

# VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNDE YEMİNLİ MALÎ MÜŞAVİR (YMM)'LERİN SORUMLULUĞUNUN SINIRI

**Prof. Dr. Selim BEKÇİOĞLU\***

**Dr. Hakan ARSLANER\*\***

## ÖZET

Devletlerin sahip olduğu en önemli yetki vergilendirmedir. Toplumunu oluşturan hakiki ve hükmi şahısların da Devlete karşı üzerlerine düşen en önemli ödevin vergi ödeme yükümlülüğü olduğu söylenebilir. Sosyal devlet ilkesi ile birlikte yeni liberal anlayışın benimsenmesi sonrası Devletlerin sunmuş olduğu kamu hizmetlerinin yelpazesi genişlemiş; bu genişleme ile birlikte vergi gelirlerinin tahsilatının da önemi artmıştır. Vergilerin doğrudan tahsil sürecine kadar yapılması gereken bir çok vergilendirme işlemleri bulunmaktadır. Fiili imkânsızlıklar ve zaman sorunu nedeniyle her bir vergilendirme işleminin, Devletin vergilendirme yetkisine haiz kamu kurum ve kuruluşları tarafından yerine getirilmesi imkân dahilinde değildir. Bu bakımdan, vergilendirme işlemlerinin en önemli ayağını oluşturan denetim sürecinin bir bölümünün bağımsız denetim elemanları tarafından yerine getirilmesi zorunlu bir hâl almıştır. Ancak, bu kısmi yetki devrinin bir takım sorumlulukları doğurması da tabiidir. Bu bakımdan kamu yararı üstün tutularak salınan vergilerin, kamu hizmetlerinin görülmesinde en önemli finans kaynağı olduğu düşünülür ise; bu denetim faaliyetlerinden dolayı mükellefin eksik vergi ödemesi durumunda, bağımsız denetim elemanlarının da Hazinesin kaybindan sorumlu tutulması söz konusu olacaktır. Ancak, Devletin vergilendirme işlemlerini yürüttüğü kurumları ile eksik ya da yanlış denetim faaliyetleri sonucunda doğabilecek vergi aslı, cezası ve faizinden sorumlu olan kişilerin uyumsuzluk yaşamaması bakımından, sorumluluk müessesinin hukuki boyutunun iyi irdelenmesi gerekmektedir.

Bu çalışmada, Yeminli Malî Müşavir (YMM)'lerin vergilendirme işlemleri kapsamında yapmış oldukları denetim faaliyetlerinden doğan sorumlulukları ve bu sorumlulukların sınırı belirlenmeye çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi, bağımsız dış denetim, sorumluluk, yeminli malî müşavir.

\* Adnan Menderes Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, sbekcioglu@adu.edu.tr.

\*\* Adnan Menderes Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, harslaner@adu.edu.tr.

**LIMIT OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS' (CPA) LEGAL RESPONSIBILITY IN TAXING PROCEDURES****ABSTRACT**

Taxation is the most important authority that the states have. It can be said that payment of taxes is the most important obligation of individuals and institutions which are part of the community. After the acceptance of new liberal views, public services provided by the states have been widened in the principle of social state; and with this expansion, the importance of the collection of tax revenues has been risen. There are many taxing phases from the birth of the taxes to the payment phase. Because of the time constraint and operational difficulties, impossibilities, it is impossible for the authorized public institutions, to implement each taxational operation. So, part of the auditing which is the most important part of taxation process has to be accomplished by independent auditors. However, delegating of some authority may naturally lead to some responsibilities. Thus, the taxes which is imposed by belief of public interest, most are the important fiscal sources for securing the public services. Consequently, the independent auditors will be responsible for ny tax loss of the Treasury because of negligence in auditing activities. However, in order to prevent any dispute related with any tax loss resulting from the negligence and the deficiency in auditing activities among the tax collectors, the tax payers and the other authorized persons, the legal aspect of the responsibility should be discussed throughly and carefully.

In this article, Certified Public Accountants' (CPA) responsibilities issued from the auditing activities within the area of taxation procedures and the limit of these responsibilities have been discussed and have been tried to be identified.

**Keywords:** Tax, independent external auditing, legal responsibility, certified public accountant.

**1. GİRİŞ**

**D**evletin en önemli gelir kaynaklarından biri olan vergilerin toplanması konusunda, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden tahsil edilebilmesine kadar hatta tahsil edilememesi halinde cebren tahsil yöntemleri ile tahsil cihetine gidilebilmesine kadar bir çok işlemin gerçekleşmesi gerekmektedir. Genel olarak vergilendirme işlemleri şeklinde ifade edebileceğimiz bu süreç, tekniğe dayalı bir işlemler bütünüdür. Anayasanın 73. maddesinde belirtilen ve vergilendirme ilkelerinin temeli olan kanunilik ilkesi gereği, topluma vergi salmanın ilk ayağı salınacak olan verginin/vergilerin kanunda/kanunlarda yer alması gerekmektedir. Daha sonra vergilendirme işlemleri de genel ve özel vergi kanunları kapsamında vergiyi tahsile yetkili kamu kurumları tarafından yerine getirilmektedir. Verginin tahsil işlemlerinde denetim müessesesi önemli bir yer işgal etmektedir. Ancak, adil ve doğru vergilendirmeyi sağlayan

denetim faaliyetlerinin, denetime yetkili kamu görevlileri tarafından yerine getirilmesi, mükelleflerin ve iş yükünün çokluğu nedeniyle istenildiği düzeyde gerçekleşmemektedir. İşte bu noktada, kendilerine kanunlarla özel yetki verilen bağımsız denetmenler, kamu görevlisi gibi hareket ederek, inceleme elemanlarının yapmış oldukları bir takım denetim faaliyetlerinde bulunmaktadır. Vergi daireleri de, bu denetimler sonucu tutulan raporlar ve düzenlenen belgeler doğrultusunda, söz konusu mükellefle ilgili vergilendirme işlemlerini gerçekleştirmektedirler. Bu nedenle, düzenlenen belgelerin doğru olması gerekmektedir. Aksi bir durum olmadıkça, YMM'ler tarafından tasdik edilen belgelerin yeniden vergi inceleme elemanları tarafından kontrol edilmesi söz konusu değildir. Çünkü, YMM tarafından onaylanmış bu belgeler, doğruluk karesinden yararlanmaktadır.

Bununla birlikte herhangi bir sebeple, YMM onayından geçmiş belgelere dayanılarak tarh

edilen vergilerin daha sonra, aslında olması gerekenden daha fazla bir matrahın çıkması gerektiğinin, ya da iadesi mümkün olmamasına rağmen vergi iadesi yapıldığının veyahut iadesinin daha az olması gerekirken mükellefe fazla ödeme yapıldığının vergi dairesi tarafından tespit edilmesi hâlinde, oluşan bu Hazine kaybı nedeniyle vergi mükelleflerinin yanı sıra YMM'lerin de sorumlu tutulduğu görülmektedir.

Ancak bu sorumlu olma hâli ve sorumluluğun sınırları, hâlen doktrinde ve yargıda tartışma konusu olmaktadır. Bu tartışmaların ve farklı görüşlerin temel kaynağının da konu ile ilgili mevzuatların karmaşık yapıları olduğunu söylemek kuşku götürmeyecektir.

Çalışmanın kapsamı dahilinde bizi ilgilendiren sorumluluk kavramı ve bu sorumluluğun sınırı; konu ile ilgili temel Kanunlar olan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu<sup>1</sup> (SMYMMK)'nda, 213 sayılı Vergi Usulü Kanunu<sup>2</sup> (VUK)'nda ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun<sup>3</sup> (AATUHK)'da yer almaktadır. Ayrıca, idarenin çıkarmış olduğu genel tebliğler ve yönetmelikler de YMM'lerin bu konudaki sorumluluğunun sınırının tespit edilmesinde önemli rol oynamaktadır.

Çalışmada önce sorumluluk kavramından bahsedilecek, daha sonra YMM'lerin vergilendirme işlemleri kapsamında yapmış oldukları denetim faaliyetleri tespit edilip, bu denetimler sonucu

ortaya çıkan sorumluluğun hukuki niteliği ve sınırı değerlendirilecektir. Çalışmanın sonunda zaman zaman yargıya konu olmuş olan, verginin, mükellefi tarafından zamanında ödenmemesi neticesinde, YMM'lerin onayından geçmiş olan belgelerle sınırlı kalmaksızın, bu ödenmeyen vergilerden dolayı bağımsız denetim elemanlarının sorumlu olup olmadıkları tartışılacaktır.

## 2. Sorumluluk Müessesesi

Sorumluluk müessesesi, hukukun hemen hemen her dalında düzenlenmiştir. Konuşma dilinde de sorumluluk kavramı sıklıkla telaffuz edilmektedir. Genel anlamda sorumluluk; önemli bir görevi yüklenmek, bir görevin gereklerini bilmek, yüklenilen görevin olumlu, ya da olumsuz her türlü sonuçlarına katlanmak şeklinde tanımlanabilir. Bu genel tanım, kişinin kendisi ile alakalı olan sorumluluk kavramını içermektedir. Bununla birlikte, hukuka aykırı olarak bir başkasına zarar veren kişinin, vermiş olduğu bu zarardan dolayı üçüncü bir kişinin de sorumlu tutulması yine sorumluluk kavramı içerisinde belirlenmektedir.

Sorumluluk müessesesi her alt hukuk dalında farklı şekillerde sınıflandırılmıştır. Genel bir sınıflandırma yapmak gerekirse sorumluluk müessesesi; hukuki ve cezaî olmak üzere iki şekilde değerlendirilebilir.

Hukuki anlamda sorumluluk kavramı, bu kavrama her hukuk dalının kendine özgü farklı anlamlar yüklemesinden dolayı, ortak bir tanıma ulaşmak zor ise de, genel olarak; hukuk düzeninin

<sup>1</sup> 01.06.1989 tarihinde kabul edilmiş ve 13.06.1989 tarihli 20194 sayılı Resmi Gazete (RG)'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde bu Kanun, "3568 SK (Sayılı Kanun)" şeklinde zikredilecektir.

<sup>2</sup> 04.01.1961 tarihinde kabul edilmiş ve 10.01.1961 tarihli, 10703-10705 sayılı RG'lerde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde bu Kanun, "VUK" şeklinde zikredilecektir.

<sup>3</sup> 21.07.1953 tarihinde kabul edilmiş ve 28.07.1953 tarihli, 8469 sayılı RG'de yayımlanmış; 01.01.1054 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde bu Kanun, "6183 SK" şeklinde zikredilecektir.

hukuka aykırı fiiliyle<sup>4</sup> başkasına maddi veya manevi bir zarar vermiş olan kişiyi, verdiği zararı tazmin etmekle yükümlü tutması anlamına gelmektedir<sup>5</sup>. Meydana gelen bir zarardan dolayı zarar verenin dışında başka kişilerin de sorumlu tutulması, sorumluluk müessesesinin esasını oluşturmaktadır. Bu müessesenin amacı, zarara uğrayan mağdurun zararının mümkün olan en çabuk şekilde giderilmesidir. Zira, her zaman asıl borçluya ulaşmak kolay değildir<sup>6</sup>. Bu bakımdan, hukuka uygun olmayan davranışlarda bulunarak dolaylı da olsa zarar doğmasına sebebiyet veren kişilerin de, bu zarardan sorumlu tutulması benimsenmiştir.

Hukuki sorumluluk kavramı iki anlamda kullanılmaktadır. Bunlardan birincisi, borçlunun «ne ile» (... ile sorumluluk) sorumlu olduğunun; ikincisi ise, borçlunun «neden» (... den sorumluluk) sorumlu olduğunun cevabını aramaya yöneliktir<sup>7</sup>. Birinci durumda, borçlunun mal anlamında sorumluluğunun, tüm mal varlığının, ya da mal varlığının bir kısmının sorumlu olduğu durumu betimlemektedir. Bu anlamda, borçlu, eğer tüm mal varlığı ile sorumlu tutulursa «sınırsız sorumluluk»; mal varlığının bir kısmı ile sorumlu tutulursa «sınırlı sorumluluk» kavramı öne çıkacaktır. Sınırlı ve sınırsız sorumluluk kavramları, asıl borçlu için kullanılabilirliği gibi, asıl borçlunun meydana getirmiş olduğu zarardan sorumlu olan üçüncü kişi için de kullanılmaktadır. Bu noktada üçüncü kişinin, asıl borçlunun zararından sorumlu olma hâli de ikinci

durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Şöyle ki, zararın meydana gelmesinden sorumlu olan asıl borçlunun yapmış olduğu bu hukuka aykırı davranışın sorumluluğu üçüncü bir kişiye de yüklenmektedir. Dolayısıyla, üçüncü kişi «borçlunun yapmış olduğu bu haksız fiilden, ödenmemiş olan borçtan» sorumlu tutulacaktır. Bu sorumluluğun sınırı ise, birinci durumda anlatıldığı üzere, «tüm mal varlığı ile, mal varlığının bir kısmı ile, şirkete koymuş olduğu sermaye oranı ile» belirlenmektedir.

Sorumluluğun müessesesinin bir diğer şekli ise, ceza normlarında belirtilmiştir. Bu anlamda hürriyeti bağlayıcı nitelikteki cezalar ile adli para cezaları, cezaî sorumluluğun kapsamı dahilinde bulunmaktadır. Doğmuş olan bir maddi zarar, borçlu ve üçüncü kişi için hukuki anlamda maddi sorumluluğun yanı sıra, cezaî sorumluluğu da beraberinde getirebilmektedir. Örneğin, VUK'un 359. maddesinde belirtilmiş bulunan fiillerde bulunarak vergi ziyana sebebiyet veren kişi hakkında hem aynı maddede yer alan hapis cezasına hem de mezkûr Kanunun 344. maddesinde yazılı vergi ziyayı cezasına hükmedilmesi mümkün olabilecektir. Bu anlamda söz konusu kişiler için hem cezaî hem de hukuki (maddi) sonuçlar ortaya çıkabilecektir.

Bu çalışmada, YMM'ler için getirilen sorumluluk türlerinden sadece hukuki sorumluluk üzerinde durulacaktır. YMM'lerin 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu<sup>8</sup> (TCK) ve diğer kanunlarda dü-

<sup>4</sup> Erol Akı, *Hukukun Temel Kavramları*, Sekizinci Bası, İzmir: Barış Yayınları, 2007, s. 191, "Hukuka aykırı eylem (fiil), hukuk düzenine aykırı düşen kişi davranışdır. Hukuk kurallarının buyurduğunu yapmayan kişi, bu haksız eyleminin de sonucuna katlanmak zorundadır."

<sup>5</sup> Turgut Akıntürk, *Borçlar Hukuku*, İstanbul: Beta Yayınları, 2001, s. 77.; Hasan Pulaşlı, *Hukukun Temel Kavramları*, Konya, Mimoza Yayıncılık, 1994, s. 77, "Kişinin borca aykırı davranışları ya da hukuka aykırı haksız bir eylemi ile başkasına zarar vermesi sonucunda doğan zarardan sorumlu tutulması gerekmektedir."

<sup>6</sup> Burhan Gündoğdu, "Borçlar Hukukunda Müteselsil Sorumluluk", Yıl 28, Sayı 330, İstanbul: **Vergi Dünyası Dergisi**, Şubat 2009, s. 104.

<sup>7</sup> Ahmet Kılıçoğlu, *Borçlar Hukuku (Genel Hükümler)*, Cilt I, Ankara: Turhan Kitabevi, 2001, s. 19.

<sup>8</sup> 26.09.2004 tarihinde kabul edilmiş ve 12.10.2004 tarihli, 25611 mükerrer (mük.) sayılı RG'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

zenlenmiş bulunan cezaî sorumlulukları bu çalışmanın konusunu teşkil etmemektedir.

Günümüzde hem hukuki hem de cezaî sorumluluk müessesesi «kusurlu sorumluluk» ve «kusursuz sorumluluk» olmak üzere ikili bir ayrıma tabii tutulmaktadır. Daha açık bir ifade ile, yukarıda bahsedilmiş bulunan sorumluluk hâllerinin uygulanabilmesi, zararın ortaya çıkmasına neden olan borçlunun/üçüncü kişinin yapmış olduğu hukuka aykırı davranışta bu kişilerin kusurlu mu yoksa kusursuz mu olduklarının tespitine dayanmaktadır.

Hukukta genel kural, kusurlu sorumluluk ilkesidir. İsviçre ve Türk hukuklarında olduğu gibi, İngiltere ve Birleşik Amerika hukukları da dahil olmak üzere, hemen bütün hukuk nizamlarında hukuki mesuliyetin genel kuralı kusur prensibine dayanmaktadır<sup>9</sup>. Ancak bazı istisnai durumlarda kişinin yapılan hareketlerde hiçbir kusuru bulunmasa bile sorumluluğu kabul edilmiştir. Hukukta buna kusursuz sorumluluk (sebep sorumluluğu, ya da objektif sorumluluk) adı verilmektedir. Kusursuz sorumluluk hâllerinde sorumlu tutulan kişi çoğu zaman kendi davranışıyla değil, başkalarının davranışı sebebiyle sorumlu tutulmaktadır<sup>10</sup>. Bu sorumluluk hâlinde, failin davranışı ile suç arasında sadece maddi ne-

densellik bağının bulunması yeterli olmakta, failin kasıtlı, ya da taksirli olması aranmamaktadır<sup>11</sup>.

### 3. Vergilendirme İşlemlerinde YMM'lerin Sorumlulukları ve Bu Sorumlulukların Sınırı

Devletler öncelikle pür kamusal hizmetleri<sup>12</sup> yerine getirmesi bakımından hakimiyetinde bulunan hükmi ve hakiki şahıslar için vergilendirme faaliyetinde bulunmaktadır. Vergilendirme işlemlerinin temel ayağından birisi de denetimdir.

Ekonomik ve malî yeterliliklere ilişkin belgelerin, uzmanlaşmış kariyer meslek statülü YMM'lerce incelenme ve onaylanma konusu olması, söz konusu belgelerin kullanımlarına ve yararlanmalarına sunulduğu tüm kurum ve kişilerin nezdinde “güvenilir belge olmalarına büyük katkı sağlayacaktır<sup>13</sup>. Bununla birlikte YMM'lerin sundukları bu hizmetler dolayısıyla karşılaşacakları sorumluluk ciddi ve önemli sonuçlara neden olabilir. Meslek saygınlığının azalması, müşteri kaybı, hizmet dolayısıyla alınan ücretin yüzlerce katının zarar veya ceza olarak ödenmesi, dava aşamasında harcanan emek ve yaşanan stres bunlardan bazılarıdır<sup>14</sup>.

<sup>9</sup> Zahit İmre, “Hukuki Mesuliyetin Esası Üzerinde Bazı Düşünceler”, Atatürk’e Doğumunun 100. Yılında Armağan, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1982, s.404 (Aktaran, İrfan Barlass, *Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2006, s. 63).; Safa Reisoğlu, *Borçlar Hukuku*, İstanbul: Beta Yayınları, 2000, s. 142, “Başlıca hukuk sistemlerinde olduğu gibi, Türk ve İsviçre Hukukunda da, kural olarak, «kusur prensibi» (subjektif sorumluluk prensibi) benimsenmiştir. Bu prensibe göre, haksız fiil yapan kimse kusurlu değilse (kast veya ihmali yoksa), doğan zarardan sorumlu değildir.”.

<sup>10</sup> Doğan Şenyüz, *Borçlar Hukuku*, Bursa: Ezgi Kitabevi, 2003, s. 56.

<sup>11</sup> Nevzat Toroslu, *Ceza Hukuku (Genel Kısım)*, Ankara: Savaş Yayınevi, 2009, s. 111.

<sup>12</sup> Doktrinde, genel olarak; iç ve dış güvenlik, adalet ve diplomasi hizmetleri tam kamusal hizmetler niteliğinde kabul edilmektedir.

<sup>13</sup> Emrullah Damar, “4734 Sayılı Kanun’un Yeminli Malî Müşavirlik Mesleğini İlgilendiren Hükümleri Hakkında Tespit ve Değerlendirmeler”, Yıl 10, Sayı 113, Ankara: **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2002, s. 179.

<sup>14</sup> Kamil Ateş, “Yeminli Malî Müşavirlerin Yasal Sorumluluktan Korunmaları”, Yıl 13, Sayı 146, Ankara: **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2005, s. 41.

YMM'leri bekleyen bu meslek risklerinin en önemlilerinden birisi de vergilendirme işlemleri dolayısıyla yapmış oldukları denetimden kaynaklanan hukuki sorumluluktur. Bu sorumluluk, YMM'ler için maddi anlamda bir takım külfetler getirebilmektedir.

### 3.1. YMM'lerin Tasdik Görevi ve Sorumluluğu

Vergi dairelerinin tasdikine yetkili olduğu bir takım belgeler YMM'lerin sorumluluğuna bırakılmıştır. 3568 SK'nın 12/2. maddesine göre, YMM'lerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve nevi-

leri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenmektedir. Bu yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı, hangi belgelerin tasdike konu edilmesi gerektiğine yönelik bir yönetmelik<sup>15</sup> düzenlemiştir; bu yönetmeliğin 4/1. maddesinde de tasdik tanımları yapılmıştır. Buna göre tasdik, gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli malî müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır. Aynı yönetmeliğin 7. maddesi<sup>16</sup> nde tasdik olunması gereken konu ve belgeler yer almaktadır.

<sup>15</sup> 02.01.1990 tarihli ve 20390 sayılı RG'de yayımlanarak yürürlüğe giren Yeminli Malî Müşavirlik Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, (*Tasdik Yönetmeliği*).

<sup>16</sup> 3568 SK madde 7, "Yeminli malî müşavirlerce vergi mevzuatı yönünden tasdiki yapılabilecek olan konu ve belgeler aşağıda belirtilmiştir.

A) Gelir Vergisi Yönünden :

- Yıllık gelir vergisi beyannameleri ve bunlara ekli malî tablolar ve bildirimler.
- Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi ile ilgili olarak verilen muhtasar beyannameler.
- Gelir Vergisi Kanununun mükerrer (mük.) 80 inci maddesi ve 82 nci maddesi ile ilgili olarak verilecek münferit beyannameler.
- Geçici vergi bildirimleri.

B) Kurumlar Vergisi Yönünden :

- Yıllık kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli malî tablolar ve bildirimler.
- Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi uyarınca verilen muhtasar beyannameler.
- Kurumlar Vergisi Kanununun 22 nci maddesi uyarınca verilen özel beyannameler.
- Geçici vergi bildirimleri.

C) Katma Değer Vergisi Yönünden :

- Katma değer vergisi beyannameleri ve ekleri,
- İade hakkı doğuran işlem ve belgeler,
- Maliye ve Gümrük Bakanlığınca gerek görülecek katma değer vergisine ilişkin diğer işlem ve belgeler,

D) Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden:

- 7338 sayılı Veraset ve intikal Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin (a) bendi uyarınca yapılmakta olan servet incelemelerine konu olan bilançolar ve bununla ilgili beyannameler.
- Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin ve eklerinin incelenmesi, takdir işlemlerinin yapılması ve tasdiki.

E) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yönünden:

- 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesi gereğince borcunun tecilini talep eden mükelleflerin dolduracakları "Erteleme ve Taksitlendirme Talep ve Değerlendirme Formları",
- 6183 sayılı Kanunun 105 inci maddesi gereğince verilen terkin beyanlarının incelenmesi ve tasdiki,

F) Damga Vergisi Yönünden:

- 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 18 ve 22 nci maddeleri uyarınca makbuz karşılığı ödemeler için verilecek damga vergisi beyannameleri ile 19 ve 23 üncü maddeleri uyarınca istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergileri ile ilgili olarak verilecek beyannameler.

3568 SK'nın 12. maddesinin gerekçesinde de belirtildiği üzere<sup>17</sup>, malî tabloyu tasdik eden bir YMM, mutlaka işletmede kaydı envanteri yapmak, hesapları tek tek kontrol etmek, karşılıkların, amortismanların, vergi tevkifatlarının, doğru olup olmadığına bakmak, diğer bir ifadeyle, netice hesaplarını ve bilânçoyu etkileyecek her türlü kaydın mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığını incelemek zorundadır. İnceleme sonucunda yapılacak olan tasdik, bu hususların doğru olduğunu belirtir nitelikte olacaktır. Vergi inceleme elemanları tarafından daha sonra mükellefin defter ve evraklarının incelenmesi neticesinde mevzuata aykırı bir durum tespit edildiğinde, tasdik işleminin de gerçeğe aykırı yapıldığı sonucuna ulaşılmış olunacaktır. Bununla birlikte, YMM'ler tasdikini doğru olduğunu ve kendilerine ibraz edilen belgelere göre tasdik ettiğini, ilgili merciler nezdinde açıklama ve kanıtlanma hakkına sahiptirler.

Tasdik görevinin YMM'ler tarafından yerine getirilmesi vergi idareleri ya da diğer kamu kurumları tarafından yapılacak olan denetim işleri-

ni kolaylaştırmıştır. Bu uygulama ile, tahsil dairelerine ve kamu kurumlarına sunulan beyanlar YMM marifetiyle gözden geçirilmiş olacağından, anlaşılması ve incelenmesi kolay belgeler haline gelecektir. Bu düzenleme ile Maliye Bakanlığı'nın mevcut denetim elemanlarının sahip olduğu bir kısım görev ve yetkilerin, YMM'lere de tanınması, YMM'lerce yapılan tasdik işleminin kamusal niteliğini ortaya koymaktadır<sup>18</sup>. YMM'ler, 3568 SK'nın 12/4. maddesi uyarınca yaptıkları tasdikini doğruluğundan sorumludurlar<sup>19</sup>. Yaptıkları tasdikini doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziya uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar<sup>20</sup>.

Görüldüğü üzere, YMM'ler için kanun koyucu, mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumluluk hâlinin uygulanacağını belirtmiştir. Müştereken sorumluluk, genel olarak, bir borçtan birden fazla sorumlu olan kişilerin, borcun belli bir kısmından sorumlu olması durumudur. Bu oransal sorumluluk, sözleşme ile belirlene-

G) Malî Mevzuatta Yeralan Teşvik, indirim, istisna ve Muafiyetler Yönünden:

- Yatırım indirimi
- 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."

<sup>17</sup> Uğur Büyükbalkan, Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Mevzuatı, Yayın No: 46, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 1998, s. 12.

<sup>18</sup> Hasan Aykın, "Yeminli Malî Müşavirlik Mesleği ve Rüşvet", Yıl 14, Sayı 161, Ankara: **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2006, s. 34.

<sup>19</sup> Sadık Kırbuş, "Yeminli Malî Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu", Yıl 3, Sayı 36, Ankara: **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 1995, s. 20, "Tasdik işlemi, kamusal vergi incelemesinde bile ne oranda gerekli olup olmadığı tartışılabilir bir konudur. Zira dünya uygulamasından çok farklı bir yaklaşım olmakla birlikte, YMM'leri vergi inceleme yetkileri olmamasına rağmen vergi inceleme elemanı konumuna sokmuştur. Bir diğer deyimle, YMM'lik mesleğinin yasal görev yapısı, mesleğe kamusal vergi incelemesi niteliği kazandırmış ama genel yapısı itibarıyla mesleği özelleştirmiştir."

<sup>20</sup> *Borçlar Kanunu (BK) madde 50*, "Birden fazla kimse birlikte bir zarar meydana getirdikleri takdirde müşevvik (teşvik eden) ile asıl fail ve zarara sebebiyet veren olaya karışan diğer kişiler, ayırt edilmeksizin müteselsilen sorumlu olurlar."; *BK madde 141*, "Alacaklıya karşı, her biri borcun mecmuundan mesul olmağı iltizam ettiklerini beyan eden müteaddit borçlular arasında teselsül vardır."; Ahmet Battal, *Hukukun Temel Kavramları*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2003, s. 132, "Müteselsil borçluluk, bir borçtan sorumlu olan birden çok kişi arasında, alacaklıya karşı sorumluluğun sınırlandırılmamış ve bölünmemiş olmasıdır."

bileceği gibi kanunlarda da yer alabilir. Müteselsil sorumluluk ise, bir borçtan, birden fazla sorumlu olan kişilerin her birinin bu borcun tamamından sorumlu olması hâlidir. Bu bakımdan alacaklı, müşterek sorumlulukta her bir borçlu için ayrı ayrı sorumluluk oranına göre tahsil talebinde bulunabilecek; müteselsil sorumlulukta ise alacaklı, her bir borçlu için borcun tamamının ödenmesi konusunda talepte bulunabilecektir. Bu sorumluluk halinde alacaklının takdir yetkisi bulunmaktadır. Alacaklı isterse asıl borçluya isterse sorumlu olan diğer şahıslara başvurabilecektir. Burada sorumlu olanlar arasında bir öncelik sıralaması yoktur<sup>21</sup>. Ancak, borcun tamamını ödeyen kişinin, bu borç için diğer borçlulara rücu hakkı bulunmaktadır. Müşterek sorumlulukta ise her bir borçlu, kendi payına düşen borcu ödemek zorunda olduğundan, payına düşen miktarı ödeyen borçlunun, bu ödediği borç için diğer borçlulara rücu hakkı bulunmamaktadır.

Bu genel açıklamadan sonra YMM'ler için getirilmiş bulunan sorumluluk hâline değinirsek; YMM'lerin bir borçtan hem müştereken hem de müteselsilen sorumlu olduğu görülmektedir. Yani YMM, bir borcun hem bir kısmından hem de tamamından sorumlu olacaktır. Böyle bir durum, hukuki imkânsızlığı da beraberinde getirmektedir. Bu nedenle, vergilendirme işlemlerinde belirtilmiş bulunan müştereken sorumluluğun vergi hukukunda nasıl algılandığının belirlenmesi gerekecektir. Müşterek sorumluluk,

vergi hukukunda, sorumluluğun fer'iliğini ifade etmektedir. Bunun anlamı, sorumluluk doğduğunda, önce asıl borçlu olan yükümlüğe gidilecek; vergi borcu yükümlüden tahsil edilemez ise diğer borçluya yani YMM'ye gidilecektir<sup>22</sup>. Müşterek sorumluluk bu şekilde anlaşıldığında kavramın YMM'lerin vergi yargılaması karşısındaki konumlarına ilişkin olduğu sonucu ortaya çıkar. Zira, bu durumda müşterek sorumluluk, yaptırımın uygulanma zamanına dair bir kavram olmakta, yaptırımı ise müteselsil sorumluluk oluşturmaktadır<sup>23</sup>. Bu bakımdan YMM'lerin tasdikten doğan sorumluluğu müteselsil sorumluluk kavramı ile bir anlam bulacaktır.

Genel olarak müteselsil sorumluluk müessesesinin getiriliş amacı vergi alacağını güvenceye almaktır. Özellikle kayıtdışı ekonominin çok yaygın olduğu Türkiye'de vergi kayıp ve kaçığı azaltmak amacıyla müteselsil sorumluluk müessesesi uygulamaya konulmuştur. Zira bu şekilde verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulanlar, ilgili verginin ödenip ödenmediğini kontrol etmek zorunda kalmaktadırlar. Ayrıca, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulanlar, ticari hayatta daha çok güvendikleri ve ilgili vergiyi ödeyeceğinden emin oldukları kişilerle çalışmayı tercih etmektedirler. Dolayısıyla müteselsil sorumluluk, kendisine güvenilmeyen tacirin piyasadan dışlanmasına yol açtığı için ticari hayatta bir güven ortamının oluşmasına da katkıda bulunmaktadır<sup>24</sup>. YMM'ler için getirilmiş olan müteselsil sorumluluğun amacı-

<sup>21</sup> *Danıştay Yedinci Dairesi, 24.06.2003, E. No: 2002/2790, K. No: 2003/3685*, "Müteselsil sorumluluğa göre alacaklının borçlulardan her birine, alacağın her aşamasında, o aşamaya ilişkin yasal düzenlemenin gerektirdiği usule göre başvuruda bulunabilecek olması sebebiyle yeminli malî müşavirin hatalı tasdik işleminden kaynaklanan vergi ziyayı nedeniyle takibi için önce mükellef hakkında takip yapılmasına gerek olmayıp, tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılarak tahsil edilebilir hâle gelen kamu alacağının, müteselsil sorumluluğu 3568 sayılı kanundan kaynaklanan yeminli malî müşavirden, doğrudan ödeme emri düzenlenmek suretiyle istenilmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.", (Kazancı Hukuk Otomasyon, Mevzuat ve İctihat Programı).

<sup>22</sup> Sadık Kırbas, *Vergi Hukuku*, Ankara: Siyasal Kitabevi, 1996, s. 72.

<sup>23</sup> Oytun Canyaş, *Yeminli Malî Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s. 130-131.

<sup>24</sup> Burhan Gündoğdu, "Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlerin Mesleki Sorumluluğu – I", Yıl 14, Sayı 166, Ankara: **Yaklaşım Dergisi**, Ekim 2006, s.122.



nın da vergi alacağını güvenceye almak olduğu söylenebilir<sup>25</sup>. Ayrıca bu sorumluluğun getirilmesinin YMM için caydırıcı etkisi de bulunmaktadır. YMM'ler yapmış oldukları tasdik işlemlerinde daha dikkatli olacak, tasdike konu olan işlemlerle bağlı defter, kayıt ve belgelerin doğruluğundan emin olarak hareket edeceklerdir.

Sorumluluğun şekli konusunda idarenin görüşü, Tasdik Yönetmeliğinin 20. maddesinde yer almaktadır. Buna göre, YMM'ler için, sorumluluğun yerine getirilmesinde 818 sayılı Borçlar Kanunu<sup>26</sup> (BK)'nın "Tam Teselsül" hükümleri uygulanacaktır. BK'da teselsül durumu; borçlular arasında (madde 141) ve alacaklılar arasında (madde 148) olmak üzere ikiye ayrılmış bulunmaktadır. Borçlular arasında teselsül hâli; alacaklının, bu müteselsil borçlulardan herhangi birinden ya da birkaçından veyahut tamamından, borcu isteme hakkını doğurmaktadır. Yine BK'da teselsül durumu "tam teselsül" ve "eksik teselsül" olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. Tam teselsülde zarardan sorumlu olanlar, kusur dereceleri ve şahısları lehine mevcut diğer tazminatı azaltma sebepleri dikkate alınmaksızın, zararının tamamını ödemekle müteselsilen yükümlüdürler. Eksik teselsülde ise, sorumlu şahıslardan her biri ancak genel hükümlere örneğin kusur derecelerine göre ödemekle

yükümlü tutulabilecekleri tazminat nispetinde zararın tamamından müteselsilen sorumlu olmaktadır<sup>27</sup>. Bu bakımdan, tasdik işlemlerinden doğan vergi ve vergiye bağlı kamu alacakları için, müteselsil sorumluluk kapsamında yani rücu hakları saklı kalmak koşulu ile, tam teselsül hükümleri dahilinde, vergi mükellefi, YMM, ya da her ikisi için de tahsil cihetine gidilebilmektedir.

Bununla birlikte, tam teselsül hükümleri, genel olarak, ticarî alacaklara uygulanmaktadır. Kamu alacağının bir çeşidi olan vergi alacağı ticari bir alacak değildir. Ticari alacaklar haksız fiil sonucu doğmaktadır<sup>28</sup>. Ancak, burada vergi alacağı haksız bir fiilden değil, kanun hükmünden doğmaktadır. Dolayısıyla, YMM'ler için tam teselsül hükümlerinin uygulanmasına yönelik idarenin beyanı, hukuki bir imkânsızlığı da beraberinde getirmektedir. Bu bakımdan YMM'lerin buradaki sorumluluğu, BK'nın haksız fiil sorumluluğuna benzemektedir<sup>29</sup>. Haksız fiil sorumluluğunun; (a) işlenen fiilin haksız olması, (b) işlenen fiilde zarar doğmuş olması, (c) haksız fiil ile zarar arasında illiyet bağı bulunması gibi unsurları, YMM'lerin tasdikten doğan sorumluluklarının saptanmasında aranan hukuksal sorumluluk ölçütleridir<sup>30</sup>. Haksız fiil olarak tanımlanabilecek bir durumun doğabilmesi için bu üç un-

<sup>25</sup> Nuri Değer, "Katma Değer Vergisinde Müteselsil Sorumluluk Uygulaması", <http://gaziantepepsmmmo.org/gsmmmo/worldlar/Nurimut.doc> (12.01.2010), s. 3, "Uygulamada vergi idaresi, müteselsil sorumlulukla ilgili olarak; muhatap olacağı sorumlu sayısı birden fazladır. İdare, bu durumda ilk önce asıl sorumluya yönelmekte bundan tahsil edemediği takdirde diğerlerine gitmektedir."

<sup>26</sup> 22.04.1926 tarihinde kabul edilmiş ve 29.04.1926 tarihli, 359 sayılı RG'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

<sup>27</sup> Reisoğlu, s. 169.

<sup>28</sup> Salih Özel, "Yeminli Malî Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu ve Ödeme Emri İlişkisi", Yıl 13, Sayı 149, Ankara: **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2005, s. 20

<sup>29</sup> *BK madde 41*, "Gerek kasten, gerek ihmal ve özensizlik yahut tedbirsizlik ile haksız bir surette diğer kimseye zarar veren şahıs, bu zararın tazminine mecburdur."; Madde metninin lafzi yorumuna göre haksız fiilin unsurları; hukuka aykırı fiil, zarar, kusur ve illiyet bağı olmaktadır.

<sup>30</sup> Nihal Saban, "Yeminli Malî Müşavirlerin Tasdikten Doğan Hukuki Sorumluluğu", Yıl 12, Sayı 143, İstanbul: **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz 1993, s. 32.

surun da bir arada gerçekleşmesi gerekmektedir<sup>31</sup>. Dolayısıyla, YMM ile doğan zarar arasında nedensellik ilişkisi kanıtlanmadan YMM'nin sorumluluğuna gidilemeyecektir.

Dünyada bağımsız denetimin sorumluluğunun saptanmasında genellikle “gerekli mesleki özeni ve titizliği gösterip göstermedikleri” ölçü alınmaktadır ve kusura dayanmaktadır. YMM'lerin sorumluluk saptama ölçütlerinin ya “haksız fiil”, ya da “kusur” a dayanması uluslararası sorumluluk ölçütlerine uyum bakımından çok daha tutarlı ve adaletli olacaktır<sup>32</sup>. Bu bakımdan, YMM'lerin vergilendirme işlemlerinden doğan sorumluluklarının belirlenmesinde sorumluluk hâlinin kusura dayalı olup olmadığının tespit edilmesi ve buna göre işlem tesis edilmesi gereklidir.

YMM'lerin tasdik ettikleri belgelerin doğruluğu açısından, vergisel anlamda kamu denetçilerinin sahip olduğu bir takım yetkileri de kullanabilmesi önem arz etmektedir. Bu yetkilerin en önemlisi “karşıt inceleme” dir. Karşıt inceleme, vergi incelemesine konu olan olayın aydınlatılması için yükümlünün iş ilişkisinde bulunduğu kişilerin kayıtlarının incelendiği bir denetim tekniğidir<sup>33</sup>. Karşıt incelemede amaç tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasını sağlamaktır. Örneğin, katma değer vergisi iadesi işlemlerinde karşıt incelemenin amacı, iade ya da mahsup edilecek katma değer vergisi tu-

tarlarını doğru olarak belirlemek, tam tasdik kapsamında yapılan karşıt incelemenin amacı ise gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan matrah ve vergiye ilişkin tutarların doğruluğunu sağlamaktır<sup>34</sup>. Bu denetim tekniğinin YMM'ler tarafından da kullanılabilmesine yönelik tartışmalar halen devam etmektedir. 3568 SK'nın 12. maddesinde YMM'lerin yapacak oldukları tasdik işlemlerinden sorumlu olduğu, bu bakımdan yapacakları tasdik işlemlerinin gerçeği yansıtması gerektiği, bunun için de YMM'lerin her türlü denetim yetkisine haiz olduğu belirtilmiş ancak karşıt inceleme yetkisi özel olarak vurgulanmamıştır. Aynı zamanda VUK'un 135. maddesinde incelemeye yetkili olanlar belirtilmiştir. Buna göre; hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcısı veya vergi dairesi müdürleri tarafından inceleme yapılabilmektedir. Bunun yanında, maliye müfettişleri, maliye müfettiş yardımcısı, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ile taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haiz oldukları mezkûr maddenin ikinci fıkrasında vurgulanmıştır. Bu anılan maddede de YMM'ler inceleme yapma yetkisine sahip bulunmamaktadır. Ancak Maliye Bakanlığı, Tasdik Yönetmeliğinin 8. maddesinde ve 19 sıra numaralı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî

<sup>31</sup> Battal, s. 119, “Haksız fiilin bir borç doğurabilmesi için; hukuka aykırı bir eylemin yapılmış olması, bir zararın meydana gelmiş olması, yapılan eylem ile ortaya çıkan zarar arasında sebep-sonuç ilişkisinin kurulması ve haksız fiili yapan ya da sebep olan kişinin kusurlu olması gerekmektedir.”; Kemal Gözler, *Hukukun Temel Kavramları*, Bursa: Ekin Kitabevi, 2003, s. 142, “Haksız fiil sorumluluğunun; fiil, zarar, uygun illiyet bağı, kusur ve hukuka aykırılık olmak üzere beş şartı vardır. Yani bu beş şart yerine getirilmiş ise, söz konusu eylem haksız fiil olarak nitelendirilebilir ve ortaya çıkan zarardan sorumlu tutulabilir.”; Akı, s. 191, “Haksız fiillerden doğan sorumluluk çoğunlukla kusura dayanmaktadır.”.

<sup>32</sup> Salih Özel, “Yeminli Malî Müşavirlerin Sorumluluğu”, Editör: Salih Özel, (Yeminli Malî Müşavirlerin Tasdik İşlemlerinden Doğan Sorumluluğu), Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005, s. 77.

<sup>33</sup> Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, 23. Bası, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010, s. 83.

<sup>34</sup> Veysi Seviğ, “Yeminli Malî Müşavirlerin Karşıt İnceleme Görevleri ve Düzenlenen Tutanaklarda Aranan İmzalar”, *Dünya Gazetesi* (18.02.2010).

Müşavirlik Yasası Genel Tebliği<sup>35</sup>,nde YMM'lerin yapacak oldukları tasdik işlemlerinin doğruluğu için karşıt inceleme yapabilecekleri vurgulanmıştır.

Görüldüğü gibi karşıt inceleme yetkisi ilgili Kanunlarla değil; yönetmelik ve tebliğlerle düzenlenmiş bulunmakta idi. Ancak ikincil derecede kaynak olan bu hukuk metninin, dayanakları olan Kanun hükümlerine aykırı olmaması gerekmektedir. Nitekim Danıştay daha sonra vermiş olduğu bir kararla<sup>36</sup>, YMM'lerin karşıt inceleme yetkisine sahip olmadıklarına hükmetmiştir. Bu bağlamda Danıştay kararına kadar YMM'lerin karşıt inceleme yetkisi bulunmakta iken, bu karar tarihi itibarıyla karşıt inceleme yetkisi YMM'lerin elinden alınmış bulunmakta idi. Dolayısıyla, bu tarihten sonra YMM'lerin üçüncü kişilerden defter ve belge istemek suretiyle karşıt inceleme yapma yetkisinin ancak; vergilendirmeye esas alınan belge, kayıt düzeni ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin, muhasebe usul ve esasları ile yasalarda belirtilen düzenlemelere uygunluğu konusunda biçimsel inceleme yapmaktan ibaret olacaktır.

Kanun koyucu, yukarıda açıklamaya çalıştığımız Danıştay kararının ardından, YMM'ler için karşıt inceleme yetkisinin olması gerektiğinden kasıtlı, yürürlükte olan bazı mevzuatlarda kap-

samlı değişiklikler getiren 4369 SK<sup>37</sup>, ile VUK'un 256. maddesinde bu konu ile ilgili bir düzenleme yapmıştır. Anılan madde, vergi incelemesinde bulunacak kişilerin ilgililerden istemiş olduğu her türlü defter ve belgelerin ibrazının zorunlu olduğuna hükmetmektedir. Madde nin değişmeden önceki haliyle vergi incelemesinde bulunabilecek kişiler arasında (VUK madde 135) YMM'ler yer almadığından, YMM'lerin bu resmi evrakları ilgili kişilerden isteme olanağı yoktu. Yapılan değişiklik sonrası madde hükmü genişletilerek; defter, bilgi ve belgelerin ibraz zorunluluğu 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 yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla YMM'ler tarafından yapılan talepler için de geçerli olduğu vurgulanmıştır. Bu düzenleme sonrası YMM'lerin karşıt inceleme yapma yetkisi konusundaki tartışmalar sonlanmış bulunmaktadır. Ancak, bu yetki, sadece tasdike konu olan işlemlerle ilintili olan belgelerin istenebileceği konusunda sınırlandırılmıştır. Dolayısıyla tasdike konu olan işlemlerle alakalı olmayan belgeler YMM'ler tarafından üçüncü kişilerden istenemeyecek; istenmiş olsa bile üçüncü kişilerin bu belgeleri ibraz zorunluluğu bulunmayacaktır.

<sup>35</sup> 08.11.1995 tarihli ve 22457 sayılı RG'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

<sup>36</sup> *Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 22.10.1999, K. No: 1999/89, E. No: 1999/438*, "3568 SK'da yükümlü kayıtlarına esas olan belgelerin gerçeği ifade edip etmediği konusunda karşıt inceleme ile araştırma görev ve yetkisi yeminli malî müşavirlere verilmemiştir. Söz konusu önetmelikte yer alan hükümlerin de bu biçimde bir incelemeye olanak sağlayacak nitelikte değildir.", [Veysi Seviğ, "YMM Karşıt İnceleme Yetkisi ve Sorumluluğu", *Dünya Gazetesi* (08.09.2005)].

<sup>37</sup> Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 22.07.1998 tarihinde kabul edilmiş ve 29.07.1998 tarihli, 23417 mük. sayılı RG'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

4369 SK'nın yürürlüğe girmesinden sonra idare, YMM'lerin karşıt inceleme yetkisi hakkındaki usul ve esasları 27 sıra numaralı Genel Tebliğ<sup>38</sup> ile açıklamış bulunmaktadır. Bu tebliğ ile; YMM'lerin karşıt inceleme yapma zorunluluğu tekrar vurgulanmış, YMM'lerin karşıt inceleme sonuçlarını bir tutanakla tespit edeceği belirtilerek, tutanakta YMM'nin imzası ve mührü, nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefin veya yetkili temsilcisinin imzası bulunması gerektiği, nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellef, beyannamelerini imzalatmakla yükümlü ise tutanak SM veya SMMM tarafından da imzalanacağı ve teyit yazılarının teyidi veren YMM tarafından imza ve mühür ile onaylanacağı belirtilmiştir.

Tasdik hizmetinin birden fazla YMM tarafından yapılmış olması ve daha sonra tasdik sözleşmesine konu olacak olan tasdik raporunda bu kişilerin imzalarının bulunması halinde, tasdik işlemlerinin doğru olmadığı kanaati uyandığında, sorumluluğun kime ait olacağına dair hem 3568 SK hem de VUK'ta herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Maliye Bakanlığı, bu konuda çıkarmış olduğu bir özelge<sup>39</sup> ile durumu açıklığa kavuşturmuştur. Bu özelgede, tasdik sözleşmesinin raporda imzası bulunan her ikisi adına düzenlenmiş olması ve sözleşmeye konu tasdik hizmetinin bir bütün olarak YMM'ler tarafından üstlenilmesi durumunda; bu kişiler tarafından imzalanan ve mühürlenmiş tasdik raporlarının ge-

çerliliği konusunda bir şüphe olmadığı vurgulanmış; ancak söz konusu raporda yapılan tasdik doğru olmaması halinde müşterek ve müteselsil sorumluluğun imzası bulunan bütün YMM'ler için uygulanacağı belirtilmiştir.

YMM'lerin tasdik ödevi ile ilgili olarak sahip olduğu bir diğer yetki "bilgi isteme yetkisi"dir<sup>40</sup>. YMM'lerin karşıt incelemeler safhasında; vergi dairelerinden bilgi istemeleri için bir gereğidir. Ancak bu yöntemle bilgi edinilmesinde bazı sıkıntılar yaşandığı da bir gerçektir. YMM'lerin bilgi isteme yazılarına çok geç cevap verilmesi, ya da hiç cevap verilmemesi, eksik ya da hatalı bilgi verilmesi veya farklı vergi dairelerinin aynı konuda farklı cevaplar vermesi bu problemlerden bir kaçıdır. Dolayısıyla, bilgi isteme ve bilgi vermeye ilişkin prosedürün yeni baştan ele alınması ve belirli kuralların oluşturulması gerekmektedir<sup>41</sup>. YMM'lerin karşıt inceleme yetkisi kapsamında başvurduğu bir diğer yöntem ise, başka bir YMM'den tasdik işlemine konu olan bilgi ve belgelerle ilgili bilgi istemesidir. 29 Nolu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğ<sup>42</sup>,de düzenlenmiş bu hükme göre; YMM'ler, tasdik hizmeti verdikleri yükümlülerin doğrudan ya da sinsile yolu ile ticarî ilişkide bulunduğu kişilerle ilgili olarak bu kişilerin tam tasdik sözleşmesi imzalandığı YMM'lerden bilgi isteyebilmeleri öngörülmüştür. Ancak, bu yetkinin yönetmelik ile belirlenmesi uyumsuzluklara yol açmış, nihayetinde Da-

<sup>38</sup> 06.12.2000 tarihli ve 24252 sayılı RG'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

<sup>39</sup> Maliye Bakanlığı'nın 21.06.2002 tarih ve GEL.032/3223/2474 sayılı Özelgesi.

<sup>40</sup> Canyaş, s. 102.

<sup>41</sup> Ercan Alptürk, "Yeminli Malî Müşavirlik KDV İadesi Tasdik Normları", Yıl 29, Sayı 209, Ankara: **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat 2006, s. 60.

<sup>42</sup> 02.03.2001 tarihli ve 24334 sayılı RG'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

nıştay kararı<sup>43</sup> ile Tebliğin bu hükmü iptal edilmiştir.

Denetim standartlarının belirlenmemiş olması ne kadar denetim yapılırsa yapılsın, tespit edilemeyen, tespit edilmesi de mümkün olmayan olaylardan dolayı YMM'nin sorumlu olması sonucunu doğurmaktadır. Bu durumdan da Maliye Bakanlığı, sorumluluğu sınırsız olarak meslek mensubunun daha dikkatli olacağı düşüncesi ile memnun olmakta ve YMM denetimlerinin standardının belirlenmesine ve bu standart denetimi yapan YMM'lerin sorumlu tutulmamasına sıcak bakmamaktadır<sup>44</sup>.

YMM'lerin karşıt inceleme yetkileri ile defter ve belgeler üzerinde yapmış olduğu denetim sonucunda bu defter ve belgelerden hareketle tespit edilmesi mümkün olmayan hukuk dışı işlemlerden dolayı YMM'lerin sorumlu tutulmaması gerekmektedir. Nitekim Danıştay vermiş olduğu bir kararda<sup>45</sup> bu duruma vurgu yapmıştır. YMM'lerin arama dışında her türlü denetim faaliyetinde bulunmakla birlikte, kendisine ibraz edilmeyen belgelere ulaşması fiilen mümkün bulunmamaktadır. YMM'nin fiilen ulaşması mümkün olmayan bir belgeye vergi inceleme elemanlarının ulaşması ve bu belgenin hukuka

aykırılığının sorumluluğunun YMM'lere yüklenmesini kabul etmek mümkün değildir.

Ancak ve ancak YMM'nin gerekli meslekî özeni göstermesi şartıyla bu belgeye ulaşabileceği kanıtlandığı takdirde YMM'nin sorumluluğu kabul edilebilecektir. Buradaki sorun ise, YMM'nin gerekli mesleki özeni gösterip göstermediğinin vergi inceleme elemanı tarafından tespit edilmesidir. Yansız bir şekilde, böyle bir tespitte bulunabilecek tek müessese kanımızca yargı organıdır.

Şu an ki uygulama ile, müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen yeminli malî müşavirler nezdinde yapılacak takibat, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacaktır. Vergi dairelerince yapılacak olan takibat, tahakkuku kesinleşen vergi ve cezaların tahsiline yönelik olacaktır. Bununla birlikte, YMM'nin bilgi ve rızası dışında mükellefin tek taraflı sonucu kesinleşen ve YMM tarafından ödenen vergi ve cezalar için mükellefe rücu hakkı saklıdır. Sorumluluğu tespit edilen YMM ile ilgili takibat ise YMM'nin bağlı bulunduğu vergi dairesince yerine getirilecektir<sup>46</sup>. Bu vergi, ceza ve faizlerin YMM tarafından ödenmemesi halinde, vergi dairesi tara-

<sup>43</sup> *Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 26.12.2003, E. No: 2003/313, K. No: 2003/469*, "3568 sayılı kanununun 12. maddesinde Maliye Bakanlığı'na verilen yönetmelik çıkarma yetkisi, yeminli malî müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdike ilişkin usul ve esaslarla ilgili olup, bir yeminli malî müşavirin başka yeminli malî müşavirden bilgi istemesi veya bilgi vermesi ile ilgili konular tasdike ilişkin usul ve esas olarak nitelendirilemez. VUK'nın 3469 sayılı kanunla değişik 256. maddesinde bahsedilen yükümlülük, yeminli malî müşavirlerin tasdik edecekleri hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara ilişkin olup, bir yeminli malî müşavirin tasdik edeceği işlemler dolayısıyla başka yeminli malî müşavire bilgi verme ve verdiği bilginin doğruluğundan sorumlu olma zorunluluğunu içermemektedir. Dolayısıyla, bu konuda yasal düzenleme olmadığı gibi, yasa ile yapılabilecek bu tür bir düzenlemenin yönetmelikle veya yönetmeliğin atıfta bulunduğu genel tebliğle yapılmasına olanak da olmadığından, yeminli malî müşavirleri, tasdik yapacak diğer yeminli malî müşavire bilgi vermekle sorumlu kılan 29 sıra no'lu genel tebliğ yasal dayanaktan yoksundur.", (Kazancı Hukuk Otomasyon, Mevzuat ve İçtihat Programı).

<sup>44</sup> Kazım Yılmaz, "Yeminli Malî Müşavir Sorumluluğuna Danıştay Sınır Koydu", Yıl 17, Sayı 193, Ankara: **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2009, s. 120.

<sup>45</sup> *Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 21.03.2008, E. No: 2007/319, K. No: 2008/212*, "YMM'nin bilgisi dahilinde olmayan kayıtdışı mal alınıp satılmasından doğan matrah farkı için YMM'nin sorumluluğuna gidilemez.", (Kazancı Hukuk Otomasyon, Mevzuat ve İçtihat Programı).

<sup>46</sup> Halil Aygündüz, "Yeminli Malî Müşavirlerin Tasdik Hizmetinden Doğan Sorumlulukları", [http://www.vergidegundem.com/files/makale3\\_vegutemmuz.doc](http://www.vergidegundem.com/files/makale3_vegutemmuz.doc) (12.12.2009).

findan YMM için herhangi bir ihbarname düzenlenmesine gerek kalmadan<sup>47</sup>, YMM hakkında cebrî takibat işlemlerine başlanabilecektir.

### 3.2. YMM'lerin Beyanname İmzalama ve Tasdik Raporları Düzenleme Görevi ve Sorumluluğu

YMM'lerin sorumluluğunu düzenleyen bir diğer hüküm ise, 4008 SK<sup>48</sup> ile değişik VUK'un Mükerrer (mük.) 227. maddesidir. Maliye Bakanlığı, bu maddeye istinaden, YMM'ler için; vergi beyannamelerini imzalama ve vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılması için bir tasdik raporu düzenleme yükümlülüğü getirebilecektir.

VUK'un 227. maddesinde YMM'lerin ve diğer muhasebe mesleği mensuplarının sorumluluğu iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Buna göre, meslek mensubu sadece yasal defterlere dayanan bilgilerin tasdik raporuna veya vergi beyanamesine doğru olarak aktarılmasından ve defterlere dayanak teşkil eden belgelerin defterlere doğru kaydedilmesinden sorumludur. Burada meslek mensubunun sorumluluğu defter ve belgeler için yapacağı bir uygunluk denetiminden

ibarettir. Yapılan uygunluk denetimi sırasında imzaladığı beyannamelerde vergi ziyayı ortaya çıkan YMM'ler meydana gelen vergi ziyayı, vergi cezası ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müteselsilen sorumludurlar<sup>49</sup>.

VUK'un 135. maddesinde belirtilmiş bulunan denetim elemanlarının yapmış olduğu inceleme neticesinde bir matrah farkı bulunur ise, bulunan matrah farkı ile meslek mensubunun sorumluluğu arasındaki ilişkiyi ilgili meslek mensubunun bilgisine de başvurmak suretiyle inceleme raporlarında net bir şekilde ortaya konulmalı ve bulunan matrah farkından meslek mensubunun sorumlu olup olmadığını açıklanmalıdır. Ancak bu hâlde, meslek mensubunun imzalamış olduğu beyannameden dolayı müteselsil sorumluluğuna gidilebilmektedir. Diğer bir deyişle, inceleme elemanları, yapmış oldukları incelemelerde mükellefler adına tarh edilmesini önerdikleri vergi ve kesilmesini istedikleri cezalardan meslek mensubunun sorumlu olduğuna kanaat getiriyorsa, meslek mensubunun sorumluluğunu gerekçeleri ile birlikte raporlarında işlemek zorundadırlar. İnceleme elemanı raporunda gerekçesi ile birlikte meslek mensubunun sorumlu olduğunu belirtmeden vergi dairesinin kendiliğinden

<sup>47</sup> *Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 26.03.2004, E. No: 2003/370, K. No: 2004/39*, "VUK'nın mükerrer 227. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 4 sıra no'lu genel tebliğe göre ilgili meslek mensuplarının sorumluluğunun, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlayacak olması ve kesinleşmiş bir kamu alacağı için de müşterek ve müteselsilen sorumlu tutulan meslek mensupları adına yeniden ihbarname düzenlenmesi zorunluluğu olmaması sebebiyle takibe konu alacağın kesinleşip kesinleşmediği araştırılmadan, serbest muhasebeci malî müşavir olan davacı adına düzenlenen ödeme emrini, alacağın önce ihbarname düzenlenerek istenilmesi gerektiğinden bahisle iptal eden mahkeme kararında yasal isabet yoktur.", (Kazancı Hukuk Otomasyon, Mevzuat ve İçtihat Programları); *Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 26.03.2004, E. No: 2003/370, K. No: 2004/39*, "Meslek mensuplarının; kendileri yönünden sorumluluğun bulunmadığı ya da kalktığı yönündeki iddiaların Vergi Usul Kanununun mükerrer 227'nci maddesi ve bu konuda yürürlüğe konulmuş genel tebliğler ile sorumluluğu gerektiren hukuksal durum da gözetilerek ödeme emrine karşı açılacak davada incelenmesi gerekirken, davacı adına düzenlenen ödeme emrinin, meslek mensubu adına ihbarname düzenlenmemesi nedeniyle iptali yolundaki ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.", [<http://www.legalbank.net/belge.aspx?id=626758> (04.01.2010)].

<sup>48</sup> 06.07.1997 tarihli RG'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

<sup>49</sup> Burhan Gündoğdu, "Yeminli Malî Müşavirlerin Mesleki Sorumluluğu", Yıl 14, Sayı 168, Ankara: **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2006, s. 89.

meslek mensubunu sorumlu tutması ve bu yönde işlem tesis etmesi söz konusu olamaz<sup>50</sup>. Meslek mensuplarının, vergilendirme sürecinde yer aldığı ve kanunlarla çerçevesi belirlenmiş tüm işlemlerde, bu işlemlerden sorumlu tutulabilmesi için, aynı prosedür uygulanacaktır.

SM veya SMMM'lere imza yetkisi tanınması doğaldır. Zira bu meslek mensupları, beyanname yer alan bilgilerin, defter kayıtlarının ve malî tabloların oluşumunda rol alan, onları düzenleyen ve bunlardan hareketle beyannameyi tanzim eden kişilerdir. Buna karşılık YMM'ler, ne beyanname tanzimine, ne de beyannamenin temelini oluşturan muhasebenin oluşumunda hiçbir rol üstlenemezler<sup>51</sup>. Bu bakımdan Maliye Bakanlığı, kendisine verilen yetkiyi, YMM'ler adına kullanmamıştır<sup>52</sup>. Yukarıda anlatmaya çalıştığımız sorumluluk, idarenin YMM'ler için böyle bir karar alması halinde söz konusu olacaktır. Şu an için YMM'ler adına böyle bir sorumluluğun getirilmemesi, ileride de getirilmeyecek anlamı taşımamaktadır. Maliye Bakanlığı'na verilmiş olan bu yetkinin Kanundan kaynaklandığı, Kanunda yer alan bu hüküm ile de her zaman için idarenin YMM'ler hakkında bu konuda bir takdir yetkisinin olduğu bilinmelidir. Ancak, idarenin böyle bir düzenlemeye gitmesinin YMM mesleğinin yeniden tanımlanması sorununu da beraberinde getireceğinden, idarenin YMM'ler için beyanname imzalama yükümlü-

lüğü getirmesinin, şu an için, mümkün olmayacağını söyleyebiliriz.

VUK'un mük. 227/2. maddesinde ise, vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasının Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli malî müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Maliye Bakanlığı bu yetkisini kullanarak, çıkarmış olduğu muhtelif tebliğlerde vergi kanunlarında belirtilmiş bulunan indirim, istisna, muafiyetlik ve diğer benzeri müesseselerden yararlanma şartını, YMM'lerin düzenleyecekleri tasdik raporlarına bağlamış bulunmaktadır.

Görüldüğü üzere YMM'ler için 3568 SK'nın 12. maddesi kapsamındaki sorumluluk tasdik raporunun doğru olması ile ilgili; VUK'un 227. maddesindeki sorumluluk ise tasdik raporuna dayanak teşkil eden belgelerin doğru olması ile ilgilidir. Bu bakımdan YMM'ler için 3568 SK da getirilen sorumluluk, VUK'ta düzenlenmiş bulunan sorumluluk müessesesini de içine alır şekilde, daha kapsamlı olmakla birlikte çelişik bir durum da meydana getirmektedir. Daha açık bir ifade ile, 3568 SK'nın 12. maddesi, tasdik işlemlerinde «doğruluk sorumluluğu» getirirken VUK'un mük. 227. maddesi «uygunluk sorum-

<sup>50</sup> Ramazan Irmak ve Türksal Hanedan, "Vergi Beyannamelerini Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlere İmzalatma Zorunluluğu ve Meslek Mensuplarının Sorumluluğu", Yıl 3, Sayı 28, Ankara: Malî Pusula Dergisi, Nisan 2007, s. 103.

<sup>51</sup> Bumin Doğrusöz, "Ruhsatlı Meslek Mensuplarının -3568 Sayılı Kanun Kapsamında- Vergi İdaresi Karşısındaki Sorumlulukları", İstanbul Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler Odası Sempozyumu, <http://archive.ism-mmo.org.tr/docs/Sempozyum/03.SEMPOZYUM/3GUN1OTURUM/01-BUMINDOGRUSOZ.doc> (19.01.2010).

<sup>52</sup> 4 Sıra No'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ, 29.06.1997 tarihli ve 23034 sayılı RG'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

luluğu» getirmektedir<sup>53</sup>. Ayrıca, VUK'un mük. 227. maddesi, 3568 SK'nın 12. maddesinden farklı olarak, gecikme faizlerini de sorumluluk kapsamına dahil etmiş bulunmaktadır. İki kanun hükmünün çakışması durumunda sonraki kanun hükmünün uygulanması gerektiği genel kabul gören bir ilkedir. Bu bakımdan VUK'un 227. maddesinde belirtilen uygunluk denetiminin ve bu denetimin sonucunda ortaya çıkabilecek olan uygunluk sorumluluğunun YMM'ler nezdinde benimsenmesi gereklidir. Ancak, kanun koyucunun bu konu hakkında gerekli düzenlemeler yapması, mevzuatta yer alan çelişik hükümleri yeniden düzenlemesi gerektiği kanaatindeyiz.

### 3.3. Vadesinde Mükellef Tarafından Ödenmeyen Verginin Tahsilinde YMM'lerin Sorumluluğu

Hem özel alacaklar hem de kamu alacakları vadesinde borçlusu tarafından ifa edilmelidir. Bu görevin yerine getirilmesi, iki borcun alacaklılarının tatmin edilmesi bakımından önemlidir. Ancak, kamu alacaklarının zamanında tahsil edilmesi, özel alacaklara göre daha elzemdir. Bu durum, kamu alacağının niteliğinden kaynaklanmaktadır. Kamu alacaklarının önemli bir kısmını vergiler teşkil etmekte; vergiler ve diğer kamusal nitelikli alacaklar, kamu hizmetlerinin finansmanı için önemli bir kaynak olmaktadır.

Bu bakımdan vadesi gelmiş bir vergi borcunun öncelikle mükelleften alınması gerekmeyle birlikte, mükelleften tahsilatın sağlanamaması durumunda kanun koyucu; vergi sorumlularına ve

kanuni temsilcilere söz konusu verginin ödenmesi ile ilgili sorumluluk yüklemektedir. Bu noktada, şirketin ödenmesi gereken zamanda ödenmemiş olan vergi borcundan dolayı YMM'lerin sorumluluğuna gidilip gidilemeyeceği; diğer bir deyişle, şirketlerin vergisel işlemlerinde rol alan YMM'lerin vergi sorumlusu ya da kanuni temsilci olarak kabul edilip edilemeyeceğini belirlemek önem arz etmektedir.

Bu başlık altında tartışılacak olan durum; YMM'lerin diğer başlıklar altında anlatılmaya çalışılan görevleri ve bu görevleri nedeniyle oluşacak sorumluluk hâllerinden farklı olarak, mükellefin vergisini zamanında ödememesi durumunda, YMM'lerin tasdikten doğan sorumluluğu aşılacak, ödenmeyen vergiden de sorumlu olup olmadığıdır.

Vergi mükellefi ve vergi sorumlusu kavramları VUK'un 8. maddesinde belirtilmiş bulunmaktadır. Buna göre; vergi mükellefi, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzelkişi; vergi sorumlusu ise, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Vergi kanunlarında mükellef için belirtilmiş bulunan ödev ve yükümlülükler, vergi sorumluları için de geçerli olmaktadır. Bu noktada, YMM'lerin vergi sorumlusu olarak kabul edilip edilmeyeceğinin tespiti önemlidir.

Yukarıda da belirtildiği üzere vergi sorumluları, yeri geldiğinde yükümlü yerine, vergi kanunlarında belirtilen şekli ve maddi ödevleri yerine

<sup>53</sup> Nihal Saban, *Vergi Hukuku (Genel Kısım)*, İstanbul, Der Yayınları, 2003, s. 191, "Her iki kanun maddesi arasından anlaşılabilir bir çelişki bulunmaktadır. Şöyle ki, VUK'un mük. 227. maddesine göre, vergi mükellefinin asli görevi vergi ödevini doğru olarak yerine getirmektir. Vergi uygulamacılarının vergi mükellefine bu ödevini doğru olarak yerine getirmesi konusunda yardımcı olma görevleri vardır. Vergi uygulamacısının sorumluluğu, vergi mükellefine bağlı olmalı ve vergi mükellefinin sorumluluğu doğruluk ise, uygulamacının sorumluluğu da doğruluk olmalıdır. YMM'ler, meslekleriyle ilgili standartlara göre çalışırlar. Yaptıkları tasdikten doğan sorumlulukları da mesleki standartlara uygun, genel kabul görmüş denetim standartları ya da genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya vergi yasaları olmak zorundadır."



getirmektedir. Ancak, YMM'lerin yapmış oldukları tasdik işlemleri ya da istisna ve muafiyetlikten yararlanılması için düzenledikleri tasdik raporları, yükümlüye ait olan şekli ve maddi ödevler içerisinde değildir. Daha açık bir ifade ile, VUK'un 8/4. maddesinde, VUK hükümlerinde belirtilmiş bulunan «mükellef» tabirinin «vergi sorumlusu» na da şamil olduğu vurgulanmıştır. Bunun anlamı, VUK'ta mükellef için belirtilmiş bulunan tüm ödevlerin vergi sorumlusu için de geçerli olduğudur. YMM'lerin vergi sorumlusu olarak kabul edilmesi durumunda, söz konusu bu ödevlerin yerine getirilmesinin YMM'ler için de kabul edilmesi anlamına gelir ki, bu mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, YMM'lerin tasdik<sup>54</sup> ve diğer vergisel işlemlerinden doğan müteselsil sorumluluklarının, vergi sorumluluğu şeklinde kabul edilmesi, doğru bir çıkarım olmayacaktır.

Mükellefin vadesinde ödenmemiş vergi borcundan sorumlu olan bir diğer kişi de kanuni temsilcidir. Kanuni temsilcilere yüklenmiş bulunan

bu ödev; VUK'un 10. maddesinde ve 6183 SK'nın mük. 35. maddesinde düzenlenmiştir.

Şekli ve maddi vergi kanunları çerçevesinde kendisine vergi borcu düşen mükellef, vade tarihi itibarıyla vergisini ödemek zorundadır. Bu ödeme yükümlülüğünün yerine getirilmemesi, dolaylı olarak kamu hizmetlerinin aksaması, malî yıl öncesi tahmin edilen Hazine gelirlerinde kayba neden olması ve vergi adaletinin sağlanamaması gibi sayılabilecek bir çok sebepler nedeniyle, mükellefin mal varlığından verginin cebren tahsil aşamasına geçilmesi zorunlu olmaktadır. Bununla birlikte, bu ödenmemiş vergiler nedeniyle kanun koyucu, VUK ve 6183 SK hükümlerinde limited şirket ortaklarını ve kanuni temsilcileri sorumlu tutmuş bulunmaktadır. VUK'un 10. maddesi gereği VUK'ta belirtilmiş bulunan<sup>55</sup> ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan<sup>56</sup> zamanaşımına uğramamış<sup>57</sup> vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirme-

<sup>54</sup> Mustafa Akkaya, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve İdaresi Karşısındaki Durumu", Cilt 46, Sayı 1-4, Ankara: **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 1997, s. 189, "YMM'lerin tasdik işlemlerinden doğan müteselsil sorumlulukları nedeniyle bu kişiler vergi sorumlusu olarak kabul edilemezler."

<sup>55</sup> VUK'un İkinci Kitabında başlıklar halinde sayılmıştır. Bunların dışında kalan ancak VUK'ta tüzel kişilerin, küçüklerin, kısıtlıların ve tüzel kişiliğe haiz olmayan vakıf, dernek ve cemaatlerin yapmak zorunda olduğu ödevler de kanuni temsilciler tarafından yerine getirilmelidir.

<sup>56</sup> *Danıştay Üçüncü Dairesi*, 26.03.1992, E. No: 1991/1643, K. No: 1992/1200, "Olayda, davacının ortağı ve yönetim kurulu üyesi bulunduğu şirketin vergi borçları nedeniyle şirket adına ödeme emri düzenlendiği, borçların şirket tarafından kısmen ödendiği, kısmen de tecil talebinde bulunduğu, ancak tecil şartlarına uyulmadığı, yapılan icra takipleri ve hacizlerin sonuçsuz kaldığı, şirketin iflasına karar verildiği; ancak bu kararın Yargıtay'ca bozulması üzerine iflasın kapandığı; bunun üzerine şirket hakkındaki takibat işlemlerine devam edildiği, yapılan araştırmalar sonucu şirketin hacze kabil menkul ve gayrimenkul mallarının bulunmadığı ve fabrika binasının da satıldığı anlaşıldığı; bu durumda söz konusu kamu alacaklarının şirket tüzel kişiliğinden tahsil olanağının kalmadığının sabit olduğu hakkında", (Turgut Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, 3. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Şubat 2006, s. 94-95.).

<sup>57</sup> *Danıştay Üçüncü Dairesi*, 20.01.2009, E. No: 2006/3902, K. No: 2009/51, "Tüzel kişilerin vadesinde ödenmeyen vergi borçlarından kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için, zamanaşımına uğramadığının ve tüzel kişiden tahsil olanağı kalmadığının idarece tespiti gerekmektedir.", [http://www.legalbank.net/belge2.asp?id=536895 (Erişim Tarihi: 10.11.2009)].

yenlerin varlıklarından alınır<sup>58</sup>. Bu hüküm Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanır. Temsilciler veya teşekkülü idare edenlerin, bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu hakları saklı bulunmaktadır.

Vergiler dışında kalan kamu alacaklarının<sup>59</sup> tahsil edilme sürecinde sorumlu tutulan kanuni temsilciler ile ilgili VUK’un 10. maddesinin paralel düzenlemesi 6183 SK’nın mük. 35. maddesinde yer almaktadır. Bu hükme göre, tüzel kişilerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel

kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.

Ancak, kanuni temsilcilerin bu amme alacaklarından sorumlu olabilmeleri için, temsil edilen mal varlığından verginin tahsil edilmemesi, ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması<sup>60</sup> gerekmektedir<sup>61</sup>.

Görüldüğü üzere, VUK’un 10. ve 6183 SK’nın mük. 35. maddesi gereği, ödenmemiş vergi borcundan müteselsil sorumlu olma durumu, «kanuni temsilci» sıfatına haiz olan kişilere yöneliktir. Tüzel kişilerin kanuni temsilcilik ile ilgili

<sup>58</sup> *Danıştay Üçüncü Dairesi, 31.01.2005, E. No: 2004/1493, K. No: 2005/204*, “Ödenmemiş vergi borçları için öncelikle şirket mal varlığına alacaklı idarenin başvurması gerektiği, tahsile yönelik tüm yollar tüketildiği takdirde tahsil edilemeyen vergi alacakları için kanuni temsilciye başvurulabileceği hakkında”, (Kazancı Hukuk Otomasyon, Mevzuat ve İçtihat Programları); benzer kararlar, *Danıştay Üçüncü Daire, 21.11.2001, E. No: 2000/4833, K. No: 2001/4064, Danıştay Dördüncü Dairesi, 09.02.2005, E. No: 2004/2180, K. No: 2005/182, Danıştay Dokuzuncu Daire, E. No: 2005/5205, K. No: 2006/73461, DVDDGK, 31.12.2002, E. No: 2002/395, K. No: 2002/491*, (Kazancı Hukuk Otomasyon, Mevzuat ve İçtihat Programları).

<sup>59</sup> Kamu alacakları, geniş anlamda, Devletin tüm alacaklarını kapsamaktadır. Dar anlamda ise; 6183 SK’nın 1. maddesinde kamu alacaklarının muhteviyatı şekillenmiştir. Buna göre; Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer’i amme alacakları ve aynı idarelerin aktitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tabikatından mütevellit olan diğer alacakları, kamu alacakları olarak ifade edilmektedir. Ancak kamu alacakları kavramı bununla da sınırlı kalmamaktadır. Kamu kurum ve kuruluşlarının kendi özel kanunlarında yer alan alacaklarını kamu alacağı olarak tanımlaması; bu alacakların da niteliğini kamusal kılmaktadır. Örneğin; Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu’nun kendisine devredilen bankalara olan kredi borçlularından doğan alacakları, Sosyal Güvenlik Kurumu’nun prim alacakları, Kredi ve Yurtlar Kurumu’nun vermiş olduğu kredilerin geri ödenmesinden doğan alacakları kamu alacağı olarak nitelendirilmektedir.

<sup>60</sup> “Tahsil edilemeyen” ve “tahsil edilemeyeceği anlaşılan” amme alacağı terimleri Seri A Sıra No 1 TGT’de ve 29.06.2008 tarihli ve 26921 sayılı RG’de yayımlanarak yürürlüğe giren Seri: A Sıra No: 2 TGT’de açıklanmıştır. Buna göre; *Tahsil edilemeyen amme alacağı terimi*, “Amme borçlusunun bu Kanun hükümlerine göre yapılan mal varlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, hacz edilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen amme alacaklarını”; *Tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı terimi*, “Amme borçlusunun yapılan tüm araştırmalara rağmen bulunamaması, amme borçlusunun hacz edilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağını veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranılan amme alacağının iflas idaresi ile kurulan irtibat sonucu iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacakları” şeklinde tanımlanmıştır.

<sup>61</sup> Candan, s. 99-100, “Alacaklı vergi dairesi, bu amaçla, hacz edilen borçluya ait mal, hak ve alacakların vergi alacağını karşılayamayacağını gösteren, 6183 SK’nın 81. maddesi uyarınca yapılan değerlendirme sonucunu; yapılan takip sonunda borçlunun mal, hak ve alacaklarının bulunmadığını veya bulunanların satış bedeli ile alacaklarının borcu karşılayamadığını gösteren 6183 SK’nın 75. maddesine göre düzenlenen aciz fişini; borçlunun iflas yolu ile takip edilmesi hâlinde iflasın tasfiyesi sonunda müflisin mal, hak ve alacaklarının vergi borcunu karşılayamadığına dair İcra ve İflas Kanunu (İİK)’nin hükümlerine göre düzenlenecek kat’i veya muvakkat borç ödemediği belgesini ibraz edebilir. Bu belgelerden herhangi birinin sunulması durumunda, vergi alacağının asıl borçlunun mal varlığından tahsil olanağının kalmadığı kabul edilmektedir.”.

hükümleri Türk Ticaret Kanunu<sup>62</sup> (TTK)'da düzenlenmiş bulunmaktadır.

TTK'nın 540. maddesine göre, aksi kararlaştırılmadıkça, limited şirket ortakları hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile yetkili olmaktadır. Ancak, yine aynı maddeye göre, şirket sözleşmesi ya da genel kurul kararı ile şirketin idare ve temsili ortaklardan bir veya birkaçına bırakılabilmektedir. Bunun yanında mezkûr Kanunun 541. maddesine göre de ortak olmayanlar, şirket sözleşmesi ya da genel kurul kararı ile kanuni temsilci olarak atanabilmektedirler. Şirket sözleşmesinin ya da genel kurul kararının ticaret sicilinde tescil ve ilan edilmesi ile kişi, kanuni temsilcilik sıfatına haiz olmaktadır. Limited şirketlerin temsilcisi olarak atanan kişilerin, temsil yetkisinin sona ermesi de, TTK'nın 543. maddesinde yer alan atıf dolayısıyla, aynı Kanunun 161. ve 162. maddelerinde belirtilmiştir. TTK'nın 161. maddesine göre, idare işleri, şirket sözleşmesi ile bir ortağa verilmiş ise, onun idare, hak ve vazifesi diğer ortaklar tarafından yasaklanamayacağı gibi kendisi de azledilemeyecektir. Ancak, geçerli sebepler mevcutsa, ortaklardan birinin talebi üzerine mahkeme kararı ile idare hak ve vazifesi yasaklanabilir veya bu yetki ellerinden alınabilir. Vazifenin yerine getirilmesinde basiretsizlik, ağır ihmal veya idarede iktidarsızlık gibi hâller,

geçerli sebep sayılmaktadır. Aynı Kanunun 162. maddesine göre de, idare işleri, şirket sözleşmesi yapıldıktan sonra alınan bir kararla bir ortağa verilmişse o ortak, ortakların çoğunluk kararı ile azledilebilir. Çoğunluk hasıl olmadığı takdirde, idare işlerine bakan ortağın şirket sözleşmesi hükümlerini ihlal ettiği iddiasıyla her bir ortak azil için mahkemeye müracaat edebilir. Azil kararının ticaret sicilinde tescil ve ilan edilmesi ile kişinin kanuni temsilcilik sıfatı sona ermektedir. TTK'nın 543/2. maddesine göre, ortak olmayan kişinin kanuni temsilciliği ise, genel kurul kararı ile sona ermektedir<sup>63</sup>. Görüldüğü üzere kanuni temsilcilik, ticaret sicilinde tescil ve ilan hükmü ifade etmektedir. Kanuni temsilciliği ticaret sicilinde tescil ve ilan edilmemiş birinin, kanuni temsilci olarak dikkate alınabilmesi ve buna bağlı olarak sorumluluğuna gidilebilmesi mümkün değildir. Aynı şekilde, kanuni temsilcilikten ayrılan kişinin de ticaret sicilinde tescil ve ilan edilmiş olması gerekmektedir<sup>64</sup>. Bu durumda, kanuni temsilcilerin sorumluluğu; temsilciliğin ticaret sicilinde tescil ve ilan edilmesi ile başlamakta, yine ticaret sicilinde tescil ve ilan edilmesi ile temsilcilik sona ermektedir.

Anonim şirketlerin ise ödenmemiş kamu borçlarından dolayı şirket yönetim kurulu üyelerinin tamamının müteselsilen sorumlu tutulduğu, uygulamada sıklıkla karşılaşılan bir durum olarak

<sup>62</sup> 29.06.1956 tarihinde kabul edilmiş ve 09.07.1956 tarihli, 9353 sayılı RG'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

<sup>63</sup> Zeki Gündüz, "Şirket Yönetici, Denetçi ve Ortaklarının Şahsi Sorumlulukları", Pricewaterhousecoopers, <http://www.vergiportali.com/doc/sahsisorumluluk.pdf> (Erişim Tarihi: 12.11.2009), s. 12, "kanuni temsilcilik sıfatının kaybedilmesi; ölüm, istifa, azil, görev süresinin sona ermesi, ortaklıktan çıkarılma ve benzeri nedenlerle olmaktadır. Ölüm hali dışında, kanuni temsilcinin bu sıfatının sona ermiş sayılabilmesi için, ona bu sıfatı veren görevle ilişkisi özel Kanunda, tüzükte veya ana sözleşmede öngörülen usule uygun olarak kesilmiş bulunmalıdır."

<sup>64</sup> Vehbi Karabıyık, "Kanuni Temsilcilerin Değişmesi Hâlinde Sorumluluk", Yıl 11, Sayı 132, **Yaklaşım Dergisi**, Ankara: Aralık 2003, s. 156.

ortaya çıkmakta idi<sup>65</sup>. Ancak 4108 SK ile bu duruma son verilmiş, Seri A Sıra No 1<sup>66</sup> ve 2<sup>67</sup> TGT'lerde de anonim şirketlerin kanuni temsilcilerinin ne şekilde belirleneceğine yönelik açıklamalarda bulunulmuştur. Buna göre, anonim şirketten tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu borçlarının takip edilebilmesi için bu şirketlerin kanuni temsilcilerinin tespit edilebilmesi, bunun için de TTK hükümlerine bakılması gerekmektedir. TTK'nın 317-323. maddeleri kanuni temsilcilerin kimler olduğunu ve sorumlulukların şeklini düzenlemektedir. TTK'nın 317. maddesine göre anonim şirketlerin idare meclisince yani yönetim kurulunca yönetilip temsil edileceği belirtildikten sonra, aynı Kanunun 319. maddesine göre ise yönetim kuruluna ait olan şirketin yönetim ve temsili; ana sözleşmede bulunması şartı ile, yönetim kurulu üyelerinden en az birisine ya da birden fazlasına veya ana sözleşmede genel kurula veyahut yönetim kuruluna verilecek yetkiyle yönetim kurulu üyesi olmaları şartında muhahas üyelere ya da şirkette pay sahibi olmasalar da sorumlu müdürlere devredilebilecektir. Yine aynı Kanunun 321. maddesinde temsil yetkisinin kapsamına yer verilerek, temsile yetkili olanların şirketin maksat ve mevzuuna dahil olan tüm işleri ve tüm hukuki işlemleri şirket adına yapmaları gerektiği ve bu yetkinin kapsam olarak sınırlandırılmayacağı ifade edilmektedir.

Bu şekilde belirlenen şirket temsilcilerinin yapacakları ekonomik ve hukuki işlemlerden sorumlu olabilmeleri için, mezkûr Kanunun 323. maddesi uyarınca, yönetim kurulu tarafından bu kişilerin tescil edilmek üzere ticaret siciline bildirilmesi ve bu bildirimün ilan edilmiş olması gerekmektedir. Temsil yetkisine kimlerin sahip olduğunu gösteren yönetim kurulu kararının noter tasdikli olması da aynı maddede şart koşulmaktadır. Bu durumda, anonim şirketten tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu borçlarının takip ve tahsiline girişilebilmesi için tahsil dairesi tarafından şirketin temsil yetkili kanuni temsilcilerinin kimler olduğunun araştırılması ve buna göre işlem tesis edilmesi gerekmektedir. Yoksa, tahsil dairelerinin, şirketin vadesinde ödenmemiş ve sonrasında şirket takip edilerek tahsili sağlanamamış kamu borcundan dolayı, kanuni temsilcilerin kimler olduğu belirlenmiş ise, anonim şirketin tüm yönetim kurulu üyeleri hakkında cebrî takibat başlatması hukuka aykırı bir durumun oluşmasına sebebiyet verecektir. Ancak, yönetim kurulu tarafından şirketin kanuni temsilcinin belirlenmediği bir durumda, tüm yönetim kurulu üyelerinin kamu alacağından müteselsilen sorumlu olacağı tabiidir.

Tüzel kişiliklerin kanuni temsilcilerinin belirlenmesi hususunda TTK hükümleri bu şekildedir. YMM'lerin herhangi bir tüzel kişilik adına

<sup>65</sup> Sedat Abdullah Arısoy, "Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin kanuni Temsilci Sıfatıyla Amme Alacaklarından Müteselsil Sorumlu Olmalarının Şartları", Yıl 29, Sayı 337, **Vergi Dünyası Dergisi**, İstanbul: Eylül 2009, s. 27., "Kanuni temsilcilerin tayinine yönelik olarak 6183 SK ve ilgili alt mevzuatı gereğince 4108 SK çıkana kadar Maliye Bakanlığı'nın yaklaşımı TTK, Borç.K. ve Türk Medeni Kanunu (TMK) uygulamalarından daha katı bir durumda idi. Uygulamada yönetim kurulu üyelerinin tamamının kanuni temsilci sayılması gibi bir anlayış hâkimdi. Ancak müstekar hale gelen yargı kararları, yabancı sermaye yatırımlarının etkisiyle sermayesine katılınan ve bu katılım nedeniyle yönetim kurullarında temsil edilmelerine rağmen çoğunluk sağlanamadığından yönetiminde fiilen söz sahibi olunamayan yabancı ortaklı girişimlerdeki çekinceler ve Avrupa Birliği mevzuatına uygunluk kriterleriyle bu yaklaşım 4108 SK ile değişmiştir."

<sup>66</sup> 30.06.2007 tarihli, 26568 sayılı RG'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

<sup>67</sup> 29.06.2008 tarihli, 26921 sayılı RG'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

vergi kanunlarında yer alan vergisel ödevlerini yerine getirmesinden sorumlu olması yani o şirketin kanuni temsilcisi olması hâlinde, YMM'ler için VUK'un 10. maddesi kapsamında (vergiler dışında kalan diğer kamu alacakları için 6183 SK'nın mük. 35. maddesi kapsamında) müteselsil sorumluluğuna gidilebilecektir.<sup>68</sup>. Ödenmesi gereken verginin kanuni temsilci olan YMM tarafından ödenmemesi halinde de 6183 SK hükümleri uygulanacaktır. Yani bu kişi hakkında cebri takip ve tahsil muamelelerine başlanabilecektir. Ancak, şunu tekrar belirtmekte yarar vardır. Bir YMM'nin, şirketin hem tasdik işlemlerini yerine getirmesi hem de kanuni temsilci olarak diğer vergisel ödevlerini yerine getirmesi mümkün değildir. YMM, TTK hükümleri kapsamında bir şirketin kanuni temsilcisi olarak görevlendirilmiş ise, YMM'nin artık aynı şirketin tasdik ve ilgili kanunlarda YMM'lere yüklenmiş olan diğer görevleri yerine getirmesi düşünülemez. Aksi durumda, örneğin YMM kendi hazırlamış olduğu kurumlar vergisi beyannamesi ve ek malî tablolarını yine kendisinin tasdik etmesi gibi bir durum ortaya çıkacaktır ki, bu da hukuken kabul edilebilecek bir durum değildir. Dolayısıyla buradaki sorumluluk müessesesi, YMM'nin tüzel kişiliğin «kanuni temsilci» sıfatı taşıması durumunda uygulanma şansı bulabilecektir.

#### 4. Sonuç

Kamu finansmanının sağlanması için vergilerin tahsili ne kadar önemli ise, vergilendirme işlemlerinin kanunlara uygun bir şekilde yapılması da o kadar önemlidir. Vergilendirme işlemlerinin en önemli ayağından birisi olan denetim mekanizmasının etkinliği bakımından mesleğin de uzmanlaşmış YMM'lere bir takım yetkilerin verilmesi önemli olmakla birlikte, verilmiş olan bu yetkilerin kanunlara uygun olması ayrıca temel hukuk ilkeleriyle de bağdaşması gerekmektedir. YMM'lerin vergisel sorumluluğunu düzenleyen 3568 SK ile VUK hükümleri arasında mevcut olan çakışmaların giderilmesi, YMM'lerin sorumluluk sınırlarının net olarak tespit edilmesi, bu tespit sırasında mukayeseli huktan yararlanılması gerekmektedir. Ayrıca, uluslararası uygulamalar ışığında denetim standartlarının belirlenerek yasal zemini oluşturulmalıdır.

YMM'lerin vergisel işlemlerinden doğan sorumlulukları sadece maddi külfet yüklemektir. 3568 SK'da belirtilmiş bulunan “mesleki faaliyetten alıkoyma”, “yeminli sıfatının kaldırılması” gibi disiplin cezalarının; mezkûr kanunda ve TCK'da belirtilen cezaî yaptırımların doğması gibi sonuçları bertaraf edilemeyecek durumların ortaya çıkması da söz konusu olabilecektir. Bu bakımdan YMM'lerin sorumluluğuna gidilirken gerekli hassasiyetin de gösterilmesi gerekmektedir.

Kanımızca, YMM'lerin tasdik ve diğer vergisel işlemlerin yerine getirilmesinden doğan sorumluluk kusura dayalı olmalıdır. Modern hukuk sistemlerinde istisnai hallerde uygulanan kusursuz sorumluluk halinin YMM'ler için kabul edilmesi, bu sorumluluğun kanuni olduğunu kabul etmek zorunluluğunu doğursa da hukuki ilkelere ve hakkaniyete uygun olmadığı bilinmektedir. Bu nedenle, YMM'lerin sorumluluğuna gidilir-

<sup>68</sup> Hem VUK'un 10. maddesinde hem de 6183 SK'nın mük. 35. maddesinde kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilebilmesi için, müteselsil sorumluluğun hukuki niteliği hakkında, bu konunun hacim bakımından ayrı bir çalışma konusu olabileceği düşünülerek, bu çalışmada ayrıntılı açıklamalara yer verilmemiştir.

ken, yapılan işlemlerde gerekli mesleki dikkat ve özenin gösterilip gösterilmediği ayrıca, doğmuş olan zararda kasıt unsurunun bulunup bulunmadığı göz önüne alınmalıdır. Vergi inceleme elemanlarının raporları ile bu durumların tespiti; inceleme elemanlarının kamu görevlisi olmasından bahisle bu kişilerin yansız davranacağı konusunda kuşku duyulmasından dolayı, sağlıklı olmayabilecektir. 3568 SK'nın yeniden yazılması düşüncesinden hareketle, hukuki ilkelere aykırılık teşkil eden bu konular hakkında da gerekli düzenlemelerin yapılması icap etmektedir.

YMM'lerin vergilendirme işlemlerinden doğan sorumluluklarının çerçevesi, 3568 SK ve VUK hükümlerinde çizilmiştir. Buna göre, YMM'ler

sorumluluk anlamında, vergi sorumlusu ve kanuni temsilciden farklı bir konumda bulunmaktadır. Yapılan işlem sadece kanunlarda belirtilmiş olan belgelerin tasdik ve düzenlenmesi gereken tasdik raporlarından ibarettir. Sorumluluk ta bu işlemlerden kaynaklanmaktadır. YMM'ler vergi sorumlusu, ya da kanuni temsilciler gibi, mükellefe yüklenmiş olan her türlü şekli ve maddi ödevleri yerine getirmek zorunda değildir. Bu bakımdan tasdik işlemlerinden kaynaklanmayan nedenlerle vergi sorumlularına ve kanuni temsilcilere yüklenmiş bulunan, verginin zamanında tahsil edilememesinin müteselsil sorumluluğu, YMM'ler için işletilemeyecektir.

**KAYNAKÇA**

- AKI Erol, *Hukukun Temel Kavramları*, Sekizinci Bası, İzmir: Barış Yayınları, 2007.
- AKINTÜRK Turgut, *Borçlar Hukuku*, İstanbul: Beta Yayınları, 2001.
- AKKAYA Mustafa, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve İdaresi Karşısındaki Durumu”, Cilt 46, Sayı 1-4, Ankara: **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 1997.
- ALPTÜRK Ercan, “Yeminli Malî Müşavirlik KDV İadesi Tasdik Normları”, Yıl 29, Sayı 209, Ankara: **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat 2006.
- ARISOY Sedat Abdullah, “Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin kanuni Temsilci Sıfatıyla Amme Alacaklarından Müteselsil Sorumlu Olmalarının Şartları”, Yıl 29, Sayı 337, **Vergi Dünyası Dergisi**, İstanbul: Eylül 2009.
- ATESŞ Kâmil, “Yeminli Malî Müşavirlerin Yasal Sorumluluktan Korunmaları”, Yıl 13, Sayı 146, Ankara: **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2005.
- AYKIN Hasan, “Yeminli Malî Müşavirlik Mesleği ve Rüşvet”, Yıl 14, Sayı 161, Ankara: **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2006.
- BARLASS İrfan, *Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2006.
- BATTAL Ahmet, *Hukukun Temel Kavramları*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2003.
- BİLİCİ Nurettin, *Vergi Hukuku*, 23. Bası, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010.
- BÜYÜKBALKAN Uğur, *Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Mevzuatı*, Yayın No: 46, Ankara: TÜRMÖB Yayınları, 1998.
- CANDAN Turgut, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, 3. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Şubat 2006.
- CANYAŞ Oytun, *Yeminli Malî Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
- DAMAR Emrullah, “4734 Sayılı Kanun’un Yeminli Malî Müşavirlik Mesleğini İlgilendiren Hükümleri Hakkında Tespit ve Değerlendirmeler”, Yıl 10, Sayı 113, Ankara: **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2002.
- DOĞRUSÖZ Bumin, “Ruhsatlı Meslek Mensuplarının -3568 Sayılı Kanun Kapsamında- Vergi İdaresi Karşısındaki Sorumlulukları”, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler Odası Sempozyumu, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/03.SEMPOZYUM/3GUN1OTURUM/01-BUMINDOGRUSOZ.doc> (19.01.2010).
- GÖZLER Kemal, *Hukukun Temel Kavramları*, Bursa: Ekin Kitabevi, 2003.
- GÜNDOĞDU Burhan, “Borçlar Hukukunda Müteselsil Sorumluluk”, Yıl 28, Sayı 330, İstanbul: **Vergi Dünyası Dergisi**, Şubat 2009.
- GÜNDOĞDU Burhan, “Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlerin Mesleki Sorumluluğu – I”, Yıl 14, Sayı 166, Ankara: **Yaklaşım Dergisi**, Ekim 2006.
- GÜNDOĞDU Burhan, “Yeminli Malî Müşavirlerin Mesleki Sorumluluğu”, Yıl 14, Sayı 168, Ankara: **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2006.
- GÜNDÜZ Zeki, “Şirket Yönetici, Denetçi ve Ortaklarının Şahsi Sorumlulukları”, Pricewaterhousecoopers, <http://www.vergiportali.com/doc/sahsisorumluluk.pdf> (Erişim Tarihi: 12.11.2009).
- IRMAK Ramazan ve HANEDAN Türksal, “Vergi Beyannamelerini Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlere İmzalatma Zorunluluğu ve Meslek Mensuplarının Sorumluluğu”, Yıl 3, Sayı 28, Ankara: Malî Pusula Dergisi, Nisan 2007.

- İMRE Zahit, “Hukuki Mesuliyetin Esası Üzerinde Bazı Düşünceler”, Atatürk’e Doğumunun 100. Yılında Armağan, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1982.
- KARABIYIK Vehbi, “Kanuni Temsilcilerin Değişmesi Hâlinde Sorumluluk”, Yıl 11, Sayı 132, **Yaklaşım Dergisi**, Ankara: Aralık 2003.
- KAZANCI HUKUK OTOMASYON, Mevzuat ve İctihat Programları.
- KILIÇOĞLU Ahmet, *Borçlar Hukuku (Genel Hükmeler)*, Cilt I, Ankara: Turhan Kitabevi, 2001.
- KIRBAŞ Sadık, *Vergi Hukuku*, Ankara: Siyasal Kitabevi, 1996.
- KIRBAŞ Sadık, “Yeminli Malî Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu”, Yıl 3, Sayı 36, Ankara: **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 1995.
- LEGAL YAYINCILIK, İctihat ve Bilgi Bankası, Online Erişim, <http://www.legalbank.net>
- ÖZEL Salih, “Yeminli Malî Müşavirlerin Sorumluluğu”, Editör: Salih Özel, (Yeminli Malî Müşavirlerin Tasdik İşlemlerinden Doğan Sorumluluğu), Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005.
- ÖZEL Salih, “Yeminli Malî Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu ve Ödeme Emri İlişkisi”, Yıl 13, Sayı 149, Ankara: **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2005.
- PULAŞLI Hasan, *Hukukun Temel Kavramları*, Konya, Mimoza Yayıncılık, 1994.
- REİSOĞLU Safa, *Borçlar Hukuku*, İstanbul: Beta Yayınları, 2000.
- SABAN Nihal, “Yeminli Malî Müşavirlerin Tasdikten Doğan Hukuki Sorumluluğu”, Yıl 12, Sayı 143, İstanbul: **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz 1993.
- SABAN Nihal, *Vergi Hukuku (Genel Kısım)*, İstanbul, Der Yayınları, 2003.
- SEVİĞ Veysi, “Yeminli Malî Müşavirlerin Karşıt İnceleme Görevleri ve Düzenlenen Tutanaklarda Aranan İmzalar”, *Dünya Gazetesi* (18.02.2010).
- SEVİĞ Veysi, “YMM Karşıt İnceleme Yetkisi ve Sorumluluğu”, *Dünya Gazetesi* (08.09.2005).
- ŞENYÜZ Doğan, *Borçlar Hukuku*, Bursa: Ezgi Kitabevi, 2003.
- TOROSLU Nevzat, *Ceza Hukuku (Genel Kısım)*, Ankara: Savaş Yayınevi, 2009.
- YILMAZ Kazım, “Yeminli Malî Müşavir Sorumluluğuna Danıştay Sınır Koydu”, Yıl 17, Sayı 193, Ankara: **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2009.