ve buna ilişkin sorumluluk, bu gelir unsurlarıyla sınırlıdır.

2.2.4. İmzalatma Kapsamı Dışındaki Beyannameler

Yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile muhtasar beyannameler ve katma değer vergisi beyannameleri dışında kalan beyannamelerin meslek mensuplarına imzalatılması zorunluluğu bulunmamaktadır. Keza, gelirleri ücret, gayrimenkul sermaye iradı menkul sermaye iradı ile sair kazanç ve iratlardan oluşan gelir vergisi mükelleflerine ait beyannamelerin imzalatılması zorunlu değildir.

2.2.5. Beyannameleri İmzalayacak Meslek Mensupları ve Sorumlulukları

“Meslek mensupları, mükellef tarafından kendilerine ibraz edilen belgelerin, muhasebe sistemi uygulama genel tebliğleri ile genel muhasebe kurallarına uygun ve doğru olarak yasal süresi içinde, kanuni defterlere kaydedilmesinden ve mali tablolara aktarılmasından sorumludurlar. Meslek mensupları, bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı 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”¹⁹⁸. Beyanname imzalayan meslek mensuplarının imzaladıkları beyannamelerle ilgili olarak herhangi bir rapor yazmalarına gerek bulunmamaktadır. “Bu hükümlere göre, bağımlı statüde çalışan SMMM’lerin ancak bir gerçek ya da tüzel kişiye ait beyannameleri imzalamaları mümkün bulunmaktadır. Bu nedenle

¹⁹⁷ 4 Sıra No’lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ.

¹⁹⁸ www.vergidergisi.net/2010/05/30/beyanname-imzalayan-smmm-ler-nelerden-sorumlu/+smmm%27lerin+sorumluluklar%C4%B1&ct=clnk 03.03.2011.

sadece bordrolu çalışan şirketin beyannameleri imzalanabilecektir. Aynı gruba ait diğer şirketlerin beyannamelerinin imzalanması mümkün değildir”¹⁹⁹. VUK’un 346. maddesinde bir mükellefi veya vergi sorumlusunu kaçakçılık yapmaya azmettirme fiilleri için mükellefe veya sorumluya uygulanacak cezanın aynen uygulanacağı, aynı kanunun 347. maddesinde ise kaçakçılık olduğunu bildiği bir fiilin işlenip tamamlanmasını fiili ile kolaylaştıranlara bundan ayrı bir menfaat gözetmediği takdirde bu fiiller için kanunda belirlenen cezaların dörtte birinin kesileceği hüküm altına alınmıştır. Yukarıda belirtilen sorumluluklar, mükellefin beyannamesini imzalayan meslek mensubu için de geçerli bulunmaktadır²⁰⁰.

2.3. TÜRMOB TARAFINDAN YAPILAN DÜZENLEMELER

Türkiye Muhasebeciler Odası Birliği (TÜRMOB) tarafından hazırlanan 18.10.2011 tarih ve 24557 sayılı resmi gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren mecburi meslek kararında VUK’da yer alan ve mükerrer 227. maddede düzenlenen sorumluluk müessesesi ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Buna göre; VUK’un mükerrer 227. maddesinde 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. Sorumluluktan meslek mensubunun müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulması aşağıdaki iki koşula dayandırılmıştır.

1. 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 dâhil olmak üzere muhasebe kayıtlarına uygun olarak hazırlanan vergi beyannamelerinin ekindeki finansal tablolar ile hesap özetleri de dâhildir.

¹⁹⁹ Behçet Bal, “Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Sorumluluk”, Vergi Raporu, S.63, Şubat-Mart 2003, s.74.

²⁰⁰ 4 Sıra No’lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ.

2. Söz konusu defterlerdeki kayıtlar dayanaklarını oluşturan belgelere uygun olmalıdır. Bundan meslek mensubunun VUK'un mükerrer 227. maddesinde belirtilen hükümler çerçevesinde yapacağı şekli inceleme anlaşılmalıdır. Buradaki 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.

Uygunluk denetimi işletme içinden veya dışından yetkili bir üst makam tarafından saptanmış kurallara ve devlet müdahalesinin olduğu durumlarda yasal düzenlemelere uyulup uyulmadığını araştırmaktadır. Sınırlı uygunluk denetimi ise işletmenin defter kayıtları ve yapmış olduğu işlemlerden oluşur²⁰¹. Sınırlı uygunluk denetimi yapılırken belgelerin doğruluğunu araştırmaya ve üçüncü kişilerle uygunluk sağlanmasına gerek yoktur, işletmenin tuttuğu defterin ve yaptığı işlemlerin incelenmesi yeterlidir. Muhasebe ilke ve standartlarına göre defterler kayıt tutulmalı ve defterlerin dayanağı olan belgeler yasalar uygun olmalıdır. Vergi beyannamesinin yükümlüsü de defter ve belgelerin sağlanmasından ve defterlerin doğruluğundan sorumludur.

Sınırlı uygunluk denetiminde (SUD) YMM'lerin tasdik faaliyetleri gibi doğruluk denetimi ve karşıt inceleme yapılmaz. "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"²⁰².

SUD faaliyetini sürdüren meslek mensubunun defter kayıtlarının dayanağı olan belgelerle ilgili şu yükümlülükleri vardır.

- Belgeler VUK ile Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK)belirtilen şekil ve koşullara sahip olmalıdır.

²⁰¹ Bilal Yıldız ve Oğuzhan Azılı; " 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na Göre Yapılması Gereken Uygunluk Denetimi", <http://www.bilgidenetim.com/makale/goster/121>, 04.08.2010.

²⁰² Gündoğdu, a.g.e., s.23.

- Alınan ve kayıtlara verilen kambiyo senetleri ile çekler, şirketin defterindeki kayıtlara uygun olmalıdır.
- Amortisman ve yeniden değerlendirme hesaplamaları kontrol edilmelidir.
- Şüpheli alacak karşılıklarının icra ve yargı 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 ziyaının saptanması durumunda meslek mensubunun müşterek ve müteselsil sorumluluğu şu koşullara bağlı olmaktadır:

- Yukarıda sayılan yükümlülüklerle uyulmaması,
- Defter kayıtlarının doğruluğunun saptanmaması,
- Defter kayıtlarının VUK'un 227. ve 228. madde hükümlerine uygun olmaması,
- Değerlemelerin VUK'un değerlendirme hükümlerine aykırı yapılması,
- Finansal tablolardaki ve hesap özetlerindeki ticari kara yapılacak ilave ve indirimlerin yapılmaması,
- VUK'un 135. 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.

3. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN VERGİSEL SORUMLULUKLARI

YMM'lik mesleği mesleği vergi uygulamaları bakımından son derece önemli yetkilerle donatılmış bir meslektir. Bu meslekte, yetki ve sorumluluk birlikte

kullanılan kavramlardır ve yetkinin olduğu yerde sorumluluğun da olması kaçınılmazdır²⁰³. “Yeminli Mali Müşavirler de serbest meslek erbabı olmalarına karşın söz konusu çalışmalarını nedeniyle kamu görevlisi sayılmışlardır. Bu görevlerini yaparken sorumsuz tutulmaları düşünülemez”²⁰⁴.

3.1. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN 3568 SAYILI KANUNDAN KAYNAKLANAN SORUMLULUKLARI

YMM’lerce vergi mevzuatı yönünden tasdiki yapılabilecek olan konu ve belgeler, temel olarak 3568 sayılı kanunun 12. maddesine dayanılarak yayımlanan tasdik yönetmeliğinde belirlenmiştir. Ancak, tasdik yönetmeliğinde belirlenen konu ve belgelerin tasdik işlemleri yapılırken aranacak asgari bilgi, şekil şartları ile tasdike ilişkin diğer usul ve esaslar çıkarılacak tebliğlere bırakılmıştır. Belirlenen konu ve belgelerin tasdik işlemlerinin yapılması, Bakanlıkça tasdike ilişkin asgari bilgi, şekil şartları ile diğer usul ve esasları düzenleyen tebliğin çıkarılmasına bağlanmıştır.

3.1.1. YMM’lerin Tasdik İşleminde Kaynaklanan Hukuki Sorumlulukları

3.1.1.1. Tasdik İşleminde Doğan Sorumluluk

YMM’lerce yapılacak tasdik kapsamını düzenleyen 3568 sayılı kanunun 12. maddesi uyarınca YMM’ler gerçek ve tüzel kişilerin ya da bunların teşebbüs ve işletmelerinin, mali tablolarının ve beyannamelerini mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik etme yetkisine sahiptirler. Bu madde de YMM’lere geniş yetkiler yüklenmiştir ve YMM’ler sanki bir kamu memuruymuş gibi düşünülmüştür. “YMM’ler bir kamu ajanı olmadıkları halde kendilerine bu derece geniş yetki verilmesi yaptıkları işler dolayısıyla sorumlulukları da birlikte getirilmiştir”²⁰⁵.

²⁰³ Recai Dönmez, “Yeminli Mali Müşavirlere Mesleki Sorumlulukları Çerçevesinde İhtiyati Haciz Uygulanması Sorunu”, Yaklaşım, S.76, Nisan 1999, s.82.

²⁰⁴ Atilla İnan, “Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarına İlişkin Sayıştay Genel Kururu Kararı”, Mali Hukuk, S.94, Temmuz-Ağustos 2001, s.6.

²⁰⁵ M.Atif Kösebalaban, “Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu”, S.41, Yaklaşım, Mayıs 1996, s.19.

YMM'lerin tasdikten doğan sorumlulukları değerlendirilirken subjektif ölçüler esas alınmaktadır, objektif bir değerlendirme yapılmamaktadır. “Yeminli Mali Müşavirlerin kaderi tamamen kişisel takdire bırakılmıştır”²⁰⁶. Bu kişisel görüşler vergi inceleme elemanlarının yorumlarıdır. Tasdik uygulamasında YMM'lerden beklenen gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi ile eklerinin vergi mevzuatına uygunluğunun sağlanmasıdır. Bunun için YMM'ler beyannamedeki matrahın doğruluğunu araştırmak zorundadırlar ve araştırmalarında her türlü tekniği kullanmak durumundadırlar. “Tam tasdik uygulaması Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin vergisel boyutunun ön planda olduğu göz önünde bulundurularak başlamıştır”²⁰⁷. Vergi matrahının %100 doğruluk içermesi gerekmektedir. YMM'nin yaptığı tasdik sonrası varsayalım ki arada bir fark çıktı, bu oran %100'ün altına düştü “bulunan farkın doğuşunda Yeminli Mali Müşavirlerin kusur, ihmal veya kastın varlığı araştırılmamakta dolayısıyla Yeminli Mali Müşavirin yaptığı tasdik değerlendirilmesinde subjektif kriter esas alınarak disipline sevk edilmekte, ayrıca hesaplanan farktan doğan vergi ve cezadan Yeminli Mali Müşavir sorumlu tutulmaktadır”²⁰⁸.

YMM ile mükellef arasında yapılan tasdik sözleşmesinde uyulması gereken belli başlı esaslar vardır. YMM'nin yaptığı iş mükellefe faydalı olmalı ve sözleşmede belirtilen süre içerisinde muhasebe ve vergi denetimi gerçekleştirilmelidir. Bu esaslara uyulmadığı takdirde mükellef üzerine vergi ve ceza düşebilir ve bunun sonucunda da YMM'nin sorumluluğuna gidilebilir. YMM'nin tasdik işleminden dolayı sorumlu tutulabilmesi için; tasdik sözleşmesinin ihlal edilmiş olması bunun sonucunda bir zarar oluşması, zararla sözleşme arasında illiyet bağının bulunması ve YMM'nin kusurlu olması gerekmektedir. YMM sözleşmede belirtilen süre içerisinde işini tamamlayamamışsa ya da tamamlasa bile yeteri kadar emek vermemiş, itina göstermemiş ise sözleşme ihlal edilmiş olur.

Zararın doğması için de kişinin mal varlığında maddi veya manevi kayıplar meydana gelmesi gerekir. Oluşan zarar da borçlanmayı gerektirir. Sorumluluk hukuku gereği zararı doğuran kişi borcu ödemek zorundadır. Doğan maddi zarar

²⁰⁶ Panel, “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumlulukları”, Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası, 18 Mayıs 2004 Hilton Otel, Ankara 2004, s.8.

²⁰⁷ Canikli, a.g.e., s.58.

²⁰⁸ Panel, a.g.e., s.8.

YMM'nin sorumluluğudur ve YMM tarafından karşılanması gerekir. "Hele doğan borç bir kamu alacağı niteliği taşıyorsa özel hukuk borçlarından çok daha farklı yasal bir ödeme yükümlülüğü getirmektedir"²⁰⁹. İlliyet bağı "dış âlemdeki değişikliğin suç işleyen kişinin hareketlerine bağlanabilmesidir"²¹⁰. İlliyet bağı sorumluluk hukukundan doğan maddi zarar ile sözleşmeyi birbirine zincirleme bağlamaktadır. Sorumluluğun doğmasına sebep olmaktadır. Zararla gerçekleşen sonuca sebep olan davranışı bağlayan önemli bir zorunluluktur ve yasaldir. İlliyet bağı "ya her zararın doğumu için zorunlu tüm fiiller ile ilişkili olup olmadığının saptanmasının ya da yaşam deneyimlerine ya da olayların alışına göre tüm fiillere değil de en uygun olanıyla ilişkisi olup olmadığına bakılır ve zararlar ilişki kurulur, bu nedensellik ilişkisine 'uygun nedensellik ilişkisi' denir"²¹¹. YMM'nin tasdikten sorumlu tutulabilmesi için de meydana gelen zararlar YMM'nin fiili arasında illiyet bağının kurulması gerekir. Eğer böyle bir bağ kurulamazsa YMM'nin sorumluluğundan da söz edemeyiz. İlliyet bağının kurulmasının nedenleri ise şöyledir: "YMM'ler (1) Vergi yükümlüsü (2) Vergi sorumlusu (3) Vergi yükümlüsü ya da sorumlusunun vekili (4) vergi yükümlüsü ya da vergi sorumlusunun kanuni temsilcisi sayılabilir mi? Sorularının yanıtını hukuk içinde vermek mümkün değildir"²¹².

Kusur ise hukuk düzeninin kınadığı hoş olmayan bir davranış türüdür. "YMM'lerin tasdikten doğan sorumluluğu ise 'görev kusuru' olan bir fiilden değil, kendine özgü özel bir sorumluluk hukukundan doğmaktadır"²¹³. YMM'lerce yapılan tasdik ağır bir sorumluluk ister, çünkü vergi idaresinin beklentileri büyüktür. YMM'ler mükellef tarafından kendilerine ibraz edilen belgeleri muhasebe ilke ve standartlarına göre ve vergi mevzuatına göre tasdik etmektedirler. Yani muhasebe ve finansal tablo denetimini birlikte yapmış oluyorlar. Buna göre, beyannamenin gerçek durumuna uygun olmasını sağlamak zorundadırlar. Eğer bir inceleme sırasında beyan ve tasdik edilen matrahın hatalı olduğunun tespitine varılırsa YMM'ler mali ve idari cezalara çarptırılırlar çünkü YMM'lerin tasdik işleminden doğan hukuki ve cezai

²⁰⁹ Salih Özel, "YMM'lerin Tasdik İşlemlerinden Doğan Sorumluluğu", Maliye ve Hukuk Yay., Ankara, 2005, s.135

²¹⁰ Bayraklı Hasan Hüseyin, "Vergi suç ve Kabahatleri", Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2008, s.11

²¹¹ Salih Özel, "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu ve Ödeme Emri İlişkisi", S.149, Yaklaşım, Mayıs 2005, s.16.

²¹² Özel, S.149, Yaklaşım, Mayıs 2005, a.g.e., s.16-17.

²¹³ Özel, S.149, Yaklaşım, Mayıs 2005, a.g.e., s.16

sorumlulukları vardır. Hukuki sorumlulukları medeni hukuk ve idare hukuku açısından incelenmektedir. Medeni hukukta “tasdikın doğru olmaması durumunda, YMM mükellef ile birlikte vergi idaresine karşı sorumludur. Vergi ziyasının ortaya çıkması durumunda bir yandan tasdik sözleşmesine, diğer yandan tasdikın doğru olmamasına bağlı olarak haksız fiil esaslarına göre sorumludur”²¹⁴. İdare hukukunda “tasdik hizmetinin kamu hizmeti olması nedeniyle tasdik edilmiş belgeler nedeniyle zarar uğrayan kişiler, kamu hizmetinin kusurlu olması nedeniyle uğradıkları zararın Anayasa’nın 125. ve 129. maddeleri gereğince idare tarafından tazminini isteyebilirler”²¹⁵. YMM’ler, görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı ise, fiillerinin niteliğine göre devlet memurlarına ait hükümleri uyarınca cezalandırılırlar²¹⁶. Sonuç olarak YMM’ler tasdik ettikleri matrahın doğruluğundan sorumludurlar. Tasdik edilen beyanname ve mali tablolar kamu idaresinin yetkili memurlarınca incelenmiş belge olarak kabul edilir ancak idarenin tekrar inceleme yetkisi saklıdır.

Belgelerin yasal süresi içerisinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine, genel muhasebe kurallarına, vergi mevzuatına ve ilgili diğer mevzuata uygun ve doğru olarak yasal defterlere kaydedilmesi ve mali tablolara aktarılması da sorumluluk kapsamındadır. Bu bilgi ve belgeler esas alınarak mükelleflerin vergi benzeri mali yükümlülüklerinin doğru olarak hesaplanması YMM’lerin sorumluluğuna dâhildir. Bu çerçevede yeniden değerlendirme, amortisman tutarları, yatırım indirimi, her türlü istisna ve muafiyet tutarları ve benzeri tutarların vergi mevzuatı çerçevesinde doğru olarak tespit edilmesi, aktif ve pasif kıymetlerin vergi usul kanunu hükümlerine uygun olarak değerlemelerin yapılması, kaydi envanterin sağlanması ve randıman tespitlerinin yapılması yeminli mali müşavirlerin sorumluluğundadır.

3568 sayılı kanunun 48. maddesine göre de, tasdik yetkisini gerçeğe aykırı olarak kullandığı Maliye Bakanlığınca ilk defa tespit edilen ve rapora bağlanan YMM’ler hakkında geçici olarak mesleki faaliyette alıkoyma; bu husus tekerrür edip bunun mahkeme kararıyla kesinleşmesi halinde de yeminli sıfatını kaldırma cezası

²¹⁴ Saban, a.g.e., s.61.

²¹⁵ Saban, a.g.e., s.61.

²¹⁶ Türk Ceza Kanunu 47. madde

verilir. Mükellefle birlikte kasten vergi ziyasına sebebiyet verdikleri mahkeme kararıyla kesinleşen meslek mensuplarına, meslekten çıkarma cezası verilmektedir.

3.1.1.2. Tasdikın Doğru Olmamasından Doğan Sorumluluk

3568 sayılı kanununun 12. maddesinin 4. fıkrasına göre YMM'lerin mükelleflerin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik edecekleri, tasdik edilen bu mali tabloların, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilebileceği ve YMM'lerin yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu oldukları, tasdik doğru olmaması halinde tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerde ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müşterek ve müteselsilen sorumludurlar.

YMM'ler yaptıkları tasdik sonucunu bir rapora bağlamak zorundadır. Söz konusu raporlar daha sonra YMM'nin bizzat kendisi ya da ilgili vergi dairesi tarafından Gelir İdaresi Başkanlığı SMMM ve YMM'lik şubesine gönderilerek burada oluşturulacak bir komisyonca incelenerek karara bağlanır. Kanun hükmüne bakıldığında, vergi ziyasının meydana gelmemesi, rapordaki bilgilerin doğru olması ve tasdik esaslarına göre yapılması tasdik doğru olduğunu gösterir. "Hâlbuki tasdik doğruluğu üzerinde durulurken, YMM'lerin tasdik raporunu hazırlarken mesleki açıdan gerekli özeni gösterip göstermediğinin araştırılması gerekir"²¹⁷. Rakamların birbirini doğrulaması yani vergi ziyasının olmaması tasdik doğruluğu için yeterli değildir. YMM'nin mesleki özeni göstermemesi kendisinin sorumluluğuna sebep olacaktır. "Diğer yandan, YMM'ler tasdikten doğan sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için doğabilecek zararların tazmini amacıyla sorumluluk sigortası yaptırabileceklerdir"²¹⁸.

VUK'un mükerrer 227. maddesinin 3. fıkrasında ise beyanname imzalayan veya tasdik raporu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyanname veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtları ve bu kayıtların

²¹⁷ Saban, a.g.e., s.64.

²¹⁸ Musa Örmeci, "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler ve Tasdik Konuları", S.102, Vergi Dünyası, Şubat 1989, s.49.

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.

3568 sayılı kanunun 12. maddesinin 4. fıkrası ile VUK'un mükerrer 227. maddesinin 3. fıkrası karşılaştırıldığında net bir sonuç ortaya konulamamaktadır. 3568 sayılı kanun doğruluk denetimini amaçlarken, VUK'un 227. maddesi uygunluk denetimini amaçlamaktadır. Her iki kanunda tasdik için düzenlenmesine rağmen amaçlar farklılık göstermektedir. 18 sıra nolu genel tebliğ²¹⁹ göre, "beyanname ve eklerini tasdik eden YMM'ler tasdik ettikleri beyanname ve eklerinde yer alan bütün bilgilerle bunların dayanağını oluşturan defter kayıtları ve belgelerdeki bilgilerin doğruluğu ile beyannamesini tasdik ettikleri mükelleflerin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmalarından sorumlu tutulmaktadır"²²⁰. Buna göre doğruluk ve uygunluk denetimi birlikte amaçlanmaktadır. Fakat "doğruluk denetimi amacı çok daha çarpıcı, giderek kanun hükümlerini aşar bir biçimde vurgulanmaktadır"²²¹.

20.07.2001 tarihinde Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün yayınladığı 39960 sayılı görüş yazısında YMM'lerin yaptıkları tasdik niteliği açıklanmıştır. Buna göre: YMM'ler, tabloların ve beyannamelerin ilgili mevzuat hükümlerine, muhasebe prensiplerine, muhasebe standartlarına uygun olduğunu ve hesapları denetim standartlarına göre incelediklerini tasdik ederler. "Bu hüküm uyarınca YMM'lerin sorumluluğunun çerçevesi belirlenirken tasdik edilen finansal tablo ve muhasebe standartlarına uygun olup olmadığı ve bu uygunluğun denetim standartlarına göre yapılan bir denetim ile belirlenip belirlenmediği önem taşımaktadır. Buna göre YMM'lerin tasdikten doğan sorumluluğu kusursuz ve sınırsız bir sorumluluk olmayıp yukarıda değinilen objektif ölçütlere göre belirlenen bir sorumluluktur denilmektedir"²²².

²¹⁹ R.G. tarih: 30 Temmuz 1995, sayı:22359

²²⁰ Sadık Kırbas, "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu", Yaklaşım, s.36. (Aktaran: Metin Duran, "YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler Tasdik İşleminin Yapıtılmamasının Sonuçları ve YMM'lerin Sorumluluğu", S.144, Vergi Sorunları, s.51.)

²²¹ Duran, a.g.e., s.51.

²²² Karagül Yusuf, "Vergi Hukuku Açısından YMM'lerin sorumluluğu", Yaklaşım Yay., 2004, S.134, s.220

YMM'lerin tasdikten doğruluğundan ve ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaları Türkiye'de tartışmalar yaratan bir konudur. YMM'lerin ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olmadıkları ülkeler de vardır ama bizim ülkemizde böyle bir uygulama söz konusu değildir. Tartışmaya açıklık getirebilmek için öncelikle, müşterek ve müteselsil sorumluluk ile müteselsil borçluluğun birbirinden farklı durumlar olduğunu bilmek gerekmektedir. 3568 sayılı meslek kanununda müteselsil borçluluk ile ilgili hiçbir hüküm bulunmamaktadır, kanunda sadece müşterek ve müteselsil sorumluluk üzerinde durulmuştur. "Kamu borcu, müteselsil borç niteliği taşımamaktadır"²²³. Müşterek ve müteselsil sorumluluğun oluşabilmesi için de müteselsil borçluluğun varlığı gerekmektedir kanunda da bundan söz edilmemiştir. Çünkü kamuya borcu olan kişi vergi yükümlüsü ya da vergi sorumlusudur. YMM'nin vergi borcu yoktur. "Vergi borcu yasal olarak YMM'leri değil vergi yükümlüsünü ya da vergi sorumlusunu bağlamaktadır"²²⁴. Müteselsil borç olmadan müşterek ve müteselsil sorumluluğun olmayacağına daha önce değinilmişti fakat YMM'lerin vergi borcu olamayacağı için YMM'ler müşterek ve müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır.

Diğer bir sorunda tasdikten doğan sorumlulukla neyin kastedilmek istendiği konusunda tam bir uzlaşmaya varılamamasıdır. Sistem farklılığından dolayı sorumluluk uygulaması ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Bizim ülkemizde "uygulamada bu sorun daha çok, KDV iadesi kapsamındaki tasdik raporlarında ortaya çıkmaktadır. Yeminli Mali Müşavirin tasdik raporu düzenlediği mükellefin aldığı faturanın naylon fatura (yanıltıcı belge) çıkması ya da mal aldığı firmaya satış yapana kişinin yani alt firmanın faturasının naylon fatura çıkması, hatta mal aldığı firmaya satış yapan alt firmaya o malı teslim edenin naylon fatura düzenlemesi durumunda dahi Yeminli Mali Müşavir sorumlu tutulmaktadır"²²⁵. Getirilen tebliğler YMM'lere ağır sorumluluklar yüklemiştir fakat Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun yayınladığı bir kararla mevzuatın bu şekilde düzenlenmediği ortaya

²²³ Özel, S.149, Yaklaşım, Mayıs 2005, a.g.e., s.17.

²²⁴ VUK'un 8. Maddesi

²²⁵ Şükrü Kızılot, "Yeminli Mali Müşavire Yargı Desteği", Sabah "Mali Yaklaşım Köşesi", 22 Ağustos 1997, s.11. (Aktaran: Masum Türker, "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu ve Bir Danıştay Kararı", S.57, Yaklaşım, Eylül 1997, s.32.)

çıkıştır. YMM'lerin naylon fatura kullanan firmalar dışındaki firmalardan yaptığı alımlardan aldığı belgelerin naylon fatura mı yoksa naylon fatura değil mi diye doğrulamasına gerek olmadığı içtihatla belirlenmiştir.

Tartışmada tam bir uzlaşmaya varılamamasının nedeni YMM'lerin tasdik işlemlerinde doğruluk denetimini mi amaçlamaları yoksa uygunluk denetimini mi amaçlamaları gerektiğidir. Ülkemizde, bir YMM'nin KDV iade raporu nedeniyle başına gelmiş bir olayı ve bu olayın sonucunu açıklamak konuyu daha aydınlatır hale getirecektir. Türkiye'de yerleşik bir vergi yükümlüsü yurt dışına ihracat yaptığını beyan ederek YMM'den rapor düzenlemesini talep etmiştir. Bunun üzerine YMM, KDV iadesi yeminli mali müşavirlik sözleşmesi düzenlemiştir. Tam istisna kapsamına giren malların 'ihrac istisnasından doğan KDV'sinin iadesini temin için YMM 'ihracatın gerçekleştiğini kanıtlayan 'gümrük beyannamesini' incelemiş ve malların yurt dışına çıktığını gösteren esas tarihi saptamış ve bu hususu ilgili gümrük yönetimine teyit ettirmiştir. İhrac edilen malların alış ve satış faturalarının içeriklerinin doğruluğunu da araştırmıştır. İhracatçı da KDV iadesinden yararlanmıştır. Bir süre sonra Gümrük Müsteşarlığı Müfettişlerince, Haydarpaşa Gümrüğü'nde bir kısım firmaların iş birliği sahte kaşeler kullanarak 'sahte ve yanıltıcı belgeler' düzenleyerek 'hayali İhracat' yaptıkları anlaşılmıştır²²⁶. Burada YMM'nin durumuna bakıldığında YMM'nin hiçbir suçu bulunmamaktadır, başından beri gerekli araştırma ve incelemeleri yapmıştır fakat tasdik raporu sonuçlarının doğru olmadığı anlaşılmıştır. Bu durumda YMM'nin yaptığı tasdik sadece doğruluk yönünden ele alınırsa YMM hemen müşterek ve müteselsil sorumlu duruma düşmektedir. Hal böyle olunca da YMM'ye bir sürü dava açılacaktır ve YMM suçsuz yere haksızlıklara mağdur olacaktır.

Yaşanan bu olaylar çerçevesinde "doğruluk denetimi uygunluk denetimi" ne dönüştürülmeli ve YMM'ler vergi yönetimi, vergi mevzuatı, yargı üçgeni arasında cendereye ve işkenceye tabi tutulmamalıdır²²⁷. Zaten YMM'lerden VUK'un mükerrer 227. maddesiyle meslek mensupları için getirilen uygunluk denetimi yapmaları istenilmektedir. "Meslek mensupları için getirilen uygunluk

²²⁶ Salih Özel, "Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Mensubunun Başına Gelen İbret Alınacak Bir Olay-II", S.90, Yaklaşım, Haziran 2000, s.15.

²²⁷ Özel, S.90, Yaklaşım, Haziran 2000, a.g.e., s.17.

sorumluluğunun YMM'lerin 'tasdikten doğan sorumlulukları' için de geçerli olması ve 3628 sayılı kanunun 12. maddesinde düzenlenen tasdik doğruluğundan sorumluluk müessesinin kaldırılması anlayışına dayanmaktadır. Böyle bir anlayış, YMM'lerin 3628 sayılı kanunun 2. maddesinin bendinde belirtilen ve kısaca mükellefin defterlerini tutmak ve mali tablolarını hazırlamak olarak ifade edebileceğimiz faaliyetleri yapamamak dışında YMM'ler SMMM'ler kavramlarını fiili olarak birbirine eşitlemektedir²²⁸. "Bu karmaşa, Yeminli Mali Müşavir tasdikinin anlamının yanlış yorumlanmasından kaynaklanmaktaydı. Bunun sonucunda, tasdik uygunluk denetimi sonuçlarına göre doğruluğun sağlanması faaliyeti olduğu yeterince anlaşılmamıştır"²²⁹. Danıştay 4. dairesinin kararına göre ise "yıllık beyannamelerinin tasdik mecburiyetinin 3568 sayılı kanunun verdiği yetkiye istinaden yapılan düzenleyici işlemler ile değil, 213 sayılı kanunun mükerrer 227. maddesi hükümlerinin verdiği yetkiye istinaden yapılacak düzenleyici işlemlerle yaşama geçirilmesinin daha doğru ve hukuka uygun olacağı kanaati edinilmektedir"²³⁰.

3568 sayılı kanunun 49. maddesinde ise, tasdik doğru olmadığı tespit edilirse halinde ceza mahkemesinde yargılanmak üzere ağır para cezası ve hapis cezası getirilmiştir. İnceleme elemanları inceleme sırasında bir matrah farkı bulmaları halinde bu fark ile YMM'nin sorumluluğu arasındaki ilişkiyi inceleme raporunda net olarak ortaya koymak zorundadır. Çünkü matrah farkının bulunması YMM'nin sorumlu tutulması için tek başına yeterli olmayıp vergi ziyanının tasdik kapsamındaki işlemlerden kaynaklanması gerekmektedir²³¹. Şayet incelemenin yapıldığı sırada matrah farkının bulunmaması beraberinde vergi ziyanının da tasdik kapsamındaki işlemlerden kaynaklandığı anlaşılırsa ve bunun üzerine yükümlünün ödemek zorunda olduğu vergi, ceza ve gecikme faizi kesinleşirse yükümlü de bunu öderse YMM'nin takip edilme zorunluluğu ortadan kalkmaktadır.

Danıştay 7. Dairesinin görüşüne göre de YMM'lerin özel kanunlarında ve VUK'ta yer alan hükümlerle özel yetki verilmek suretiyle, verginin ödenmesinden öte,

²²⁸ Ahmet Ozansoy, "SMMM ve YMM'lerin Sorumlulukları", Yaklaşım yay., 2007, S.176, s.89.

²²⁹ Türker, a.g.e., s.32.

²³⁰ Ahmet Aksoy, "Tasdik Mecburiyetinin Durdurulmasına İlişkin Danıştay Kararlarının İrdelenmesi ve Önerilerimiz", S.81, Vergi Sorunları, s.11.

²³¹ Tekin ve Çelikkaya, a.g.e., s.98

BK'nın tam teselsül hükümlerine göre sorumlu olacakları anlaşılmaktadır²³². BK'nın 50. maddesinde yer alan tam teselsül hükümlerinden haksız fiilin dört unsuru ile YMM'nin sorumluluğu için gereken dört unsur bire bir eşleşmektedir. Bu sebeple YMM sorumluluklarında tam teselsül haksız fiil hükümleri uygulanmaktadır. Bu hükümler de şunlardır;

- İşlenen fiilin haksız olması,
- Failin kusurlu olması,
- Zarar meydana gelmesi,
- Zarar ile haksız fiil arasında illiyet bağının bulunması.

YMM'nin sorumluluğu ise;

- YMM'nin yaptığı tasdik doğru olmaması,
- Tasdik için yeterli mesleki özenin gösterilmemesi,
- Vergi ziyanının gerçekleşmesi,
- Vergi ziyayı ile tasdik işleminin doğru olmaması arasında illiyet bağının bulunmasıdır.

3.2. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN VERGİ USUL KANUNUNDAN KAYNAKLANAN SORUMLULUKLARI

4008 Sayılı kanunla 213 Sayılı VUK'a eklenen mükerrer 227. maddesinde gelir veya kurumlar vergisi beyannamesini imzalayan ve tasdik raporunu düzenleyen YMM'lerin 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 tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Bu madde ile meslek mensuplarına bir takım yetki ve sorumlulukları verilmiş, bir kısmı da Maliye Bakanlığının yetkisine bırakılmıştır. Bu maddenin yaşama geçirilmesi ile esasen idare açısından çok zayıf kalan vergi

²³² Dn.7 D'nin 24.06.2003 tarih ve E.2002, 2790 k.2003/3685 sayılı kanun

denetimleri bir ön denetime kavuşmuş olmaktadır²³³. Ancak, “YMM adına vergi salınabileceği ve ceza kesilebileceğinin kabulü, bu kişinin 213 sayılı VUK ile mükellefler ve sorumlular için tanınmış olan hakları kullanabileceği sonucunu da doğuracaktır. Oysa kanun hükümleri buna imkan sağlamamaktadır”²³⁴.

VUK’un mükerrer 227. maddesine göre meslek mensubunun müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulması aşağıda sayılan iki koşula dayandırılmıştır.

1. 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 sınırlamalara defterlerin onayları ile ilgili bilgiler gibi şekli olanlar da dahil olmak üzere muhasebe kayıtlarına uygun olarak hazırlanan vergi beyannamelerinin elindeki finansal tablolar ile hesap özetleri da dahildir.

2. Söz konusu defterlerdeki kayıtlar dayanaklarını oluşturan belgelere uygun olmalıdır. Diğer bir deyişle meslek mensubunun VUK’un 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 aktarılması, meslek mensubundan talep edilen hizmetin kapsamındadır.

Sorumluluğu gerektiren bu durumlar nedeniyle vergi beyannamelerinin imzalanması öncesi meslek mensuplarının sınırlı uygunluk denetimi yapmaları gerekir²³⁵. Uygunluk denetimi, işletme içinden veya dışından yetkili bir üst makam tarafından saptanmış kurallara ve devlet müdahalesinin olduğu durumlarda yasal ve düzenlemelere uyulup uyulmadığını araştırmaktır. VUK’un mükerrer 227. maddesine göre takip edilen uygunluk denetimi sınırlandırılmış olup, kayıtların dayanağı olan belgelere uygunluk koşulunun getirmiştir. Bu denetimin yerine getirilmesinde 3. kişilerle uygunluk, belgelerin doğruluğunu araştırma gibi yükümlülüklerin yerine getirilmesi istenmemiştir. Bu nedenle VUK’un mükerrer 227. maddesine göre vergi

²³³ Hakan Taştan; Vergi Kayıp ve Kaçakçılığı İle Mücadele Açısından Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev, Yetki ve Sorumlulukları, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2006, s.107.

²³⁴ İlyas Geldi, “Yapmış Oldukları Tasdik İşlemi Doğru Olmayan Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Müteselsilen Sorumluluklarının Esasları”, Mali Hukuk, S.101, Eylül-Ekim 2002, s.64.

²³⁵ Gündoğdu Burhan, “Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki sorumluluğu”, Yaklaşım, 2006, S.168, s.85

beyannamelerinin imzalanması için yapılacak sınırlı uygunluk denetiminin konusunu işletmenin tuttuğu defter kayıtları ve yapmış olduğu işlemler oluşturur²³⁶.

3.2.1. Vergi Kaçakçılığına İştirak

İştirak, birden fazla suç failinin, suça iştirak iradesi ile suçun oluşumunda bir değer ifade etmesi şartıyla birlikte suç işlemleri halidir²³⁷. Kaçakçılık, vergi ziyai şartı aranmaksızın, objektif olarak kasıtlı işlenebileceği kanunda yazılı fiillerle, devletin vergi alanında koymuş olduğu kamu düzenini bozucu ve hukuk düzeninin kabul etmediği fiillere kaçakçılık suçu adı verilir²³⁸. 213 sayılı VUK'un 359. maddesine göre bu fiilleri 3 grupta toplamak mümkündür.

1. grup suç fiilleri: Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan; defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler, defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyen veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, hakkında bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

2. grup suç fiilleri: Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfasını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

3. grup suç fiilleri: Bu kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar.

²³⁶ Gündoğdu Burhan, "Yeminli Mali Müşavirlerin Mütessesil Sorumlulukları", Vergi Dünyası, 2004, S.274, s.141

²³⁷ Bayraklı, a.g.e., s.84

²³⁸ Bayraklı, a.g.e., s.37

Birinci grupta yer alan muhasebe hilesi; gerçek bir muameleye dayanan hesap ve işlemlerin, defter kayıtları ve belgeler üzerinde yapılan kasıtlı hareketlerle kısmen veya tamamen gizlenmesi veya değiştirilmesidir. Yalnız muhasebe hilesinin varlığı için illaki vergi ziyanının oluşmasına gerek yoktur. Vergi ziyana sebebiyet veren eylem ve işlemlerin genel itibarıyla hatadan ziyade bilinç ve kasıt unsuru taşıyan hileli yaklaşımlarla sergilendiği unutulmamalıdır²³⁹. Muhasebe hilesinin varlığında adli ve/veya idari cezalar uygulanır. Bu durumda meslek mensupları da müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Muhasebe hilesi kapsamındaki bir fiili doğrudan işleyen veya bu fiillere iştirak eden meslek mensupları hakkında VUK'un 367. maddesi hükmü gereğince Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulması gerekir. YMM'ler kaçakçılık suçuna iştirak ederlerse bu durumdan dolayı sorumlu olurlar. Ancak "YMM'lerin muhasebe ve vergi denetimini yerine getirirken gereken mesleki özen ve titizliği göstermedikleri saptanırsa kaçakçılık suçuna iştiraktan değil, gereken özen ve titizliği göstermemekten sorumlu tutulmalıdırlar"²⁴⁰.

3.2.2. 213 Sayılı VUK'un 11. Maddesindeki Müteselsil Sorumluluk

YMM'lerin müteselsil sorumluluklarını ikiye ayırmak gerekir. Bunlardan birincisi yapmış oldukları tasdik nedeniyle, tasdik kapsamıyla sınırlı olmak üzere doğan sorumlulukları, ikincisi ise imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan sorumluluklardır²⁴¹. "Meslek mensupları hakkında getirilen sorumluluk, vergi ile ilgili ödevleri yerine getirmekten kaynaklanan bir işleve sahip olmayıp, kanunla tanımı yapılan kamu hizmetinin kanunlarla belirtilen düzenlemelere uygunluğunu temin amacına yöneliktir"²⁴². Müteselsil sorumlulukla devletin amaçladığı vergi borcunu güvence altına alarak vergi tahsilâtını sağlamaktır. Devlet mükellefi cezalandırma gibi bir düşünce içerisinde değildir. "Tasdikten doğan

²³⁹ Gülşen Özkan ve Tefik Nas, "Muhasebe Hilesi ve Meslek Mensuplarının Sorumluluğu", Vergi Dünyası, S.335, Temmuz 2009, s.124.

²⁴⁰ Yılmaz vd., a.g.e., s.49

²⁴¹ Volkan Aksoyoğlu, "Yeminli Mali Müşavirlerin Vergi İncelemeleri Karşısındaki 3568 ve 231 Sayılı Kanunlar Çerçevesinde Doğan Müteselsil Sorumlulukları", Vergi Raporu, S.110, Kasım 2008, S.37.

²⁴² Cemal Boyalı, "Meslek Mensuplarının Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğu", Yaklaşım, S.78, Haziran 1999, s.71.

müşterek ve müteselsil sorumluluğun ortakları işletme için yönetim kusuru nedeniyle sorumluluğa katıldığı halde, hiçbir işletme yönetme yetkisi olmayan işletme dışından bağımsız bir kişi olan YMM'ler sadece hukuk yoluyla ortak sorumluluğa katılmak istenmektedir. Hukuk yoluyla zararın karşılanmasına ortak yapılan YMM'ler özel sorumluluk hukuku yoluyla sorumlu tutulmasa idi zaten gerek sözleşme ile gerekse genel sorumluluk nedeniyle, 'rücu hakkı' kullanılarak zarara ortak yapılması her zaman mümkündür"²⁴³.

Bir müteselsil sorumluluk haline, VUK'un 1. maddesindeki müteselsil sorumluluk hükümlerinin uygulanabilmesi için alacak-borç ilişkisine dayanan bir vergi borcunun meydana gelmesi gerekir. Vergi borcunu ödeme ödevi de müteselsil borç ilişkisinin konusunu oluşturmaktadır. Müteselsil sorumluluğun en önemli özelliği de fer'i (tali) oluşudur. Alacaklı zararın giderilmesi için dilediği kişiye başvurabilir. "Hatta burada bir adım daha ileri gidilebilir ve devletin alacağını tahsil etmek için asıl borçludan önce sorumlu YMM'ye başvurabileceği de öne sürülebilir"²⁴⁴.

VUK'un 11. maddesinde Bakanlığa verilen yetki çerçevesinde, Bakanlık, sorumluluğun alanı ve sınırları ile sorumluluğun belirlenme şekli konusunda genel tebliğler yayınlamıştır. Bu tebliğlerde, müteselsil sorumluluğun mutlaka bir vergi inceleme raporu ile tespit edilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır. 213 sayılı VUK'un 11. maddesinin 1. fıkrasında vergi kesenlerin sorumluluğu, 3. fıkrasında; mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak vergi dairesine yatırmak zorunda olanların bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetime katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanların müteselsilen sorumlu olacakları hükümleri düzenlenmiştir.

VUK'un 11. maddesinin 3. fıkra hükmü, mal alım satımı veya hizmet ifası nedeniyle ödenmesi gereken verginin kesilip, vergi dairesine yatırılmasından kanuna göre bu görevi yapmakla yükümlü olanlarla birlikte (1) Alım-satım işlemine taraf

²⁴³ Salih Özel, "Sorumluluk Hukuku ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği İle İlişkisi", Mali Pusula, S.6, Haziran 2005, s.21.

²⁴⁴ Burhan Gündoğdu, "YMM'lerin Sorumluluklarından Dolayı Takibi", Yaklaşım, S175, Temmuz 2007, s.108.

olanları, (2) Hizmetten faydalananları, (3) Aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetime katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanları müteselsilen sorumlu tutmuştur. Müteselsil sorumluluk için sayılan bu şartlar yeterlidir, başka bir şarta gerek yoktur. Mükellef vergiyi hesabına kaydetmiş fakat kaydettiği vergiyi beyan etmemiş ise, ya da vergiyi hesabına hem kaydetmiş, hem de beyan etmiş fakat vergiyi ödememiş ise yukarıda sayılan üç taraf kusurları olmasa dahi mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulurlar. “Örneğin tüccarlardan zirai ürün satın alan bir sanayici, toptancı veya ihracatçı bu zirai ürüne ait stopajın yapıp yapılmadığını, yapılmışsa vergi dairesine yatırılıp yatırılmadığını araştırarak ve mutlaka yatırılmasını sağlayacaktır”²⁴⁵. “Bu noktada, madde metninin bu haliyle, vergi inceleme elemanlarının, mükellefin sorumluluğu konusunda bir takdir yetkileri bulunmamaktadır. Sorumluluk hali ‘ödenmesi gereken verginin mükellefi tarafından ödenmemesi’ şeklinde ifade edilmiştir”²⁴⁶. Kanunun mükellefle birlikte bu üç tarafı müteselsil sorumlu tutması, vergi inceleme elemanlarınca yapılan takipten öte bir takip istediğini göstermektedir. “Gerçi vergisini ödemiş bulunan bir kimsenin kendi bilgisi ve isteği dışında, ödediği verginin vergi idaresine ulaşmamış olması nedeniyle, ikinci defa ödemeye mecbur bırakılması ilk bakışta hakkaniyet ve genel hukuk ilkelerine aykırı görünmekteyse de vergi sisteminin verimli etkin ve adaletli bir biçimde işlemesini sağlamak için bu tür bir ‘otokontrol’ mekanizmasının getirilmesi yasa koyucu tarafından gerekli görülmüştür”²⁴⁷. Buna objektif sorumluluk denilmektedir²⁴⁸. Fakat “alım satıma taraf olana veya hizmetten faydalananın, satıcının tahsil edip ödemediği katma değer vergisinden sorumlu tutulması objektif hukuk kuralları ile açıklanamaz. Çünkü satıcı tahsil ettiği verginin mükellefidir. Ödemediği vergi alıcının vergisi değil, kendi vergisidir”²⁴⁹.

²⁴⁵ Hidayet Küçük ve Necati Perçin, “Müteselsil Sorumluluk ve 5590 Sayılı Kanuna Göre Kurulan Ticaret Borsalarının Müteselsil Sorumluluk Karşısındaki Durumları”, Vergi Sorunları, s.42.

²⁴⁶ Mehmet Korkusuz “Vergi Uygulamalarında Kanunilik ve Bu Çerçevde ‘Müteselsil Sorumluluk’ Uygulamasının Değerlendirilmesi”, Yaklaşım, S.92, Ağustos 2000, s.114.

²⁴⁷ Oğuz Han Duman, “VUK’ un 11. Maddesinde Yer Alan Müteselsil Sorumluluğun Katma Değer Vergisinde De Uygulanacağı”, Vergi Raporu, s.52.

²⁴⁸ Duman, a.g.e., s.52.

²⁴⁹ Sakıp Şeker, “Müteselsil Sorumluluk Uygulaması ve 70 No’ lu KDV Genel Tebliği”, Yaklaşım, S.72, Aralık 1998, s.124-125.

VUK'un 11. maddesinin 3. fıkrası hükmü, GVK'nın 94., KVK'nın 15. ve KDVK'nın 9. maddesi hükümlerine göre yapılan vergi kesintileri ile ilgili bir hükümdür²⁵⁰. VUK'un 11. maddesinde müteselsil sorumluluk ile ilgili olarak yayımlanan 70 sıra nolu KDV genel tebliğinde müteselsil sorumluluğun gecikme faizi için de uygulanacağı açıklanmıştır. VUK'un 11. maddesinde yalnızca verginin 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 çıkmaktadır"²⁵¹.

3.2.3. YMM'lerin Sahte veya İçeriği İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemesi Kullanmasından Sorumlu Tutulması

VUK'un 359. maddesine göre sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen veya kullanan mükellefler için, kaçırıldıkları verginin 3 katı tutarında vergi ziyası cezasının kesilmesinin yanı sıra, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen veya kullanan mükellefler için altı aydan üç yıla kadar; sahte belge düzenleyen ve kullanan mükellefler için ise, on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir.

Bu tür suçlar devleti ağır vergi kayıplarına uğrattığı için maddi bir yaptırım uygulanmaz doğrudan hürriyeti bağlayıcı cezalar verilir. Bunun için de YMM'lerin mesleğin gerektirdiği görev ve yetkileri çok iyi bilmeleri gerekmektedir ve denetimi yaparken muhasebe standartlarına ve vergi mevzuatına uymaları gerekmektedir. Bu kurallara uymadıkları takdirde VUK'un 359. maddesindeki fiillerden mükellefle birlikte sorumlu tutulurlar. Fakat YMM'nin bu fiillere iştiraki kanıtlanamazsa YMM'nin sorumluluğu söz konusu değildir.

Haklarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği veya bilerek kullandığı konusunda bir rapor bulunan ve bu rapora istinaden tarh edilen vergi, ceza, gecikme faizi ve gecikme zammını ödemeyen mükellefler iadelerini, söz konusu rapor uyarınca yapılan tarhiyatlar yargı organlarının nihai kararı ile

²⁵⁰ Korkusuz, a.g.e., s.115.

²⁵¹ Mahmut Vural, "Katma Değer Vergisi İade Rehberi", Maliye HUD Yayınları, İstanbul 2002, s.202. (Aktaran: Burhan Gündoğdu, "Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumluluğu", Yaklaşım, S.168, Aralık 2006, s.86.)

kaldırılmadığı sürece (rapor uyarınca yapılan tarhiyatların tamamını kaldıran vergi mahkemesi kararları dâhil) YMM tasdik raporuna istinaden alamayacaklardır. Bu mükellefler iadelerini 4 kat teminat karşılığında veya vergi inceleme raporu sonucuna göre alabilirler. Söz konusu rapor uyarınca yapılan tarhiyatların yargı organlarının nihai kararları ile terkin edilmesi halinde, bu rapor hiç düzenlenmemiş sayılacağından, ancak bu şartla iadelerin YMM tasdik raporuna istinaden alınması mümkün olabilecektir²⁵².

3.3.YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN YÖNETMELİKLERDEN KAYNAKLANAN SORUMLULUKLARI

3568 sayılı kanun, tam bir çerçeve kanunu şeklinde düzenlenmiş, önemli sayılabilecek çoğu konu yönetmeliklere bırakılmıştır. Düzenlemenin böyle olmasının sebebi konunun niteliğinden kaynaklanmış olabilir²⁵³. 3568 sayılı kanunun 12. maddesi hükmüne dayanılarak, Maliye Bakanlığınca hazırlanarak 02.01.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan yönetmelik ile, YMM'lerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları, tasdike ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Bu yönetmelik tasdik kapsamı ile ilgili olarak geniş düzenlemeleri içermekle birlikte, yönetmelikle belirlenen konuların ve belgelerin tasdiine ilişkin olarak Bakanlıkça tebliğ çıkartılmadıkça, YMM'lerin tasdik işlemi yapamayacağı hükmünü getirmiştir. Böylece, tasdik kapsamına giren işlemlerin kapsamı belirlenmiş, ancak uygulama, çıkarılacak genel tebliğlere bırakılmıştır.

Bu yönetmeliğin 4. maddesinde, "Tasdik", gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin YMM'ler tarafından denetleme ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanması olarak tanımlanmıştır. Yönetmeliğin 5. maddesinde tasdik amacı, işletmelerin hesap ve kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tabloların yanıltıcı olmayacak biçimde eksiksiz ve gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesini sağlayarak kamunun istifadesine sunmak olarak

²⁵² İ. Kırıktaş ve A.Tolu, "İhracatta KDV Uygulaması", Maliye H.U.D. yayını, Ankara 1996, s.176. (Aktaran: Murat Başaran, "Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu İle KDV İadesi Alınması (I) (Yetkiler ve Sorumluluklar)", Vergi Sorunları, S144, s.290.)

²⁵³ Ali Karaarslan, "Yeminli Mali Müşavirlik", Vergi Dünyası, S.96, Ağustos 1989, s.19.

belirtilmiştir. Yönetmeliğin 7. maddesinde YMM'lerin vergi mevzuatı tasdik yapılabilecek olan konu ve belgeler belirtilmiştir. Yönetmeliğin 8. maddesinde mali tabloların tasdiki, kapsadıkları dönemin başından itibaren sürekli denetimler sonucunda yapılabileceği gibi, dönemin kapanmasından sonraki denetimler sonucunda da yapılabilir. Sürekli denetleme yapanlar, haber vermeksizin sürekli aralıklarla kasa sayımı ve stok tespiti yapabilirler, yıl sonu envanter çalışmalarını denetleyebilirler, tasdik konularıyla ilgili karşıt incelemeler yapabilirler. Aynı maddenin 2. fıkrasına göre de, "YMM'ler, tasdik konularıyla ilgili olarak karşıt incelemeler yapabilir. Başka oda çevrelerindeki karşıt incelemeler, ücreti ücret yönetmeliğindeki usul ve esaslar çerçevesinde ödenmek kaydıyla, o odaya mahsup YMM'lere yaptırabilirler, düzenlemesine yer verilmiştir. Yönetmeliğin 10. maddesinde ilgililerce yaptırılacak tasdik hizmetinin tasdik sözleşmesine bağlanması ve bir örneğinin 15 gün içinde YMM'lerce Bakanlığa gönderilmesi zorunlu olduğu belirtilmiştir. Yönetmeliğin 16. maddesinde hata ve hilelerin önlenmesi veya ortaya çıkarılması konusunda asıl sorumluluğun işletme yönetimi ve YMM'lere ait olduğu vurgulanmıştır.

Yönetmeliğin 20. maddesinde tasdik raporu düzenleyen YMM'lerin tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdikin doğruluğundan sorumlu oldukları, tasdik konusu ile ilgili olarak Bakanlık tarafından tebliğlerle belirlenen hususların tasdik kapsamı içinde mutlaka araştırılmasının ve incelenmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir. "Bundan anlaşılması gereken; meslek mensubunca tasdik edilen beyannamenin konusu olan vergi türü ne ise sorumluluğun da o vergi ile sınırlı olmasıdır"²⁵⁴. Ayrıca YMM'lerin inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan VUK ve 3568 sayılı kanun hükümleri gereğince mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları, bu sorumluluğun yerine getirilmesinde BK'nın "Tam Teselsül" hükümlerinin uygulanacağı vurgulanmıştır.

²⁵⁴ Talha Apak, "Yeminli Mali Müşavirlik- Tasdik ve Tarafların Beklentisi", e-yaklaşım, Şubat 2004 (Aktaran: Halil İbrahim Aygündüz; Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu", Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2006, s.54.)

Yönetmeliğin 3. fıkrasında ise; “Tasdik raporunun düzenlenmesi ve incelemenin yapılması sırasında başka bir ildeki bir inceleme ve bilgi toplama işinin, o ilde bulunan bir YMM’e yaptırılmış olması halinde bu kısmi incelemeden doğan sorumluluk incelemeyi yapan YMM’e aittir” hükmü bulunmaktadır. Yönetmeliğin 21. maddesinde hukuki sorumluluk düzenlenmiştir. Meslek mensupları verdikleri hizmet sırasında VUK’da yer alan iştirak, teşvik ve yardım hükümlerine uyan fiiller sebebiyle sorumludurlar. Kanun ve Yönetmeliklerde belirtilen ceza hükümlerinin de ayrıca uygulanacağı öngörülmüştür.

Yönetmeliğin 41. maddesinde ise YMM’lerin vergi idaresine karşı olan sorumluluğu belirlenmiş ve YMM’lerin ilgili kanunlar, yönetmelikler ve tebliğlere göre yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu oldukları, yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları hükmüne yer verilmiştir. Yönetmeliğin 49. maddesinde ise, YMM tarafından yapılan denetimin amacının, firmaların mali tablolarında yer alan kayıtların gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğunu ortaya koymak, “Denetim Faaliyetleri” başlığını taşıyan 50/h maddesinde, kurum ve kuruluşların ilgililere sundukları bilgilerin gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğunun tarafsız meslek mensubunca, diğer tespitler yanında mali tablolara dayalı vergi beyannameleri ile diğer beyanname ve belgelerin ilgili mevzuata uygun olup olmadığının da tespit edeceği ile gerçekleşeceği. “Bilgi ve Belgelerin Toplanması” başlığını taşıyan 55-d/ee maddesinde, meslek mensubunca, kurumun mali tablolarında yer alan kaynakların gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti için gerekli bilgi ve belgeleri toplamak ve değerlendirmek suretiyle, alış, satış, dış ticaret, gelir ve giderlerde hata ve hilelerin ortaya konulması için gerekli çalışmaların yerine getirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

3.4. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN TEBLİĞLERDEN KAYNAKLANAN SORUMLULUKLARI

YMM’lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik maddelerinde, tasdike ilişkin usul ve esasların ayrıntıları, tasdike esas alınan denetimin ilke ve standartları ile muhasebe

ilke ve standartlarının Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanacak genel tebliğlerle belirleneceği belirtilmiştir. 9 Sıra Nolu Tebliğ²⁵⁵ göre, YMM'ler belgelerin geçerliliğini, diğer bir deyişle belli edilen şekil şartlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini ve gerçeği aksettirip aksettirmediğini tespit etmek zorundadırlar. YMM'lerin yapmış olduğu incelemenin amacı, iade edilmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bu nedenle YMM gerçek durumu tespit etmek için, her türlü belgeden yararlanmak ve her türlü inceleme tekniklerini kullanmak zorundadır. İmza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik yapan ve tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirler tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdik inceleme doğruluğundan sorumludurlar. YMM'ler, yaptıkları tasdik inceleme doğru olmaması halinde ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar. Bu tebliğle amaçlanan iade edilmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamaktır. Bunun için YMM'ler belgelerin şekle uygun olup olmadığını anlamak için her türlü belge ve inceleme tekniğini kullanmak zorundadırlar. Tasdik inceleme doğruluğundan YMM'ler sorumludurlar doğru olmaması durumunda müşterek ve müteselsilen sorumludurlar.

3.5.1. Karşıt İnceleme Sorumluluğu

Bazı meslek mensupları ile onlarla aynı düşüncedeki meslek mensuplarının çoğunlukta olduğu YMM odalarının yönetimlerinin YMM'lerin yetkilerinin artırılması yönündeki istekleri de beraberinde sorumluluğun sınırlandırılmasından öteye, genişleterek uygulanmasına neden olmuştur. Bunun en belirgin örneği de karşıt inceleme yetkisidir²⁵⁶. 3568 sayılı yasanın 12. maddesine dayanılarak yürürlüğe konulan, Tasdik Edilecek Belgeler Yönetmeliği'nin 20. maddesine göre tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti için karşıt inceleme yapılabileceği ve yine aynı yönetmeliğin 8. maddesi ile de YMM'lere tasdik konularıyla ilgili olarak karşıt inceleme yapma yetkisi verilmiştir. Buna göre YMM, KDV iadesi ve gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin tasdik işlemleri ile ilgili karşıt incelemeleri YMM kendisi de yapabilir, isterse ücret

²⁵⁵ 29.07.1995 Tarih ve 21692 Sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

²⁵⁶ Kazım Yılmaz, "Yeminli Mali Müşavir Sorumluluğuna Danıştay Sınır Koydu", Yaklaşım, S.193, Ocak 2009, s.119.

karşılığında nezdinde karşıt inceleme yapacak kimsenin bulunduğu odaya bağlı YMM'ye de yaptırabilir.

Ayrıntılı düzenlemelere yer verilen 18 Sıra Numaralı Genel Tebliğde²⁵⁷ yapılan düzenlemeler şu şekildedir²⁵⁸.

- Dileyen mükellefler, söz konusu beyanname ve eklerini YMM'lere tasdik ettirebilecekler, bunların ayrıca SMMM'lere beyanname imzalatma zorunlulukları olmayacaktır. Beyanname ve eklerini tasdik ettirecek olanlar, her yıl Ocak ayı içinde YMM'lerce yıllık sözleşme düzenlemek zorundadırlar. Sözleşmelerin birer örneği bir ay içinde bağlı olunan meslek odasına, 15 gün içinde de YMM odalarınca Bakanlığa gönderilecektir.
- Tasdik işlemi, YMM'lere beyannamelerle eklerinin uygun kısımları imzalanıp mühürlenmek ve tasdik raporu düzenlenmek suretiyle yerine getirilecektir.
- Beyanname tasdikinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Tasdik raporu ile beyannamede yer alan tutarlar arasında farklılıklar bulunduğu takdirde, beyanname şerh düşülerek tasdik edilecektir.
- YMM'ler 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 itibariyle yanıltıcı belge kullanmasından sorumludurlar. Belgelerin mevzuata uygun şekilde zamanında deftere kaydı ve mali tablolara aktarımı, vergi benzeri mali yükümlülüklerin doğru olarak hesaplanması, bu hususlarla ilgili her türlü tespit ve hesapların (yeniden değerlendirme, amortisman, yatırım indirimi, yıl sonu değerlemeleri, kaydi envanter ve randıman tespitleri, her türlü istisna ve muafiyetler ile benzeri tutarlar) doğru olarak yapılması YMM'lerin sorumluluğundadır.

²⁵⁷ 30.05.1995 Tarih ve 22359 Sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

²⁵⁸ Mehmet Demiroğlu, "Yeminli Mali Müşavirlerin Mali Sorumlulukları", Vergi Dünyası, S.207, Kasım 1998, s.81.

- Maliye Bakanlığı denetim elemanları, yaptıkları incelemelerde bir matrah farkı ortaya çıktığında, bu farklar ile YMM'lerin sorumlulukları arasındaki ilişkiyi inceleme raporunda net bir şekilde ortaya koyacaklardır.
- Müşterek ve müteselsil sorumluluğu tespit edilen YMM'ler nezdinde, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra tahsilata yönelik olarak vergi dairelerince takibat başlatılacaktır.
- Bakanlığın yıllık vergi inceleme plan ve programları, YMM'lerce tasdik sözleşmesi düzenlemeyen ve beyannamelerini tasdik ettirmeyen mükelleflerin hesaplarının öncelikler incelenmesi esasına dayandırılacaktır.
- YMM'ler sözleşme imzaladıkları mükelleflerin işlemlerini cari denetim, şeklinde sürekli olarak denetleyeceklerdir
- Bu tebliğ uyarınca tasdik yaptırılanlar, 2 sıra nolu tebliğe düzenlenen yatırım indirimi, 5 sıra nolu tebliğe düzenlenen istisna ve muafiyetler ile 7 sıra nolu tebliğe düzenlenen yeniden değerleme işlemleri için ayrıca tasdik raporu düzenletmeyeceklerdir.
- 6, 7, 8, 9 ve 15 sıra nolu tebliğlerde düzenlenen nakden ve mahsuben KDV iadeleri, miktara bakılmaksızın bu tebliğ kapsamında düzenlenen tasdik raporlarına istinaden yerine getirilecektir.

18 Sıra Nolu Tebliğe göre, YMM'ler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. YMM'ler yaptıkları tasdik işlemi için kamu idare ve müesseselerinden bilgi isteyebilirler, onlarda bu bilgileri vermekle yükümlü sayılırlar. YMM'ler ayrıca tasdik edecekleri mükellefin işlemleriyle sınırlı olarak karşıt inceleme yapabilirler. Bu karşıt inceleme zorunlu değildir, YMM'lerin isteğine bırakılır. 18 Sıra Nolu Genel Tebliğ'deki kamu idare ve müesseselerinin YMM'lere tasdik işleri ile ilgili isteyebilecekleri bilgileri vermekle yükümlü oldukları belirtildikten sonra; ayrıca beyannamelerini tasdik edecekleri mükelleflerin işlemleriyle sınırlı olmak üzere karşıt inceleme yapabilirler. Bu tebliğden anlaşılacağı üzere karşıt inceleme yapmak zorunlu değildir. YMM ihracata konu olan faturaların sahte olup olmadığını araştırmak zorunda değildir. "Kanunun 12. maddesi baştan beri böyle bir denetimi de ön görüyor idiyse, Bakanlık tebliğinin de bunu

yansıtması gerekmez miydi? Şu halde bu tebliğe göre YMM'lerin, yasanın 12. maddesi kapsamında sahte faturalardan sorumlu tutulmayacağı gerçeği kabullenilmiştir²⁵⁹. 18 Sıra Nolu Genel Tebliğde görüldüğü gibi karşıt incelemeyle ilgili bir zorunluluk olmamasına rağmen bundan sonra çıkarılan 19 sıra nolu genel tebliğ ile uygulama değişmişti.

19 Sıra Nolu Muhasebecilik ve Müşavirlik Genel Tebliğinde²⁶⁰ YMM'lerce yapılacak karşıt inceleme yetkisi iyice genişletilmiş ve zorunlu hale getirilmişti. YMM sadece işlemlerini tasdik ettiği mükellefe mal ve hizmet satan alt firmalarla karşıt inceleme yapmakla sınırlı değildi. YMM bu incelemeyi daha açabilir, işlemlerini tasdik ettiği mükellefin alt firmalarının bütün ilişkide bulunduğu firmalara da karşıt inceleme yapabilmekteydi. Tebliğ karşıt incelemeyi YMM'nin isteğine bırakmayıp zorunlu hale getirmişti. YMM karşıt incelemeyi, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması olasılığının bulunduğu durumlarda son kademeye kadar yapabiliyordu. YMM'nin tasdikini yaptığı firmaya mal veya hizmet satanlar üçüncü kişiler olarak adlandırılmaktadırlar ve YMM bu üçüncü kişilerin defter ve belgelerini incelemek istediğinde YMM'ye ibraz etmek zorundaydılar. Şayet üçüncü kişiler belgelerin tamamını ibraz edemezlerse, belgelerinde eksikler olursa YMM hemen belgeler gerçeğe aykırıdır diye bir rapor düzenleyemezlerdi. Belgeler tamamlanıncaya kadar firmalar arasında iyice bir araştırma yapılırdı. Bundan da bir netice alınmazsa yani firmalar sorumluluğu kendi üzerine alıp defter ve belgeleri ibraz etmek istemezlerse tutanak tutularak, tasdik raporunda açıklanırdı.

19 Sıra Nolu Tebliğ ile YMM'lere verilen sınırsız karşıt inceleme yetkisi, VUK ile çelişmektedir. "Belki de bu çelişkiyi gidermek için, gerekli bilgi ve belgeleri vermeyenlerden bunları defterdarlıkların temin edecekleri belirtilmiştir"²⁶¹. YMM'lerin yapmış oldukları karşıt incelemeler sadece sözleşme yapılan mükellef nezdindedir. Sözleşme yapılan mükellefin defter ve belgelerinin dışına

²⁵⁹ Erhan Ogan, "YMM' lere Belgelerin Sahteliğini Araştırma Görevi Yasa Tarafından Yüklenmiş Değildir", S.98, Yaklaşım, Şubat 2001, s.184.

²⁶⁰ 08.11.1995 Tarihine VE 22457 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

²⁶¹ Mehmet Demiroğlu, "Yeminli Mali Müşavirlerin Mali Sorumlulukları", S.207, Vergi Dünyası, Kasım 1998, s.85.

çıkılmamaktadır. VUK'un 134. ve 135. maddelerindeki gibi bir vergi incelemesi değildir.

VUK'un 148. maddesine göre; kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. VUK'un 256. maddesine göre de; YMM'ler defter ve belgelerin ibrazını ve inceleme için arzını isteyebilecek yetkili makam ve memurlardan sayılamazlar.

Tebliğ ve yönetmeliklerde karşıt inceleme yetkisinin gerekliliği ortaya konduğu halde tebliğdeki düzenlemelerin iptali için dava açılmıştır. Çünkü VUK'un hükümlerine bakıldığında mükelleflerin YMM'lere defter ve belge verme zorunlulukları yoktur. Diğer yandan YMM'lerin yapacakları karşıt incelemeye defterdarların yardımcı olmaları konusunda da yasal bir hüküm yoktur. Yasada olmayan bir sorumluluğun tebliğlerle YMM'lere yükletilmek istenmesi de anlaşmazlıklara, karmaşalara yol açmıştır. Bunun üzerine Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu tarafından, 19 Sıra Nolu Tebliğinin "Karşıt inceleme ile ilgili düzenleyici açıklamaların" kanun hükmündeki düzenlemeyi aştığını tespit etmiştir. 19 Sıra Nolu Tebliğ ile getirilen; YMM'lerin belgelerin sahte olup olmadığını denetleme ve bu amaçla karşıt inceleme yapma zorunluluğuna ilişkin, meslek yasasına uygun olmayan açıklamaların iptali istemiyle dava açılmıştır. 04.11.1996 tarihli 1996/3810 sayılı kararla Danıştay 11. Dairesi söz konusu davayı reddetmiştir. Yani YMM'lerin sahte belge takibinden sorumlu olduğunu kabul edilmiştir. 09.10.1998 tarihli 1998/268 sayılı kararla Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 11. Dairenin temyiz edilen söz konusu kararını doğru bularak onaylamıştır. 213 sayılı VUK'un, defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyetini düzenleyen 256. maddesinde 29.07.1998 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı kanunun 4. maddesiyle yapılan değişiklikle bu zorunluluğun Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yolu ile taraf olanlara defter ve belgelerin tetkiki amacıyla YMM'ler yapılan talepler için de geçerli olduğu hükme bağlanmıştır. YMM'lere 3568 sayılı kanunun 12. maddeleri ile getirilen sorumluluğun yetkileri ile paralel olmadığı ancak

29.07.1998 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanununun 4. maddesiyle VUK'un 256. maddesinde yapılan düzenleme ile YMM'lere karşıt inceleme yetkisi verilmek suretiyle paralellik sağlandığı anlaşılmaktadır²⁶².

Öte yandan Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 1998/268 sayılı kararının düzeltilmesinin istenmesi üzerine, Genel Kurul, söz konusu kararın ortadan kaldırılması suretiyle işin esasını yeniden incelemiştir; "VUK'un 135. maddesi karşısında YMM'lerin, üçüncü kişilerden defter ve belge istemeye yetkili olmadığı, 3568 sayılı kanunda açıklandığı üzere karşıt inceleme yetkilerini sadece sözleşme yaptıkları mükelleflerin defter ve belgeleri ile sınırlı olarak kullanmak durumunda buldukları, yetkilerini resmi merciler nezdinde kullanabilecekleri, beyanname ve bildirimlerle ilgili tasdik işlemlerinin, bu belgelerin yükümlülerinin kayıtlarına uygunluğunun beyanı dışında başka bir anlam ifade etmediği, kanunda, yükümlü kayıtlarına esas olan belgelerin gerçeği ifade edip etmediğini karşıt inceleme ile araştırma görev ve yetkisini YMM'lere veren bir kuralın yer almadığı, yönetmelikte yer alan hükümlerin bu tarzda bir incelemeye olanak sağlayamayacağı, bu itibarla 19 Sıra Nolu Tebliğin belirtilen bölümünün kanuni düzenlemeyi aşan nitelikte düzenleme içerdiği sonucuna varıldığından 11. Dairenin 04.11.1996 tarih ve 1996/3810 sayılı kararının bozulması gerektiğine" karar vermiş ve YMM'lerin karşıt inceleme yetkisine sahip olmadıklarını kabul etmiştir²⁶³. Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu' nun yaklaşık bir yıl gibi bir süre ile verdiği yukarıdaki iki kararın gerekçeleri incelendiğinde, aynı hukuki durumun bir yıl aradan sonra çok farklı bir şekilde yorumlandığı ve ilk kararın tam tersi yönde değiştirildiği görülmektedir. Bunun üzerine, Danıştay 11. Dairesi, Dava Daireleri Genel Kurulu' nun yukarıda özetlenen 1999/439 sayılı kararına atıf yaparak ilk karardaki ısrarından vazgeçmiş ve 19 Sıra Nolu Tebliğin dava konusu edilen bölümünü iptal etmiştir²⁶⁴. Danıştay 11. Dairenin yukarıda belirtilen 2000/1713 sayılı kararının Maliye Bakanlığınca temyiz edilmesi üzerine, Dava Daireleri Genel Kurulu, 11. dairenin 2000/1713 sayılı kararını onaylamıştır²⁶⁵. Daha sonra Maliye Bakanlığı da 19 Sıra Nolu tebliğin karşıt

²⁶² Yusuf Karagül, "Vergi Hukuku Açısından YMM'lerin Sorumluluğu", Yaklaşım, 2004, Sa.134, s.219

²⁶³ Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu' nun 22.10.1999 tarih ve 1999/439 sayılı kararı

²⁶⁴ Danıştay 11. Dairenin 27.04.2000 tarih ve 2000/1713 sayılı kararı

²⁶⁵ Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu' nun 12.01.2001 tarih ve 2001/21 sayılı kararı

inceleme ile ilgili hükümlerini 06.12.2000 tarihinde 27 Sıra Nolu tebliğ ile yürürlükten kaldırmıştır.

20 Sıra Nolu Muhasebecilik ve Müşavirlik Genel Tebliğinde²⁶⁶ KDV iadelerine ilişkin işlemlerin tasdikinde, karşıt incelemelerin ihraç konusu mal ve hizmetim imalatçısı (üreticisi) konumundaki alt mükelleflerin bir alt kademesine kadar yapılacağı hükmü getirilmiştir. Ayrıca karşıt inceleme yapılacak alt firmaların tam tasdik kapsamında yeminli mali müşavirleri var ise bunlardan alınacak bilgi karşıt inceleme için yeterli olacaktır. Bu tebliği 18 Sıra Nolu Tebliğle karşılaştırıldığında şöyle bir husus ortaya çıkmaktadır. Bu tebliğde bir ölçü verilmiştir, o ölçü de ihracata konu olan mal ve hizmet üreticisi konumundaki mükelleflerin bir alt kademesine kadar karşıt inceleme yapılacağıdır. 20 Sıra Nolu tebliğin giriş kısmı ile A/2 ve A/5 nolu bölümlerinin iptali istemi ile ilgili olarak açılan bir dava sonucunda Danıştay 11. Daire, 15.02.1999 tarih, 1999/658 Sayılı Kararında; “3568 sayılı kanunun 12. maddesinin 4. fıkrası uyarınca yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu olan YMM’lerin, bu sorumluluğun gereğini yerine getirilebilmesi için karşıt inceleme yapabilme yetkisini taşıması zorunlu olup, aynı maddenin 2. fıkrasında YMM’lerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği husus nazara alındığında, yönetmelikle yapılan düzenlemede ve bu yönetmeliğe dayanılarak 20 Sıra Nolu genel tebliğ ile getirilen açıklamalarda 3568 sayılı karara aykırılık görülmemiştir” denilmek suretiyle davayı reddetmiş ve YMM’lerin karşıt incelemeye yetkili olduklarını kabul etmiştir.

27 Sıra Nolu Genel Tebliğinin²⁶⁷, teyit alınması suretiyle karşıt inceleme yapılması konusundaki düzenlemeleri saklı kalmak üzere, YMM’ler; tasdik hizmeti verdikleri mükelleflerin doğrudan ya da silsile yoluyla ticari ilişkide bulunduğu kişiler ile ilgili olarak varsa bu kişilere tam tasdik hizmeti veren diğer YMM’lerden bilgi isteyebilirler. Bilgi tam tasdik hizmeti veren YMM’lerden istenebilecektir. Diğer taraftan, 213 sayılı VUK’un 256. maddesiyle, incelemeye yetkili makam ve memurlara ibraz ve inceleme için, maddede zikredilen defter, belge, kayıt v.b. bilgilerin arzı zorunlu tutulmuş; anılan maddede 4369 sayılı kanunla yapılan

²⁶⁶ 19.02. 1996 tarih ve 22559 sayılı Resmi Gazete

²⁶⁷ 6/12/2000 tarih ve 24252 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır

değişiklikle de, bu zorunluluğun; Bakanlığımızca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla YMM'ler tarafından yapılan talepler için de geçerli olduğu hükmü getirilmiştir. Ayrıca defter ve belgeleri tetkik için talep eden YMM mükellefe kimliğini ibraz edip kendisini tanıtmakla yükümlüdür. Defter ve belgelerini yukarıda belirtilen usul çerçevesinde yeminli mali müşavirlere ibraz etmekten imtina edenler hakkında VUK'un mükerrer 355. maddesi hükmüne göre özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır. Bu tebliğ ile 19 Sıra Nolu tebliğin karşıt inceleme hükümleri kaldırılmıştır. 19 Sıra Nolu tebliğdeki karşıt inceleme hükümleri kaldırıldığı halde bu tebliğle sürdürülmeye devam ettirilmiştir. Ayrıca 19 Sıra Nolu tebliğde yer alan defter ve belge ibraz etmeyen mükelleflerin defter ve belgelerinin ilgili defterdarlıklarca temin edilip YMM'lerin incelenmesine sunulacağı şeklindeki açıklamasının önce Danıştay tarafından iptal edilmiştir, sonra Maliye Bakanlığınca yürürlükten kaldırılmıştır. Fakat 27 Sıra Nolu Tebliğde defter ve belge ibraz etmeyen mükelleflere VUK'un 355. maddesine göre özel usulsüzlük cezası verileceği açıklanmıştır. Tebliğ incelendiğinde göze çarpan nokta, 19 Sıra Nolu Tebliğde tartışılan karşıt inceleme konusu döndürülüp dolaştırılıp tekrar bu tebliğe konulmuş, tartışıldığı halde kaldırılamayan hükümlerde değiştirilip tekrar bu tebliğe konulmuş yukarıda bahsedilen, YMM'lere ibraz edilmeyen belgelerin defterdarlık tarafından temin edilmesi iken bu tebliğde YMM'ye defter ibraz etmeyenlere özel usulsüzlük cezasının verilmesi gibi. YMM'lere, kanunda olmayan görevler tebliğlerle verilmek istenmektedir. "Kaynaklar hiyerarşisine uyulmaması, çok sayıda davaya neden olarak konunun hukuksal istikrara kavuşmasını engelleyecektir"²⁶⁸.

27 sıra nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin²⁶⁹, teyit alınması suretiyle karşıt inceleme yapılması konusundaki düzenlemeleri saklı kalmak üzere, yeminli mali müşavirler; tasdik hizmeti verdikleri mükelleflerin doğrudan ya da silsile yoluyla ticari ilişkide bulunduğu kişiler ile ilgili olarak varsa bu kişilere tam tasdik hizmeti

²⁶⁸ Hamza Yıldız; Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Gelişimi, Bugünkü Konumu, Uygulama Alanları, Örnekler, Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum 1998, s.41.

²⁶⁹ 6/12/2000 tarih ve 24252 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır

veren diğer YMM'lerden bilgi isteyebilirler. Bilgi tam tasdik hizmeti veren yeminli mali müşavirlerden istenebilecektir. "Teyit alınarak karşıt inceleme yapılması ile bilgi isteme suretiyle yapılan incelemeler arasında düzenlenecek teyit yazıları ile bilgi istem yazılarında bulunması gereken hususlar hemen hemen aynıdır"²⁷⁰.

Diğer taraftan, 213 sayılı VUK'un 256. maddesiyle, incelemeye yetkili makam ve memurlara ibraz ve inceleme için, maddede zikredilen defter, belge, kayıt v.b. bilgilerin arzı zorunlu tutulmuş; anılan maddede 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle de, bu zorunluluğun; Bakanlıkça belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla YMM'ler tarafından yapılan talepler için de geçerli olduğu hükmü getirilmiştir. Ayrıca defter ve belgeleri tetkik için talep eden YMM mükellefe kimliğini ibraz edip kendisini tanıtmakla yükümlüdür. Defter ve belgelerini yukarıda belirtilen usul çerçevesinde YMM'ye ibraz etmekten imtina edenler hakkında VUK'un mükerrer 355. maddesi hükmüne göre özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır.

Tebliğe bakıldığında karşıt incelemenin yine zorunlu olduğu görülmektedir. "Bu zorunluluk açıklamalarında 256. madde ile bağlantı kurulmamıştır. Bağlantı kurulan madde meslek kanununun 12. maddesidir"²⁷¹. Fakat 22.10.1999 tarihli 1999/439 Sayılı Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı 12. maddeye göre YMM'lere karşıt inceleme görevi sorumluluğunun yüklenemeyeceği belirtilmiştir. Bu nasıl bir tezatlıktır? Kanunda olmayan bir görev yönetmelik ve tebliğlerle yapılmaya devam edilmiştir. Onca dava açılmasına rağmen Maliye Bakanlığı YMM'lere karşıt inceleme görevi yüklemeye kararlı gözükmektedir. "Ancak bu uygulama yasal dayanakla değil de idari bir zorlama yoluyla yürütülebilmekte ve ihtilaf üretmekten öte bir anlam ifade etmemektedir. Bakanlığın yaygın ve tam yetkili kadrosuyla başa çıkamadığı bir meselede, YMM'leri sorumlu bir kolluk kuvveti mensubu durumuna sokarak meselenin çözülebileceğini düşünmek ne

²⁷⁰ Mustafa Akıl, "Yeminli Mali Müşavirlerin Birbirlerine Teyit Veya Bilgi Yazısı Vermesi Uygulamasındaki Son Gelişmeler", Vergi Sorunları, S.191, Ağustos 2004, s.19.

²⁷¹ Ogan, a.g.e., s.186.

gerçekle bağdaşır ne de fiilen yapılabilir”²⁷². Diğer bir husus da 19 sıra nolu tebliğde yer alan defter ve belge ibraz etmeyen mükelleflerin defter ve belgelerinin ilgili defterdarlıklarca temin edilip YMM’lerin incelenmesine sunulacağı şeklindeki açıklaması önce Danıştay tarafından iptal edilmiştir, sonra Maliye Bakanlığınca yürürlükten kaldırılmıştır. Fakat 27 sıra nolu tebliğde defter ve belge ibraz etmeyen mükelleflere VUK’un 355. maddesine göre özel usulsüzlük cezası verileceği açıklanmıştır. Tezatlıklar devam etmektedir. “YMM’lerin karşıt inceleme yetkilerinin olup olmadığı hususunda Maliye Bakanlığının kesin bir görüş ortaya koyamaması, Danıştayın muhtelif dava daireler bu konudaki görüşlerinin farklı tarihlerde farklı şekillerde oluşması Vergi Dairelerini tereddütte bırakmış, uygulama yaptırma yönelik olarak yönlendirilememiştir”²⁷³. Çünkü bilindiği kadarıyla 19 sıra nolu tebliğe göre defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükelleflerin defter ve belgelerinin defterdarlıklarca temin edilerek incelenmek üzere YMM’lere ibraz edilmesine ve 27 sıra nolu tebliğe göre defter ve belgelerini YMM’ye ibraz etmeyen mükelleflere özel usulsüzlük cezası kesilmemiştir²⁷⁴.

27 Sıra Nolu Genel Tebliğinin teyit alınması suretiyle karşıt inceleme yapılması konusundaki düzenlemeleri saklı kalmak üzere, YMM ler tasdik hizmeti verdikleri mükelleflerin doğrudan ya da silsile yoluyla ticari ilişkide bulunduğu kişiler ile ilgili olarak diğer YMM’lerden bilgi isteyebilecekleri ve bu bilginin tam tasdik hizmeti veren yeminli mali müşavirlerde istenebileceği 29 Sıra Nolu Tebliğde²⁷⁵ açıklanmıştır. Bilgi isteme yazılarında hangi hususların yer alması gerektiği 29 Sıra Nolu Tebliğin “III –Ortak Hükümler” ana başlığı, “1 –Yeminli Mali Müşavirlerden Bilgi İstenmesi” başlığı altında sıralanmıştır. Ancak Danıştay’da açılan bir davada, tebliğin bu kısmının, 213 sayılı VUK’un 256. maddesiyle, yeminli mali müşavirlere karşıt inceleme yetkisi verildiği, bu maddede bilgi verme zorunluluğuna ilişkin düzenleme bulunmadığı, düzenlemenin Anayasanın 18. maddesinde yer alan kimsenin zorla çalıştırılmayacağı hükmüne aykırı olduğu savı

²⁷² Ogan, a.g.e., s.187.

²⁷³ Cemil Başoğlu, “3568 Sayılı Yasa Kapsamında Karşıt İnceleme Hukuku, Uygulaması ve Danıştay Kararlarının Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, S.327, Kasım 2008, s.22.

²⁷⁴ Başoğlu, a.g.e., s.22.

²⁷⁵ 29 Sıra Nolu SM, SMMM, YMM Genel Tebliği, R.G.Tarihi:02.03.2001, Sayı:24334

ileri sürülerek açılan dava reddedilmiştir²⁷⁶. Arkasından temyiz yoluyla gidilen Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunda, bir YMM'nin başka bir YMM'nin tasdik edeceği işlemler dolayısıyla, tasdiki yapacak YMM'ye bilgi vermesini zorunlu kılan kanuni bir düzenleme bulunmadığı gibi, kanun ile yapılacak bu tür bir düzenlemenin yönetmelikle veya yönetmeliğin atıfta bulunduğu genel tebliğle yapılmasına da olanak bulunmadığı gerekçesiyle 29 Sıra Nolu Tebliğ ile YMM'ye bilgi verme zorunluluğu getirilmesinde hukuka uygunluk görülmediği oy çokluğu ile karara bağlanmıştır²⁷⁷. Sonuç olarak YMM'lerin 29 Nolu Tebliğ ile genişletilen bilgi isteme olgusu yargı kararları ile ortadan kaldırılmış olmaktadır. Bundan sonra kanuni bir düzenleme yapıncaya kadar YMM'ler bilgi isteme yerine sorumluluğu da kendileri üstlenerek denetim yapacaklardır²⁷⁸.

34 Sıra Nolu Genel Tebliğde, KDV iadesi işlemlerinde karşıt inceleme yapılmasının zorunlu olduğu ve olmadığı hallede 27 ve 29 Sıra Nolu Genel Tebliğlerinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Ancak, YMM'lerce KDV iadesi tasdik işlemlerinde mal ve hizmet alımlarına ilişkin olarak yapılan karşıt incelemelerle (karşıt inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan kurum ve kuruluşlardan yapılan mal ve hizmet alımları toplamı dâhil) %80 oranına ulaşılması yeterli olacaktır. Bu durumda, kalan %20'lik kısım içerisinde belli miktarı aşması nedeniyle karşıt inceleme yapılması zorunluluğu bulunan belgeler mevcut olsa bile, sorumluluk YMM'ye ait olmak üzere, %80 oranı ile yetinilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu tebliği diğer tebliğlerle karşılaştırıldığında, diğer tebliğlerde tasdik doğruluğu konusundaki hükümler oldukça sert, karşıt inceleme konusunda ısrarcı çünkü %100'lük bir doğruluk isteniyor onun için YMM'lerin sahte belge takibi yapmaları istenmektedir. Karşıt inceleme konusu sürekli tartışma yarattığı için belki de, bu tebliğde karşıt inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan kurum ve kuruluşlardan yapılan mal ve hizmet alımları toplamı dahil) %80 oranına ulaşılması yeterli olacaktır.

²⁷⁶ Dn.4.D.'nin 19.03.2003 gün ve E:2002/2427, K:2003/671 sayılı kararı, Danıştay Kararları Dergisi, Sayı:4, Yıl:2004, s.90

²⁷⁷ Dn.Vergi Dava D.leri Gen.Kur.'nun 26.12.2003 gün ve E:2003/313, K:2003/469 sayılı kararı, Danıştay Kararları Dergisi, Sayı:4, Yıl:2004, s.87-90

²⁷⁸ Taştan, a.g.e., s.121.

29 Sıra Nolu Genel Tebliğinde, 27 Sıra Nolu Genel Tebliğde bahsedilen teyit alınması suretiyle karşıt inceleme yapılması konusundaki saklı tutulmak üzere bu tebliğde belirtilen usul ve esaslar dâhilinde, YMM'ler tasdik hizmeti verdikleri mükelleflerin doğrudan doğruya ya da silsile yoluyla ticari ilişkide bulunduğu kişiler ile ilgili olarak YMM'lerden bilgi isteyebileceklerdir. Aslında nezdinde karşıt inceleme yapılacak bir mükellefin bir YMM ile tam tasdik sözleşmesi bulunması halinde, bu mükellef nezdinde fiili veya teyit almak suretiyle karşıt inceleme yapılmasına gerek bulunmamaktadır²⁷⁹. Zaten mükellef bir YMM ile tasdik sözleşmesi yapıyor, yapılan tasdik sözleşmesi de belgelerin doğruluğunu gösteriyor. Sanki bu bilgilere güvenilmiyor gibi tekrar karşıt incelemeye gerek yoktur. Ancak, tasdik sözleşmesi bulunan YMM'nin, tasdikini yaptığı mükellefle ilgili teyit vermekle yükümlü tutulmasının olumlu sonuçlar sağlayacağını ileri sürenlerde vardır. “Uygulamada, mükelleflerin işlemlerini başka bir YMM'nin incelemesi yerine, tasdiklerini yapan YMM'lerin teyit vermesini tercih edeceklerini, bu nedenle de teyit verme yöntemine daha çok başvurulacağı”²⁸⁰ da düşünülmektedir. Fakat bu tebliğde tartışmalara konu olduğu için 24.12.2004 tarihli Maliye Bakanlığı özelgesinde Danıştay kararlarına konu olan 29 Sıra Nolu Genel Tebliğin III/1-YMM'lerden bilgi istenmesi bölümü iptal edilmiştir.

35 Sıra Nolu Tebliğin II/I nolu bölümünde, YMM'lerin yatırım indirim istisnası tasdiki çalışmalarında, 27 ve 29 Sıra Nolu Genel Tebliğlerde yer alan açıklamalar çerçevesinde karşıt inceleme yapmalarının zorunlu olduğu belirtilmiştir. 41 Sıra Nolu Tebliğin I nolu bölümünde, YMM'lerin tasdik hizmeti verdikleri mükelleflerin, mal veya hizmet alımında bulunduğu mükellefler ile ilgili olarak, bu mükelleflere tam tasdik hizmeti veren YMM'lerden tam bilgi isteyebilecekleri, kendisinden bilgi istenen YMM'lerinde harici bir araştırmayı gerektirmeyen bilgileri verebilecekleri, ancak bilgi verme işleminin zorunlu olarak yerine getirilmesi öngörülen bir işlem olmadığı dolayısıyla kendisinden bilgi istenen YMM'lerin istenilen bilgileri verebilecekleri gibi diledikleri takdirde bilgi vermekten imtina edebilecekleri açıklanmıştır. “Ancak, iade tasdiki yapan yeminli mali müşavirin,

²⁷⁹ Yetkiner, a.g.e., s.67.

²⁸⁰ Mehmet Şevki Kaya, “Yeminli Mali Müşavirle İlgili Son Düzenlemeler ve Bir Değerlendirme”, S.99, Yaklaşım, Mart 2001, s.112.

hakkında bilgi verilen mükellefin alt mükellefleri ile ilgili karşıt inceleme yükümlülüğü devam edecektir”²⁸¹.

3568 sayılı kanun YMM'lere vergi incelemesi dolayısıyla tasdik sözleşmesi yaptıkları yükümlüler dışındaki kişi ve kurumlar nezdinde karşıt inceleme yetkisi tanımamıştır²⁸². YMM karşıt inceleme yaparken tasdik konusu olan işlemin gerçekliğini kanıtlama çabası içerisinde olmalıdır. “Ancak bunu ortaya çıkarmak incelenen işlemin özelliğine, kullanılan yöntem ve mükelleflere göre farklılık gösterdiği için bu konudaki sorumluluk YMM'ye ait olmak üzere karşıt incelemenin hangi aşamaya kadar yapılacağına kural olarak incelemeyi yapan YMM karar verecektir”²⁸³. Karşıt inceleme uygulamada tartışma konusu yaratmaktadır. “YMM'lere getirilen sorumluluğun; vergilendirmeye esas alınan belgeler, kayıt düzeni ve matrahın belirlenmesi sırasında göz önüne alınması gereken işlemlerin muhasebe usul ve esaslarına, yasalarda belirtilen düzenlemelere uygunluğunu sağlamaya yönelik bir sorumluluktur”²⁸⁴. Bu sebepten dolayı YMM'lerin tasdik konularına dayanarak yapacakları karşıt incelemeler bir vergi incelemesi olmadığından ödenmeyen vergiden sorumlu tutulmalarının anlamsız olduğu savunulmaktadır. Fakat böyle bir düşünceyi de doğrulamamız anlamsız gözükmektedir. Alt firma nezdinde karşıt inceleme yapmadan bir belgenin sahteliğini anlamak zordur. Bütün firmalar için genelleme yapmak yanlış olacaktır. Fakat ne yazık ki bazı firmalar gerçek bir alışveriş yapılmış gibi şekil şartlarına uygun belgeler düzenlemektedirler ve bu sahte belgeleri defter ve mali tablolara işlemektedirler. Beyannamelerde bu belgelere göre yazılmaktadır. Hal böyle olunca da YMM'lere karşıt inceleme yapma yetkisi şart gözükmektedir.

Vergi inceleme elemanları da karşıt inceleme yapmaktadırlar ama YMM'leri de karşıt incelemekten soyutlamak doğru değildir. YMM'ler de karşıt inceleme yapmak zorundadırlar ya değilse mükellefin düzenlediği belgelerin sahteliğini alt firma nezdinde araştırma yapıp anlayamadığı için mükellefin açığı yakalanamaz, üstüne üstlük mükellef ödemediği vergiden dolayı ödüllendirilmiş olunur. YMM'ye

²⁸¹ Sevilay Akay Güvendi, “Katma Değer Vergisi İadesinde Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu”, Vergi Raporu, S.134, Kasım 2010, s.259.

²⁸² Mesut Işıl, “Yeminli Mali Müşavirler Karşıt Vergi İnceleme Yetkisine Sahipmidirler?”, Vergi Raporu, S.29, Haziran-Temmuz 1997, s.11.

²⁸³ Çelikkaya, a.g.e., s.101

²⁸⁴ Ozansoy, a.g.m., s.91

gerekli şartlar sağlandığı takdirde karşıt inceleme sağlık bir şekilde yapılmaktadır. Fakat şu da unutulmamalıdır ki hayali ihracatın yoğunlaştığı bir durumda karşıt inceleme yapmak güçleşmektedir. “Bu yetkinin kullanılmasına engel olan faktörler değişik nitelikte olmaktadır. Bu nedenle yine çoğu kez karşıt incelemeler yüzeysel nitelikte olmakta veya yeterince özenli yapılmamakta yahut da yapılamamaktadır”²⁸⁵.

3.6. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MÜKELLEFE KARŞI BORÇLAR HUKUKUNDAN KAYNAKLANAN SORUMLULUKLARI

YMM sorumluluğunun nasıl uygulanacağı konusunda 3568 sayılı kanun ve VUK’da bir hüküm bulunmadığı için YMM sorumluluğunun saptanması ve sonuçlandırılması için BK’dan başka dayanak yoktur. Özellikle de müteselsil sorumluluk BK’nın haksız fiili düzenleyen maddelerinin uygulanmasında ağırlıklı olduğu için YMM sorumluluğundan, BK’nın haksız fiili düzenleyen maddelerine yönlendirilmesi de yanlış olmayacaktır²⁸⁶. BK’nın 41. maddesine göre, gerek kasten, gerek ihmal ve kayıtsızlık yahut tedbirsizlik ile haksız bir şekilde diğer bir kişiye zarar veren şahıs zararların tazminine mecburdur. Zararın tazmininden söz edebilmek için;

- Hukuka veya sözleşmeye aykırı bir fiil meydana gelmelidir.
- Fail kusurlu olmalıdır.
- Ortada maddi veya manevi bir zarar olmalıdır.
- 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’ye başvurabilecektir. YMM verdiği zararı tazmin etmekle diğer bir ifadeyle ödemekle sorumlu olacaktır²⁸⁷. Mükellef ve YMM arasında imzalanan sözleşmenin borçlar hukukuna konu olmasının nedeni 2 tarafa da borç yüklemesidir. Taraflardan biri edimlerini gereği gibi yerine getirmese

²⁸⁵ Veysi Seviğ, “Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu”, Dünya, 13 Haziran 2000 (Aktaran: Duran, a.g.e., s.54.)

²⁸⁶ Şefik Çakmak, “Yeminli Mali Müşavirlik Ve Sorumluluk”, Mali Pusula, S.1, Ocak 2005, s.23.

²⁸⁷ Burhan Gündoğdu, “Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki sorumluluğu”, Yaklaşım, 2006, S.168, s.83

diğer taraf zarara uğramış olur. Şayet bir YMM tasdik sözleşmesi gereği yapması gereken hususlara uymamışsa ve bu nedenle mükellef bir zarara uğramışsa meydana gelen zarar için YMM'ye başvurabilir²⁸⁸.

3.7. 3568 SAYILI KANUNUN 12. MADDESİNİN VE VUK'UN MÜKERRER 227. MADDESİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

3568 sayılı kanunun 12. maddesinin 4. fıkrasına göre “YMM’ler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar”. VUK’un mükerrer 227. maddesinin 2. fıkrasına göre ise “beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyama bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar”.

²⁸⁸Gündodu ; a.g.e., s.83.

Tablo 2. 3568 Sayılı Kanun ile VUK'un Mükerrer 227. Maddesinin Karşılaştırılması

3568 Sayılı Kanunun 12. Maddesine Göre	VUK'un Mükerrer 227. Maddesine Göre
<p>1.Meslek mensubunun sorumluluğu doğruluk denetimidir.</p> <p>YMM'ler VUK'un mükerrer 227. maddesi gereğince yasal defterleri doğru tutmak zorunda olmalarının yanında, tuttıkları defterlerin dayanağı olan belgelerin de doğruluğundan sorumludurlar.</p> <p>2.Meslek mensuplarının sadece YMM'lerin yapacağı tasdike ilişkin sorumluluklar düzenlemiştir.</p> <p>YMM'lerin tasdik işlemleri için ayrı bir düzenleme yapılırken, SM ve SMMM'ler için herhangi bir düzenlemeden söz edilmemiştir.</p> <p>3.YMM'ler ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Fakat YMM'lerin gecikme faizlerinden de sorumlu olup olmadıkları hakkında açık bir düzenleme bulunmamaktadır.</p>	<p>1.Meslek mensubunun sorumluluğu uygunluk denetimidir.</p> <p>YMM'lerin ve diğer muhasebe mesleği mensuplarının sorumluluğu 2 şekilde ortaya çıkmaktadır. Buna göre; SM, SMMM'ler sadece yasal defterlere dayanan bilgilerin tasdik raporuna veya vergi beyannamesine doğru olarak aktarılmasından ve defterlere dayanak teşkil eden belgelerin defterlere doğru kaydedilmesinden sorumludurlar²⁸⁹.</p> <p>2.Bütün meslek mensuplarının (SM, SMMM, YMM) sorumlulukları düzenlenmiştir.</p> <p>Yani YMM'lerin tasdik işlemleri için ve SM ve SMMM'lerin vergi beyannamesi imzaları için sorumluluklarını düzenleyen bir yasadır.</p> <p>3.YMM'ler vergi ziyasına bağlı olarak salınan vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar.</p>

Benzer bir konuda, VUK'un 11. maddesinde düzenlenen müteselsil sorumluluk uygulaması ile ilgili olarak yayımlanan 70 Sıra Nolu KDV genel tebliğinde müteselsil sorumluluğun gecikme faizi için de uygulanacağı açıklanmıştır. VUK'un 11. maddesinde yalnızca vergi sorumluluk kapsamına alınmış olmasına

²⁸⁹ Burhan Gündoğdu , 'Yeminli Mali Müşavirlerin Müteselsil Sorumlulukları', Vergi Dünyası, 2004, S.274, s.143

rağmen bakanlık, gecikme faizini verginin bir uzantısı olarak kabul etmiştir. Bu açıklamalardan gecikme faizinin de YMM'lerin müteselsil sorumlulukları kapsamında yer aldığı ortaya çıkmaktadır²⁹⁰.

VUK'ta uygunluk, 3568 sayılı yasada doğruluk denetimi amaçlanırken, 18 Sıra Nolu Genel Tebliğde hem uygunluk hem de doğruluk denetiminden söz edilmiştir. Genel tebliğe göre; beyanname ve eklerini tasdik eden YMM'ler tasdik ettikleri beyanname ve eklerinde yer alan bütün bilgilerle bunların dayanağını oluşturan defter kayıtları belgelerdeki bilgilerin doğruluğu ile beyannamesini tasdik ettikleri mükelleflerin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmalarından sorumlu tutulmaktadırlar.

3.8. ALMANYA VE ABD ÜLKELERİNDEKİ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN İLE TÜRKİYE'DEKİ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN VERGİSEL SORUMLULUKLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Türkiye'deki YMM'ler ile Almanya ve ABD ülkelerindeki YMM'lerin vergisel sorumluluklarının karşılaştırılması aşağıdaki Tablo 3'de 7 başlık halinde gösterilmiştir.

²⁹⁰ Burhan Gündoğdu , “Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki sorumluluğu”, Yaklaşım, 2006, S.168, s.86

Tablo 3. Türkiye’deki YMM’ler ile Diğer Ülkelerdeki YMM’lerin Vergisel Sorumluluklarının Karşılaştırılması

	ALMANYA	AMERİKA	TÜRKİYE
İŞLETME SAHİBİ VE YÖNETİMİNE KARŞI SORUMLULUK	Sözleşme öncesi sorumluluk (bir sözleşmenin reddinin zamanında bildirilmemesinden doğan sorumluluk) sözleşmeden doğan sorumluluk ve haksız fiilden doğan sorumluluk olmak üzere 3’e ayrılır. Böyle bir mesuliyetin oluşması için YMM’nin yükümlülüklerinden en az birini yerine getirmemiş olmaları ve bu sebeple işletmeyi bir zarara uğratmış olmaları şartı vardır.	Amerika’da YMM’lerin sorumluluğu genellikle denetimin mesleki özem gösterilmeksizin yapılmasından doğar ki, Amerika’da YMM’lere karşı açılan davaların çoğunun nedeni denetim sırasında mesleki özenin gösterilmemesidir.	Türkiye’de YMM’ler tasdikleri kapsamına giren konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması nedeniyle ortaya çıkan vergi ziyanlarından ve kesilecek cezalardan Vergi Usul Kanunu ve 3568 Sayılı Kanun hükümleri uyarınca mükellefleriyle birlikte “müşterek ve müteselsilen” sorumludurlar.
3. KİŞİLERE KARŞI SORUMLULUK	Bağlı şirketlere karşı sorumluluk, sözleşmeden doğan sorumluluk ve haksız fiilden doğan sorumluluk olmak üzere 3’e ayrılır.	YMM’lerin 3. kişilere karşı sorumluluğu, YMM’lerin yaptıkları işe (denetim) duyulan güvenden doğar YMM’lerin yaptıkları denetim sonucunda bir şirketin finansal durumu olduğundan iyi gözükürse ve 3. kişilerde buna dayanarak yaptıkları yatırımlardan zarara uğrarlarsa, bu durumda YMM’lerin 3. kişilere karşı sorumluluğundan bahsedilir.	Yeminli Mali Müşavirler tasdik konusu ve belgelerin ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğu ve gerçek durumu yansıtması yönünden önemli etkileri olabilecek hata ve hilelerin önlenmesi veya ortaya çıkarılmasında işletme yönetimiyle birlikte sorumludurlar. İstekleri doğrultusunda işletme yönetiminde hataların düzeltilmemesi veya hileli bir durumun tespiti halinde, durumu bir raporla ilgili mercilere bildirme

			yükümlülükleri vardır. Ayrıca “Sosyal Sorumluluk” kavramıyla, meslek mensuplarının mesleklerinin ifası sırasında toplum ve devlete karşı sorumluluk taşıdıkları belirtilmiştir.
YARDIMCILARDAN DOĞAN SORUMLULUK	YMM’ler denetimdeki yardımcılarının yükümlülüklerini yerine getirmemeleri durumunda da, yardımcılarını gibi direk olarak sorumludurlar.	YMM’ler denetimi yaparken görevlendirdikleri yardımcılardan kaynaklanan, 3i kişiler ve şirket sahiplerini zarara uğratan fiillerden dolayı yardımcılarıyla beraber sorumludurlar.	İlgili Meslek Kanunu, yönetmelikler ve tebliğlerde YMM’lerin yardımcılardan doğan sorumluluklarından bahsedilmiştir.
CEZAI SORUMLULUK	Kasıtlı olarak denetimin sonuçlarını yanlış rapor edeni raporunda bazı noktalara değinmeyen veya sır saklama yükümlülüğünü ihlal eden YMM’ler para veya hapis cezasına çarptırılır.	YMM’ler görevlerinin ifası sırasında herhangi bir şekilde ilgili şirketin finansal durumunu çarpıtmak için yükümlülüklerini kasten yerine getirmezlerse kanunlara göre cezai sorumluluk taşırlar.	Meslek Mensupları görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanununun devlet memurlarına ait hükümleri uyarınca cezalandırılırlar.
MESLEKDAŞLARA KARŞI SORUMLULUK	Meslektaşlara Karşı Sorumluluk konusu ilgili kanun ve yönetmeliklerde düzenlenmemiştir.	Meslektaşlara karşı sorumluluk konusu ilgili kanun ve yönetmeliklerde düzenlenmemiştir.	Meslek Mensupları, mesleğin gelişmesi, sağlam temellere oturtulması ve mesleki dayanışmanın sağlanması için, ilgili yönetmelikler çerçevesinde ve mesleki eğitimde birbirlerine her türlü bilgiyi vermek ve aktarmakla sorumludurlar.

DİSİPLİN CEZALARI	Uyarma, kınama 20.000 DM'ye kadar para cezası ve meslekten men edilme cezaları vardır.	SEC bazı durumlarda YMM'leri SEC'e kayıtlı şirketlerin denetimini yapmaktan süreli veya süresiz olarak men edebilir.	Uyarma, kınama geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatını kaldırma, meslekten çıkarma olmak üzere toplam 5 tanedir.
SORUMLULUK SINIRLANDIRILMASI	İsteğe bağlı denetimlerde kanunen sınırsız sorumluluk öngörülmüştür. Ancak sözleşmeyle sorumluluğu sınırlandırma imkanı vardır. Zorunlu denetimlerde ihmalden kaynaklanan yükümlülük zedelenmelerinde sorumluluk, 500.000 DM ile sınırlandırılmıştır. Kasıtlı olarak yükümlülüklerin yerine getirilmemesi durumunda ise sınırsız sorumluluk vardır.	Almanya'daki gibi belirli sınırlandırmalar yoktur. YMM'lerin sorumlulukları şirketin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini denetlemekle sınırlı olarak görülebilir. Ancak finansal durumun şirket tarafından çarpıtıldığına dair açık indikatörler tespit edilmişse, bunları izleyip sonuçlandırmak da sorumluluklarına dahildir. Genel olarak önceden belirlenmiş bir para cezası söz konusu değilse de, YMM'lere karşı açılan davalarda istenen tazminatlar oldukça yüksektir.	YMM'ler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratılan vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefleriyle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. YMM'ler yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri tasdik raporunda açıkça belirtirler. Bunun dışında ayrıca bir sorumluluk sınırlandırılması bulunmamaktadır

Kaynak: Metin Sağlamlı, "Almanya, ABD ve Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarının Karşılaştırılması", Yaklaşım, Sayı:90, Haziran 2000, s.39-40.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN VERGİSEL SORUMLULUKLARININ ANKET YÖNTEMİ İLE DEĞERLENDİRİLMESİ

1. SORUMLULUK HUKUKUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ (AFYONKARAHİSAR İLİ UYGULAMASI)

1.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Araştırmada, 3568 sayılı kanun ve 213 sayılı VUK'un meslek mensuplarının vergisel sorumluluğu ile ilgili hükümlerde SMMM ve YMM'lerin görüşlerinin ortaya çıkarılması amaçlanmıştır. Devlet ile mükellefler arasında köprü vazifesi gören SMMM ve YMM'lerin kanunlardan beklentileri aşağıda yer verilen sorular çerçevesinde araştırılmıştır.

Meslek mensuplarının ihtiyaçlarına 3568 sayılı kanun ve 213 sayılı VUK ne derece cevap veriyor?

3568 sayılı kanun ve 213 sayılı VUK'un sorumluluk uygulamasında ne gibi aksaklıkları vardır?

Meslek mensupları 3568 sayılı kanun ile 213 sayılı VUK'taki uygulamaları doğru buluyor mu?

Yukarıdaki sorulara yanıt olabilecek kitap, dergi ve makalelerin yanı sıra meslek mensuplarının sorumluluk uygulaması için verecekleri yanıtların da çalışmada faydalı olacağı düşünülerek anket yöntemine başvurulmuştur.

1.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI

Çalışma, Afyonkarahisar ili SMMM'ler odasına bağlı 108 katılımcı ile gerçekleştirilmiştir. 108 katılımcıdan 5'i YMM'dir. YMM katılımcılarının az olmasının sebebi, Afyonkarahisar'da sadece 5 adet YMM'nin bulunmasıdır. Sadece Afyonkarahisar ili baz alınarak çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Anketlerin 103 adedi SMMM'ler tarafından doldurulmuştur. Katılımcılara soruları cevaplarken kesinlikle isimlerinin anket formlarında yer almayacağı belirtilmiş, onlar için en doğru cevabın işaretlenmesi gerektiği anlatılmıştır. SMMM'ler çalışmaya yeterli bir zaman ayırarak, çalışmayı ciddi bir şekilde, gerekli özeni göstererek cevaplandırmışlardır. Ancak 103 anketten 94 adedi değerlendirilmeye alınmıştır. Anketler değerlendirme aşamasında incelendiğinde katılımcılardan bazılarının SM olduğu bazılarının da bu meslek hayatında uzun süre çalıştığı fakat SMMM unvanının olmadığı gözlenmiştir. Tezin konusu YMM ve SMMM'lerin vergisel sorumlulukları üzerine olduğu için SMMM unvanına sahip olmayan kişilerin cevaplandığı anketler de çok anlamlı olmasına rağmen değerlendirmeye alınmamıştır.

SMMM ve YMM katılımcıları için iki farklı anket formu düzenlenmiştir. Anket soruları hazırlanırken bir kaynaktan referans²⁹¹ alınmıştır. Bütün anket formları 20 sorudan oluşmaktadır ve ilk 3 soru katılımcıların meslek hayatlarında geçirdikleri süre, eğitim durumları ve mezun oldukları üniversite ile ilgili özelliklerdir. Diğer sorularda ise beşli likert ölçeği kullanılmıştır (1= Kesinlikle Katılıyorum, 2=Katılıyorum, 3=Kararsızım, 4=Katılmıyorum, 5=Kesinlikle Katılmıyorum). “Bu ölçek geliştiricisi Rennis Likert'in adıyla anılmakta olup, sosyal bilimler alanında yaygın olarak kullanılmaktadır. Bu ölçekte deneğe çeşitli ifadeler ve yargılar yöneltilir”²⁹². Anket katılımcılarla yüz yüze yapılmıştır. Katılımcılara yöneltilen ifadelerin birbiriyle tutarlılıklarının ölçülmesinde ise çapraz tablo yöntemi kullanılmıştır. Çapraz tablo yöntemi sadece SMMM katılımcılarının ifadelerine verdikleri cevapların değerlendirilmesinde kullanılmıştır. YMM katılımcı sayısının

²⁹¹ Gül Yılmaz vd., “YMM'lerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının Değerlendirilmesi”, Ankara YMM'ler Odası Yayınları, Ankara 2004, s.248.

²⁹² Remzi Altunışık vd. Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı, Geliştirilmiş 5. Baskı, Sakarya Yayıncılık, Sakarya 2007, s107.

az olması nedeniyle anlamlı bir sonuç çıkmayacağı düşüncesiyle çapraz tablo yöntemi kullanılmamıştır. Veriler SPSS 18 program aracılığıyla analiz edilmiştir.

1.3. ANKETTE KULLANILAN İFADELER VE KATILIMCILARIN VERDİĞİ YANITLARIN DAĞILIMI

1.3.1. SMMM Katılımcıları

Tablo 4. SMMM Katılımcılarına Ait Genel Bilgiler

Katılımcıların Cinsiyeti	Bayan		Erkek	
	6		88	
SMMM Katılımcılarının Eğitim Düzeyi	Lise	Lisans	Yüksek Lisans	
	7	83	4	
Katılımcıların SMMM'lik Mesleğini Sürdürdükleri Yıl	1 ile 16 yıl	17 ile 32 yıl	33 ile 48 yıl	
	64	26	4	

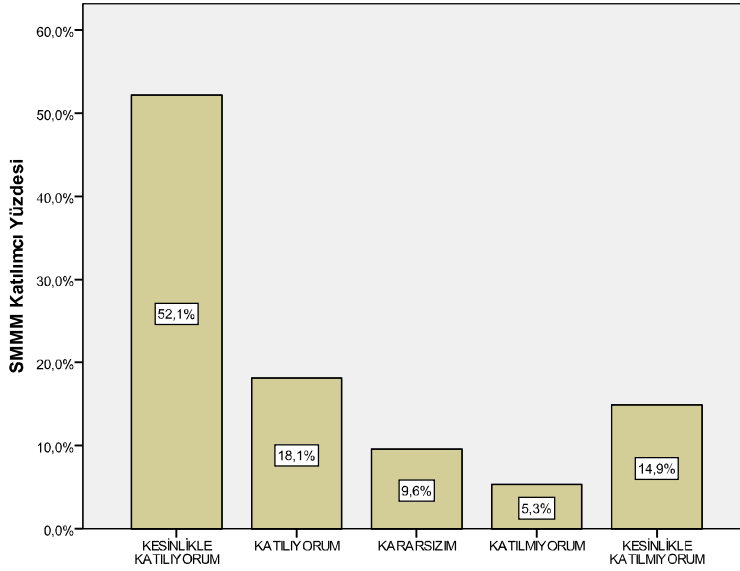
Ankete katılan SMMM'lerin 6'sı bayan 88'i erkektir. Katılımcıların 7'si lise, 83'ü lisans, 4'ü yüksek lisans mezunudur. Katılımcıların SMMM'lik mesleğini sürdürdükleri zaman 3 grupta incelenmiştir. Meslekte 1 ile 16 yıl arası çalışanlar 64 kişi, 17 ile 32 yıl arasında çalışanlar 26 kişi ve 33 ile 48 yıl arası çalışanlar 4 kişidir.

1.3.2. SMMM Katılımcılarının Değerlendirilmesi

Anket soruları kitap, dergi ve makalelerde yayınlanan SMMM'lerin vergisel sorumluluklarıyla ilgilidir. Soruların ve cevapların dağılımı aşağıda grafiklerde gösterilmiştir. Ankette yer alan dördüncü ifade, "SMMM'lerin sorumluluklarına ilişkin düzenlenen genel tebliğin yasal bir dayanağı olmamasına rağmen, vergi, ceza ve gecikme faizi tahakkuk ettiğinde borcun SMMM'den istenmesi adil bir yaklaşım

değildir” şeklindedir. Bu ifadeye verilen cevapların dağılımı Grafik 1’de gösterilmiştir.

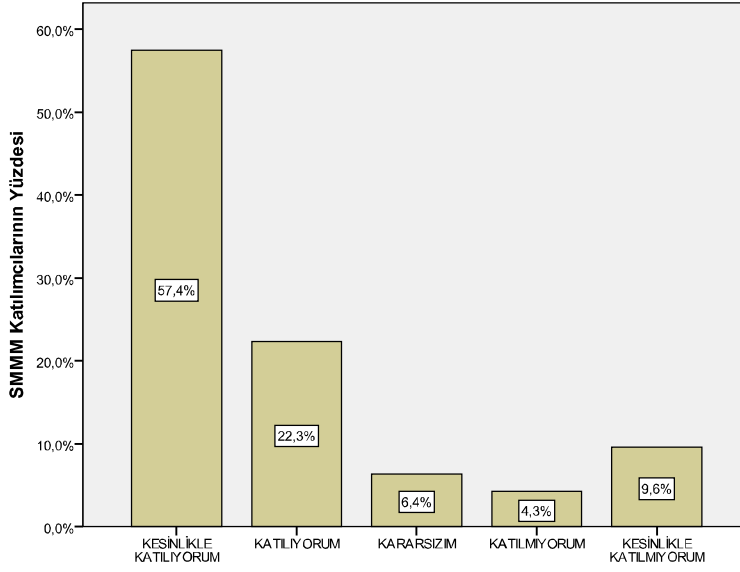
Grafik 1. SMMM’lerin Sorumluluklarına İlişkin Yaklaşım



İfadeyi cevaplayan 94 katılımcıdan %52.1’i kesinlikle katılıyorum, %18.1’ katılıyorum, %9.6’sı kararsızım, %5.3 katılmıyorum, %14.9’u kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir. Bu sonuçtan, SMMM’lerin sorumluluklarına ilişkin düzenlenen genel tebliğin yasal bir dayanağı olmamasına rağmen, vergi, ceza ve gecikme faizi tahakkuk ettiğinde borcun SMMM’den istenmesinin adil bir yaklaşım olmadığı çıkartılabilir.

Ankette yer alan beşinci ifade, “Vergi, ceza ve gecikme faizi tahakkuk ettiğinde mükelleften tahsil edilemeyince SMMM’den tahsil edinmek istenmesi SMMM’yi mükellefin kefili durumuna düşürmektedir” şeklindedir. Bu ifadeye verilen cevapların dağılımı Grafik 2’de gösterilmiştir.

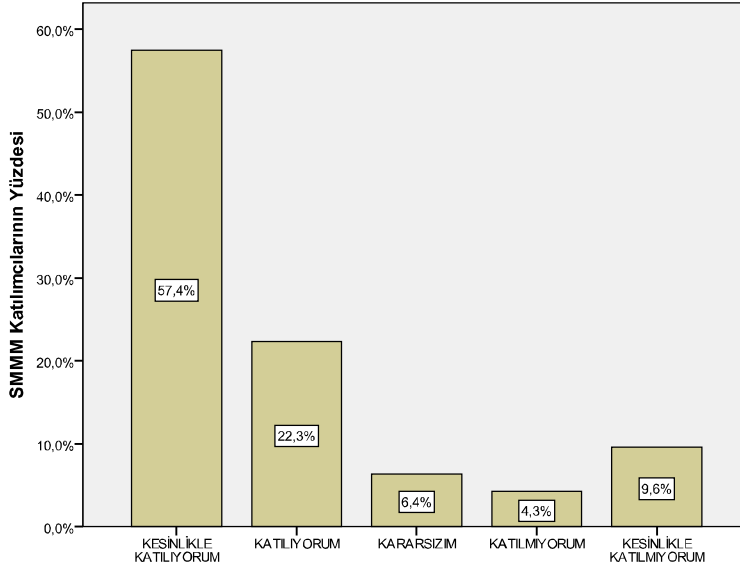
Grafik 2. Vergi, Ceza Ve Gecikme Faizinin SMMM'lerden Tahsilâtı



İfadeyi cevaplayan 94 katılımcıdan %57.4'ü kesinlikle katılıyorum, %22.3'ü katılıyorum, %6.4'ü kararsızım, %4.3'ü katılmıyorum, %9.6'sı kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir. Bu sonuçtan, vergi, ceza ve gecikme faizi tahakkuk ettiğinde mükelleften tahsil edilemeyince SMMM'den tahsil edinmek istenmesi SMMM'yi mükellefin kefilî durumuna düşürdüğü çıkartılabilir.

Ankette yer alan altıncı ifade, “SMMM'lerin yetkileri sorumluluklarıyla kıyaslandığında yetkileri sorumluluklarına göre sınırlı kalmaktadır” şeklindedir. Bu ifadeye verilen cevapların dağılımı Grafik 3'de gösterilmiştir.

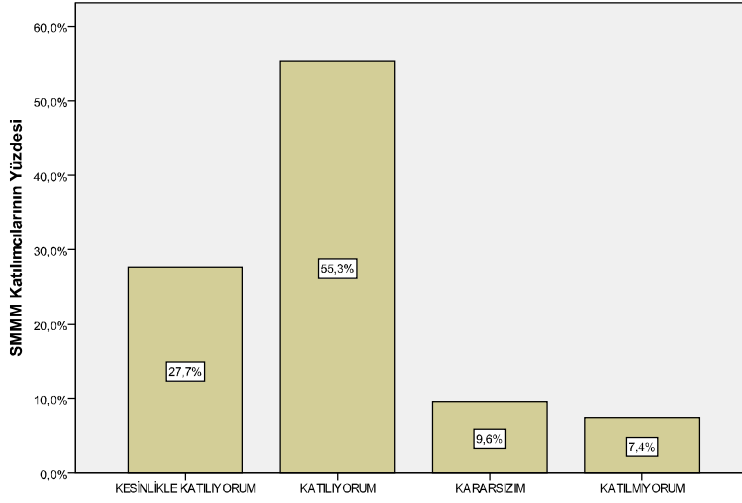
Grafik 3. SMMM'lerin Sorumluluklarının Yetkileri İle Kıyaslanması



İfadeyi cevaplayan 94 katılımcıdan %57.4'ü kesinlikle katılıyorum, %22.3'ü katılıyorum, %6.4'ü kararsızım, %4.3'ü katılmıyorum, %9.6'sı kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir. Bu sonuçtan, SMMM'lerin yetkileri sorumluluklarıyla kıyaslandığında yetkilerinin sorumluluklarına göre sınırlı kaldığı anlaşılabilir.

Ankette yer alan yedinci ifade, "SMMM'lerin yetkilerinin 3568 sayılı kanunun 2. maddesinde verildiği halde mali sorumluluklarının 3568 sayılı kanunda belirtilmeyip bu eksikliğin VUK'un 227. maddesi ile giderilmeye çalışılması anlamsızdır" şeklindedir. Bu ifadeye verilen cevapların dağılımı Grafik 4'te gösterilmiştir.

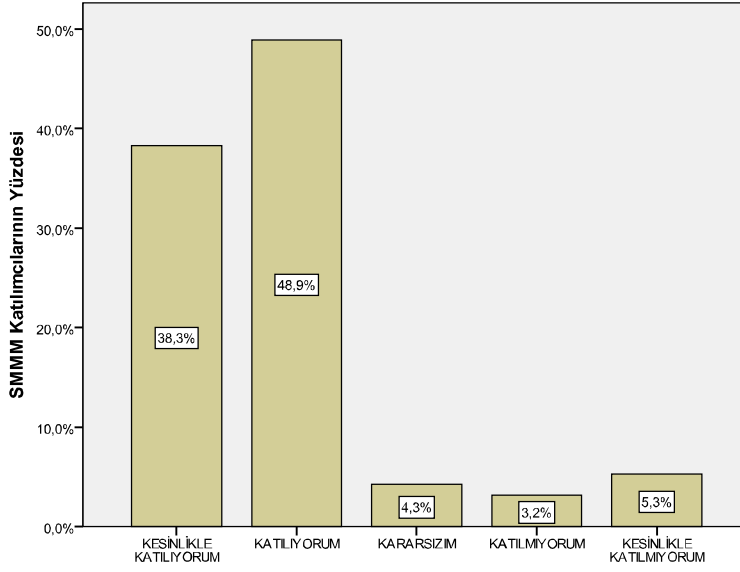
Grafik 4. SMMM'lerin Sorumluluklarının VUK 227. Madde İle Düzenlenmesi



İfadeyi cevaplayan 94 katılımcıdan %27.7'si kesinlikle katılıyorum, % 55.3'i katılıyorum, %9.6'sı kararsızım, %7.4'ü katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir. Bu sonuca göre katılımcılar, SMMM'lerin yetkilerinin 3568 sayılı kanunun 2. maddesinde verildiği halde mali sorumluluklarının 3568 sayılı kanunda belirtilmeyip bu eksikliğin VUK'un 227. maddesi ile giderilmeye çalışılmasının anlamsız olması konusunda bir görüş birliği sağlamışlardır. Kesinlikle katılıyorum ifadesinin oranı katılıyorum ifadesinin oranının altında olmasına rağmen katılımcıların yarısından fazlasının katılıyorum görüşünde olması ifadenin anlamsız olduğunu kanıtlamaktadır. Katılımcılardan hiçbirinin kesinlikle katılmıyorum ifadesini işaretlememeleri de anket sorularını ciddi bir şekilde cevaplandıklarını, araştırmaya önem verdiklerini göstermektedir.

Ankette yer alan sekizinci ifade, "SMMM'lerin sorumluluklarının 3568 sayılı kanunda düzenlenmesi gerekirken tebliğ ile düzenlenmiştir" şeklindedir. Bu ifadeye verilen cevapların dağılımı Grafik 5'te gösterilmiştir.

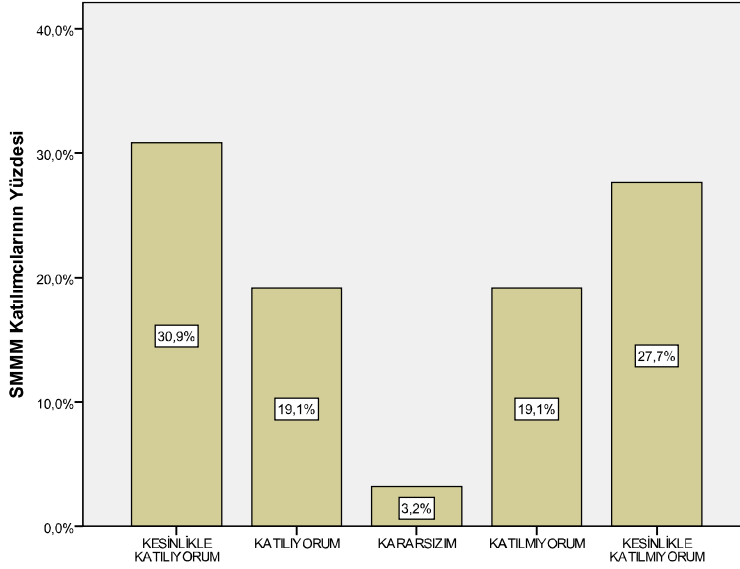
Grafik 5. SMMM’lerin Sorumluluklarının Tebliğ İle Düzenlenmesi



İfadeyi cevaplayan 94 katılımcıdan %38.3’ü kesinlikle katılıyorum, %48.9’u katılıyorum, %4.3’ü kararsızım, %3.2’si katılmıyorum, %5.3’ü kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş belirtmişlerdir. Bu sonuçlara göre de SMMM’lerin sorumluluklarının tebliğ yerine 3568 sayılı kanunla düzenlenmesinin gerektiği anlamı çıkmaktadır.

Ankette yer alan dokuzuncu ifade, “SMMM’lerin bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de sorumlu olmaları adildir” şeklindedir. Bu ifadeye verilen cevapların dağılımı Grafik 6’da gösterilmiştir.

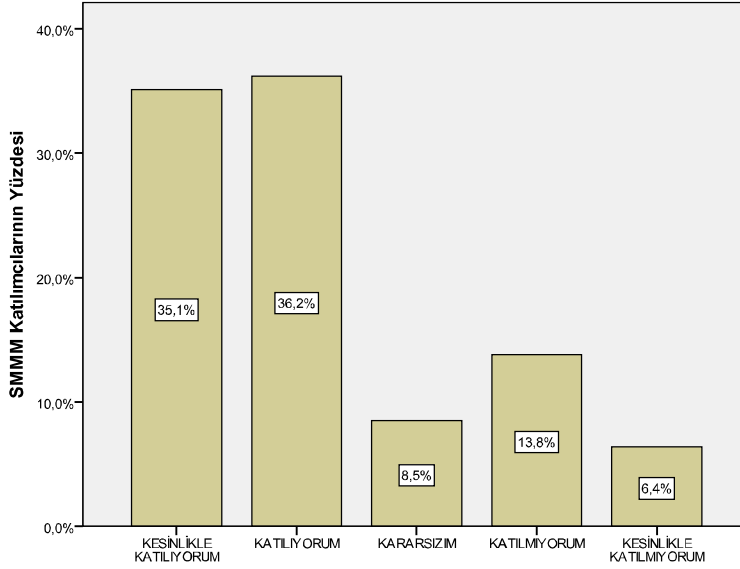
Grafik 6. SMMM’lerin Bilerek Kullandıkları veya Harici Araştırmayı Gerektirmeden veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Olduğu Anlaşılabilen Belgelerden Sorumluluğu



İfadeyi cevaplayan 94 katılımcıdan %30.9’u kesinlikle katılıyorum, %19.1’i katılıyorum, %3.2’si kararsızım, %19.1’i katılmıyorum, %27.7’si kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş belirtmişlerdir. Katılımcıların %30.9’unun kesinlikle katılıyorum cevabını vermesi SMMM’lerin bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de sorumlu olmalarının adil olduğunu göstermektedir, ancak tam bu görüşün zıttını belirten kesinlikle katılmıyorum oranının kesinlikle katılıyorum oranına çok yakın olması SMMM’lerin bu konuda tam bir görüş birliğine varamadıklarını göstermektedir.

Ankette yer alan onuncu ifade, “Miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgelerin meslek mensuplarının sorumluluğunda olması adil bir yaklaşım değildir” şeklindedir. Bu ifadeye verilen cevapların dağılımı Grafik 7’de gösterilmiştir.

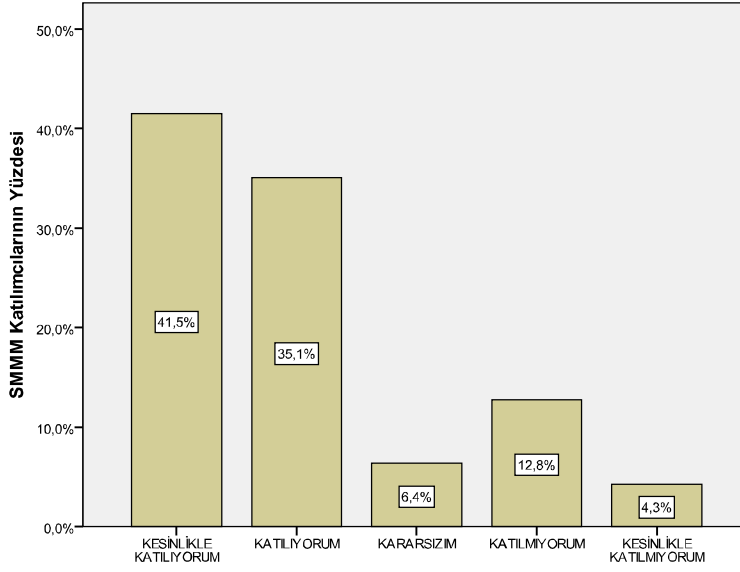
Grafik 7. SMMM’lerin Miktar veya Tutar İtibariyle İşletmenin Faaliyet Konusu veya İş Hacmiyle Müteneşip Olmayan Belgeler ile Ticari Örf ve Teamüle Uygun Olmayan Belgelerden Sorumluluğu



İfadeyi cevaplayan 94 katılımcıdan %35.1’i kesinlikle katılıyorum, %36.2’si katılıyorum, %8.5’i kararsızım, %13.8’i katılmıyorum, %6.4’ü kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş belirtmişlerdir. Bu sonuca göre miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle müteneşip olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgelerin meslek mensuplarının sorumluluğunda olmasının adil bir yaklaşım olmadığı ortaya çıkmaktadır.

Ankette yer alan on birinci ifade, “Miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle müteneşip olan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olan belgelerin sahteliğinin anlaşılabilmesi vergi incelemesi ile otaya çıkacak bir husustur” şeklinde belirtilmiştir. Bu ifadeye verilen cevapların dağılımı Grafik 8’de gösterilmiştir.

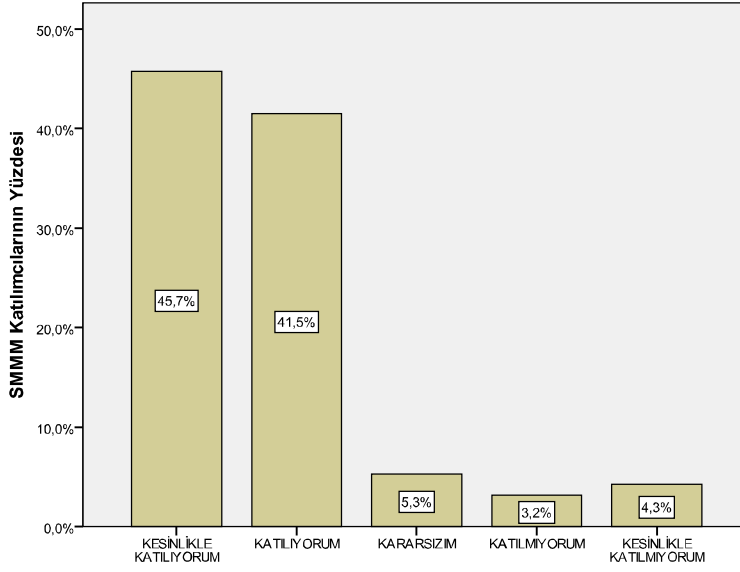
Grafik 8. Belgelerin Sahteliğinin Vergi İncelemesi İle Anlaşılabilmesi



İfadeyi cevaplayan 94 katılımcıdan %41.5'i kesinlikle katılıyorum, %35.1' katılıyorum, %6.4'ü kararsızım, %12.8'i katılmıyorum, %4.3'ü kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüşlerini belirtmişlerdir. Bu sonuçlara göre, miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olan belgelerin sahteliğinin anlaşılabilmesinin vergi incelemesi ile otaya çıkacak bir husus olduğu görüşü benimsenebilir.

Ankette yer alan on ikinci ifade, “Miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olan belgelerin sahteliğinin anlaşılabilmesi vergi incelemesi ile otaya çıkacak bir husustur. SMMM'lere vergi inceleme yetkisi verilmediği halde, SMMM'lerin bu belgelerin sahteliğinden sorumlu tutulması tezatlık yaratmaktadır” şeklinde belirtilmiştir. Bu ifadeye verilen cevapların dağılımı Grafik 9'da gösterilmiştir.

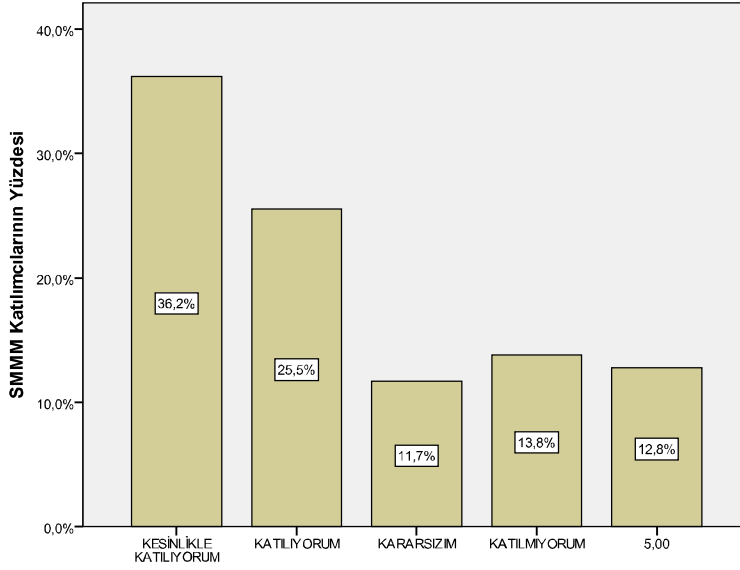
Grafik 9. SMMM'lerin Belgelerin Sahteliğinden Sorumlu Tutulması



Anketi cevaplayan 94 katılımcıdan %45.7'si kesinlikle katılıyorum, %41.5'i katılıyorum, %5.3'ü kararsızım, %3.2'si katılmıyorum, %4.3'ü kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir. Bu görüşe göre miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olan belgelerin sahteliğinin anlaşılabilmesi vergi incelemesi ile otağa çıkacak bir husustur. SMMM'lere vergi inceleme yetkisi verilmediği halde, SMMM'lerin bu belgelerin sahteliğinden sorumlu tutulması tezatlık yaratmaktadır anlamına ulaşılabilir.

Ankette yer alan on üçüncü ifade, "Belgelerin sahteliğinin anlaşılabilmesi için SMMM'lere de vergi incelemesi verilmelidir" şeklindedir. Bu ifadeye verilen cevapların dağılımı Grafik 10'da gösterilmiştir.

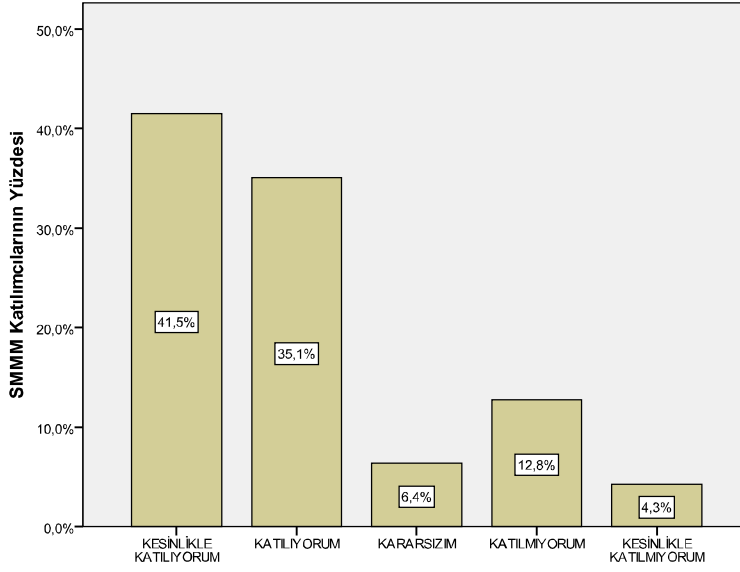
Grafik 10. SMMM'lere Vergi İnceleme Yetkisi Verilmesi



İfadeyi cevaplayan 94 katılımcıdan %36.2'si kesinlikle katılıyorum, %25.5'i katılıyorum, %11.7'si kararsızım, %13.8'i katılmıyorum, %12.8'i kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir. Bu sonuca göre belgelerin sahteliğinin anlaşılabilmesi için SMMM'lere de vergi incelemesi verilmelidir denilebilir. Fakat bu ifadeyle ilgili çoğu katılımcı ek bir görüş bildirmişlerdir. Bu görüşlerini şu şekilde dile getirmişlerdir. “Belgelerin sahteliğinin anlaşılabilmesi vergi incelemesi ile ortaya çıkacak bir husustur ama iş yükümüz çok ağır devlet bizlere vergi inceleme yetkisi verse dahi bunu gerçekleştiremeyiz”.

Ankette yer alan on dördüncü ifade, “SMMM'lerin görevlerinin uygunluk denetimi olmasına rağmen onlardan doğruluk denetimi de beklenmektedir” şeklindedir. Bu ifadeye verilen cevapların dağılımı Grafik 11'de gösterilmiştir.

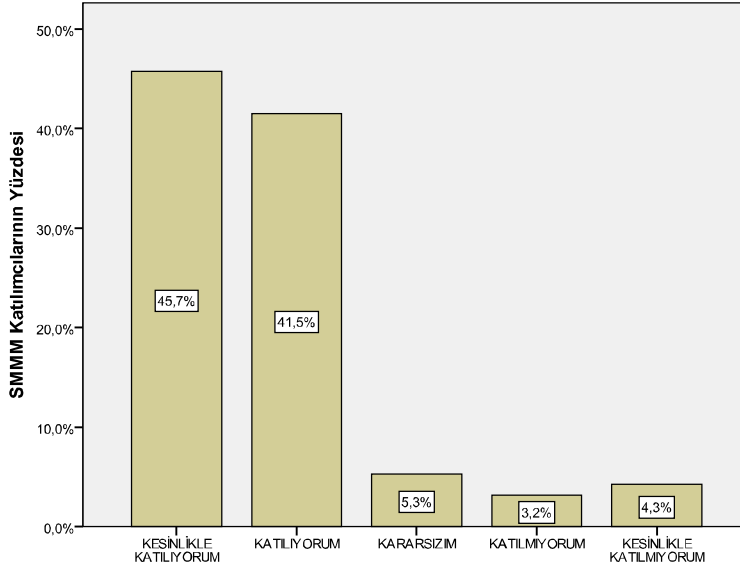
Grafik 11. SMMM'lerden Doğruluk Denetiminin Beklenmesi



İfadeyi cevaplayan 94 katılımcıdan %41,5'i kesinlikle katılıyorum %35,1'i katılıyorum, %6,4'ü kararsızım, %12,8'i katılmıyorum, %4,3'ü kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüşlerini belirtmişlerdir. Bu sonuca göre, SMMM'lerin görevleri sadece uygunluk denetimi olmalıdır, buna ek olarak onlardan doğruluk denetimi beklenmemelidir denilebilir.

Ankette yer alan on beşinci ifade, "Mükelleften tahsil edilemeyen vergi ve cezanın SMMM'den tahsil edilmek istenmesi SMMM'yi sınırsız sorumluluk altına koymaktadır" şeklinde belirtilmiştir. Bu ifadeye verilen cevapların dağılımı Grafik 12'de gösterilmiştir.

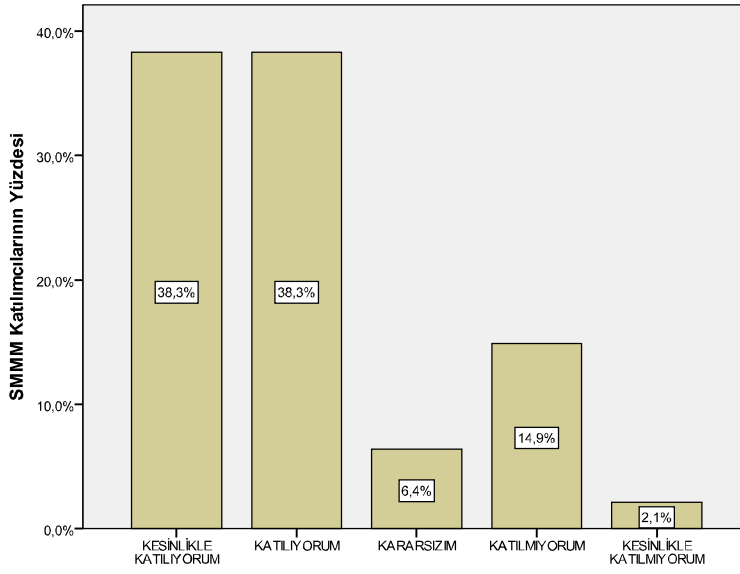
Grafik 12. SMMM'nin Sınırsız Sorumluluğu



İfadeyi cevaplayan 94 katılımcıdan %45.7'si kesinlikle katılıyorum, %42.5'i katılıyorum, %5.3'ü kararsızım, %3.2'si katılmıyorum, %4.3'ü kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüşlerini bildirmişlerdir. Bu sonuçlara göre, mükelleften tahsil edilemeyen vergi ve cezanın SMMM'den tahsil edilmek istenmesi SMMM'yi sınırsız sorumluluk altına koymaktadır denilebilir.

Ankette yer alan on altıncı ifade, "Vergi beyannamelerinin imzalanmasında SMMM'lerin yüklendiği görev ve sorumluluk yalnız defterlere dayanan bilgilerle sınırlandırılmaktadır" şeklinde belirtilmiştir. Bu ifadeye verilen cevapların dağılımı Grafik 13'de gösterilmiştir.

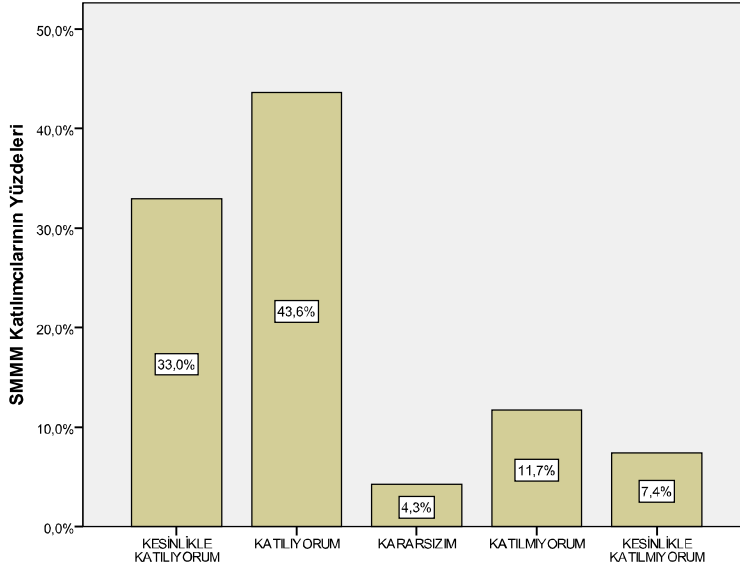
Grafik 13. Sorumluluğun Defterlere Dayanan Bilgilerle Sınırlandırılması



Anketi cevaplayan 94 katılımcıdan %38.3'ü kesinlikle katılıyorum, %38.3'ü katılıyorum, %6.4'ü kararsızım, %14.9'u katılmıyorum, %2.1'kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir. Kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum cevabını verenlerin oranı birbirine eşittir. Bu sonuca göre, vergi beyannamelerinin imzalanmasında SMMM'lerin yüklendiği görev ve sorumluluk yalnız defterlere dayanan bilgilerle sınırlandırılmaktadır.

Ankette yer alan on yedinci ifade, "Vergi beyannamelerinin imzalanması öncesi meslek mensuplarının sınırlı uygunluk denetimi yapmaları gerekir" şeklinde belirtilmiştir. Bu ifadeye verilen cevapların dağılımı Grafik 14'te gösterilmiştir.

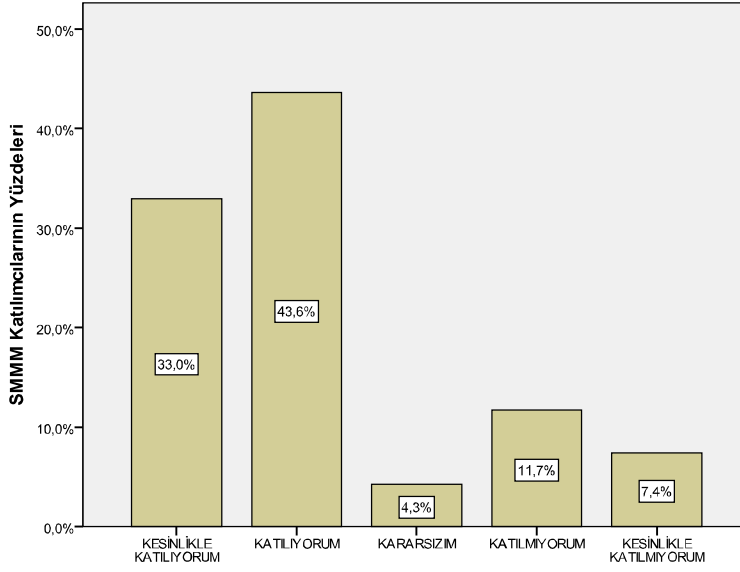
Grafik 14. Sınırlı Uygunluk Denetimi Yapılması



Anketi cevaplayan 94 katılımcıdan %33.0'ı kesinlikle katılıyorum, %43.6'sı katılıyorum, %4.3'ü kararsızım, %11.7'si katılmıyorum, %7.4'ü kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir. Bu sonuca göre, vergi beyannamelerinin imzalanması öncesi meslek mensuplarının sınırlı uygunluk denetimi yapmaları gerekir denilebilir, buna ek olarak anketler cevaplanırken görüşme sırasında çoğu katılımcı şu şekilde görüşlerini belirtmişlerdir. “Vergi beyannamelerinin imzalanması öncesi sınırlı uygunluk denetimi yapılması iyi olur fakat iş yükümüz çok ağır sınırlı uygunluk denetimini yapmamıza imkan yoktur”.

Ankette yer alan on sekizinci ifade, “SMMM’lerin sınırlı uygunluk denetimini daha iyi gerçekleştirebilmeleri için SMMM’lere de karşıt inceleme yetkisi verilmelidir” şeklinde belirtilmiştir. Bu ifadeye verilen cevapların dağılımı Grafik 15’te gösterilmiştir.

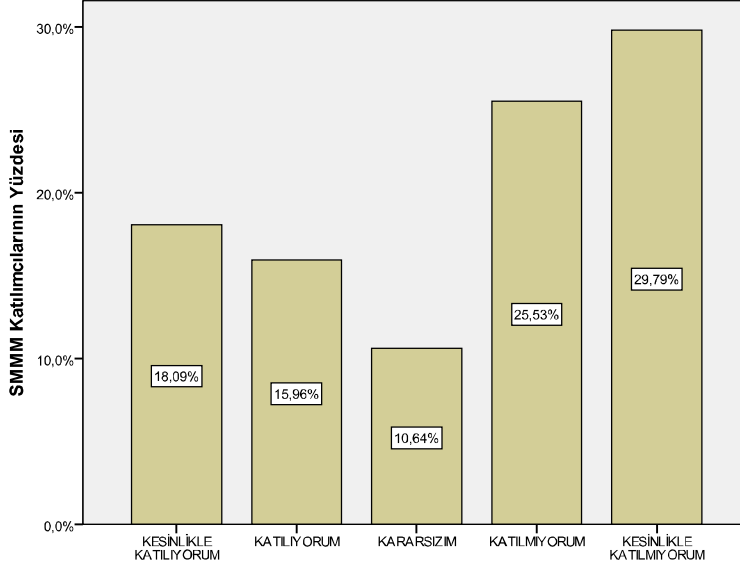
Grafik 15. SMMM'lere Karşıt İnceleme Yetkisi Verilmesi



İfadeyi cevaplayan 94 katılımcıdan %33.0'ı kesinlikle katılıyorum, %36.2'si katılıyorum, %9.6'sı kararsızım, %16.0' katılmıyorum, %5.3'ü kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir. Bu sonuca göre, SMMM'lerin sınırlı uygunluk denetimini daha iyi gerçekleştirebilmeleri için SMMM'lere de karşıt inceleme yetkisi verilmelidir denilebilir fakat buna ek olarak katılımcılar şu şekilde görüş bildirmişlerdir. “Karşıt inceleme yetkisinin biz SMMM'lere verilmesi mükellefin getirdiği faturaların naylon fatura olup olmadığını anlamakta çok işimize yarar ama biz yine de karşıt inceleme görevini yüklenmek istemiyoruz, iş yükümüz çok ağır, karşıt inceleme görevini her zaman olduğu gibi YMM'ler sürdürsün”.

Ankette yer alan on dokuzuncu ifade, “SMMM'lerin müştereken ve müteselsilen sorumlulukları dışında VUK'ta yer alan kaçakçılığa iştirak suçundan dolayı da cezai sorumluluklarının olması adil bir yaklaşımdır” şeklinde belirtilmiştir. Bu ifadeye verilen cevapların dağılımı Grafik 16'da gösterilmiştir.

Grafik 16. Kaçakçılığa İştirak Suçundan Dolayı Cezai Sorumluluk



İfadeyi cevaplayan 94 katılımcıdan %18.09'u kesinlikle katılıyorum, %15.96'sı katılıyorum, %10.64'ü kararsızım, %25.53'i katılmıyorum, %29.79'u kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş belirtmişlerdir. Bu sonuca göre, SMMM'lerin müştereken ve müteselsilen sorumlulukları dışında VUK'ta yer alan kaçakçılığa iştirak suçundan dolayı da cezai sorumluluklarının olmasının adil bir yaklaşım olmadığı söylenebilir.

Ankette yer alan birinci ifade "Fiili olarak kaç yıldır SMMM'lik yapıyorsunuz?" şeklindedir. Bu ifadede SMMM'lerin çalışma süreleri 3 grup altında incelenmiştir. Katılımcıların tecrübe dereceleri; 1 ile 16 yıl, 17 ile 32 yıl ve 33 ile 48 yıl arasında çalışanlar Tablo 1'de sınıflandırılmıştır. Ankette yer alan dördüncü ifade, "SMMM'lerin sorumluluklarına ilişkin düzenlenen genel tebliğin yasal bir dayanağı olmamasına rağmen, vergi, ceza ve gecikme faizi tahakkuk ettiğinde borcun SMMM'den istenmesi adil bir yaklaşım değildir" şeklindedir ve bu ifadeye verilen cevaplar ile katılımcıların meslekteki tecrübe yıllarının birbiri üzerindeki tutarlılıkları ölçülmeye çalışılmıştır.

Tablo 5. Katılımcıların Tecrübe Yılları İle Vergi, Ceza Ve Gecikme Faizi Tahakkuk Ettiğinde Borcun SMMM'den İstenmesinin İlişkilendirilmesi

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
1-16	33	13	8	0	10	64
Yıl	%51,6	%20,3	%12,5	%0	%15,6	%100
17-32	15	3	1	4	3	26
Yıl	%57,7	%11,5	%3,8	%15,4	%11,5	%100
33-48	1	1	0	1	1	4
Yıl	%25,0	%25,0	%0	%25,0	%25,0	%100
Toplam	49	17	9	5	14	94
	%52,1	%18,1	%9,6	%5,3	%14,9	%100

Katılımcıların tecrübe yılları ile dördüncü soruya verdikleri cevaplar kıyaslandığında çok belirgin bir fark ortaya çıkmamaktadır. SMMM'lerin sorumluluklarına ilişkin düzenlenen genel tebliğin yasal bir dayanağı olmamasına rağmen, vergi, ceza ve gecikme faizi tahakkuk ettiğinde borcun SMMM'den istenmesinin adil bir yaklaşım olmadığına 1 ile 16 yıl arasında meslek hayatında çalışanlar %51,6 oranla kesinlikle katıldıklarını, 17 ile 32 yıl arasında çalışanlar %57,7 ile kesinlikle katıldıklarını, 33 ile 48 yıl arasında çalışanlar %25,0 oranla kesinlikle katıldıklarını belirtmişlerdir. Meslekte yeni olanların ifadeye verdiklerin cevabın kesinlikle katılma oranı %50'inin üzerinde iken, meslek hayatında daha uzun süre çalışanların kesinlikle katılma oranları %25'tir. 33 ile 48 yıl arasında çalışan katılımcı sayısı azdır, çalışma hayatında yeni olan katılımcı sayısı daha fazladır bunun için meslek hayatında yeni olanlar ile uzun süre çalışanlar arasında %25'lik bir oran farkı belirlemektedir.

Tablo 6. Katılımcıların Tecrübe Yıllarının Gruplandırılarak Vergi, Ceza Ve Gecikme Faizi Tahakkuk Ettiğinde Borcun SMMM’den İstenmesinin İlişkilendirilmesi

	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Toplam
1-16	46	8	10	64
Yıl	%71,9	%12,5	%15,6	%100
17-48	20	1	9	30
Yıl	%66,7	%3,3	%30	%100
Toplam	66	9	19	94

Katılımcılar tecrübe yıllarına göre 1 ile 16 yıl arasında çalışanlar ve 17 ile 48 yıl arasında çalışanlar olarak iki gruba ayrılmıştır. Katılımcıların; vergi, ceza ve gecikme faizi tahakkuk ettiğinde borcun SMMM’den istenmesi ifadesine verdiği cevaplar ise; katılıyorum, kararsızım, katılmıyorum şeklinde gruplandırılmıştır. Meslek hayatında yeni olanlar ile tecrübeli olanların katılıyorum ifadesini kullanma oranları birbirine yakındır. Meslek hayatında yeni olanlar ifadeye %15,6’lık bir oranla katılmazken, tecrübeli olanlar %30’luk bir oranla katılmadıklarını belirtmişlerdir. Tecrübe yılı arttıkça ifadeye katılmıyorum şeklinde cevap verenlerin yüzdesi artmıştır. Meslek hayatında yeni olanlar ifadeye %12,5 oranıyla kararsız kaldıklarını, tecrübeli olanlar ise %3,3’lük bir oranla kararsız kaldıkları konusunda görüş bildirmişlerdir. Bu sonuçlara göre, meslek hayatında tecrübeli olanlar daha kararlıdır, ifadelere daha kesin cevaplar vermektedirler.

Ankette yer alan on dokuzuncu soru “SMMM’lerin müştereken ve müteselsilen sorumlulukları dışında VUK’ta yer alan kaçakçılığa iştirak suçundan dolayı da cezai sorumluluklarının olması adil bir yaklaşımdır” şeklinde belirtilmiştir. Bu ifadeye verilen cevaplar ile katılımcıların meslek hayatında geçirdikleri süre aşağıdaki tabloda kıyaslanmıştır.

Tablo 7. Katılımcıların Tecrübe Yılları İle VUK'ta Yer Alan Kaçakçılığa İştirak Suçundan Dolayı Cezai Sorumluluklarının İlişkilendirilmesi

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
1-16	13	13	7	16	15	64
Yıl	%20,3	%20,3	%10,9	%25,0	%23,4	%100
17-32	4	2	2	5	13	26
Yıl	%15,4	%7,7	%7,7	%19,2	%50,0	%100
33-48	0	0	1	3	0	4
Yıl	%0	%0	%25,0	%75,0	%0	%100
Toplam	17	15	10	24	28	94
	%18,1	%16,1	%10,6	%25,5	%29,8	%100

Katılımcıların meslek hayatında geçirdikleri süre ile soruya verilen cevap kıyaslandığında belirgin bir farklılık yoktur. Meslek hayatında 1 ile 16 yıl ve 17 ile 32 yıl arasında süre geçirenlerin ifadeye verdikleri cevaplarda kesinlik belirten bir durum yoktur. Katılıyorum ve katılmıyorum oranları birbirine yakındır. SMMM'lerin müştereken ve müteselsilen sorumlulukları dışında VUK'ta yer alan kaçakçılığa iştirak suçundan dolayı da cezai sorumluluklarının olması adil bir yaklaşımdır veya adil bir yaklaşım değildir yanıtı verilememektedir. Katılımcılar bu ifadede fikir birliği oluşturamamışlardır. Fakat 33 ile 48 yıl arasında çalışma hayatında süre geçirenler %75 oranla ifadeye katılmadıklarını belirtmişlerdir. Tecrübe yılı arttıkça katılımcılar daha kesin cevaplar vermektedirler ve çalışma sürelerinin yakın olduğu meslektaşlarıyla daha çok hemfikirdirler denilebilir.

Tablo 8. Katılımcıların Tecrübe Yıllarının Gruplandırılarak VUK'ta Yer Alan Kaçakçılığa İştirak Suçundan Dolayı Cezai Sorumluluklarının İlişkilendirilmesi

	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Toplam
1-16	26	7	31	64
Yıl	%40,6	%10,9	%48,5	%100
17-48	6	3	21	30
Yıl	%20	%10	%70	%100
Toplam	31	10	52	94

Meslek hayatında yeni olanlar; SMMM'lerin müştereken ve müteselsilen sorumlulukları dışında VUK'ta yer alan kaçakçılığa iştirak suçundan dolayı da cezai sorumluluklarının olması adil bir yaklaşımdır ifadesine %40,6'lık bir oranla katıldıklarını, meslek hayatında tecrübeli olanlar ise %20'lik bir oranla katıldıklarını belirtmişleridir. Katılımcıların kararsızlık oranı birbirine yakındır. Tecrübe yılı arttıkça katılmıyorum ifadesine katılma oranı artmıştır. Buna göre, tecrübe yılı arttıkça SMMM'lerin müştereken ve müteselsilen sorumlulukları dışında VUK'ta yer alan kaçakçılığa iştirak suçundan dolayı da cezai sorumluluklarının olması adil bir yaklaşımdır ifadesine katılma oranı azalmış, katılmama oranı ise artmıştır.

Ankette yer alan "Belgelerin sahteliğinin anlaşılabilmesi için SMMM'lere de vergi incelemesi verilmelidir" şeklindeki on üçüncü ifade ile "SMMM'lerin sınırlı uygunluk denetimini daha iyi gerçekleştirebilmeleri için SMMM'lere de karşıt inceleme yetkisi verilmelidir" şeklindeki on sekizinci ifade aşağıdaki tabloda kıyaslanmıştır.

Tablo 9. Vergi İnceleme ve Karşıt İnceleme Yetkisinin Kıyaslanması

SORU 18							
		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
S O R U 13	Kesinlikle Katılıyorum	18 %52,9	12 %35,3	3 %8,8	1 %2,9	0 %0	34 %100,0
	Katılıyorum	10 %41,7	11 %45,8	1 %4,2	2 %8,3	0 %0	24 %100,0
	Kararsızım	1 %9,1	3 %27,3	4 %36,4	3 %27,3	0 %0	11 %100,0
	Katılmıyorum	1 %7,7	6 %46,2	1 %7,7	5 %38,5	0 %0	13 %100,0
	Kesinlikle Katılmıyorum	1 %8,3	2 %16,7	0 %0	4 %33,3	5 %41,7	12 %100,0
	Toplam	31 %33,0	34 %36,2	9 %9,6	15 %16,0	5 %5,3	94 %100,0

SMMM'lere vergi inceleme yetkisi verilmelidir şeklindeki on üçüncü soruya ve SMMM'lere karşıt inceleme yetkisi verilmelidir şeklindeki on sekizinci soruya kesinlikle katılıyorum ifadesini kullananların oranı %52,9 ve katılıyorum ifadesini kullananların oranı %45,8'dir. Belgelerin sahteliğinin anlaşılabilmesi için SMMM'lere de vergi incelemesi verilmelidir görüşünde olan katılımcıların çoğunluğu, SMMM'lerin sınırlı uygunluk denetimini daha iyi gerçekleştirebilmeleri için SMMM'lere de karşıt inceleme yetkisi verilmelidir şeklinde görüş belirtmişlerdir.

Vergi, ceza ve gecikme faizi tahakkuk ettiğinde mükelleften tahsil edilemeyince SMMM'den tahsil edilmek istenmesi SMMM'yi mükellefin kefil

durumuna düşürmektedir şeklindeki beşinci soru ile mükelleften tahsil edilemeyen vergi ve cezanın SMMM’den tahsil edilmek istenmesi SMMM’yi sınırsız sorumluluk altına koymaktadır şeklindeki on beşinci ifade aşağıdaki tabloda kıyaslanmıştır.

Tablo 10. SMMM’nin Mükellefiyet Durumu ve Sınırsız Sorumluluğunun İlişkilendirilmesi

		SORU 15					
S O R U 5		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
	Kesinlikle Katılıyorum	39 %72,2	12 %22,2	1 %1,9	2 %3,7	0 %0	54 %100,0
	Katılıyorum	10 %47,6	8 %38,1	1 %4,8	1 %4,8	1 %4,8	21 %100,0
	Kararsızım	1 %16,7	3 %50,0	1 %16,7	1 %16,7	0 %0	6 %100,0
	Katılmıyorum	0 %0	3 %75,0	1 %25,0	0 %0	0 %0	4 %100,0
	Kesinlikle Katılmıyorum	2 %22,2	2 %22,2	0 %0	1 %11,1	4 %44,4	9 %100,0
	Toplam	52 %55,3	28 %29,8	4 %4,3	5 %5,3	5 %5,3	94 %100,0

Vergi, ceza ve gecikme faizi tahakkuk ettiğinde mükelleften tahsil edilemeyince SMMM’den tahsil edilmek istenmesi SMMM’yi mükellefin kefilisi durumuna düşürür şeklinde görüş bildirenler ile mükelleften tahsil edilemeyen vergi ve cezanın SMMM’den tahsil edilmek istenmesi SMMM’yi sınırsız sorumluluk

altına koymaktadır şeklinde görüş bildirenlerin oranı %72,2'dir. İki soruya da kesinlikle katılanların oranı birbirine çok yakındır. Her iki soruya da katılmıyorum ifadesini kullananların oranı %0'dır. Bu sonuca göre SMMM'lerin sorumluluklarının sınırsız olduğu ve mükellefin kefil durumunda oldukları söylenebilir.

SMMM'lerin yetkilerinin 3568 sayılı kanunun 2. maddesinde verildiği halde mali sorumluluklarının 3568 sayılı kanunda belirtilmeyip bu eksikliğin VUK'un 227. maddesi ile giderilmeye çalışılması anlamsızdır şeklindeki yedinci soru ile SMMM'lerin sorumluluklarının 3568 sayılı kanunda düzenlenmesi gerekirken tebliğ ile düzenlenmiştir şeklindeki sekizinci soru aşağıdaki tabloda düzenlemiştir.

Tablo 11. SMMM'lerin Sorumluluklarının VUK 227. Madde İle Düzenlenmesi ve 3568 Sayılı Kanun İle Düzenlenmesi Gerekliliğinin İncelenmesi

SORU 8							
S O R U 7		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
	Kesinlikle Katılıyorum	18 %69,2	5 %19,2	1 %3,8	1 %3,8	1 %3,8	26 %100,0
	Katılıyorum	9 %17,3	38 %73,1	2 %3,8	2 %3,8	1 %1,9	52 %100,0
	Kararsızım	5 %55,6	3 %33,3	1 %11,1	0 %0	0 %0	9 %100,0
	Katılmıyorum	4 %57,1	0 %0	1 %25,0	0 %0	3 %42,9	7 %100,0
	Toplam	36 %38,3	46 %48,9	4 %4,3	3 %3,2	5 %5,3	94 %100,0

SMMM'lerin yetkilerinin 3568 sayılı kanunun 2. maddesinde verildiği halde mali sorumluluklarının 3568 sayılı kanunda belirtilmeyip bu eksikliğin VUK'un 227.

maddesi ile giderilmeye çalışılmasını anlamsız bulan katılımcılar aynı zamanda SMMM'lerin sorumluluklarının tebliğ yerine 3568 sayılı kanunla düzenlenmesi gerektiği yönünde görüş bildirmişlerdir. Her iki soruda da kesinlikle katılıyorum ifadesini kullananların oranı %69,2'dir. Her iki soruda da katılmıyorum ifadesini kullananların oranı ise %0'dır ve sekizinci soruda az bir katılımcı kesinlikle katılmıyorum şeklinde ifade kullanırken yedinci soruda bir katılımcı dahi kesinlikle katılmıyorum ifadesini kullanmamıştır. Katılımcılar iki soruda da görüş birliği içersindedirler.

1.3.3. SMMM'lerin Vergisel Sorumluluklarına İlişkin Uygulamaları İle İlgili Düşünceleri

Anketin 20. sorusu “SMMM'lerin vergisel sorumluluklarına ilişkin uygulamalarla ilgili ilave etmek istediğiniz düşüncelerinizi aşağıdaki boşluğa yazınız” şeklindedir. 4 yıldır SMMM'lik yapan bir meslek mensubu görüşlerini şu şekilde dile getirmiştir;

“Meslek mensuplarının yeterli bilgi ve deneyime sahip olmaması ve mesleğin onur ve itibarını düşünmemeleri nedeniyle SMMM mesleği hak ettiği yerde değildir. Dolayısıyla bu tür haddinden fazla sorumlulukların SMMM'lerin sırtına yüklenmesi garip karşılanmamalıdır. Mesleğin onur ve itibarı ile yetki-sorumluluk dengesi meslek mensuplarının mesleklerine olan saygısı ölçüsünde ve bu mesleğe verdikleri özen sayesinde yerini bulacaktır”.

10 yıldır SMMM'lik yapan bir meslek mensubu görüşlerini şu şekilde belirtmiştir;

“SMMM'lerin müşterilerden tahsil edemediği ücretlerle vergi sorumluluğu arasında tutarsızlık vardır. SMMM'den sorumlu tutulması isteniyorsa ücretler konusunda iyileştirmeler yapılmalıdır”.

1 yıldır SMMM'lik yapan bir meslek mensubu görüşlerini şu şekilde belirtmiştir;

“Mesleki sorumluluk sigortasının zorunlu hale getirilmesi ve geliştirilmesi gerekir”.

6 yıldır SMMM'lik yapan bir meslek mensubu görüşlerini şu şekilde belirtmiştir;

“SMMM’ler belgelerin sahteliğini anlayamaz, işgüzarlık yapan mükellefler vardır”.

31 yıldır SMMM'lik yapan bir meslek mensubu görüşlerini şu şekilde belirtmiştir;

“SMMM’lere kesinlikle mükellefi olan kişilerin kayıtlarını görme yetkisi verilmelidir”.

10 yıldır SMMM'lik yapan bir meslek mensubu görüşlerini şu şekilde belirtmiştir;

“SMMM’lerin vergisel sorumlulukları SMMM’lere teslim edilen evraklarla sınırlı olmalıdır”.

5 yıldır SMMM'lik yapan bir meslek mensubu görüşlerini şu şekilde belirtmiştir;

“Mükellefin mükellefiyete başlamadan önce daha iyi bilinçlendirilmesi gereklidir, vergisel sorumluluklar konusunda odalar destek vermeli, tüm yönleriyle sorunlarla ilgili diyalog toplantıları yapılmalıdır”.

9 yıldır SMMM'lik yapan bir meslek mensubu görüşlerini şu şekilde belirtmiştir;

“SMMM’lere, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin internetten sorgulanabilmesi için olanaklar getirilmelidir. SMMM’lerin ücretlerinde Maliye Bakanlığı güvencesinde değişiklik yapılmalıdır”.

12 yıldır SMMM'lik yapan bir meslek mensubu görüşlerini şu şekilde belirtmiştir;

“Sorumluluk verilen yetkiyle orantılı olmalıdır”.

3 yıldır SMMM'lik yapan bir meslek mensubu görüşlerini şu şekilde belirtmiştir;

“Vergi beyannamelerinin geç verilmesinin veya unutulmasının ceza ve yükümlülükleri biz muhasebecilere çok ağır gelmektedir”

19 yıldır SMMM'lik yapan bir meslek mensubu görüşlerini şu şekilde belirtmiştir;

“Türkiye’de Maliye Bakanlığı’na önce adil bir vergi dağılımı, yüksek vergi oranlarının düşürülmesi gerekir. Gelirlerin tamamı vergilendirilmek istenirken çoğu giderlerin gider kabul edilmemesi, vergiden düşülmemesi mükellefleri vergi kaçırmaya, kayıtdışılığa itmektedir. İstenilen vergi toplanamayınca mükellef ve SMMM'lere birtakım sorumluluk ve ceza yükletilmeye çalışılıyor. Asıl suçluyu başka yerde aramak daha doğru olacaktır”.

1 yıldır SMMM'lik yapan bir meslek mensubu görüşlerini şu şekilde belirtmiştir;

“SMMM'ler kendilerine sözleşme imzalayarak mükellefi bulunan kişi veya kurumlardan gelen evrak ve belgelere göre işlem yaparlar. Yeterince işleri olan SMMM mükellefin keyfi yaptığı yanlışlardan sorumlu tutulması son derece yanlıştır”.

30 yıldır SMMM'lik yapan bir meslek mensubu görüşlerini şu şekilde belirtmiştir;

“Devlet mükellefe belge düzenini öğretmelidir”.

8 yıldır SMMM'lik yapan bir meslek mensubu görüşlerini şu şekilde belirtmiştir;

“SMMM'nin yeni çalışmaya başladığı mükellefin düzenlediği belgelerin sahteliğini anlaması zordur, SMMM mükellefle en az 3 sene falan çalıştıktan sonra kapasitesine bakarak sahte belge düzenlediğini anlar”.

16 yıldır SMMM'lik yapan bir meslek mensubu görüşlerini şu şekilde belirtmiştir;

“Gözle görülür bir sahtelik varsa SMMM o zaman sorumludur, belgenin sahteliği anlaşılıyorsa SMMM sorumlu olmamalıdır”.

18 yıldır SMMM'lik yapan bir meslek mensubu görüşlerini şu şekilde belirtmiştir;

“Vergi inceleme elemanı raporda SMMM’nin suçluluğunu yazarsa SMMM o zaman sorumlu tutulmalıdır”.

1.3.4. YMM Katılımcıları

Tablo 12. YMM Katılımcılarına Ait Genel Bilgiler

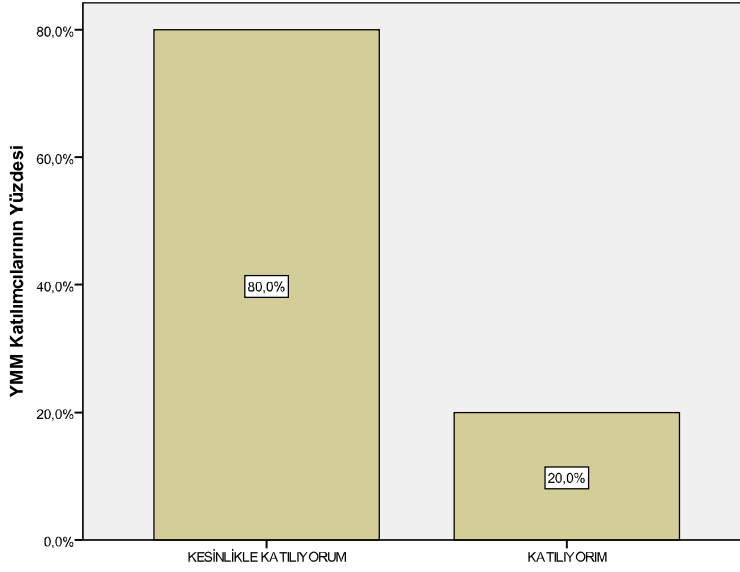
Katılımcıların Cinsiyeti	Erkek				
Katılımcıların Eğitim Düzeyleri	Lisans				
Katılımcıların YMM’lik Mesleğini Sürdürdükleri Yıl	8 Yıl	10 Yıl	11 Yıl	15 Yıl	19 Yıl
	1	1	1	1	1

Ankete katılan YMM sayısı 5’tir ve hepsi erkektir. Katılımcılar lisans mezunudur. Katılımcıların mesleği sürdürdükleri yıl birbirinden farklıdır. Katılımcıların çalışma süreleri sırasıyla 8 yıl, 10 yıl, 11 yıl, 15 yıl ve 19 yıldır.

1.3.5. YMM Katılımcılarının Değerlendirilmesi

Ankette yer alan dördüncü ifade, “YMM’lerin sorumlulukları yetkilerinden fazladır” şeklindedir. Bu ifadeye verilen cevapların dağılımı Grafik 17’de gösterilmiştir.

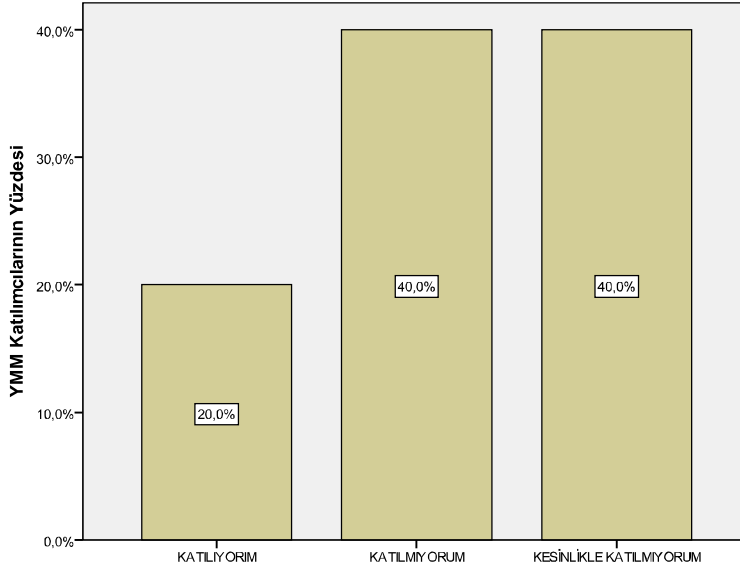
Grafik 17. YMM'lerin Sorumluluklarının Yetkilerinden Fazla Olması



İfadeyi cevaplayan 5 katılımcıdan %80'i kesinlikle katılıyorum, %20'si katılıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir. Bu sonuca göre katılımcılar, YMM'lerin sorumluluklarının yetkilerinden fazla olduğunu düşünmektedirler.

Ankette yer alan beşinci ifade, “YMM'lerin mükellefin düzenlediği veya kullandığı sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerden müşterek ve müteselsil sorumlu tutulmaları adil bir yaklaşımdır” şeklindedir. Bu ifadeye verilen cevapların dağılımı Grafik 18'de gösterilmiştir.

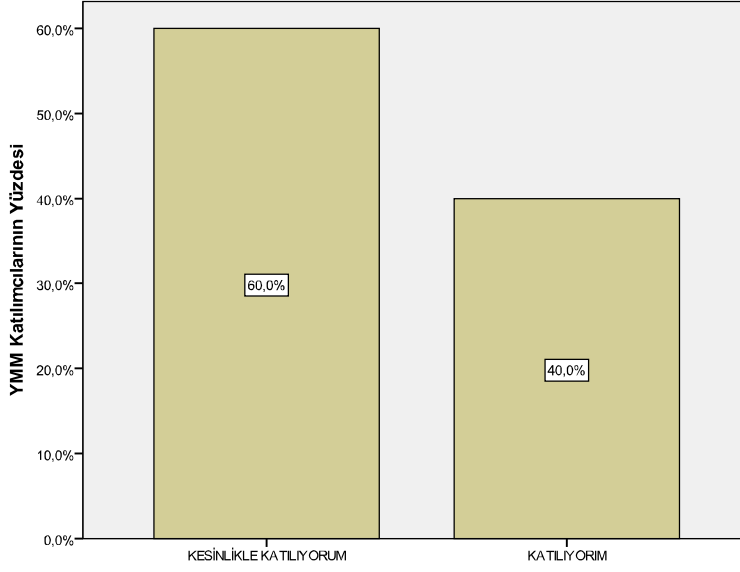
Grafik 18. YMM'lerin Müşterek Ve Mütessesil Sorumluluğu



İfadeyi cevaplayan 5 katılımcıdan %20'si katılıyorum, %40'ı katılmıyorum, %40'ı kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir. Bu sonuca göre, YMM'lerin mükellefin düzenlediği veya kullandığı sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerden müşterek ve mütessesil sorumlu tutulmalarının adil bir yaklaşım olmadığı söylenebilir.

Ankette yer alan altıncı ifade, “YMM'lerin tasdikten doğan sorumlulukları konusunda yürürlükteki mevzuat gerekli hukuksal düzeni sağlamakta yetersizdir” şeklindedir. Bu ifadeye verilen cevapların dağılımı Grafik 19'da gösterilmiştir.

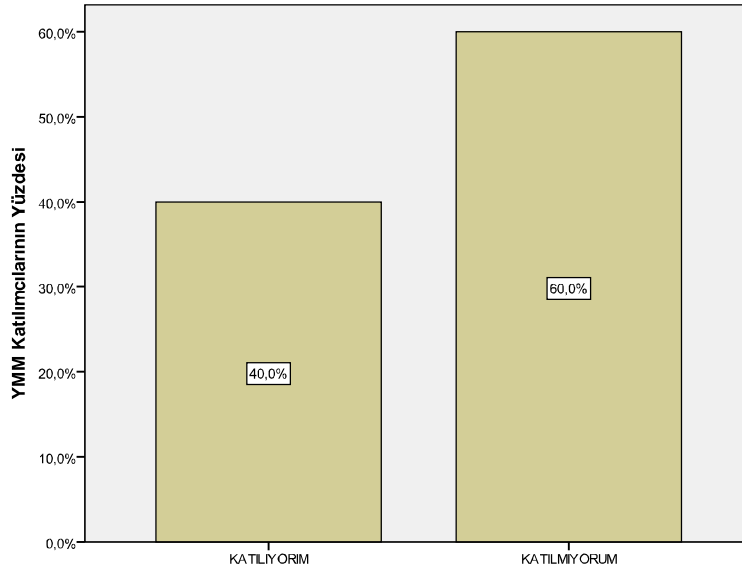
Grafik 19. Sorumluluk Konusunda Yürürlükteki Mevzuatın Yetersiz Olması



İfadeyi cevaplayan 5 katılımcıdan, %60'ı kesinlikle katılıyorum, %40'ı katılıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir. Buna göre, YMM'lerin tasdikten doğan sorumlulukları konusunda yürürlükteki mevzuat gerekli hukuksal düzeni sağlamakta yetersizdir denilebilir.

Ankette yer alan yedinci ifade, “Bir YMM'nin tasdik ettiği belgenin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olmasını anlaması imkânsız gözükmektedir” şeklindedir. Bu ifadeye verilen cevapların dağılımı Grafik 20'de gösterilmiştir.

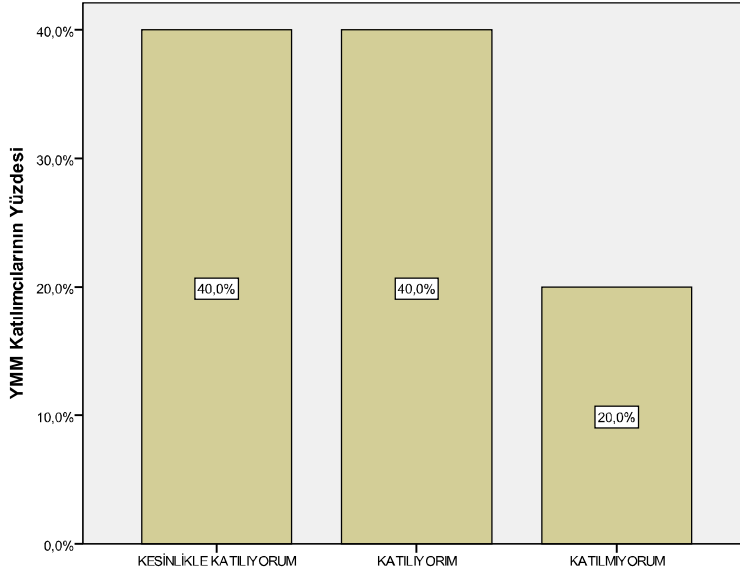
Grafik 20. Belgelerin Yanıltıcılığının Anlaşılmasını



İfadeyi cevaplayan 5 katılımcıdan, %40'ı katılıyorum, %60'ı katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir. Bu sonuca göre, bir YMM tasdik ettiği belgenin sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğunu anlayabilir denilebilir.

Ankette yer alan sekizinci ifade, “YMM'lere de inceleme elemanlarının yetkileri verilmelidir” şeklindedir. Bu ifadeye verilen cevapların dağılımı Grafik 21'de gösterilmiştir.

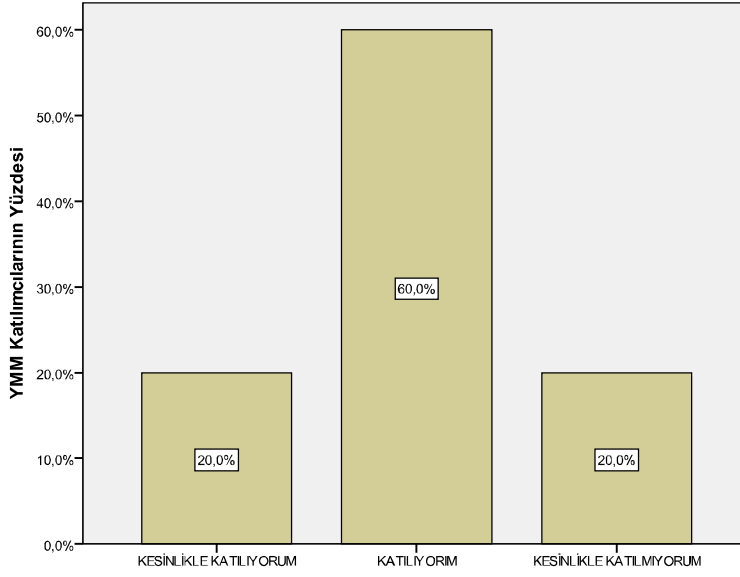
Grafik 21. YMM'lere İnceleme Görevi Verilmesi



İfadeyi cevaplayan 5 katılımcıdan, %40'ı kesinlikle katılıyorum, %40'ı katılıyorum, %20'si katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir. Bu sonuca göre, katılımcılar YMM'lere de inceleme elemanlarının yetkilerinin verilmesini istemektedirler.

Ankette yer alan dokuzuncu ifade, "Mükellefin düzenlediği ve kullandığı her belgeden YMM'nin haberdar olması zordur ve bu durum karşısında tek başına sorumlu tutulması adil bir yaklaşım değildir" şeklindedir. Bu ifadeye verilen cevapların dağılımı Grafik 22'de gösterilmiştir.

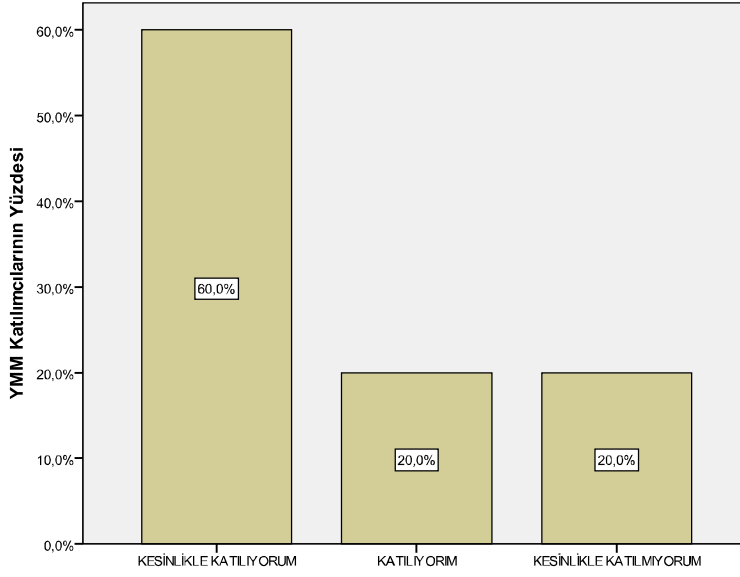
Grafik 22. Mükellefin Düzenlediği Belgeden YMM'nin Haberdar Olamaması



İfadeyi cevaplayan 5 katılımcıdan, %20'si kesinlikle katılıyorum, %60'katılıyorum, %20'si kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir. Bu sonuca göre, mükellefin düzenlediği ve kullandığı her belgeden YMM'nin haberdar olması zordur ve bu durum karşısında tek başına sorumlu tutulması adil bir yaklaşım değildir denilebilir.

Ankette yer alan onuncu ifade, “YMM’lerin sorumlulukları sınırsız bir sorumluluktur” şeklindedir. Bu ifadeye verilen cevapların dağılımı Grafik 23’te gösterilmiştir.

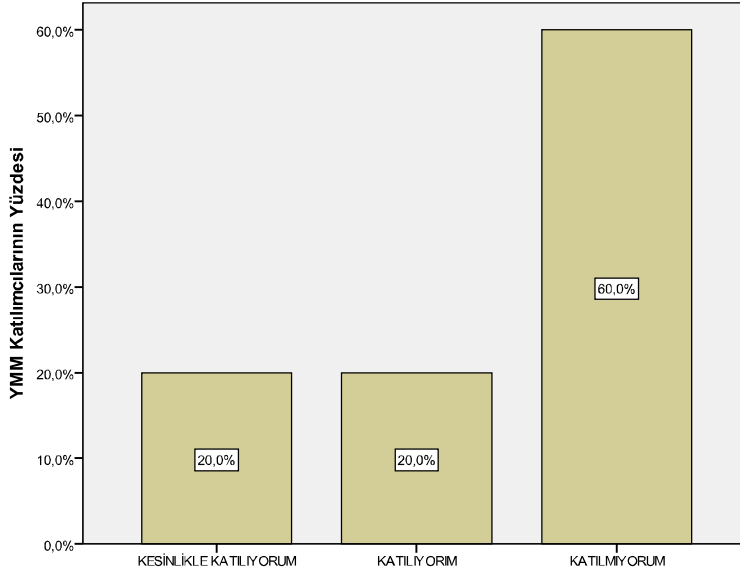
Grafik 23. YMM'lerin Sorumlulukları Sınırsız Olması



İfadeyi cevaplayan 5 katılımcıdan, %60'ı kesinlikle katılıyorum, %20'si katılıyorum, %20'si kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir. Katılımcılar, YMM'lerin sorumluluklarının sınırsız bir sorumluluk olduğunu düşünmektedirler.

Ankette yer alan on birinci ifade, “3568 Sayılı Kanununun 12. maddesinde YMM'lere geniş yetkiler vermiş, YMM'ler sanki bir kamu memuruymuş gibi düşünülmüştür” şeklindedir. Bu ifadeye verilen cevapların dağılımı Grafik 24'te gösterilmiştir.

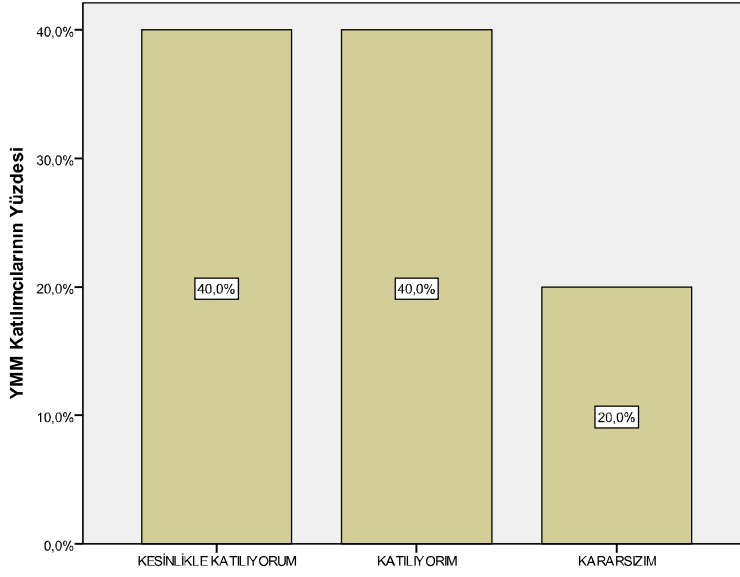
Grafik 24. YMM'lerin Yetkilerinin Genişliği



İfadeyi cevaplayan 5 katılımcıdan, %20'si kesinlikle katılıyorum, %20'si katılıyorum, %60'ı katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir. Katılımcılar, 3568 sayılı kanununun 12. maddesinde kendilerine geniş yetkiler verilmediğini düşünmektedirler.

Ankette yer alan on ikinci ifade, "YMM'lerin tasdikten doğan sorumlulukları değerlendirilirken sübjektif ölçüler esas alınmakta ve objektif bir değerlendirme yapılmamaktadır" şeklindedir. Bu ifadeye verilen cevapların dağılımı Grafik 25'te gösterilmiştir.

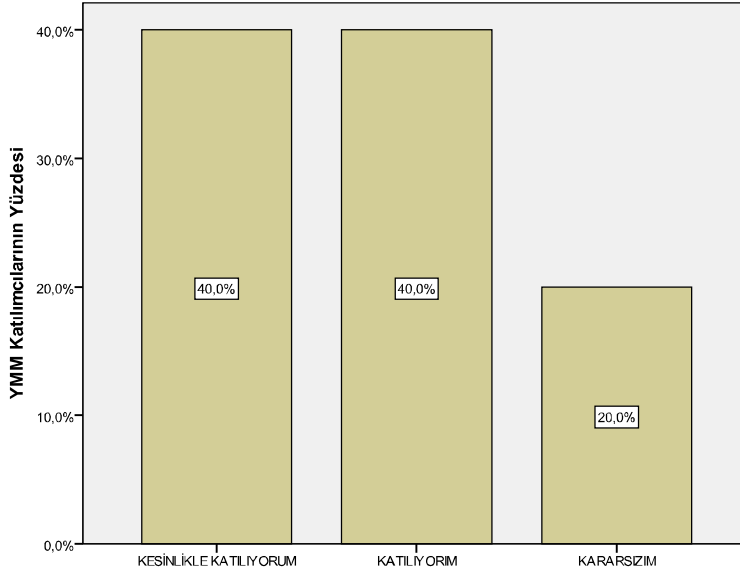
Grafik 25. YMM'lerin Objektif Değerlendirilmesi



İfadeyi cevaplayan 5 katılımcıdan, %40'ı kesinlikle katılıyorum, %40'ı katılıyorum, %20'si kararsızım şeklinde görüş bildirmişlerdir. Bu sonuca göre, YMM'lerin tasdikten doğan sorumlulukları değerlendirilirken subjektif ölçüler esas alınmakta ve objektif bir değerlendirme yapılmamaktadır denilebilir.

Ankette yer alan on üçüncü ifade, “Yeminli mali müşavirin tasdik raporu düzenlediği mükellefin aldığı faturanın naylon fatura (yanıltıcı belge) çıkması ya da mal aldığı firmaya satış yapana kişinin yani alt firmanın faturasının naylon fatura çıkması, hatta mal aldığı firmaya satış yapan alt firmaya o malı teslim edenin naylon fatura düzenlemesi durumunda dahi yeminli mali müşavirin sorumlu tutulmasının adil olmadığını düşünüyorum” şeklindedir. Bu ifadeye verilen cevapların dağılımı Grafik 26'da gösterilmiştir.

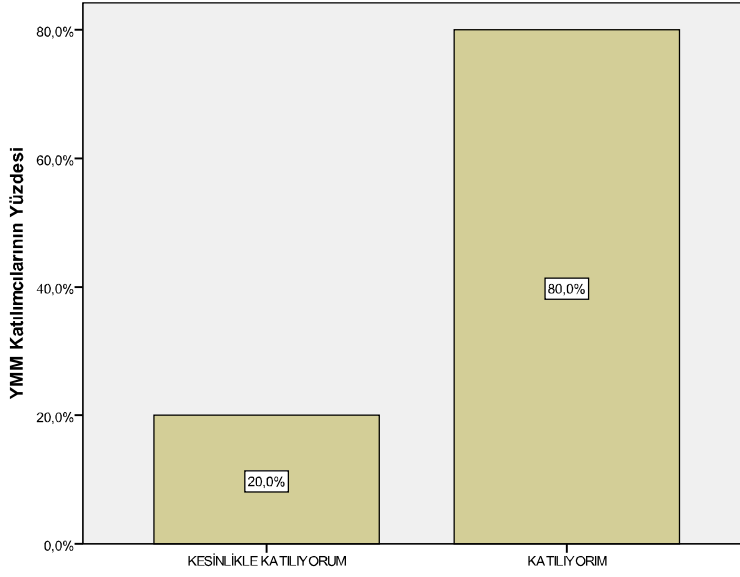
Grafik 26. Yanıltıcı Belgelerden Dolayı YMM'nin Sorumluluğu



İfadeyi cevaplayan 5 katılımcıdan, %40'ı kesinlikle katılıyorum, %40'ı katılıyorum, %20'si kararsızım şeklinde görüş bildirmişlerdir. Bu sonuca göre katılımcılar, Yeminli mali müşavirin tasdik raporu düzenlediği mükellefin aldığı faturanın naylon fatura (yanıltıcı belge) çıkması ya da mal aldığı firmaya satış yapana kişinin yani alt firmanın faturasının naylon fatura çıkması, hatta mal aldığı firmaya satış yapan alt firmaya o malı teslim edenin naylon fatura düzenlemesi durumunda dahi yeminli mali müşavirin sorumlu tutulmasının adil olmadığını düşünmektedirler.

Ankette yer alan on dördüncü ifade, "YMM'lerin yaptıkları doğruluk denetimi uygunluk denetimine dönüştürülmelidir" şeklindedir. Bu ifadeye verilen cevapların dağılımı Grafik 27'de gösterilmiştir.

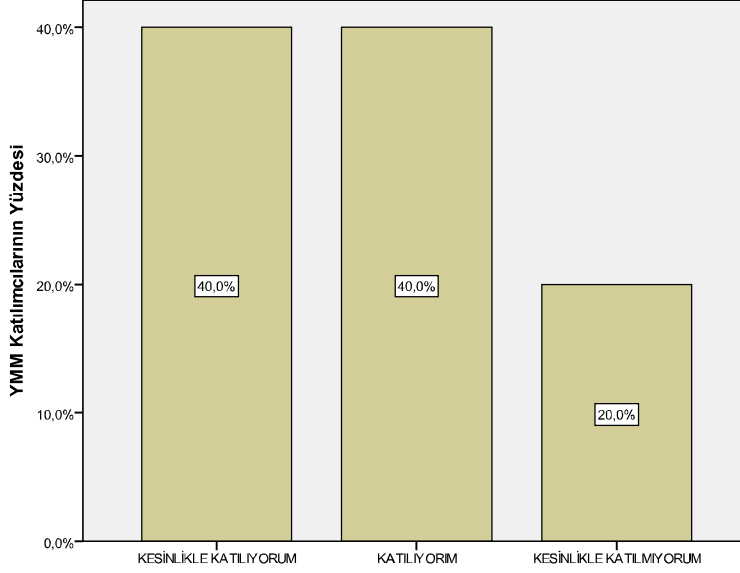
Grafik 27. Doğruluk Denetiminin Uygunluk Denetimine Dönüştürülmesi



İfadeyi cevaplayan 5 katılımcıdan, %20'si kesinlikle katılıyorum, %80'i katılıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir. Buna göre YMM'ler yaptıkları doğruluk denetimini uygunluk denetimine dönüştürmek istemektedirler.

Ankette yer alan on beşinci ifade, “19 sıra nolu tebliğdeki karşıt inceleme hükümlerinin yürürlükten kaldırılıp tekrar 27 sıra nolu tebliğinin yürürlüğe konulması anlamsızdır” şeklindedir. Bu ifadeye verilen cevapların dağılımı Grafik 28'de gösterilmiştir.

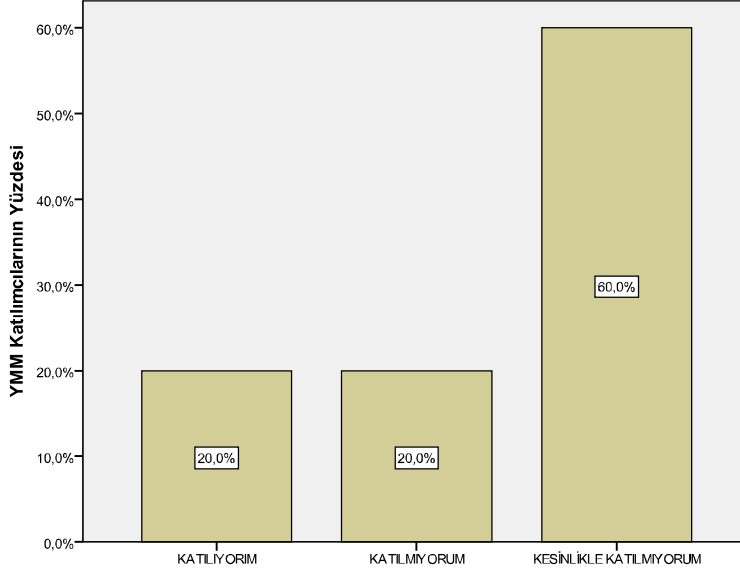
Grafik 28. 19 Sıra Nolu Tebliğin Karşıt İnceleme Hükümlerinin Yürürlükten Kaldırılması



İfadeyi cevaplayan 5 katılımcıdan, %40'ı kesinlikle katılıyorum, %40'ı katılıyorum, %20'si kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir. Buna göre katılımcılar 19 sıra nolu tebliğdeki karşıt inceleme hükümlerinin yürürlükten kaldırılıp tekrar 27 sıra nolu tebliğinin yürürlüğe konulmasını anlamsız bulmaktadırlar.

Ankette yer alan on altıncı ifade, “YMM ihracata konu olan faturaların sahte olup olmadığını araştırmak zorunda değildir” şeklindedir. Bu ifadeye verilen cevapların dağılımı Grafik 29’da gösterilmiştir.

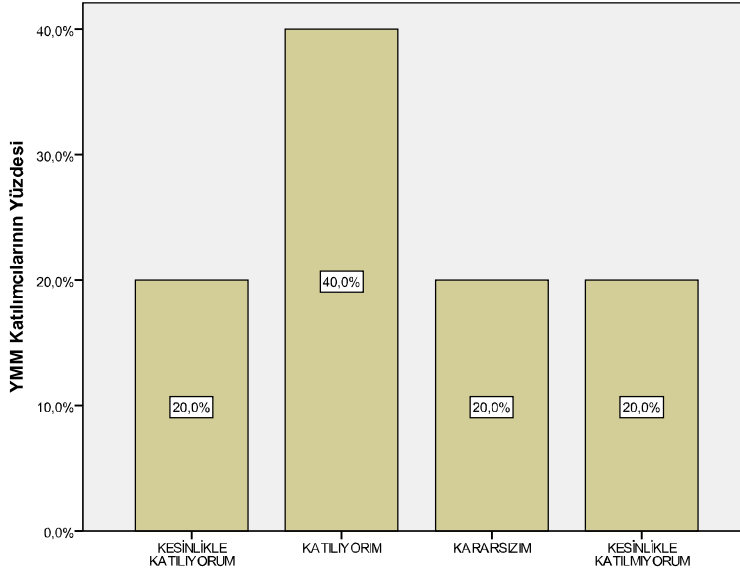
Grafik 29. YMM'nin Sahte Belge Araştırma Zorunluluğu



İfadeyi cevaplayan 5 katılımcıdan, %20'si katılıyorum, %20'si katılmıyorum, %60'ı kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir. Buna göre katılımcılar, YMM'nin ihracata konu olan faturaların sahte olup olmadığını araştırmak zorunda olduğunu düşünmektedirler.

Ankette yer alan on yedinci ifade, “19 sıra nolu tebliğde karşıt incelemenin gerekliliği ortaya konulduğu halde iptal edilmesi doğru bir yaklaşım değildir” şeklindedir. Bu ifadeye verilen cevapların dağılımı Grafik 30'da gösterilmiştir.

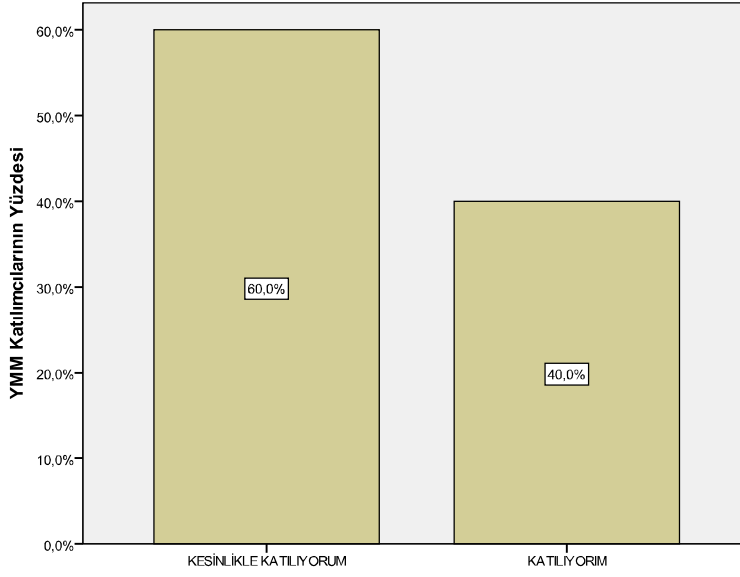
Grafik 30. 19 Sıra Nolu Tebliğin Karşıt İnceleme Hükümlerinin İptali



İfadeyi cevaplayan 5 katılımcıdan, %20'si kesinlikle katılıyorum, %40'ı katılıyorum, %20'si kararsızım, %20'si kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir. Katılımcılar, 19 sıra nolu tebliğin karşıt inceleme hükümlerinin iptalinin doğru veya yanlış olduğu konusunda görüş birliği içersinde değillerdir. Katılımcılar birbirinden farklı düşüncelere sahiptir.

Ankette yer alan on sekizinci ifade, "YMM'lerin sorumlulukları genel tebliğ ve yönetmeliklerle düzenlenmiş ancak bu sorumlulukların kanunla düzenlenmesi gerektiğini düşünüyorum" şeklindedir. Bu ifadeye verilen cevapların dağılımı Grafik 31'de gösterilmiştir.

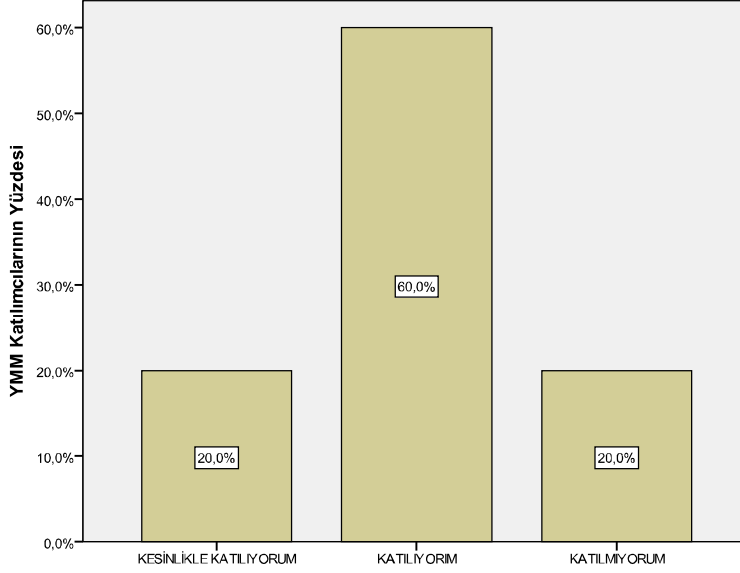
Grafik 31. YMM'lerin Sorumluluklarının Kanunla Düzenlenmesi Gerekliği



İfadeyi cevaplayan 5 katılımcıdan, %60'ı kesinlikle katılıyorum, %40'ı katılıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir. Buna göre katılımcılar sorumluluklarının kanunla düzenlenmesi gerektiğini düşünmektedirler. Anket görüşmeleri sırasında katılımcılar “3568 sayılı kanun bizim kanunumuzdur, sorumluluklarımızda bu kanunla bildirilmelidir” şeklinde ifadeyi dile getirmişlerdir.

Ankette yer alan on dokuzuncu ifade, “Vergi denetim elemanlarının görevleri YMM'lere yüklenmiştir” şeklindedir. Bu ifadeye verilen cevapların dağılımı Grafik 32'de gösterilmiştir.

Grafik 32. YMM'lere Vergi Denetim Elemanlarının Görevlerinin Verilmesi



İfadeyi cevaplayan 5 katılımcıdan, %20'si kesinlikle katılıyorum, %60'ı katılıyorum, %20'si katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir. Buna göre, katılımcılar vergi denetim elemanlarının görevlerinin YMM'lere yüklendiğini düşünmektedirler.

1.3.6. YMM'lerin Vergisel Sorumluluklarına İlişkin Uygulamaları İle İlgili Düşünceleri

Anketin 20. sorusu “YMM'lerin vergisel sorumluluklarına ilişkin uygulamalarla ilgili ilave etmek istediğiniz düşüncelerinizi aşağıdaki boşluğa yazınız” şeklindedir. 8 yıldır YMM'lik yapan bir meslek mensubu görüşlerini şu şekilde dile getirmiştir;

“VEDOP sistemine geçildikten sonra Maliye Bakanlığı veri toplamada, fatura bilgilerini kısmi olarak denetime tabi tutmada ve beyanname bilgilerini kontrol etmede çok yol almıştır, Karşıt inceleme yapılması sadece formalitede kalmaktadır. Karşıt incelemenin kaldırılması yerinde olacaktır. Finansal zorunluluk getirildikten sonra (ödemenin finansal kuruluşlarla yapılması) karşıt incelemenin bir esprisi kalmamaktadır”.

11 yıldır YMM'lik yapan bir meslek mensubu görüşlerini şu şekilde dile getirmiştir;

“İnceleme elemanlarınca yapılan incelemelerde, tam tasdik kapsamındaki bir kurumun ticari işlemlerde bulunduğu alt firmalar ya da gerçek kişi mükelleflerinin bir kısmının paravan şirket olduğu tespit edildiğinde tespit edilen hususlarla ilgili doğacak vergi ziyayı ve diğer cezalardan YMM'lerin müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmamaları ve paravan şirket tam tasdiki yapılan kurum tarafından tescil ettirildiğine göre doğacak ya da tahakkuk edecek vergi ve cezalardan tek başına sorumlu olmaları gerekir”.

2. ANKET SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Kitap ve makale şeklinde yayımlanan çalışmalarda meslek mensuplarının vergisel sorumluluklarına ilişkin yapılan araştırmalarda meslek mensuplarının yaşadığı sorunlar gözlemlenmiştir. Yaşanılan sorunların gün yüzüne çıkması ve bu sorunlara çözüm üretilebilmesi için meslek mensuplarıyla anket çalışması yapılmıştır. Anket çalışması sırasında meslek mensupları, 3568 sayılı kanun ve 213 sayılı VUK'ta birtakım eksikliklerin olduğunu, yapılan düzenlemelerin kendilerini tatmin etmediğini, sorunlarına çözüm önerisi sunulmasının faydalı olmadığını, sorunlarına kesin çözümleyici noktalar bulunması gerektiğini dile getirmişlerdir.

SMMM'lerin iş yükü ve sorumlulukları çok ağırdır. Özellikle müteselsil sorumluluk uygulaması altında SMMM'ler ezilmektedir. “3568 sayılı kanununun 12. ve 213 sayılı VUK'un mükerrer 227. maddelerinin açık ifadesi, vergi ziyayı nedeniyle tarh edilen vergi ve kesilecek cezaların takibi için, önce mükellef hakkında tarhiyat yapıp bunun kesinleşmesini beklemeye ve ancak bundan sonra meslek mensuplarının takibi için gerekli işlemlerin yapılacağına kabulüne olanak vermemektedir”²⁹³. Müteselsil sorumluluk gereği, vergi idaresi mükellef ve SMMM'yi aynı anda takip edebilmektedir. “Ancak bu sorumluluktan önemli bir kısmı bu meslek mensuplarını rahatsız edici niteliktedir. Zira özellikle vergi inceleme elemanlarının tespit ettikleri vergi ziyayı ve diğer cezayı gerektiren fiillerden kendilerinin sorumlu tutulup tutulamayacağı konusunda tamamen inceleme

293 Boyalı, a.g.e., s.71.

elemanının sübjektif de olabilecek görüşü önem kazanmaktadır”²⁹⁴. Vergi, ceza ve gecikme faizi tahakkuk ettiğinde mükelleften tahsil edilemeyince SMMM’den tahsil edilmek istenmesi SMMM’yi mükellefin kefilisi durumuna düşürmektedir ve SMMM’yi sınırsız sorumluluk altına sokmaktadır. SMMM’lerin yetkileri sorumluluklarına göre sınırlı kalmaktadır. SMMM’lerin yetkilerinin 3568 sayılı kanunun 2. maddesinde verildiği halde mali sorumluluklarının 3568 sayılı kanunda belirtilmeyip bu eksikliğin VUK’un 227. maddesi ile giderilmeye çalışılmaktadır. SMMM’lerin sorumlulukları 3568 sayılı kanun varken tebliğ ile düzenlenmiştir. SMMM’ler miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olan belgelerin sahteliğinin anlaşılabilmesi vergi incelemesi ile ortaya çıkacak bir husustur. SMMM’lere vergi incelemesi verilmediği halde bu belgelerin sahteliğinden sorumlu tutulmaktadırlar. SMMM’lerin görevi uygunluk denetimidir ama onlardan doğruluk denetimi de beklenmektedir. Vergi beyannamelerinin imzalanması öncesi SMMM’ler sınırlı uygunluk denetimi yapmaktadırlar, sınırlı uygunluk denetiminin de daha iyi gerçekleştirilebilmesi içinde karşıt inceleme yetkisi olması gerekmektedir. İş yükünün ağırlığından dolayı SMMM’ler vergi incelemesi ve karşıt inceleme yapmak istememektedirler. Ayrıca anket çalışması sırasında SMMM’lerin neredeyse %90’ı kendilerine ödenen ücretin az olduğunu, buna rağmen tahsilât yapamadıklarını, bir-iki yıl önceden bile mükelleften alacaklarının olduğunu belirtmişlerdir.

Peki bu sorunlar karşısında neler yapılabilir? Burada devlete ve mükellefe bazı görevler düşmektedir, iki taraf da görevlerini yerine getirdiği sürece SMMM’lerin yükü hafifletilebilir. Bir meslek mensubunun yazmış olduğu makaledeki görüşüne göre; “Mesleğimizin alt yapısını oluşturan 3568 sayılı kanunun günün koşullarının gerisine düştüğü açıktır. Başta vergi kanunlarının sürekli değişmesi meslek mensubunun yükünü artırmaktadır. Farklı kurumlarla muhatap olarak işlerini yürüten meslek mensupları Sosyal Güvenlik Kurumları ve Mali İdare arasında mekik dokumaktadırlar”²⁹⁵. Bir taraftan bir şeylerin yapılmasına başlanacaksa ilk açılış 3568 sayılı kanunun günümüz koşullarına göre düzenlenmesiyle olmalıdır. Vergi mevzuatı anlaşılabilir olmalı, sade bir dille

²⁹⁴ Duman, a.g.e., s.127.

²⁹⁵ Yahya Arıkan, “Meslek Yasası, Mesleği İcra Edenlerle Hazırlanmalı”, Mali Çözüm, İSMMMÖ Yargı Organı, Ocak-Şubat 2008, S.85, s.20.

hazırlanmalıdır. “Meslek mensupları internet kullanımı açısından son derece yetenekli, bilgisayarlı muhasebe programları açısından her türlü teknolojik alt yapı ve donanımına sahip, sahip oldukları eğitim düzeyi açısından da oldukça yeterli bir yapıda iken mevzuatın bu denli karmaşık bir halde işletilmek istenmesi, ülkemizin sahip olduğu yetişmiş meslek mensubu potansiyelinin verimini düşürmekte ve en önemli ulusal değerlerimizden biri olan beşeri sermayenin israf edilmesine yol açmaktadır”²⁹⁶. Meslek kanunları hazırlanırken SMMM’lerle anketler yapılarak onların da görüşleri alınabilir. Meslek kanunu, meslek mensupları için hazırlanıyorsa, amaç onlara faydalı olursa, beklentileri karşılanmalıdır. Ayrıca, SMMM’lere görevleri dışında bir iş verilmemelidir. Örneğin mükellefin SMMM’ye sunduğu belge sahte ise SMMM sorumlu tutulmaktadır, ama belgelerin sahteliğinin anlaşılabilmesi de vergi incelemesi ile ortaya çıkacak bir husustur ama SMMM’lerin vergi inceleme görevleri bulunmamaktadır.

YMM’lerin vergisel sorumlulukları değerlendirildiğinde ise YMM’lerin sorunları, SMMM’lerin sorunlarından farklılık göstermektedir. Anket görüşmeleri sırasında hiçbir YMM iş yükünün fazla, ücretlerin azlığı ve tahsilât yapmada zorluk çekildiği konusunda herhangi bir görüş belirtmemiştir. YMM’lerin SMMM’lerle ortak görüşte birleştikleri konu, yetkilerinin sorumluluklarından az olmasıdır. YMM’lerin asıl yakındıkları konu ise tasdikten kaynaklanan sorumluluğun ağır olması, vergi denetim elemanlarının görevlerinin kendilerine yüklenmesi ve kendilerinden doğruluk denetimi yapmalarının beklenmesidir. YMM, mükellefin düzenlediği veya kullandığı sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin tespitini sağlamayı kendine görev edinmiştir. Ama bazı durumlarda da YMM belgelerin sahte ve yanıltıcı olduğunu anlamayabilir. Örneğin hayali ihracat yapan bir mükellef KDV iadesinden yararlanabilmek için bütün işlemleri kılıfına uydurabilmekte, YMM her türlü araştırmayı yapmasına rağmen anlayamadığı durumlar olabilmektedir. YMM de müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulabilmektedir. “Bu durum sorumluluk müessesesinin hangi hallerde uygulanacağı yani sorumluluk kriterlerinin neler olduğu tam olarak belirlenmediğinden inceleme

²⁹⁶ Ahmet Burçin Yereli, “Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Yapısı”, Mali Pusula, Ekim 2007, S.34, s.97.

elemanları nezdinde sorumluluk karşımıza çıkmaktadır”²⁹⁷. YMM elinden geleni yapmışsa kasıt yoksa bu durumda sorumluluk uygulanmamalıdır. YMM’lerden doğruluk denetimi değil, uygunluk denetimi beklenmelidir. Ayrıca YMM’ler sübjektif değil objektif kriterlere göre değerlendirilmelidirler.

Devletin amacı vergileri eksiksiz toplamak, mükellefin amacı ise karını maksimuma çıkarmaktır. Bu durumda “örneğin KDV iadesi talebi için tasdike ihtiyaç duyan mükellef bir YMM’de iki duruma bakacaktır.

- YMM’nin düşük ücretle çalışması
- Alacağı KDV iadesinin olabildiğince yüksek olması”²⁹⁸.

Hal böyle olunca meslek mensubu devlet ve mükellef arasında kalmaktadır. Meslek mensubu, devletin istediği gibi vergileri eksiksiz toplarsa mükellef bu durumdan memnun olmayacaktır ve mükellef daha az vergi ödeme yollarını arayacaktır. Mükellef daha az vergi ödemede kendisine destek veren meslek mensubuyla çalışmak isteyecektir. Hal böyle olunca da amacı devlete eksiksiz vergi ödemek olan meslek mensubu çalıştığı mükellefini kaybedecektir. Yukarıdaki örnekteki gibi meslek mensubu mükellefin alacağı KDV iadesini olduğunca yüksek almaya çalışsa, yaptığı eksikliklerden dolayı sorumluluk altına girecektir. “Mevcut düzenlemede YMM’ler en fazla ihracatçıya mal veya hizmet teslim eden firmaların hesap ve işlemlerini inceleyebilmektedirler. Ancak bu firmaların defter ve belgelerini ibraz etmemelerinin veya gerekli bilgiyi vermemelerinin hiçbir müeyyidesi bulunmamaktadır”²⁹⁹. Mükellefin düzenlediği her belgeden YMM’nin haberdar olması olanaksızdır. Buna rağmen YMM sorumlu tutulmaktadır bu durumda da YMM’nin sorumluluğu sınırsız bir sorumluluktur. YMM’nin tasdik raporu düzenlediği mükellefin aldığı faturanın naylon fatura çıkması ya da mal aldığı firmaya satış yapan kişinin yani alt firmanın faturasının naylon fatura çıkması, hatta mal aldığı firmaya o malı teslim edenin naylon fatura düzenlemesi durumunda dahi YMM sorumlu tutulmaktadır. YMM gerekli araştırmayı yapmışsa buna rağmen naylon fatura düzenlenmişse YMM sorumlu tutulmamalıdır. YMM üzerine düşen

²⁹⁷ Aksoyoğlu, a.g.e., s.43.

²⁹⁸ Burhan Gündoğdu, “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğine İlişkin Öneriler”, Vergi Dünyası, S.290, Ekim 2005, s.90.

²⁹⁹ Nihat Uzunoğlu, “YMM’ler Tarafından Düzenlenen KDV İadesi Tasdik Raporları İle İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Vergi Dünyası, S.159, Kasım 1994, s.61.

görevi yapmıştır, mükellef kötü niyetliyse YMM sorumlu olmamalıdır. Mükellef YMM'yi yanılttığı için sorumluluğun YMM'ye yüklenmesi yerine mükellefe iki kat ceza verilmelidir. YMM'lerin yaptıkları doğruluk denetimi uygunluk denetimine dönüştürülmelidir. Vergi denetim elemanlarının da görevleri YMM'lere yüklenmiştir, iş dağılımı adaletli olmalıdır. Herkes kendi görevinden sorumlu olmalıdır, YMM'lere bir de vergi denetmenliği yaptırılmamalıdır.

Öte yandan vergi kanunları ve mevzuat sürekli değiştiriliyor ve takip açısından meslek mensupları için sorun hale geliyor. İhtiyaçlara cevap vermeyen durumlar yürürlükten kaldırılmalıdır. Meslek mensupları mevzuatın neden ve neye göre değiştirildiğine anlam verememektedirler. Örneğin 19 sıra nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin karşıt inceleme hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır daha sonra aynı hükümler 27 sıra nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği ile tekrar yürürlüğe getirilmiştir. 19 sıra nolu tebliğdeki uygulamalar doğruysa neden kaldırdı, yalnızca aynı hükümler neden 27 sıra nolu tebliğle getirildi. YMM'ler, mevzuat değişikliklerinin takibinde zorlandıklarını belirtmektedirler.

GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Meslek mensubu olarak adlandırılan, devlet ile mükellef arasında köprü kuran SMMM ve YMM'lerin yaptıkları işler görünürde birbirine yakın olsa da uygulamada farklıdır. Öncelikle SMMM'lerin sorumluluklarına ilişkin sorunlar ve çözümleyici öneriler sunulacaktır daha sonra YMM'lerin sorumluluklarına ilişkin sorunlar ve çözümler değerlendirilecektir.

Hemen hemen bütün SMMM'lerin yakındıkları konu iş yükünün ağır olmasıdır. Bu kadar iş yükünün arasında devletin kendilerine geniş sorumluluk yüklemesinden şikâyetçidirler. Üstelik SMMM'lerin sorumlulukları, 3568 sayılı meslek kanunu ile düzenlenmesi gerektiği halde 4 Sıra No'lu Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler tebliğiyle düzenlenmiştir. SMMM'lerin sorumlulukları kanunla düzenlenmediği halde vergi, ceza ve gecikme faizi tahakkuk ettiğinde mükellefin ödememesi halinde borç SMMM'lerden istenmektedir. Bu durumda SMMM'ler mükellefin kefilî durumuna düşmektedirler ve sınırsız bir sorumluluk içine girmektedirler. SMMM'lerin görevlerinin uygunluk denetimi olmasına rağmen onlardan doğruluk denetimi yapmaları da beklenmektedir. Yüklenen sorumluluk karşısında kullanılacak yetki sınırlıdır. Mütessesil sorumluluk gereği, vergi idaresi mükellef ve SMMM'yi aynı anda takip edebilmektedir. Diğer taraftan miktar veya tutar itibarıyla işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgelerin sorumluluğu da SMMM'lere aittir. Mevzuat çok sık değişmektedir ve takip edilmesi güçleşmektedir. Sözü edilen bunca sorumluluk ve iş yükünden dolayı da SMMM'ler bunalmış durumdadırlar. SMMM'lere mükellef tarafından ödenen ücret azdır, devlet SMMM'ye ödenen ücretin yükseltilmesi için herhangi bir müdahalede bulunmamaktadır. Alınan ücret yapılan işin karşılığı değildir buna rağmen tahsilat yapılamaktadır. SMMM'ler alternatif iş olanakları bulduklarında mesleklerini bırakmaktadırlar. SMMM'nin işini bırakması da mesleğin durumunu gözler önüne sermektedir.

Belirtilen sorunlar karşısında neler yapılabilir? Burada devlete ve mükellefe bazı görevler düşmektedir, iki taraf da görevlerini yerine getirdiği sürece SMMM'lerin yükü hafifletilebilir. Bir taraftan bir şeylerin yapılmasına başlanacaksa

ilk açılış 3568 sayılı kanunun günümüz koşullarına göre düzenlenmesiyle olmalıdır. Vergi mevzuatı anlaşılabilir olmalı, sade bir dille hazırlanmalıdır. Meslek kanunları hazırlanırken SMMM'lerle anketler yapılarak onların da görüşleri alınabilir. Meslek kanunu, meslek mensupları için hazırlanıyorsa, amaç onlara faydalı olmaksızın, SMMM'lerin beklentileri karşılanmalıdır. Ayrıca, SMMM'lere görevleri dışında bir iş verilmemelidir. Örneğin mükellefin SMMM'ye sunduğu belge sahte ise SMMM sorumlu tutulmaktadır, ama belgelerin sahteliğinin anlaşılabilmesi de vergi incelemesi ile ortaya çıkacak bir husustur. SMMM'lerin vergi incelemesi yetkisi olmadığı halde denetim boşluğunu doldurmaları istenmektedir. Devletin amacı vergileri eksiksiz toplamaktır, vergi kayıp ve kaçığını garanti altına almaktır. Bu noktada SMMM'lere önemli görevler yüklemektedir. Mükellefler gelirini az, giderini çok göstererek daha az vergi ödeyebilmek için naylon fatura kullanabilmektedirler. SMMM, mükellefin göstermiş olduğu giderlerde gözle görülebilecek bir fark olmadıkça gerçek gider olup olmadığını anlayamamaktadır. Özellikle SMMM, yeni çalışmaya başladığı mükellefin iş hacmini kesin olarak bilemez. En az birkaç yıl mükellef ile SMMM iş ilişkisinde bulunduktan sonra mükellefin çalışma kapasitesi anlaşılabilir.

SMMM sadece kendi yaptığı hatalardan örneğin, kayıt hatalarından, beyannameleri zamanında vermeme gibi durumlardan dolayı sorumlu tutulmalıdırlar. Mükellef belgelerini SMMM'ye zamanında ibraz etmediğinde SMMM de beyannameleri zamanında hazırlayamaz, bu durumda vergiler devlete ödenemez. Verginin geç ödenmesinden dolayı da SMMM sorumlu tutulmaktadır. Devlet, belge tamamlama, belgeleri zamanında teslim etme konusunda mükellefe eğitimler vermelidir. Mükellef vergi ödeme konusunda bilinçlendirilmelidir, sadece kendisinin değil bütün türk vatandaşlarının emeğinin karşılığında kazandığı ücreti vergilendirdiğini bilmelidir. SMMM'ye ibraz edilen belgelerin sahteliğini inceleyecek birim de tamamen farklı olmalıdır. SMMM mükellefin kendisine ibraz ettiği belgelerin doğru olduğuna inanarak kayıt altına almaktadır ve amacında devlete eksiksiz vergi ödemeyi barındırmaktadır. Amacı devlete vergi ödemek olan SMMM'ye, mükellefin hatası yüklenmemelidir. Tabi ki burada SMMM tamamen iyi niyetli düşünölmüştür. İstisnai bir durum olsa da, mükellefin sunduğu belgenin sahteliğini anlayıp buna göz yuman SMMM'ler de olabilir. Devlet bütün SMMM'leri

aynı kefeye koyunca da sorumluluk uygulaması bu kadar ağır uygulamaktadır. SMMM'nin sorumluluk uygulamasında, belgelerin sahteliğini anlayabilmesi için değişik sistemler geliştirilebilmelidir. Örneğin SMMM belgelerin sahteliğini anlayabilmek için uzun süren araştırmalar yapmadan internetten kısa sürede sahte belgeleri anlayabileceği bir sistem geliştirilmelidir. Vergi kaçakçılığı bu şekilde önlenmeye çalışılmalıdır. Mükellef açısından düşünülecek olunursa, onu da vergi kaçakçılığına iten neden vergi oranlarının yüksek olması ve adaletsiz dağılım göstermesidir. Durum böyle olunca da mükellef vergi kaçırma yoluna gitmektedir. Geçtiğimiz yıllarda yaşanan ekonomik krizden dolayı çoğu mükellef mağdur duruma düşmüştür. Yeteri kadar kazanç sağlayamadıkları için vergiler ağır gelmektedir ve bunun sonucunda vergi kaçırma eğilimindedirler. Bundan dolayı, SMMM'ye iş karşılığında ödenmesi gereken emeğinin kazancı bile ödenmemektedir. SMMM'ler, istedikleri kazancı elde edemedikleri için yanlarında üniversite mezunu eleman çalıştıramadıklarını, vasıfsız elemanlardan dolayı yaptıkları işlerde hata oranının arttığını, iş yükünden dolayı elemanların tuttukları kayıtların doğruluğunu da her zaman inceleme fırsatlarının olmadığını belirtmişlerdir. Yaşanılan bu sorunların düzeltilebilmesi için tek bir kişiden beklenti içinde bulunmak yanlıştır. Sorunların çözülebilmesi için devlet, mükellef, SMMM üçlüsü görevlerini iyi yapmalı, görevini yaparken de iyi niyetli olmalıdırlar. Mükellef belge düzenini iyi bilmelidir, kurallara uymalıdır, vergi ödemeyi kendine borç bilmelidir. Devlet, vergi oranlarını yüksek tutarak yüksek gelir elde edebileceğini düşünmekte, mükellef ise daha az vergi ödeme yollarını aramaktadır. Devlet vergi oranlarını düşürürse, vergide adaleti sağlarsa mükellef zorlanmadan vergisini öder, vergi kaçırma yollarına gitmez, SMMM'nin emeğinin karşılığı olan ücreti de öder, SMMM de ağır iş yükünden kurtulur ve sorumluluğu azalır, böylelikle üçlü denge korunmuş olur.

YMM'lerin vergisel sorumlulukları değerlendirildiğinde ise YMM'lerin sorunları, SMMM'lerin sorunlarından farklılık göstermektedir. YMM'lerin yaptıkları işten ve kazançlarından hiçbir memnuniyetsizlikleri yoktur. YMM'lerin SMMM'lerle ortak görüşte birleştikleri konu, yetkilerinin sorumluluklarından az olmasıdır. YMM'lerin asıl yakındıkları konu ise tasdikten kaynaklanan sorumluluğun ağır olması, vergi denetim elemanlarının görevlerinin kendilerine yüklenmesi ve

kendilerinden doğruluk denetimi yapmalarının beklenmesidir. YMM, mükellefin düzenlediği veya kullandığı sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin tespitini sağlamayı kendine görev edinmiştir. Ama bazı durumlarda da YMM belgelerin sahte ve yanıltıcı olduğunu anlamayabilir. Örneğin hayali ihracat yapan bir mükellef KDV iadesinden yararlanabilmek için bütün işlemleri kılıfına uydurabilmekte, YMM her türlü araştırmayı yapmasına rağmen anlayamadığı durumlar olabilmektedir. YMM de müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulabilmektedir. YMM elinden geleni yapmışsa kasıt yoksa bu durumda sorumluluk uygulanmamalıdır. YMM'lerden doğruluk denetimi değil, uygunluk denetimi beklenmelidir. Ayrıca YMM'ler subjektif değil objektif kriterlere göre değerlendirilmelidirler. Devletin amacı vergileri eksiksiz toplamak, mükellefin amacı ise karını maksimuma çıkarmaktır. Hal böyle olunca meslek mensubu devlet ve mükellef arasında kalmaktadır. Meslek mensubu, devletin istediği gibi vergileri eksiksiz toplarsa mükellef bu durumdan memnun olmayacaktır ve mükellef daha az vergi ödeme yollarını arayacaktır. Mükellef daha az vergi ödemede kendisine destek veren meslek mensubuyla çalışmak isteyecektir. Amacı devlete eksiksiz vergi ödemek olan meslek mensubu çalıştığı mükellefini kaybedecektir. Meslek mensubu mükellefin alacağı KDV iadesini olduğunca yüksek almaya çalışsa, yaptığı eksikliklerden dolayı sorumluluk altına girecektir. YMM'ler tarafından yapılan KDV iadesi incelemelerinde ihracatçıya mal veya hizmet teslim eden firmaların hesaplarının incelenebilmesi gerekmektedir. Firmalar YMM'ye defter ve belgelerini ibraz etmediklerinde hiçbir yaptırım bulunmamaktadır. İhraç edilen maldan dolayı iade edilmesi gereken KDV çeşitli kalemlerden oluşur, KDV tutarının çeşitli olması da karşıt inceleme sayısını artırmaktadır. YMM'ye alt firma incelemesinde defter ve belge ibraz edilmiyorsa YMM neyin doğru neyin yanlış olduğunu anlayamaz bu durumda da YMM sorumlu tutulmamalıdır.

Öte yandan vergi kanunları ve mevzuat sürekli değiştiriliyor ve takip açısından meslek mensupları için sorun hale geliyor. İhtiyaçlara cevap vermeyen durumlar yürürlükten kaldırılmalıdır ama meslek mensupları mevzuatın neden ve neye göre değiştirildiğine anlam verememektedirler. Örneğin 19 sıra nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin karşıt inceleme hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır daha

sonra aynı hükümler 27 sıra nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği ile tekrar yürürlüğe getirilmiştir. 19 sıra nolu tebliğdeki uygulamalar doğruysa neden kaldırdı, yanlışsa aynı hükümler neden 27 sıra nolu tebliğle getirildi. YMM'ler, mevzuat değişikliklerinin takibinde de zorlanmaktadırlar.

KAYNAKÇA

- Ayan, M. (1996). *Borçlar Hukuku*, Konya: Mimoza Yayınları.
- Akıntürk, T. (2009). *Borçlar Hukuku*, İstanbul:
- Akyiğit, E. (2004). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, İstanbul: Sakarya Kitabevi.
- Akçaoğlu, E. (2010). *Vergi Hukukunda İradi Temsil*, 30 Eylül 2010.
- Akıl, M. (2004). Yeminli Mali Müşavirlerin Birbirlerine Teyit Veya Bilgi Yazısı Vermesi Uygulamasındaki Son Gelişmeler, *Vergi Sorunları*, Sayı.191
- Akaya, M. Vergi Hukukunda Sorumluluk. 7 Ağustos 2010,
http://www.adanasmmmo.org/sempozyum/mustafa_akkaya.docx
- Aksoy, A. (2001). Tasdik Mecburiyetinin Durdurulmasına İlişkin Danıştay Kararlarının İrdelenmesi ve Önerilerimiz, *Vergi Sorunları*, Sayı.81
- Aksoyoğlu, V. (2008). Yeminli Mali Müşavirlerin Vergi İncelemeleri Karşısındaki 3568 ve 231 Sayılı Kanunlar Çerçevesinde Doğan Mütessesil Sorumlulukları *Vergi Raporu*, Sayı.110
- Aktaş Kulaç, Y. (2008). *Türk Vergi Hukukunda Gerçek Kişilerin Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumlulukları*. (Yüksek Lisans Tezi). Afyon Kocatepe Üniversitesi, Afyonkarahisar.
- Aktuoğlu, M. A. (1996). *Denetleme ve Revizyon*, İzmir: Barış Yayınları.
- Altuğ, O. (2001). *Muhasebe Hukuk İlişkileri*, Ankara: Türkmen Kitabevi.
- Alpay, R. (1996). Yeminli Mali Müşavirlerin Tam Tasdik Sonuçları, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı:45
- Altınışik, R. (2007). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı*, Sakarya: Sakarya Yayıncılık.
- Arıkan, Y. (1997). Vergi Beyannamelerinin İmzalanmasında Meslek Mensuplarının Sorumlulukları, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı.60
- Arıkan, Y. (2008). Meslek Yasası, Mesleği İcra Edenlerle Hazırlanmalı, *Mali Çözüm*, İSMMM Yargı Organı, Sayı.85
- Ataman, Ü. (2001). Muhasebe Denetimi Uygulamaları, Ankara: Alfa Yayınları.
- Ateş, K. (2005). Yeminli Mali Müşavirlerin Yasal Sorumluluktan Korunmaları, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı.146
- Aygündüz, H. İ. (2006). *Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu*. (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.

- Bal, B. (2003). Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Sorumluluk, *Vergi Raporu* Sayı.63
- Bakır, M. (2002). *Denetim*, Rize: Akademi Yayınevi.
- Baklacioğlu, *Türkiye’de Bağımsız Muhasebe Denetim Sistemi*, 25 Kasım 2010, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/457/5183.pdf>, 25.11.2010
- Başaran, M. (2000). Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu İle KDV İadesi Alınması (I) (Yetkiler ve Sorumluluklar), *Vergi Sorunları*, Sayı.144
- Başoğlu, C. (2008). 3568 Sayılı Yasa Kapsamında Karşıt İnceleme Hukuku, Uygulaması ve Danıştay Kararlarının Değerlendirilmesi, *Vergi Dünyası*, Sayı.327
- Bayraklı, H. H. (2008). *Vergi suç ve Kabahatleri*, Afyonkarahisar: Celepler Matbaacılık.
- Bayraklı, H.H. (1999). *Vergi Ceza Hukuku*, Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları
- Bayraklı, H. H. (2006). *Vergi Ceza Hukuku*, Afyonkarahisar: Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları.
- Birinci Derece Sorumluluk. 14 Ağustos 2010, www.malihukuk.net/pdf/3568sy_kanuna_g.
- Bozkurt, N. (2010). *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Alfa Yayınları.
- Boyalı, C. (1999). Meslek Mensuplarının Müşterek ve Mütessesil Sorumluluğu, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı.28
- Boyalı, C. (1999). Meslek Mensuplarının Müşterek ve Mütessesil Sorumluluğu, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı.78
- Canikli, N. (1996). Yeminli Mali Müşavirlik Müessesesi, Tam Tasdik Uygulaması, 19 ve 20 Numaralı Tebliğler, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı.39
- Canyaş, O. (2006). Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu, Ankara: *Maliye ve Hukuk Yayınları*
- Çakmak, Ş. (1997). Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Gelişimi ve Geleceği, *Vergi Dünyası*, Sayı.194
- Çakmak, Ş. (2005). Yeminli Mali Müşavirlik Ve Sorumluluk, *Mali Pusula*, Sayı.1

- Çamlıca, M. (1995). Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Vergi ve Ceza Sorumluluğuna ilişkin Danıştayın Görüşü, *Vergi Sorunları*, Sayı.80
- Çankaya. İ. (2007). *Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik Staja Başlama Soru Bankası*, Ankara: Meslek Yapıtları.
- Çetin, Ş. (1998). *Tam Tasdik*, Vergi Sorunları, Sayı.99
- Çelik, B. (2002). *Kamu Alacaklarının Talep ve Tahsil Hukuku*, İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Çömlekçi, F. (1980). *Muhasebe Denetimi*, Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.
- Çilingir, A. İ. Ö. ve Yıldırım, M. *Meslek Mensubunun Denetimden Doğan Sorumluluğu*, 5 Ağustos 2010, www.vergidanismani.com/yazdir.asp%3Fid%3D534+vergi+sorumlulu%C4%9Funun+tarihsel+geli%C5%9Fimi&cd=4&hl=tr&ct=clnk&gl=tr,
- Demiroğlu, M. (1998). Yeminli Mali Müşavirlerin Mali Sorumlulukları, *Vergi Dünyası*, S.207
- Duran, M. (2002). YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler Tasdik İşleminin Yaptırılmamasının Sonuçları ve YMM'lerin Sorumluluğu, *Vergi Sorunları*, Sayı.144
- Duman, Ö. (2001). 3568 Sayılı Kanun'a Göre Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin Denetim Fonksiyonu, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı.101
- Dönmez, R. (1999). Yeminli Mali Müşavirlere Mesleki Sorumlulukları Çerçevesinde İhtiyati Haciz Uygulanması Sorunu, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı.76
- Duman,O. (2001). VUK'un 11. Maddesinde Yer Alan Müteselsil Sorumluluğun Katma Değer Vergisinde De Uygulanacağı, *Vergi Raporu*, Sayı.34
- Eren, F. (1999). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Gerçek, A. *Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu*, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi, 17 Ağustos 2010, <http://www.muhasetr.com/ozelbolum/024/>
- Gerçek, A. 2 Ağustos 2010, <http://www.muhasetr.com/ozelbolum/024/>
<http://www.akcaoglu.com/2007/02/27/vergi-hukukunda-iradi-temsil/>

- Geldi, İ. (2002). Yapmış Oldukları Tasdik İşlemi Doğru Olmayan Yeminli Mali Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesilen Sorumluluklarının Esasları, *Mali Hukuk*, Sayı.101
- Genel Olarak Sorumluluk Kavramı ve Sorumluluk Türleri. 29 Ağustos 2010, www.ekitapyayin.com/id/043/birincibolum.htm
- Gökmen, N. (2002). *XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi*, Muhasebe, Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar, İstanbul: Türmob Yayınları.
- Günday, M. (2002). *İdare Hukuku*, Ankara: İmaj Yayıncılık.
- Gündoğdu, B. (2005). *Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Meslek Sorumlulukları*, Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Gündoğdu, B. (2007). YMM'lerin Sorumluluklarından Dolayı Takibi, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı.175
- Gündoğdu, B. (2006). Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki sorumluluğu, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı.168
- Gündoğdu, B. (2004). Yeminli Mali Müşavirlerin Mütessesil Sorumlulukları', *Vergi Dünyası*, Sayı.274
- Gündoğdu, B. (2005). Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğine İlişkin Öneriler, *Vergi Dünyası*, Sayı.290
- Güvendi, S. A. (2010). Katma Değer Vergisi İadesinde Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu, *Vergi Raporu*, Sayı.134.
- Güvemli, O. (2001). 3568 Sayılı Yasada Bağımsız Muhasebeci, Mali Danışman ve Yeminli Mali Danışman Olmanın Koşulları ve Üniversite Eğitimi, *Vergi Dünyası*, Sayı.115
- Hukuk Sisteminde Sorumluluk ve Unsurları. 29 Temmuz 2010, <http://www.hukuki.net/archive/index.php?t-69835.html>
- Işıl, M. (1997). Yeminli Mali Müşavirler Karşıt Vergi İnceleme Yetkisine Sahip midirler ?, *Vergi Raporu*, Sayı.29
- İnan, A. (2001). Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarına İlişkin Sayıştay Genel Kururu Kararı, *Mali Hukuk*, S.94
- İkinci Derece Sorumluluk. 14 Ağustos 2010, www.malihukuk.net/pdf/3568sy_kanuna_g.

- İdarenin Kusursuz Sorumluluğu. 29 Ağustos 2010,
http://www.turkhukuksitesi.com/makale_744.htm
- Kanundan Dolayı sorumluluk. 14 Ağustos 2010,
www.malihukuk.net/pdf/3568sy_kanuna_gore_sorumluluk.pdf
- Karaarslan, A. (1989). Yeminli Mali Müşavirlik, *Vergi Dünyası*, Sayı.96
- Karagül, Y. (2004). Vergi Hukuku Açısından YMM'lerin Sorumluluğu, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı.134
- Karakoç, Y. (2002). *Genel Vergi Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kardeş Sevimoğlu, S. ve Uzay, Ş. *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Gazi Kitabevi
- Kaval, H. (2003). *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Cem Web Ofset.
- Kaya, M. Ş. (2001). Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğine Bazı Öneriler, *Vergi Sorunları*, Sayı.147
- Kaya, M.Ş. (2001). Yeminli Mali Müşavirle İlgili Son Düzenlemeler ve Bir Değerlendirme, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı.99
- Kepekçi, C. (1998). *Bağımsız Denetim*, Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kızılot, Ş. (2006). *Vergi Hukuku*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık
- Kocaer, Ş. (2008). SM, SMMM ve YMM Sorumluluğu, *Vergi Dünyası*, Sayı.327
- Korkusuz, M. (2000). Vergi Uygulamalarında Kanunilik ve Hukukilik Kavramları ve Bu Çerçeve'de 'Müteselsil Sorumluluk' Uygulamasının Değerlendirilmesi. *Yaklaşım Yayınları*, Sayı.92
- Kocaman, M. Vergi Kanunları Açısından Sorumluluk Müessesesi. 17 Ağustos 2010,
<http://sakaryavdb.gov.tr/DOCUMENT/VERG%C4%B0%20KANUNLARIN%20SORUMLULUK.pdf>
- Kocamaz, M. Vergi Kanunları Açısından Sorumluluk Müessesesi, 17 Ağustos 2010,
<http://www.huseyinust.com/printthread.php?tid=14633>, 17.08.2010.
- Köker, Z. C. (2009). *Yeminli Mali Müşavirlerin Sunduğu Tam Tasdik Kapsamında Vergi Denetimindeki Gelişmelerin Değerlendirilmesi*. (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Kösebalan, M.A. (1996). Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı.41
- Kurban, M. C. (1997). Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mali Sorumlulukları, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı.108

- Kusurlu Sorumluluk. 29 Ağustos 2010, <http://notoku.com/kusurlu-sorumluluk>
- Küçük, H. Ve Perçin N. (2001). Müteselsil Sorumluluk ve 5590 Sayılı Kanuna Göre Kurulan Ticaret Borsalarının Müteselsil Sorumluluk Karşısındaki Durumları, *Vergi Sorunları*, Sayı.18
- Muhasebenin Önemi” <http://muhasabedersleri.com/muhasebenin-onemi.html> 13.01.2011.
- Muhasebenin Tanımı ve Gelişimi, 12 Ağustos 2011, <http://www.webmuhasebe.com/Konular/muhgelisim.htm>
- Nas, A. (2010). Vergi Sorumlusunun Hakları. *Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kazancı Hakemlik Hukuk Dergisi*, Sayı.69
- Ogan, E. (2001). YMM’ lere Belgelerin Sahteliğini Araştırma Görevi Yasa Tarafından Yüklenmiş Değildir, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı.98
- Ozansoy, A. (2007). SMMM ve YMM’lerin Sorumlulukları, *Yaklaşım Yayınları* Sayı.176
- Öncel, M. (2004). *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi
- Örmeci, M. (1989). Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler ve Tasdik Konuları, *Vergi Dünyası*, Sayı.102
- Örmeci, M. (1990). Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Yeti ve Sorumluluk, *Vergi Dünyası*, Sayı.101
- Özdemir, H. S. (2000). Türleri ve Fonksiyonları Bakımından ‘Denetim’ Kavramı, *Vergi Raporu*, Sayı.45
- Özel, S. (2007). Yeminli Mali Müşavirlerin Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı İlkeler ve Kurallar, Sayı.75
- Özel, S. (1999). Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Ortamı, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı.75
- Özel, S. (2005). YMM’lerin Tasdik İşlemlerinden Doğan Sorumluluğu, *Maliye ve Hukuk Yayınları*, Sayı.36
- Özel, S. (2005). Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu ve Ödeme Emri İlişkisi, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı.149
- Özel, S. (2000). Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik-II, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı.92.

- Özel, S. (2001). Yeminli Mali Müşavirlerin Akdi Sorumluluğu-I, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı.106
- Özel, S. (2001). Yeminli Mali Müşavirlerin Akdi Sorumluluğu-II, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı.107
- Özel, S. (2005). Sorumluluk Hukuku ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği İle İlişkisi, *Mali Pusula*, Sayı.6
- Özel, S. (2000). Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Mensubunun Başına Gelen İbret Alınacak Bir Olay-II, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı.90
- Özkan, G. ve Nas T. (2009). Muhasebe Hilesi ve Meslek Mensuplarının Sorumluluğu, *Vergi Dünyası*, Sayı.335
- Öztürk, M. (1995). *Taksirden Doğan Cezai ve Hukuki Sorumluluk*, İstanbul: Kazancı Matbaacılık Sanayi.
- Panel, (2004). *Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumlulukları*, Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası, Ankara.
- Pehlivan, O. (2005). *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Trabzon: Derya Kitabevi
- Pur, H. (1989). Muhasebe Mesleği ve Kuralları, *Vergi Dünyası*, Sayı.95, 32.
- Reisoğlu, S. (1990). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Saban, N. (2009). *Vergi Hukuku*, İstanbul: Beta Yayınları.
- Saban, N. (2001). 3568 ve 4008 Sayılı Yasalar, Tebliğler ve Danıştay Kararları Ardından Meslek Mensupları, Mesleğin Konusu ve Sorumluluk, *Vergi Sorunları*, Sayı.80
- Saban, N. (1993). Yeminli Mali Müşavirin Tasdikten Doğan Hukuki Sorumluluğu, *Vergi Dünyası*, Sayı.143
- Sağbaş, İ. (2007). *Vergi Teorisi Ders Notları*, Ankara: Ece Matbaası.
- Salih Özel, Yeminli Mali Müşavirlerin Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı İlkeler ve Kurallar, *Mali Pusula*, S.33
- Sarı, M. (2004). *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk*, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayımevi.
- Sarıyar, S. Kusurun Tanımı ve Özelliği. 14 Ağustos 2010, <http://www.hubyar.eu/SiteFiles/makaleler/kusurun%20tanimi%20ve%20oznelligi.pdf>

- Seviğ, V. (2001). Serbest Muhasebecilik, Serbest Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasa Tasarısı Üzerine Bazı Görüşler, *Vergi Dünyası*, Sayı.32 , 20.
- Sorumluluk Kavramı. 17 Ağustos 2010,
http://www.malihukuk.net/pdf/3568sy_kanuna_gore_sorumluluk.pdf
- Sümer, H. (2000). Yeminli Mali Müşavirlik/Denetçilik Mesleğinin Profili, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı.94
- Sütken, E. (2003). *Roma Borçlar Hukukunda Sorumluluk ve Günümüz Hukukuna Etkileri*. (Yüksek Lisans Tezi). Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- Şeker, S. (1998), Mütessesil Sorumluluk Uygulaması ve 70 No' lu KDV Genel Tebliği, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı.72
- Tarihten Günümüze Cezai Sorumluluk. 29 Temmuz 2010,
<http://clubs.bilgi.edu.tr/herkesicin hukuk/kulup/belgeler/8.doc>
- Taştan, H. (2006). *Vergi Kayıp ve Kaçakçılığı İle Mücadele Açısından Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev, Yetki ve Sorumlulukları*. (Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Tekin, F. ve Çelikkaya, A. (2005). *Vergi Denetimi*, Ankara:Seçkin Yayıncılık
- Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi. 17 Ağustos 2010,
www.muhasabetr.com/ozelbolu/024/+ceza+hukukunda+sorumluluk
- Toroslu, N. (1998). *Ceza Hukuku*, Ankara: Savaş Yayınları.
- Turan, A. K. (2008). *Vergi Gelirlerinin Arttırılmasında Meslek Mensuplarının Rolü ve Önemi*. (Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Türker, M. (2003). *Ruhsatlı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Tarafından Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Tekniği, VUK Mükerrer 227. Madde*, Ankara: Türmob Yayınları.
- Türker,M. (1997). Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu ve Bir Danıştay Kararı, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı.57
- Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, 29 Ağustos 2010,
http://www.turkhukuksitesi.com/makale_665.htm
- Uçar, M. (1996). Türkiye' de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı.39

- Uzay, Ş. ve Kardeş Selimoğlu, S. (2007). Türkiye’de Muhasebe Denetimi Alanında Yayınlanan Araştırmalar (1995-2005) ve Seçme Yazılar, İstanbul: SMMMO Yayınları.
- Uzunoglu, N. (1994). YMM’ler Tarafından Düzenlenen KDV İadesi Tasdik Raporları İle İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Vergi Dünyası, Sayı.159
- Üst, H. Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi, 29 Ağustos
2010http://www.huseyinust.com/printthread.php?tid=14633
- Yereli, A. N. ve Susmuş, T. (2009). *Globalleşme Sürecinde YMM’lik mesleği ve YMM’lerin Yeni TTK Tasarısının Muhasebe ve Denetim Alanına Bakış Açılarının Analizi: İzmir İli Uygulaması*, Manisa
- Yereli, A. B. (2007). Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Yapısı, *Mali Pusula*, Sayı.34
- Yetkiner, E. (2002). YMM ve Vergi Denetim Elemanlarının Yetki ve Sorumlulukları, *Vergi Dünyası*, Sayı..246
- Yılmaz, H. G., Erkan, F., Saruç, N. T., Sarılı, M. A., ve Akgün, Ç. (2004). *YMM’lerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının Değerlendirilmesi*. Ankara Ankara YMM’ler Odası Yayınları.
- Yıldırım, A. Ve Dalgeç, A. (1993). *Türkiye XIII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Küreselleşme ve Muhasebe Eğitimi*, İzmir: Bilgi İşlem Bölümü Masa Üstü Yayıncılık
- Yıldız, H. (1998). *Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Gelişimi, Bugünkü Konumu, Uygulama Alanları, Örnekler*. (Yüksek Lisans Tezi). Atatürk Üniversitesi, Erzurum.
- Yılancı, M. (2006). *İç Denetim, Türkiye’ nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma*, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Yıldız, B. M. (2001). Vergi Kaçağının Önlenmesi Konusunda 3568 Sayılı Yasanın Etkisine İlişkin Bir Değerlendirme, *Vergi Raporu*, Sayı. 78
- Yılmaz, Ö. F. (1984). Mali Müşavirlik ve Muhasebecilik Mesleğinin Kanunla Düzenlenmesinin Önemi ve Sağlayacağı Faydalar, *Vergi Dünyası*, Sayı.33
- Yılmaz, K. (2009). Yeminli Mali Müşavir Sorumluluğuna Danıştay Sınır Koydu, *Yaklaşım*, Sayı.193

Yıldız, B. ve Azılı, O. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na Göre Yapılması Gereken
Uygunluk Denetimi, 4 Ağustos 2010,
<http://www.bilgidenetim.com/makale/goster/121>

EKLER

Ek-1. Anket Formu

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN VERGİSEL SORUMLULUKLARINA İLİŞKİN ANKET UYGULAMASI

Sayın Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, bu çalışma SMMM'lerin sorumlulukları konusunda akademik amaçla yapılmaktadır. İfadelere vereceğiniz yanıtlarda doğru veya yanlış yoktur, işaretleyeceğiniz seçeneğin sizin için en doğru olması önemlidir. Araştırmanın değeri ve başarısı tümüyle sizin katılımınıza bağlıdır. Verdiğiniz cevapların herhangi bir yükümlülüğü veya bağlayıcılığı olmadığı gibi yanıtlarınız tamamen gizli tutulacaktır. Sonuçlar bireysel değil grup halinde analiz edilecektir.

Katkılarınız için şimdiden teşekkür ederiz.

Gülşah CEYLAN (Yüksek Lisans Öğrencisi)

1. Fiili olarak kaç yıldır SMMM'lik yapıyorsunuz ? Yıl
2. Eğitim durumunuz ?

1.Lisans

2. Yüksek Lisans

3. Doktora

3. Mezun olduğunuz;

Üniversite (lisans):

Fakülte:

Bölüm:

Yıl:

4. SMMM'lerin sorumluluklarına ilişkin düzenlenen genel tebliğin yasal bir dayanağı olmamasına rağmen, mükellefe vergi, ceza ve gecikme faizi tahakkuk ettiğinde borcun SMMM'den istenmesi adil bir yaklaşım değildir.

1. Kesinlikle Katılıyorum

2. Katılıyorum

3. Kararsızım

4. Katılmıyorum

5. Kesinlikle katılmıyorum

5. Vergi, ceza ve gecikme faizi tahakkuk ettiğinde mükelleften tahsil edilemeyince SMMM'den tahsil edilmek istenmesi SMMM'yi mükellefin kefilisi durumuna düşürmektedir.

1. Kesinlikle Katılıyorum

2. Katılıyorum

3. Kararsızım

4. Katılmıyorum

5. Kesinlikle katılmıyorum

6. SMMM'lerin yetkileri sorumluluklarıyla kıyaslandığında yetkileri sorumluluklarına göre sınırlı kalmaktadır.

1. Kesinlikle Katılıyorum 2. Katılıyorum 3. Kararsızım

4. Katılmıyorum 5. Kesinlikle katılmıyorum

7. SMMM'lerin yetkilerininin 3568 sayılı kanununun 2. maddesinde verildiği halde mali sorumluluklarının 3568 sayılı kanunda belirtilmeyip bu eksikliğin VUK'un 227. maddesi ile giderilmeye çalışılması anlamsızdır.

1. Kesinlikle Katılıyorum 2. Katılıyorum 3. Kararsızım

4. Katılmıyorum 5. Kesinlikle katılmıyorum

8. SMMM'lerin sorumluluklarının 3568 sayılı kanunda düzenlenmesi gerekirken tebliğ ile düzenlenmiştir.

1. Kesinlikle Katılıyorum 2. Katılıyorum 3. Kararsızım

4. Katılmıyorum 5. Kesinlikle katılmıyorum

9. SMMM'lerin bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de dorumlu olmaları adildir.

1. Kesinlikle Katılıyorum 2. Katılıyorum 3. Kararsızım

4. Katılmıyorum 5. Kesinlikle katılmıyorum

10. Miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgelerin meslek mensuplarının sorumluluğunda olması adil bir yaklaşım değildir.

1. Kesinlikle Katılıyorum 2. Katılıyorum 3. Kararsızım

4. Katılmıyorum 5. Kesinlikle katılmıyorum

11. "Miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olan belgeler" ile "ticari örf ve teamüle uygun olan belgeler'in" sahteliğinin anlaşılabilmesi vergi incelemesi ile ortaya çıkacak bir husustur.

1. Kesinlikle Katılıyorum **2. Katılıyorum** **3. Kararsızım**

4. Katılmıyorum **5. Kesinlikle katılmıyorum**

12. “Miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olan belgeler” ile “ticari örf ve teamüle uygun olan belgeler’in” sahteliğinin anlaşılabilmesi vergi incelemesi ile ortaya çıkacak bir husustur. SMMM'lere vergi inceleme yetkisi verilmediği halde, SMMM'lerin bu belgelerin sahteliğinden sorumlu tutulması tezatlık yaratmaktadır.

1. Kesinlikle Katılıyorum **2. Katılıyorum** **3. Kararsızım**

4. Katılmıyorum **5. Kesinlikle katılmıyorum**

13. Belgeler,n sahteliğinin anlaşılabilmesi için SMMM'lere de vergi inceleme yetkisi verilmelidir.

1. Kesinlikle Katılıyorum **2. Katılıyorum** **3. Kararsızım**

4. Katılmıyorum **5. Kesinlikle katılmıyorum**

14. SMMM'lerin görevlerinin uygunluk denetimi olmasına rağmen onlardan doğruluk denetimi de beklenmektedir.

1. Kesinlikle Katılıyorum **2. Katılıyorum** **3. Kararsızım**

4. Katılmıyorum **5. Kesinlikle katılmıyorum**

15. Mükelleften tahsil edilemeyen vergi ve cezanın SMMM'den tahsil edilmek istenmesi SMMM'yi sınırsız sorumluluk altına koymaktadır.

1. Kesinlikle Katılıyorum **2. Katılıyorum** **3. Kararsızım**

4. Katılmıyorum **5. Kesinlikle katılmıyorum**

16. Vergi beyannamelerinin imzalanmasında SMMM'lerin yüklendiği görev ve sorumluluk yalnız defterlere dayanan bilgilerle sınırlandırılmaktadır.

1. Kesinlikle Katılıyorum **2. Katılıyorum** **3. Kararsızım**

4. Katılmıyorum **5. Kesinlikle katılmıyorum**

17. Vergi beyannamelerinin imzalanması öncesi meslek mensuplarının sınırlı uygunluk denetimi yapmaları gerekir.

1. Kesinlikle Katılıyorum **2. Katılıyorum** **3. Kararsızım**

4. Katılmıyorum **5. Kesinlikle katılmıyorum**

18. SMMM'lerin sınırlı uygunluk denetimini daha iyi gerçekleştirebilmeleri için karşıt inceleme yetkisi de verilmelidir.

- 1. Kesinlikle Katılıyorum** **2. Katılıyorum** **3. Kararsızım**
4. Katılmıyorum **5. Kesinlikle katılmıyorum**

19. SMMM'lerin müştereken ve müteselsilen sorumlulukları dışında VUK'ta yer alan kaçakçılığa iştirak suçundan dolayı da cezai sorumluluklarının olması adil bir yaklaşımdır.

- 1. Kesinlikle Katılıyorum** **2. Katılıyorum** **3. Kararsızım**
4. Katılmıyorum **5. Kesinlikle katılmıyorum**

20. SMMM'lerin vergisel sorumlulukları ile bunlara ilişkin uygulamalarla ilgili ilave etmek istediğiniz düşüncelerinizi, lütfen aşağıdaki boşluğa yazınız.

Ek-2. Anket Formu

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN VERGİSEL SORUMLULUKLARINA İLİŞKİN ANKET UYGULAMASI

Sayın Yeminli Mali Müşavir, bu çalışma YMM'lerin sorumlulukları konusunda akademik amaçla yapılmaktadır. İfadelere vereceğiniz yanıtlarda doğru veya yanlış yoktur, işaretleyeceğiniz seçeneğin sizin için en doğru olması önemlidir. Araştırmanın değeri ve başarısı tümüyle sizin katılımınıza bağlıdır. Verdiğiniz cevapların herhangi bir yükümlülüğü veya bağlayıcılığı olmadığı gibi yanıtlarımız tamamen gizli tutulacaktır. Sonuçlar bireysel değil grup halinde analiz edilecektir.

Gülşah CEYLAN (Yüksek Lisans Öğrencisi)

1. Kaç yıldır YMM'lik yapıyorsunuz? Yıl

2. Eğitim durumunuz?

1.Lisans

2. Yüksek Lisans

3.Doktora

3. Mezun olduğunuz

Üniversite (Lisans):

Fakülte:

Bölüm:

Yıl:

4. YMM'lerin sorumlulukları yetkilerinden fazladır.

1. Kesinlikle Katılıyorum

2. Katılıyorum

3. Kararsızım

4. Katılmıyorum

5. Kesinlikle katılmıyorum

5. YMM'lerin mükellefin düzenlediği veya kullandığı sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerden müşterek ve müteselsil sorumlu tutulmaları adil bir yaklaşımdır.

1. Kesinlikle Katılıyorum

2. Katılıyorum

3. Kararsızım

4. Katılmıyorum

5. Kesinlikle katılmıyorum

6. YMM'lerin tasdikten doğan sorumlulukları konusunda yürürlükteki mevzuat gerekli hukuksal düzeni sağlamakta yetersizdir.

1. Kesinlikle Katılıyorum

2. Katılıyorum

3. Kararsızım

4. Katılmıyorum

5. Kesinlikle katılmıyorum

7. Bir YMM'nin tasdik ettiği belgenin sahta ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olmasını anlaması imkansız gözükmektedir.

1. Kesinlikle Katılıyorum 2. Katılıyorum 3. Kararsızım
4. Katılmıyorum 5. Kesinlikle katılmıyorum

8. YMM'lere de inceleme elemanlarının yetkileri verilmelidir.

1. Kesinlikle Katılıyorum 2. Katılıyorum 3. Kararsızım
4. Katılmıyorum 5. Kesinlikle katılmıyorum

9. Mükellefin düzenlediği ve kullandığı her belgeden YMM'nin haberdar olması zordur ve bu durum karşısında tek başına sorumlu tutulması adil bir yaklaşım değildir.

1. Kesinlikle Katılıyorum 2. Katılıyorum 3. Kararsızım
4. Katılmıyorum 5. Kesinlikle katılmıyorum

10. YMM'lerin sorumlulukları sınırsız bir sorumluluktur.

1. Kesinlikle Katılıyorum 2. Katılıyorum 3. Kararsızım
4. Katılmıyorum 5. Kesinlikle katılmıyorum

11. 3568 Sayılı Kanununun 12. maddesinde YMM'lere geniş yetkiler vermiş, YMM'ler sanki bir kamu memuruymuş gibi düşünülmüştür.

1. Kesinlikle Katılıyorum 2. Katılıyorum 3. Kararsızım
4. Katılmıyorum 5. Kesinlikle katılmıyorum

12. YMM'lerin tasdikten doğan sorumlulukları değerlendirilirken subjektif ölçüler esas alınmakta ve objektif bir değerlendirme yapılmamaktadır.

1. Kesinlikle Katılıyorum 2. Katılıyorum 3. Kararsızım
4. Katılmıyorum 5. Kesinlikle katılmıyorum

13. Yeminli mali müşavirin tasdik raporu düzenlediği mükellefin aldığı faturanın naylon fatura (yanıltıcı belge) çıkması ya da mal aldığı firmaya satış yapan kişinin yani alt firmanın faturasının naylon fatura çıkması, hatta mal aldığı firmaya satış yapan alt firmaya o malı teslim edenin naylon fatura düzenlemesi durumunda dahi yeminli mali müşavir sorumlu tutulmasının adil olmadığını düşünüyorum.

1. Kesinlikle Katılıyorum 2. Katılıyorum 3. Kararsızım
4. Katılmıyorum 5. Kesinlikle katılmıyorum

14. YMM'lerin yaptıkları doğruluk denetimi uygunluk denetimine dönüştürülmelidir.
1. Kesinlikle Katılıyorum 2. Katılıyorum 3. Kararsızım
4. Katılmıyorum 5. Kesinlikle katılmıyorum
15. 19 sıra nolu tebliğdeki karşıt inceleme hükümlerinin yürürlükten kaldırılıp tekrar 27 sıra nolu tebliğinin yürürlüğe konulması anlamsızdır.
1. Kesinlikle Katılıyorum 2. Katılıyorum 3. Kararsızım
4. Katılmıyorum 5. Kesinlikle katılmıyorum
16. YMM ihracata konu olan faturaların sahte olup olmadığını araştırmak zorunda değildir.
1. Kesinlikle Katılıyorum 2. Katılıyorum 3. Kararsızım
4. Katılmıyorum 5. Kesinlikle katılmıyorum
17. 19 sıra nolu tebliğde karşıt incelemenin gerekliliği ortaya konulduğu halde iptal edilmesi doğru bir yaklaşım değildir.
1. Kesinlikle Katılıyorum 2. Katılıyorum 3. Kararsızım
4. Katılmıyorum 5. Kesinlikle katılmıyorum
18. YMM'lerin sorumlulukları genel tebliğ ve yönetmeliklerle düzenlenmiş ancak bu sorumlulukların kanunla düzenlenmesi gerektiğini düşünüyorum.
1. Kesinlikle Katılıyorum 2. Katılıyorum 3. Kararsızım
4. Katılmıyorum 5. Kesinlikle katılmıyorum
19. Vergi denetim elemanlarının görevleri YMM'lere yüklenmiştir.
1. Kesinlikle Katılıyorum 2. Katılıyorum 3. Kararsızım
4. Katılmıyorum 5. Kesinlikle katılmıyorum
20. YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumlulukları ile bunlara ilişkin uygulamalarla ilgili ilave etmek istediğiniz düşüncelerinizi lütfen aşağıdaki boşluğa yazınız.

