



3568 Sayılı Kanun ile 5018 Sayılı Kanun'a Tabi Personelin Sorumluluklarına Bakış

Overview of The Responsibilities of The Personnel Subject To The Law No 3568 And The Law No 5018

Metehan TOPSAKAL¹

Öz

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na tabi personelin mali sorumlulukları incelendiğinde özünde kamu kaynağının azaltılmasına dayandırıldığı görülmektedir. Her iki meslek grubunun da kamu kaynağının azaltılması ortak paydasında buluşan sorumluluklarından hareketle sorumluluk müessesinin karşılaştırılabileceği değerlendirilmiştir. Çalışmanın amacı; 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa tabi meslek mensuplarının mali sorumluluklarının mevzuat ve yargı kararları yardımıyla karşılaştırılmasıdır. Bu doğrultuda; yargı kararları taranarak “mali sorumluluk” özelinde emsal kararlar derlenmiş ve bahsi geçen meslek mensuplarının mevzuat karşısındaki durumu mukayeseli olarak ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Mali sorumluluk, gerçekleştirme görevlisi, kamu zararı, müştereken ve müteselsilen sorumluluk, meslek mensubu.

Abstract

When the financial responsibilities of the personnel subject to the The Law of Accounting Profession Law No. 3568 and Public Financial Management and Control Law No. 5018 are examined, it is seen that it is essentially based on the reduction of public resources. Based on the responsibilities of both professions, which meet in the common denominator of reducing public resources, it has been evaluated that the responsibility institution can be compared. Purpose of the study; It is the comparison of the financial responsibilities of the members of the profession subject to the The Law of Accounting Profession Law No. 3568 and Public Financial Management and Control Law No. 5018 with the help of legislation and judicial decisions

Keywords: Financial responsibility, realization officer, public loss, jointly and severally, member of the profession

Atf (to cite): Topsakal, M., (2021). 3568 Sayılı Kanun ile 5018 Sayılı Kanun'a Tabi Personelin Sorumluluklarına Bakış. Toros Üniversitesi İİSBF Sosyal Bilimler Dergisi, 8(14), 1-17.

1. GİRİŞ

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (Yayımlandığı Resmî Gazete : Tarih : 13.6.1989 Sayı : 20194) ile 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda (Yayımlandığı Resmî Gazete : Tarih : 24/12/2003 Sayı : 25326) mali sorumluluk yüklenen farklı meslek mensupları yer almaktadır. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda yer alan meslek mensupları özel kurumlara/bireylere hizmet vermekteyken 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda yer alan meslek mensupları ise kamu kurumlarına hizmet vermektedirler. Aslında her iki meslek grubu için işin özünün, yürürlükte bulunan mevzuat çerçevesinde muhasebe mesleğini icra etmek olduğunu söyleyebiliriz.

Her iki meslek mensupları için kamu kaynağının azaltılması özelinde ortak sorumluluktan bahsedebilmekle birlikte; 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa tabi meslek mensupları için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (Yayımlandığı Resmî Gazete : Tarih : 10/1/1961-11/1/1961-12/1/1961 Sayı : 10703-10704-10705) karşısında vergi kaynağının azaltılması karşısındaki sorumluk ile 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa tabi personel için de 6085 sayılı Sayıştay Kanunu (Yayımlandığı Resmî Gazete : Tarih: 19/12/2010 Sayı : 27790) karşısındaki kamu kaynağının azaltılması karşısındaki sorumluluk olduğu değerlendirildiğinde, her iki meslek mensupları açısından sorumluluk müessesinin karşılaştırılabileceği değerlendirilmiştir. Çalışmanın amacı; 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa tabi meslek mensuplarının mali sorumluluklarının mevzuat ve yargı kararları yardımıyla karşılaştırılmasıdır.

Bu doğrultuda; öncelikle her iki Kanuna tabi meslek mensupları açıklanmaya çalışılmış, yargı kararları taranarak "mali sorumluluk" özelinde emsal kararlar derlenmiş ve bahsi geçen meslek mensuplarının mevzuat karşısındaki durumu mukayeseli olarak geliştirilen bir tabloda ortaya konulmaya çalışılmıştır.

2. 3568 SAYILI KANUN'A TABİ PERSONEL

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun "Amaç" başlıklı 1'inci maddesi ile 3568 sayılı Kanunun amacı düzenlenmekle birlikte 3568 sayılı Kanun kapsamında meslek icra edeceklerin, "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir" ile "Yeminli Mali Müşavir" olduğu hüküm altına alınmıştır.²

2.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

3568 sayılı Kanunun "Mesleğin Konusu" başlıklı 2'nci maddesi gereği;

Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

- Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutan, bilanço, kar/zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenleyen ve benzeri işleri yapan,
- Muhasebe sistemlerini kuran, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenleyen veya bu konularda müşavirlik yapan,
- Yukarıdaki yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapan, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş veren, rapor ve benzerlerini düzenleyen, tahkim,

² 5786 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun (Yayımlandığı R.Gazete : Tarih: 26/7/2008 Sayı : 26948) 19'uncu maddesi ile "Serbest Muhasebeci" ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

bilirkişilik ve benzeri işleri yapan ve bu işleri bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” denmektedir.

1.1. Yeminli Mali Müşavir

3568 sayılı Kanunun “Mesleğin Konusu” başlıklı 2’nci maddesi gereği;

Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

- Muhasebe sistemlerini kuran, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenleyen veya bu konularda müşavirlik yapan,
- Yukarıdaki yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapan, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş veren, rapor ve benzerlerini düzenleyen, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapan,
- Mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik edenlere “Yeminli Mali Müşavir” denmektedir.

3. 5018 SAYILI KANUN’A TABİ PERSONEL

Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemek amacıyla yürürlüğe konulan 5018 sayılı Kanunda, 3568 sayılı Kanunda olduğu gibi meslek mensupları ayrıca hüküm altına alınmamıştır. Ancak, çalışmamızın özelinde incelendiğinde; meslek mensupları olarak, gerçekleştirme görevlileri, harcama yetkilileri, üst yöneticileri ve muhasebe yetkililerini sayabiliriz.

3.1. Gerçekleştirme Görevlisi

5018 sayılı Kanunun “Giderin Gerçekleştirilmesi” başlıklı 33’üncü maddesinin 2’nci fıkrası gereği;

Harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütenlere “Gerçekleştirme Görevlisi” denmektedir.

3.2. Harcama Yetkilisi

5018 sayılı Kanunun “Harcama yetkisi ve yetkilisi” başlıklı 31’inci maddesinin 1’inci fıkrası gereği;

Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin³ en üst yöneticisine “Harcama Yetkilisi” denmektedir.

3.3. Üst Yönetici

5018 sayılı Kanunun “Üst yöneticiler” başlıklı 11’inci maddesinin 1’inci fıkrası gereği;

Bakanlıklarda ve diğer kamu idarelerinde en üst yöneticiye, il özel idarelerinde valiye ve belediyelerde belediye başkanına “Üst Yönetici” denmektedir. Ancak bakanlıklarda en üst yönetici Cumhurbaşkanı tarafından belirlenmektedir.⁴

³ 5018 sayılı Kanunun “Tanımlar” başlıklı 3’üncü maddesi gereği harcama birimi; Kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birimdir.

⁴ Söz konusu yetki gereği, 2018/5 sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesi (Yayımlandığı R.Gazete : Tarih: 9/8/2018 Sayı : 30504) yayınlanarak, Bakanların kendilerine doğrudan bağlı hizmet birimleri bakımından, bakan

3.4. Muhasebe Yetkilisi

5018 sayılı Kanunun “Muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları” başlıklı 61’inci maddesinin 1’inci fıkrası gereği;

Muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir. Bu işlemleri yürütenler muhasebe yetkilisidir.

4. SORUMLULUK KAVRAMI

4.1. Genel Bakış

Türk Dil Kurumuna göre sorumluluk, “kişinin kendi davranışlarını veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi” (TDK, <https://sozluk.gov.tr/> Erişim Tarihi:15.7.2020) şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, idarede kendisine sorumluluk yüklenenler, yetkiyi kullanan kişi veya organlar olmakla birlikte sorumluluk, yaptırıma bağlanmış yetkiyi ifade etmektedir. (Üstün vd.,2011: 381)

Gerçek veya tüzel kişinin hukuk kurallarına aykırı eylem veya işleminin sebep olduğu zararlara katlanmasına sorumluluk denir. (Karaca vd.,2014: 372) Bir başka anlatımla sorumluluk, genel olarak hukuka ya da yüklendiği bir yükümlülüğe aykırı davranan gerçek ve tüzel kişinin bu aykırı davranışından dolayı ortaya çıkan sonucun yaptırımlara katlanmasıdır. (Önen vd.,2011:93)

Sorumluluk, memurun yaptığı işin hesabını vermesi gereğidir. Bu yaptığı iş, görevi gereği yapması gereken iştir. Yetkisini görevin gereğine uygun olarak kullanıp kullanmadığı, işi verilen amacına uygun olarak gerçekleştirip gerçekleştirmediğinin sorgulanmasıdır. Sorumluluk, bu anlamda, yaptırıma bağlanmış yetkidir. (Bayar, 2008: 13)

Sorumlulukların sınıflandırılması da yaptırımlarla ilgilidir. Yaptırım idari bir yaptırım ise idari sorumluluk; adli/cezai bir yaptırım gerektiriyorsa adli sorumluluk; mali yükümlülükler getiriyorsa mali sorumluluk olarak sınıflandırılır. (Bayar, 2008: 13)

Mali sorumluluk bir görev sorumluluğudur ve üstlenilen görevin niteliğine bağlı olarak sonuçlar doğurur. Görev ise; bütçe yönetimi, bütçe ödeneklerinin kullanılmasına ilişkin mali iş ve işlemlerin yerine getirilmesi, gelir ve alacakların takip ve tahsili, Devlet mallarının korunması ve idaresi, bunların muhasebesinin tutulması ve yetkili merciler önünde hesabının verilmesidir. Bu işler Devlet tüzel kişiliği adına, yetkili memurlar tarafından yürütülen bir vekâlet ve emanet idaresi faaliyetidir. (Bayar, 2008: 14)

İşte yetkili memurlar tarafından icra edilen faaliyetler kapsamında hazineye veya bir kişinin herhangi bir kişiye verdiği zararın ödettirilmesi sonucunu doğuran sorumluluk türü mali sorumluluk olmakta ve böylece işlem ve eylemden zarar görenin bu zararının giderilmesi amaçlanmaktadır. (Üstün vd., 2011: 265; Taytak vd., 2015: 265)

4.2. Müşterek ve Müteselsilen Sorumluluk

Müteselsil sorumluluk, birden çok kimsenin aynı zarardan dolayı aynı biçimde sorumlu tutulması ve zarar görenin tazmin için dilediği sorumluya başvurabilmesi halinde ortaya çıkan sorumluluktur. (Aksoyoğlu, 2008: 34)

yardımcılarının ise kendilerine bağlı hizmet birimleri bakımından bakanlık en üst yöneticisi sayılmaları uygun görülmüştür.

Müteselsil borçluluk, alacaklının istediği borçluya borcun tamamının ifasını talep edebildiği, her bir borçlunun da alacaklıya karşı borcun tamamından sorumlu olduğu borç ilişkisidir. Başka bir ifadeyle; bir alacaklı ile birden çok borçlu arasında mevcut olan ve borç ifa edilene kadar borçluların borcun tamamından sorumlu olduğu borç ilişkisidir. (Arat,2018:326 ; Hepaksaz, 2018: 245)

Birden çok kimsenin aynı zarardan dolayı aynı biçimde sorumlu tutulması ve zarar görenin giderim için dilediği sorumlu veya sorumlulara başvurabilmesi halinde ortaya çıkan sorumluluk biçimi ise müteselsil sorumluluktur. Burada sorumlulardan her biri zararı gidermekte ayrı ayrı yükümlüdürler. Ancak zararı sorumlulardan birisi tazmin ederse zarar gören diğer sorumlulara başvuramaz. Zararı tazmin eden diğer sorumlulara rücu edebileceği ise tabiidir. Diğer bir deyişle bir borç ilişkisinde diğer müteselsil sorumlulara göre daha fazla tazminat ödeyen veya zararın tamamını karşılayan kişi diğer sorumlulara rücu edebilir. (Gündoğdu, 2005:7) Bu öyle bir sorumluluktur ki her bir borçlu, borcun tamamını tek bir borçlu gibi ödemek ile yükümlüdür. (Arat,2018:341)

Alacaklı açısından müteselsil borçluluk, son derece elverişli bir hukuki durum oluşturur. Bunun sebebi alacaklının borçlulardan dilerse birine, ikisine veya hepsine aynı anda başvurabilmesidir. Böylece alacaklının borçlulardan birinin bulunamaması veya ödeme güçsüzlüğüne düşmesi gibi sebeplerle borcun ifasına kavuşmaktan mahrum olmasının önüne geçilmektedir. (Arat,2018:327)

Talep edilen kısmı ödemeyen müteselsil borçlu olursa bu kısım, diğer borçlulardan istenebilir. Kısmen ödeme talebinde bulunulmasına rağmen, talepte bulunulan borçlunun borcun tamamını ödemesi de mümkündür. Alacaklı talepte bulunduğu borçlunun kendi borcundan fazlasının talep edildiği gerekçesiyle ödemedi kaçınması söz konusu değildir. (Arat,2018:329)

Müteselsil borcun alacaklıya tanıdığı en önemli avantajlardan biri dilediği borçluya başvurabilmektir. Böylece alacaklı, ekonomik durumu en iyi olan borçluya başvurabilme imkânına kavuşarak, diğer borçluların olumsuz durumlarından etkilenmemek şansına sahip olmaktadır. Talebini kısım kısım, ayrı borçlulara yöneltebileceği gibi, diğerlerinden alamadığı kısım için daha önce başvurup ifa eden borçluya tekrar başvuruda bulunabilir. (Arat,2018:332)

Müteselsil borçluluk Türk Borçlar Kanununun (Yayımlandığı Resmî Gazete: Tarih : 4/2/2011 Sayı: 27836) 162-168'inci maddelerinde düzenlenmiştir.

Türk Borçlar Kanunu'nun 162'nci maddesine göre müteselsil borçluluk iki şekilde doğmaktadır;

5. Borçlulardan her birinin alacaklıya karşı borcun tamamından sorumlu olmayı kabul etmesi,
6. Kanunda öngörülen hallerdir.

Türk Borçlar Kanunu'nun 163'üncü maddesine göre de alacaklı, borcun tamamının veya bir kısmının ifasını, dilerse borçluların hepsinden, dilerse yalnız birinden isteyebilmektedir. Borçluların sorumluluğu ise borcun tamamı ödeninceye kadar devam etmektedir.

4.3. 3568 Sayılı Kanun Kapsamında

Sorumluluk

3568 sayılı Kanunun "Serbest muhasebeci mali müşavirlere rapor düzenlettirme yetkisi ve sorumluluk" başlıklı 8/A maddesinin 2'nci fıkrası gereği;

Serbest muhasebeci mali müşavirler, iadeye (3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında) ilişkin düzenledikleri raporların doğru olmasından sorumludurlar. Düzenledikleri raporun doğru olmaması halinde, rapor kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar.

3568 sayılı Kanunun “Tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk” başlıklı 12’nci maddesinin 4’üncü fıkrası gereği;

Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar.

3568 sayılı Kanuna tabi personelin sorumluluklarının düzenlendiği aynı Kanunun 8 ve 12’nci maddelerinin yanında Vergi Usul Kanununun mükerrer 227’nci maddesi de meslek mensuplarının sorumluluklarını düzenlemiştir. Söz konusu maddenin 2’nci fıkrası gereği;

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 tutulmaktadır.

Aynı şekilde; 3568 sayılı Kanunun 12’nci maddesi hükmüne dayanılarak çıkartılan “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” (Yayımlandığı Resmî Gazete : Tarih: 2/1/1990 Sayı : 20390) hükmü gereği de tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları hükme bağlanmıştır. (Çürük vd.,2011: 61)

Devlet'in ziyaa uğratılan vergi dolayısıyla uğradığı zararın giderilmesinden mükellef ve meslek mensubu birlikte sorumludurlar. (Duman vd., 2013: 157)

Bu durumda vergi alacaklısı kamu idaresi alacağını tahsil bakımından vergi mükellefi ve meslek mensubunun herhangi birine aynı anda ve alacağın tümünü talep etmek hakkına sahiptir. (Çitil, 2013: 351)

Burada müteselsil sorumluluk uygulamasının getiriliş amacı, vergi alacağını güvence altına almaktır. Müteselsil sorumluluk yükümlülüğünün ortaya konuluş amacı vergi kayıp ve kaçacağını azaltmaktır. Bu durumda da verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulanlar ilgili verginin ödenip ödenmediğini kontrol etmek zorunda kalmaktadırlar. (Gündoğdu, 2005: 9)

Yeminli mali müşavirin sorumluluğu, vergilendirmeye esas belge, kayıt ve gerekli işlemlerin muhasebe usul ve esasları ile kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygun olmaması durumunda ortaya çıkan sorumluluktur. (Çetinoğlu, 2015: 24) Yeminli mali müşavir, örneğin, belgeye dayanmayan kayıtlardan, kayıtların Tek Düzen Hesap Planı'na uygun tutulmamasından, vergilendirme işlemleri ile vergilerin yanlış hesaplanmasından sorumludur. Belgeye dayanmakla birlikte, söz konusu belgenin sahte ya da muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olması durumunda yeminli mali müşavirin sorumluluğu yoktur. (Örmeci,1997: 28)

Yine aynı şekilde; “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in” 7’nci maddesi hükmüne dayanılarak çıkartılan “18 Seri No’lu SM, SMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği” (Yayımlandığı Resmî Gazete : Tarih: 30/7/1995 Sayı : 22359) nin II.B.2 maddesi gereği, YMM’lerin müşterek ve müteselsilen sorumluluklarının tespiti için vergi inceleme elemanlarınca yapılacak vergi incelemesinin sonucunda bir matrah veya vergi farkının ortaya çıkması durumunda, inceleme elemanlarının, YMM’lerin sorumluluklarının tespiti amacıyla, bulunan matrah veya vergi farkı ile YMM’lerin sorumlulukları arasındaki ilişkiyi, inceleme

raporunda net bir şekilde ortaya koymaları gerektiği hükme bağlanmıştır. (Çürük vd., 2011: 61 ; Bal, 2003: 74)

Özetle meslek mensupları için getirilmiş olan müteselsil sorumluluğun amacının, vergi alacağını güvenceye almak olduğu söylenebilir. Ayrıca bu sorumluluğun getirilmesinin meslek mensupları için caydırıcı etkisi de göz ardı edilmemelidir. Meslek mensupları yapmış oldukları tasdik işlemlerinde daha dikkatli olacak, tasdike konu olan işlemlerle bağlı defter, kayıt ve belgelerin doğruluğundan emin olarak hareket edeceklerdir. (Çürük vd., 2011: 61 ; Duman vd., 2013: 158)

Müşterek ve müteselsil sorumluluk uygulamasının birde manevi boyutundan bahsedebiliriz. Söz konusu manevi boyut ise meslek mensuplarına, bağlı oldukları odalar tarafından 3568 sayılı Kanun ve ikincil mevzuat kapsamında verilebilecek cezalardır. (Küçük, 1997: 83)

Sorumluluğu tespit eden denetim elemanı, inceleme raporu ile birlikte durumu ilgili meslek odasına bildirmesi gerekmektedir. Söz konusu meslek odası, disiplin yönünden gereğini yapmak üzere meslek mensubunun durumunu değerlendirerek, 3568 sayılı Kanunda yer alan disiplin cezalarından işlenen fiile uygun olanını uygulamak durumundadır. Tarh edilen vergilerde ve uygulanan cezalarda uzlaşmaya varılsa dahi, sorumluluğun tespit edildiği inceleme raporlarının birer örneği ilgili meslek odasına gönderilmek zorundadır. (Demiroğlu, 1999: 78)

Sorumluluğun Ne Zaman Gündeme Geleceği

Bir diğer önemli husus ta, müşterek ve müteselsil sorumluluğun ne zaman başlayacağıdır. “18 Seri No’lu SM, SMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği” nin II.B.2 maddesi gereği, müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen meslek mensupları hakkında vergi idaresince yapılacak takibatın, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacağı ve tahakkuku kesinleşen vergi ve cezanın tahsiline yönelik olacağı belirtilmektedir. (Hepaksaz, 2018: 245; Kurnaz, 2017: 78; Küçük, 1997: 84)

Sorumluluktan Kurtulma

Meslek mensupları; bilerek kullandıkları veya dış araştırmayı gerektirmeden sahte veya içeriği itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden ve işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle orantılı olmayan miktar veya tutarda belgeler ile ticari örf ve geleneğe uygun olmayan belgelerden sorumludurlar. Meslek mensupları; bahse konu belgelerin varlığı halinde, bunun doğruluğunun teyidini mükelleften isteyebilirler. Mükellefin bir girişimde bulunmaması veya bu konuda meslek mensubunun ikna olmaması halinde, durumun, meslek mensubunca ilgili vergi dairesine beyanname verme süresi sonuna kadar yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir. Bu bildirimle birlikte meslek mensubunun söz konusu belgelere ait sorumluluğu ortadan kalkacaktır. (Duman vd., 2013: 143; Kurnaz, 2017: 76 ;Demiroğlu, 1999: 77)

Sorumluluğa İlişkin Yargı Kararları

5. Danıştay Vergi Davaları Dairesi tarafından;

“... harici araştırmayı gerektirmeden muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgeler nedeniyle ve miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle uyumlu olmayan belgeler ile ticari örf veya teamüle uygun olmayan belgelerin...” vurgusuyla “serbest muhasebecilik faaliyetinde bulunan davacının, 2008 yılının muhtelif dönemlerine ilişkin beyannamelelerini verdiği mükellefin sahte fatura düzenleme fiiline iştirak ettiğine ilişkin somut bir tespit bulunmadığından ve sahte fatura düzenleme fiilinin gerçekleşmesinden sonra anılan faturaların davacı tarafından beyannameye konu edilmesi tek başına iştirak fiilinin sabit olduğunu

ispata yeterli olmadığından, adına kesilen cezada hukuki isabet bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.” kararı verilerek, serbest muhasebeci adına salınan cezanın kaldırılması, hukuka uygun görülmüştür. (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 23.09.2020 tarihli ve Esas No: 2019/1854 sayılı kararı. (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/> Erişim tarihi: 17.12.2020))

6. Danıştay 4’üncü Daire Başkanlığı tarafından;

“...Şirket hakkında yapılan tarhiyatın kesinleşmiş olması, yeminli mali müşavir adına düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davada, tasdikle ilgili sorumluluğun yerine getirildiğine ilişkin iddiaların incelenmesine engel değildir. Tasdikle ilgili sorumluluğun yerine getirilip getirilmediğini söyleyebilmek için ise öncelikle vergi inceleme raporuyla tespit edilen ve vergi ziyana yol açılan hususların incelenmesi gerekmektedir. Ancak bu yönde yapılacak bir incelemeden sonra yeminli mali müşavir olan davacının düzenlediği tasdik raporuyla karşılaştırma yapılarak, mesleğin gerektirdiği özeni göstermesi halinde vergi ziyana yol açılan işlemleri ortaya çıkarıp çıkaramayacağı tespit edilebilecektir...” vurgusu yapılarak, Vergi Mahkemesi tarafından müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla yeminli mali müşavir adına düzenlenip, tebliğ edilen ödeme emirlerinin iptaline yönelik verilen karar, hukuka uygun görülmeyle bozulmuştur. (Danıştay 4’üncü Daire Başkanlığının 03.06.2014 tarihli ve Esas No: 2011/7308 sayılı kararı. (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/> Erişim tarihi: 18.12.2020))

7. Danıştay 4’üncü Daire Başkanlığı tarafından;

“...yukarıda belirtilen kanun ve yönetmelik hükümleri gereği tasdik kapsamında sınırlı olan davacının sorumluluğu...” vurgusu yapılarak, ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezalar nedeniyle müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla yeminli mali müşavir adına düzenlenip tebliğ edilen ödeme emirlerinin iptal edilmesi, hukuka uygun bulunmuştur. (Danıştay 4’üncü Daire Başkanlığının 18.12.2012 tarihli ve Esas No: 2011/6946 sayılı kararı. (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/> Erişim tarihi: 18.12.2020))

8. Danıştay 4’üncü Daire Başkanlığı tarafından;

“...işlemlerini tasdik ettiği mükellefle ilgili olarak yaptığı incelemede gerekli olan mesleki özen ve sorumluluğu göstermediği açık olan davacının...” vurgusu yapılarak, ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezalar nedeniyle müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla bu borçlardan dolayı yeminli mali müşavirin ödeme emri ile takip edilmesi, hukuka uygun bulunmuştur. (Danıştay 4’üncü Daire Başkanlığının 13.05.2010 tarihli ve Esas No: 2008/3229 sayılı kararı. (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/> Erişim tarihi: 18.12.2020))

9. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından;

“...bir vergi yükümlüsü adına tahakkuk edip, kesinleşmiş kamu alacağından Vergi Usul Kanununun mükerrer 227’nci maddesi uyarınca müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulan meslek mensupları hakkında bu nedenle yapılan takibe ödeme emri düzenlenerek başlanması yasa gereğidir...” vurgusu yapılarak, yeminli mali müşavir adına ihbarname düzenlenmemesi nedeniyle iptali yolundaki ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir. (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 21.11.2008 tarihli ve Esas No: 2008/552 sayılı kararı. (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/> Erişim tarihi: 18.12.2020))

10. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından;

“...yasal defter ve kayıtlar arasında bulunması zorunlu olmayan ve yeminli mali müşavire ibraz edilmeyen belgelere dayanılarak saptanan matrah farkından dolayı yeminli mali müşavirin müşterek ve müteselsil olarak sorumlu tutulmasına olanak bulunmadığından...” vurgusu yapılarak, yeminli mali müşavir adına düzenlenen ödeme emrinde hukuka uygunluk

görülmemiştir. (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 21.03.2008 tarihli ve Esas No: 2007/319 sayılı kararı. (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/> Erişim tarihi: 18.12.2020))

11. Danıştay 4'üncü Daire Başkanlığı tarafından;

"...meslek mensuplarının sorumluluğunun, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlayacağı, kesinleşmiş bir kamu alacağı için de müşterek ve müstesil sorumlu tutulan meslek mensupları adına yeniden ihbarname düzenleme zorunluluğunun bulunmadığı anlaşılmaktadır..." vurgusu yapılarak, inceleme yapılmadan verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir. (Danıştay 4'üncü Daire Başkanlığının 14.02.2005 tarihli ve Esas No: 2004/2404 sayılı kararı. (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/> Erişim tarihi: 18.12.2020))

12. Danıştay 8'inci Daire Başkanlığı tarafından;

"...gerekli araştırma ve inceleme yapmadan tasdik raporu düzenleyen davacı hakkında tesis edilen işlemde hukuka aykırılık bulunmamaktadır..." vurgusu yapılarak, yeminli mali müşavir hakkında İdare Mahkemesi tarafından tesis edilen işlemde hukuka uygunluk görülmemiştir. (Danıştay 8'inci Daire Başkanlığının 29.06.2004 tarihli ve Esas No: 2003/5811 sayılı kararı. (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/> Erişim tarihi: 18.12.2020))

13. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından;

"...meslek mensuplarının sorumluluğunun, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlayacağı, kesinleşmiş bir kamu alacağı için de, müşterek ve müteselsil sorumlu tutulan meslek mensupları adına yeniden ihbarname düzenleme zorunluluğunun bulunmadığı anlaşılmaktadır..." vurgusu yapılarak, inceleme yapılmadan verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir. (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 26.03.2004 tarihli ve Esas No: 2003/370 sayılı kararı. (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/> Erişim tarihi: 18.12.2020))

14. Danıştay 7'nci Daire Başkanlığı tarafından;

"...alacaklının, borçlulardan her birine, alacağın bulunduğu her aşamada, o aşamaya ilişkin yasal düzenlemenin gerektirdiği usullere göre başvuruda bulunulabilmesi, müteselsil borç ilişkisinin yasal tanımının sonucu olduğundan; olayda, asıl borçlu tarafından tarh edilen vergi ve kesilen cezada, tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması nedeniyle tahsil edilebilir hale gelen kamu alacağının, müteselsil sorumluluğu 3568 sayılı Kanundan kaynaklanan yeminli mali müşavirden doğrudan ödeme emri düzenlenmek suretiyle istenilmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Bu itibarla, mahkemece, dava hakkında, müteselsil sorumluluk için 3568 sayılı Kanunda öngörülen koşulların olayda gerçekleşip gerçekleşmediği irdelenmek suretiyle karar verilmesi gerekirken, yazılı gerekçe ile ödeme emrinin iptalinde isabet görülmemiştir..." vurgusu yaparak, 3568 sayılı Kanunda belirtilen koşulları irdelemeden verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir. (Danıştay 7'nci Daire Başkanlığının 24.06.2003 tarihli ve Esas No: 2002/2790 sayılı kararı. (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/> Erişim tarihi: 20.12.2020))

15. Danıştay 7'nci Daire Başkanlığı tarafından;

"...yeminli mali müşavirlerin, üçüncü kişilerden defter ve belge istemek suretiyle karşıt inceleme yapma yetkileri bulunmadığı; inceleme yapma yetkilerinin, ancak, vergilendirmeye esas alınan belge, kayıt düzeni ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin, muhasebe usul ve esasları ile, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğu konusunda biçimsel inceleme yapmaktan ibaret olduğu açık bulunmaktadır. Bu bakımdan; yeminli mali müşavirlerin sahip olmadıkları yetkinin kullanılmamasından dolayı sorumlu tutulmaları hukuken olanaklı değildir..." vurgusu yapılarak, yeminli mali müşavirlerin sahip olmadıkları yetkiden dolayı sorumlu tutulmaları, hukuka uygun görülmemiştir. (Danıştay 7'nci Daire Başkanlığının

30.01.2004 tarihli ve Esas No: 2002/2514 sayılı kararı. (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/> Erişim tarihi: 20.12.2020))⁵

16. Danıştay 11'inci Daire Başkanlığı tarafından;

"...doğrudan doğruya ödeme emri ile takibe alınacağından bahsedilmediği gibi, müşterek ve müteselsil sorumluluğun hukuki mahiyeti gereği, müteselsil sorumlu olan davacının borcunda iadeden yararlanan asıl borçlunun (mükellefin) tabi olduğu usule göre takibi gerekir. Bu usulün de söz konusu verginin öncelikle tarh ve tebliğ aşamalarından geçirilmesi olduğu açıktır..." vurgusu yapılarak, yeminli mali müşavir olan davacı adına ihbarname düzenlenmeden, doğrudan ödeme emri düzenlenmesi, hukuka uygun görülmemiştir. (Danıştay 11'inci Daire Başkanlığının 11.02.1999 tarihli ve Esas No: 1997/3142 sayılı kararı. (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/> Erişim tarihi: 20.12.2020))

17. Danıştay 11'inci Daire Başkanlığı tarafından;

"...yeminli mali müşavirin sorumluluğunun, verginin ödenmesi safhası ile ilgili olduğu, bu sorumluluğun vergi alacağının mükellef yönünden kesinleşmesinden sonra başlayabileceği..." vurgusu yapılarak, cezalı tarhiyatı terkin eden vergi mahkemesi kararı hukuka uygun görülmemiştir. (Danıştay 11'inci Daire Başkanlığının 22.03.1995 tarihli ve Esas No: 1995/1517 sayılı kararı. (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/> Erişim tarihi: 21.12.2020))

18. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından;

"...Karşıt inceleme yapma yetkisi bulunmayan yeminli mali müşavirlerin, tasdik raporunun kapsamıyla sınırlı olarak sorumlu oldukları gözardı edilerek ve bu yetki ve sorumlulukların tebliğlerle genişletilmesi suretiyle, faturaların içeriğinden ve katma değer vergisinin ödenmemiş olmasından da sorumlu tutulmaları mümkün değildir..." vurgusu yapılarak, vergi mahkemesi tarafından tarhiyatın kaldırılmasına ilişkin ısrar kararı, hukuka uygun görülmiştir. (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 20.06.1997 tarihli ve Esas No: 1995/444 sayılı kararı. (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/> Erişim tarihi: 21.12.2020))

19. Danıştay 11'inci Daire Başkanlığı tarafından;

"...çok geniş yetkilerle donatılmış bulunan yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik yasa ve yönetmelik hükümleriyle amaçlanan doğrultuda olmaması sonucu ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilen cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları anlaşılmakta olup, idarenin vergi alacağının tahsili için sorumlulardan yalnız birisine müracaat edebileceği gibi, aynı anda her ikisine de başvurabileceği açıktır... müşterek ve müteselsil sorumluluktan dolayı davacının mallarına uygulanan ihtiyati haciz işleminde isabetsizlik bulunmamaktadır..." vurgusu yapılarak, vergi mahkemesi tarafından verilen karar, hukuka uygun görülmiştir. (Danıştay 11'inci Daire Başkanlığının 20.02.1995 tarihli ve Esas No: 1995/247 sayılı kararı. (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/> Erişim tarihi: 21.12.2020))

20. Danıştay 7'nci Daire Başkanlığı tarafından;

"...yeminli mali müşavirlerin sorumluluğunun verginin mükellef adına tarh edilip kesinleşmesinden sonra, tahsil safhasında söz konusu olduğu... vergi dairesinin düzeltme fişiyle vergi ve cezaları terkin ettiği anlaşıldığından, yeminli mali müşavir olan davacının da, 3568 sayılı Kanununun 12. maddesine dayanan sorumluluktan kurtulduğunun kabulü gerekir..." vurgusu

⁵ Benzer bir kararda Danıştay 9'uncu Daire Başkanlığı tarafından verilmiştir. (Danıştay 9'uncu Daire Başkanlığının 15.05.2002 tarihli ve Esas No: 2000/3134 sayılı kararı. (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/> Erişim tarihi: 20.12.2020)) Ayrıca bu konuda Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından verilmiş bir karar düzeltme mevcuttur. (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 22.10.1999 tarihli ve Esas No: 1999/89 sayılı kararı. (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/> Erişim tarihi: 20.12.2020))

yapılarak, yeminli mali müşavir adına terkin edilen ceza, hukuka uygun görülmüştür. (Danıştay 7'nci Daire Başkanlığının 13.12.1995 tarihli ve Esas No: 1994/4568 sayılı kararı. (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/> Erişim tarihi: 21.12.2020))

21. Danıştay 4'üncü Daire Başkanlığı tarafından;

“...Mükellef şirket davası nedeniyle kaldırılmış olan vergi ve cezadan, davacının 3568 sayılı Kanununun 12.maddesi uyarınca sorumluluktan kurtulduğunun kabulü gerekir...” vurgusu yapılarak, yeminli mali müşavirin sorumluluğunun ortadan kalkması nedeniyle mahkeme kararı, hukuka uygun görülmüştür. (Danıştay 4'üncü Daire Başkanlığının 13.12.1995 tarihli ve Esas No: 1993/5656 sayılı kararı. (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/> Erişim tarihi: 21.12.2020))

4.4. 5018 Sayılı Kanun Kapsamında

Sorumluluk

5018 sayılı Kanununun “Hesap verme sorumluluğu” başlıklı 3'üncü maddesi gereği;

Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.

5018 sayılı Kanununun “Bakanların ve Üst Yöneticilerin Hesap Verme Sorumluluğu” başlıklı 10'uncu maddesi gereği;

Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Cumhurbaşkanına karşı sorumludurlar.

5018 sayılı Kanununun “Üst yöneticiler” başlıklı 11'inci maddesi gereği;

Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve kanunlar ile Cumhurbaşkanlığı kararnamelelerinde belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar.

5018 sayılı Kanununun “Harcama talimatı ve sorumluluk” başlıklı 32'nci maddesi gereği;

Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun ve diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından sorumludur.

5018 sayılı Kanununun “Giderin gerçekleştirilmesi” başlıklı 33'üncü maddesi gereği;

Gerçekleştirme görevlileri, 5018 sayılı Kanun çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemlerden sorumludurlar.

5018 sayılı Kanununun “Muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları” başlıklı 61'inci maddesinin 1'inci fıkrası gereği;

Muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur.

Yukarıda verilen kanuni düzenlemeler doğrultusunda, 5018 sayılı Kanun hükümlerinde, idari sorumluluk geniş bir şekilde yer almasına karşılık, mali sorumluluk konusuna yer verilmediği görülmektedir. (Taytak vd., 2019: 135)

5018 sayılı Kanuna tabi personelin sorumluluklarının düzenlendiği aynı Kanun hükümlerinde müşterek ve müteselsilen sorumluluk kavramları hüküm altına alınmamakla birlikte; söz konusu meslek mensubu personelin tesis etmiş olduğu işlemleri T.C. Anayasasının (Yayımlandığı Resmî Gazete : Tarih : 9/11/1982 Sayı : 17863 (Mükerrer)) 160'ncı maddesi ve 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 1'inci maddesi gereği Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetleme ve kesin hükme bağlama görevi Sayıştay Başkanlığı tarafından yürütülmektedir. ⁶

Sayıştay Başkanlığı Genel Kurulu tarafından 5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden sonra sorumlu tutulacak personelin belirlenmesine yönelik bir karar alınmıştır. Söz konusu kararda; 5018 sayılı Kanun gereği yürütülen iş ve işlemlerden dolayı karşılaşılabilecek olayları ayrı ayrı ele almakla;

5. Nihai/asli bir gerçekleştirme belgesi olan ödeme emrini imzalayan gerçekleştirme görevlisi ile harcama yetkilisinin birlikte (müşterek) sorumlu olduğunu,
6. Ödeme emri belgesine eklenmesi gereken taahhüt ve tahakkuk işlemlerine ilişkin iş ve işlemlerle sınırlı olmak kaydıyla bu belgeleri düzenleyen veya kabul eden gerçekleştirme görevlileriyle harcama yetkilisinin birlikte (müşterek) sorumlu olduğunu,
7. Kurul, komisyon veya benzeri bir organca düzenlenen ödemeye esas gerçekleştirme belgelerini imzalayan gerçekleştirme görevlileriyle harcama yetkilisinin birlikte (müşterek) sorumlu olduğunu,
8. Elektronik ortamda oluşturulan veri tabanından yararlanılarak yapılacak harcamalarda, sisteme girilecek verilerin bulunduğu belgeleri düzenleyen ve imzalayan görevliler ile harcama yetkilisinin birlikte (müşterek) sorumlu olduğunu hüküm altına almıştır. (Sayıştay Genel Kurulu, Karar Tarihi : 14/6/2007, Karar Sayısı : 5189 (<https://sayistay.gov.tr/tr/kararlar/gkk/> Erişim tarihi: 25.07.2020))

Sayıştay Başkanlığı Anayasa ve 6085 sayılı Kanundan aldığı yetki neticesinde Türkiye Büyük Millet Meclisi adına yapmış olduğu denetimlerde tespit ettiği kamu zararına yönelik ilgili Dairlerince verilen kararlarda sorumlular hakkında “müştereken ve müteselsilen” hükmünü içeren kararlar aldığı görülmektedir. ⁷

Örneğin; erişim tarihi itibarıyla (25/07/2020) Sayıştay Başkanlığı Daire Kararları arasında yer alan en son kararda; yersiz ödeme sonucunda oluşan kamu zararından Harcama Yetkilisi ile Gerçekleştirme Görevlisinin müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğu hükme bağlamıştır. (Sayıştay 6'ncı Daire Kararı, Karar No: 741, Tutanak Tarihi : 19/3/2020 (<https://sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/> Erişim tarihi: 25.07.2020))

Sorumluluğun Ne Zaman Gündeme Geleceği

6085 sayılı Kanunun “İlamların infazı” başlıklı 53'üncü maddesinin ikinci fıkrası gereği;

Sayıştay Başkanlığı tarafından karara bağlanan ilamlarda gösterilen tazmin miktarı hüküm tarihinden itibaren kanuni faize tabi tutularak tahsil olunmaktadır. Bu hüküm gereği de meslek mensuplarının sorumluluğu Sayıştay Başkanlığının ilam tarihinden itibaren gündeme gelmektedir. (Sayıştay 6'ncı

⁶ 6085 sayılı Kanundan önce yürürlükte olan 832 sayılı Sayıştay Kanununun 1'nci maddesi gereği bu görevi yine Sayıştay Başkanlığı yürütmekteydi.

⁷ www.sayistay.gov.tr internet adresinde “Yargı Kararları” sekmesinden “Daire Kararları” sekmesinde “müteselsilen” anahtar kelimesinin aratılması sonucu 2006-2020 yılları arasında 4682 karara ulaşılabilmektedir. (Erişim Tarihi: 25/07/2020)

Daire Kararı, Karar No: 749, Tutanak Tarihi: 25.06.2020 (<https://sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/> Erişim tarihi: 23.12.2020))

Sorumluluktan Kurtulma

5018 sayılı Kanuna tabi meslek mensupları için sorumluluktan kurtulma durumu evrakları şerh kaydıyla imzalamaları veya yazılı bir rapor (ön mali kontrol raporu) sunmaları durumunda karşımıza çıkmaktadır. Bu durumda, oluşan kamu zararından şerhli olarak imzalayan görevli dışında kalan görevliler sorumlu tutulmaktadır. (Sayıştay 3'üncü Daire Kararı, Karar No: 298, Tutanak Tarihi: 24.11.2016 (<https://sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/> Erişim tarihi: 23.12.2020); Sayıştay Temyiz Kurulu Kararı, Dosya No: 42895, Tutanak Tarihi : 02.01.2019 (<https://sayistay.gov.tr/tr/kararlar/tkk/> Erişim tarihi: 23.12.2020))

Sorumluluğa İlişkin Yargı Kararları

5018 sayılı Kanuna tabi meslek mensuplarının sorumluluğuna ilişkin yargı kararları incelenirken;

9. T.C. Anayasasının 160'ncı maddesinin 1'inci fıkrasında “Sayıştay, merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Sayıştayın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren on beş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamaz.”,
- 10.6085 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinde “Sayıştay; bu Kanun ve diğer kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve kesin hükme bağlama işlerini yaparken işlevsel ve kurumsal bağımsızlığı olan bir kurumdur.”,
- 11.6085 sayılı Kanunun 26'ncı maddesinin 3'üncü fıkrası hükmü “Temyiz Kurulu Sayıştay dairelerince verilen ilamların son hüküm merciidir.” hükümlerinin yer almasından dolayı Sayıştay Başkanlığı Temyiz Kurulu kararları esas alınmıştır.

Bu kapsamda, Sayıştay Temyiz Kurulu tarafından; ⁸

- 12.“...giderin gerçekleştirilmesiyle ilgili ödeme emri belgesi ve eklerinin incelenmesinde görüldüğü üzere, mevzuata uygun olmayan söz konusu ödemenin yapılmasında harcama yetkilisiyle birlikte gerçekleştirme görevlisi de sorumludur...” vurgusu yapılarak, kamu zararının harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisine müştereken ve müteselsilen ödettirilmesine karar verilmiştir. (Sayıştay Temyiz Kurulu Kararı, Dosya No: 45156, Tutanak Tarihi : 05.02.2020 (<https://sayistay.gov.tr/tr/kararlar/tkk/> Erişim tarihi: 23.12.2020))
- 13.“...ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri de, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön mali kontrol yaparak, ödeme emri belgesi üzerine “Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür” şerhi düşüp imzalayacaklardır. Bu nedenle ödeme emri belgesini

⁸ www.sayistay.gov.tr internet adresinde “Yargı Kararları” sekmesinden “Temyiz Kurulu Kararları” sekmesinde “müteselsilen” anahtar kelimesinin aratılması sonucu 2006-2020 yılları arasında 1241 karara ulaşılabilmektedir. (Erişim Tarihi : 22/12/2020) Bu nedenle yakın tarihteki birkaç karar örnek olarak verilecektir. Ayrıca 1241 karar incelendiğinde de “kamu zararı”na sebebiyet veren meslek mensuplarının müştereken ve müteselsilen sorumluluklarına karar verilirken 5018 sayılı Kanun’un yürürlüğe girmesini müteakip Sayıştay Genel Kurulu tarafından verilen 14/06/2007 tarihli ve 5189 sayılı kararında belirtilen gerekçelere dayandırıldığı görülmektedir.

düzenleyen görevli, gerçekleştirme belgelerinin ödeme emri belgesine doğru aktarılması yanında, düzenlediği belge ile birlikte harcama sürecindeki diğer belgelerin doğruluğundan ve mevzuata uygunluğundan da sorumludur...” vurgusu yapılarak, yapılması taahhüt edilen ve bugüne kadar yapılmayan tadilatlar için peşinen ödeme yapılması sonucu oluşan kamu zararının harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisine müştereken ve müteselsilen ödetirilmesine karar verilmiştir. (Sayıştay Temyiz Kurulu Kararı, Dosya No: 45095, Tutanak Tarihi : 05.02.2020 (<https://sayistay.gov.tr/tr/kararlar/tkk/> Erişim tarihi: 24.12.2020))

14. “...yönetim kurulu, icra komitesi, encümen gibi adlarla teşkil edilen yönetim organlarının kararlarının, harcama sürecinde yer alması dahi harcama talimatının taşınması gereken unsurları taşıyor ise veya bir giderin yapılması için harcama yetkilisine izin verme şeklinde düzenlenmiş ise, bu yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komitenin kararının, kanun, tüzük ve yönetmeliklere uygun olmasından sorumlu olacağı hükme bağlanmıştır... encümen kararında imzası bulunan encümen üyelerinin sorumluluğu bulunmaktadır...bahsi geçen encümen kararı, söz konusu yere ilişkin herhangi bir taşınmaz devri ya da tahsisi olmamasına rağmen, adı geçen kişi tarafından imzalanmış yazı üzerine alındığından sorumluluğu vardır... aslı bir gerçekleştirme belgesi olan ödeme emri belgesini düzenleyen sıfatıyla imzalayan gerçekleştirme görevlisi, düzenlediği belge ile birlikte harcama sürecindeki diğer belgelerin doğruluğundan ve mevzuata uygunluğundan harcama yetkilisi ile birlikte sorumludur. Konunun teknik ve uzmanlık gerektiren bir konu olması, kendilerinin söz konusu işlemleri diğer birimlerin talebi, üst yöneticinin onayı ve Encümen Kararı doğrultusunda, görevlerinin bir gereği olarak yapmaları, Kanunda açıkça belirtilen sorumluluklarını ortadan kaldırmamaktadır...” vurgusu yapılarak, Belediyenin görev ve sorumluluk alanı içerisinde yer almayan mahalde yaptırılan ve ilgili mevzuat uyarınca yıkımı gereken büfelerin inşası için belediye bütçesinden ödenen tutara yönelik kamu zararının, encümen üyeleri, başkan yardımcısı, harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisine müştereken ve müteselsilen ödetirilmesine karar verilmiştir. (Sayıştay Temyiz Kurulu Kararı, Dosya No: 44679, Tutanak Tarihi : 29.01.2020 (<https://sayistay.gov.tr/tr/kararlar/tkk/> Erişim tarihi: 24.12.2020))
15. “...harcama yetkililerinin ve gerçekleştirme görevlilerinin ihtisas komisyonlarına yasal süresinde tamamlanamayan işler için huzur hakkı ödenmesi sebebiyle sorumlulukları bulunmaktadır...” vurgusu yapılarak, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlileri için verilen tazmin hükmü tasdik edilmiştir. (Sayıştay Temyiz Kurulu Kararı, Dosya No: 44175, Tutanak Tarihi : 16.10.2019 (<https://sayistay.gov.tr/tr/kararlar/tkk/> Erişim tarihi: 24.12.2020))
16. Belediyenin görev ve faaliyet alanı ile ilgisi olmayan film ekibinin konaklama bedelinin bütçeden karşılanması sonucu oluşan kamu zararına yönelik Daire tarafından verilen tanzim kararını “Belediye Bütçesinden Yapılacak Temsil Ağırlama ve Tören Giderleri Yönergesi’nin “Ağırlama Giderleri” başlıklı 5. maddesinin (f) bendi uyarınca belediye bütçesinden karşılanmasında mevzuata aykırılık bulunmamaktadır.” vurgusu yapılarak, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlileri için verilen tazmin bozulmuştur. (Sayıştay Temyiz Kurulu Kararı, Dosya No: 44446, Tutanak Tarihi : 25.09.2019 (<https://sayistay.gov.tr/tr/kararlar/tkk/> Erişim tarihi: 24.12.2020))
17. “...hakkediş raporunda imzası yer almayan fakat ödeme emrine ekli belgeler arasında bulunan “OLUR” ve “ONAY BELGESİ”İNDE isim ve imzaları bulunan kişilerin, ilama konu edilen şartnamede belirtilen şartları taşımayan personele ödeme yapılmak suretiyle kamu zararına sebebiyet verilmesi işlemi ile arasında illiyet bağı kurulamadığı için...” vurgusu yapılarak, kamu zararıyla illiyet bağı kurulamayan gerçekleştirme görevlileri için verilen tazmin hükmü bozulmuştur. (Sayıştay Temyiz Kurulu Kararı, Dosya No: 44395, Tutanak Tarihi : 25.09.2019 (<https://sayistay.gov.tr/tr/kararlar/tkk/> Erişim tarihi: 24.12.2020)).

5. SONUÇ

3568 ve 5018 sayılı Kanuna tabi meslek mensuplarının sorumluluklarının kaynağını değerlendirecek olursak;

6. 3568 sayılı Kanuna tabi meslek mensuplarının sorumluluklarının hem 3568 sayılı meslek Kanununda hem de 213 sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenerek yasal bir zemine oturtulduğu,
7. 5018 sayılı Kanuna tabi meslek mensuplarının sorumluluklarının ise herhangi bir kanunda hüküm altına (6085 sayılı Kanun'un 7'nci maddesinde genel ifadelerle yer verilerek meslek mensuplarından hangilerinin ne şekilde sorumlu tutulacağı hüküm altına alınmamıştır.) alınmadığından, sorumlu tutulacak meslek mensuplarının belirlenmesi Sayıştay Genel Kurulu tarafından karara bağlanmıştır. Böylelikle, sorumluluk müessesinin yasal bir zemine bağlanmadığı görülmektedir.

Eğitim, bilgi birikimi ve tecrübe konularında ise;

8. 3568 sayılı Kanuna tabi meslek mensuplarının, meslek yasası gereği eğitim ve tecrübeye sahip oldukları ve böylelikle kamunun gelir kaybına sebebiyet vermemek için gerekli bilgi birikimine sahip oldukları,
9. 5018 sayılı Kanuna tabi meslek mensuplarının ise kamunun her kademesinde/alanında görevli kamu personeli olabileceğinden kamu zararına sebebiyet vermemek için mali mevzuata ilişkin gerekli bilgi birikimine sahip olmadıkları/olamayabilecekleri değerlendirilmektedir.

Sonuç olarak; yaptıkları iş ve işlemler nedeniyle,

- 10.3568 sayılı Kanuna tabi meslek mensuplarının kanuni düzenleme gereği, kamu gelirinین eksilmesine sebep olmaları durumunda mükellef ile birlikte,
- 11.5018 sayılı Kanuna tabi meslek mensuplarının idari düzenleme⁹ gereği, kamu zararına sebep olmaları durumunda süreçte görevli personel ile, müştereken ve müteselsilen sorumludurlar.

Her iki meslek grubunun mali sorumluluklarının mukayese edildiği bir tablo aşağıda sunulmuştur.

⁹ Sayıştay Genel Kurulu Karar Tarihi : 14/6/2007, Karar Sayısı : 5189. (Sayıştay Başkanlığının yargı kimliği bakımından doktrin ve yargı kararlarında farklı görüşler yer almaktadır. Örneğin Yargıtay, Sayıştay Başkanlığını yargı organı olarak nitelendirmemektedir. (Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun 29.06.2011 tarihli, Esas No: 2011/4-206 sayılı kararı (<https://karararama.yargitay.gov.tr/> Erişim tarihi: 30.12.2020) Uz tarafından da aynı görüş benimsenmiştir. (Uz, 2005: 371) Bu doğrultuda Sayıştay Genel Kurulu tarafından alınan karar "idari düzenleme" olarak nitelendirilmiştir.

Tablo 1. Her İki Meslek Grubunun Mali Sorumluluklarının Mukayesesi

Konu	3568 Sayılı Kanun Mensupları	5018 Sayılı Kanun Mensupları
Sorumluluk Konuları	Kanun ve tebliğ esaslarına göre yaptıkları işlemlerin vergi mevzuatı karşısında doğruluğundan	Devletin giderini mevzuatına uygun olarak gerçekleştirmekten
Sorumluluğun Tespitinde Görevli Şahıslar	Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar	Sayıştay denetçisi
Sorumluluğun Ne Zaman Gündeme Geleceği	“18 Seri No’lu SM, SMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği” nin II.B.2 maddesi gereği, vergi idaresince yapılacak takibatın, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra	6085 sayılı Kanunun “İlamların infazı” başlıklı 53’üncü maddesinin ikinci fıkrası gereği; meslek mensuplarının sorumluluğu Sayıştay Başkanlığının ilam tarihinden itibaren
Sorumluluğun Ne Zaman Giderileceği	Vergi ve cezanın tahakkuk ve kesinleşmesinden sonra	Sayıştayca ilama bağlandıktan sonra
Meslek Odalarınca Uygulanan Müeyyideler	Disiplin cezası ve ilgili yönetmelik gereğince verilecek cezalar	Meslek odası mevcut değildir.
Sorumluluktan Kurtulma Durumu	Meslek mensubu kanuna aykırı durumu yazılı olarak beyanname verme süresinin sonuna kadar ilgili vergi dairesine bildirerek sorumluluktan kurtulabilecektir.	Evrakları şerh kaydıyla imzalamaları veya yazılı bir rapor (ön mali kontrol raporu) sunmaları durumunda sorumluluktan kurtulabilecektir.

KAYNAKÇA

- Aksoyoğlu V. (2008). “Yeminli Mali Müşavirlerin Vergi İncelemeleri Karşısındaki 3568 ve 231 sayılı Kanunlar Çerçevesinde Doğan Mütessesil Sorumlulukları” Vergi Raporu Dergisi, 110: 33-43.
- Arat A. (2018). “Mütessesil Borçlarda Alacaklı ile Borçlular Arasındaki İlişkinin Hüküm ve Sonuçları” Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 26(2): 325-366.
- Bal B. (2003). “Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Sorumluluk” Vergi Denetmenleri Derneği Dergisi, 63: 65-78.
- Bayar D. (2008). “Mali Sorumluluk Nedir” Maliye Dergisi, 154: 12-28.
- Çetinoğlu T. (2015). “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği: Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri” Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 45: 73-85.
- Çitil B. (2013). “Vergi Hukukunda Mali Müşavirlerin Sorumluluğu” Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 106: 345-356.
- Çürük T. – Tüm K. (2011). “Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumluluğuna İlişkin Sorunların Tespitine Yönelik Uygulamalı Bir Araştırma” Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 20(3): 59-76.
- Demiroğlu M. (1999). “Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mali Sorumlulukları”, Vergi Dünyası, 211: 75-80.
- Duman F. - Topaloğlu T. (2013). “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları ve Yargı Kararları Karşısındaki Durumu” Vergi Raporu Dergisi, 166: 139-165.

- Hepaksaz E. (2018). “Vergi Mükellefi - Mali Müşavir İlişkilerinde Yetki - Sorumluluk Sorunsalı (Genel Sorunlar ve Bazı Yargı Kararları Işığında Değerlendirmeler)” Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 20(1): 233-251.
- Gündoğdu B. (2005). “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumlulukları” TÜRMOB Yayınları-273, Ankara.
- Karaca C. – Demirgil B.(2014). “Vergilemede Mükellef Hakları ve Vergi İnceleme Elemanlarının Mali Sorumlulukları” Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi 15(1): 365-381.
- Kurnaz Ş. (2017). “Yeminli Mali Müşavirlerin Disiplin ve Mali Sorumlulukları” Vergi Raporu Dergisi, 215: 72-80.
- Küçük M. (1997). “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin VUK Uyarınca Müşterek ve Mütessesil Sorumluluğu” Vergi Dünyası, 187: 81-91.
- Önen M. S. / Özmen B. (2011). “Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Sorumluluk” Sayıştay Dergisi, 81: 91-110.
- Örmeci M. (1997). “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Yetki ve Sorumluluk Sınırı” Vergi Dünyası, 195: 23-32.
- Taytak M. / Aydın M.(2019). “Kamu Zararı Uygulamalarının Kamu Görevlileri Üzerine Yansımaları”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 21(1): 127-146.
- Taytak M. / Bahtiyar E.(2015). “Hesap Verme Sorumluluğu Çerçevesinde Türk Sayıştay’ının Rolü” Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 20(4): 261-284.
- Uz A. (2005). “Hesapları Kesin Hükme Bağlamakla Görevli Sayıştay’ın Yargısal Kimliği” Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 54(4): 361-374.
- Üstün Ü. S. / Hepaksaz E. / Kılıç R. / Kuluçlu E. (2011). “Kamu Mali Yönetimi ve Sayıştay Hesap Yargısında Mali Sorumluluk” Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 16(2): 379-397.
- Yargıtay Başkanlığı, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>
- Sayıştay Başkanlığı, <https://sayistay.gov.tr/tr/kararlar/tkk/>
- Danıştay Başkanlığı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>
- Türk Dil Kurumu, <https://sozluk.gov.tr/>