

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MÜKELLEFLERİN VERGİ ZİYAYI VE CEZASINDAN SORUMLULUĞU

(Responsibility of Certified Public Accountants From
Taxpayers' Loss of Tax Revenue and Penalty)

Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ*

ÖZET

Hukukun değişik alanlarında farklı biçimlerde düzenlenmiş olan sorumluluk müessesesi, vergi hukukunda çok geniş bir uygulama alanına sahip olup, bu hukuk dalının mahiyetinden kaynaklanan kendine has özellikler taşımaktadır. Bu kapsamda, vergi hukuku bakımından sorumluluk müessesesinin önemli boyutlarından birini meslek mensuplarının mükelleflerin vergi ve vergi ziyayı borcundan müştereken ve müteselsilen sorumluluğu oluşturmaktadır.

Meslek mensubunun mükelleflerin vergi ve vergi ziyayı borcundan sorumluluğu mükellefle meslek mensubu arasında yapılan sözleşmenin konusunun “defter tutma” veya “denetim yapma” olmasına göre farklılaştırılmıştır. Defter tutma sözleşmesinin “uygunluk sorumluluğunu”, denetim yapma sözleşmesinin “doğruluk sorumluluğunu” doğurması nedeniyle meslek mensubunun vergi ve vergi ziyayı cezasından sorumluluğu farklı esaslara bağlanmıştır.

Anahtar kelimeler: Vergi, mükellef, vergi sorumlusu, sorumluluk, vergi, vergi ziyayı, vergi ziyayı cezası, serbest muhasebeci mali müşavir .

Abstract

Responsible institution which is arranged in different ways in different areas of the law, has very wide range of applications in tax law and unique features due to the nature of this branch of law. In this context, one of the key dimensions of responsibility institutions in terms of tax law is constitute joint and several responsibility of certified public accountants from taxpayers' loss of tax revenue and penalty.

Responsibility from taxpayers' loss of tax revenue and penalty is differentiated on depending the whether the “bookkeeping” or “audit” subject of contract is made

* Uludağ Üniversitesi Mali Hukuk Anabilim Dalı.

between public accountants with taxpayers. The responsibility of the certified public accountants are linked to different principles due to bookkeeping contract which causing “comformity responsibility” and audit of making the contract which causing “accuracy responsibility”.

Keywords: Tax, taxpayers, withholder, responsibility, loss of tax revenue, penalty of loss of tax revenue, certified public accountants.

GİRİŞ

Serbest muhasebeci ve mali müşavirlerin (bu çalışmada kısaca meslek mensubu olarak ifade edilecektir) mükelleflere karşı mesleki faaliyetlerinin ve sundukları hizmetlerin çerçevesi “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”yla¹ çizilmiş ve bu kanunun uygulaması bakımından meslek mensuplarının yükümlülükleri ortaya konulmuştur. Mesleki faaliyetin çeşitli yönlerinin bulunması dolayısıyla başta Vergi Usul Kanunu (VUK) olmak üzere Türk Borçlar Kanunu, Türk Ceza Kanunu ve Mesleki Disiplin Hükümleri çerçevesinde meslek mensuplarına yönelik olarak çeşitli mali, idari ve cezai sorumluluklar getirilmiştir. Vergi hukuku bakımından, meslek mensubunun işlenen fiilden dolayı vergi ziyayı kabahatine iştirak ile kaçakçılık suçuna iştiraktan cezalandırılabilmesi, hakkında disiplin hükümlerinin uygulanması ve/veya mükellefe ait vergiden ve vergi ziyayı cezasından sorumlu tutulması da söz konusu olabilir.

Yönetmeliğin Hukuki Sorumluluk başlıklı 21. maddesinde “Meslek mensupları verdikleri hizmet sırasında Vergi Usul Kanununda yer alan iştirak, teşvik ve yardım hükümlerine uyan fiilleri sebebiyle sorumludurlar. Kanun ve yönetmeliklerde belirtilen ceza hükümleri ayrıca uygulanır.” demek suretiyle sorumluluğun ne kadar geniş bir alanı kapsadığı açıkça belirtilmiştir. Diğer taraftan meslek mensuplarının sundukları mesleki hizmetle ilgili olarak mükellefe verdikleri zararlar bakımından da özel hukuk hükümlerine göre sorumlu olacakları tabiidir.

Bu çalışmanın konusu, meslek mensubunun mükellefin *vergi ziyayından ve vergi ziyayı cezasından* sorumluluğunun şekli, kapsamını ve şartlarını ortaya koymaktır.

I- Genel Olarak Sorumluluk ve Çeşitleri

Hukukta borçluluk hali esasen sorumluluk halini ifade etmek üzere kullanılan şemsiye bir kavramdır². Bu çerçevede çalışma konumuz açısından öne çıkan yönleri itibariyle sorumluluk kavramı başlıca şu şekilde bir ayrıma tabi tutulabilir:

¹ Kanun Numarası: 3568, Kabul Tarihi: 1.6.1989, Yayımlandığı R. Gazete: Tarih: 13.6.1989 Sayı: 20194.

² Başkasının fiilinden kaynaklanan zarardan sorumluluk başka bir şey, başkasının borcundan sorumluluk başka bir şeydir. İlki kusursuz sorumluluk çerçevesinde kişinin borçlu olmasını veya borçlu hale gelmesini ifade ederken ikincisi özel veya kamusal bir ilişki nedeniyle bir kişinin borcunun bir başkasından istenmesi halidir.

-Borçlunun **kendi borcundan sorumluluğu** ile **başkalarının borçlarından sorumluluğu**,

-Aynı borçtan dolayı alacağın tahsili için sorumlu kişilerin bir kişiden ibaret olması halinde **tek kişi sorumluluğu**, birden fazla kişiden meydana gelmesi halini ifade eden **birlikte (müşterek) sorumluluk**,

-Öncelikle asıl sorumluya gidilmesini arayan **adi sorumluluk**, asıl borçlu dışındaki kişiye doğrudan gidilebilmesini mümkün kılan **müteselsil sorumluluk**, (birden çok borçludan her biri, alacaklıya karşı borcun tamamından sorumluysa sorumluluk müteselsil, alacaklı, borcun tamamının veya bir kısmının ifasını, dilerse borçluların hepsinden, dilerse yalnız birinden isteyebilir ve borçluların her birinin sorumluluğu, borcun tamamı ödeninceye kadar devam eder.)

-Sorumluluğun kapsamı açısından, ne ile sorumlu olduğuna “...ile sorumluluk”, sorumluluğunun hangi sebebe dayandığına “...den sorumluluk” göre bir ayırım yapılabilir. (Hukukumuzda kişiler şahıs varlığı ile değil, malvarlığıyla sorumlu tutulmuşlardır. Kişinin malvarlığı ile sorumluluğu da malvarlığıyla sınırsız sorumluk³ ve malvarlığıyla sınırlı sorumluluk⁴ olmak üzere iki ayrı çerçevede ele alınabilir. “...ile sorumluluk” sorumluluğun kapsamının mal varlığıyla sorumlu olunmasını ifade ederken, “...den sorumluluk” borçlunun sorumlu olma sebebini yani borcun kaynağını, dayanağını kısaca sebebini gösteren sorumluluk türüdür. Bu çerçevede sorumluluk sözleşmeden, sebepsiz zenginleşmeden veya haksız fiilden kaynaklanabileceği gibi çalışma konumuz bakımından özellik arz ettiği biçimiyle doğrudan kanuni düzenlemeden de kaynaklanabilir.)

Sorumlunun kusurluluğunun arandığı sorumluluk türü **sübjektif sorumluluk**, aranmadığı durumu **objektif sorumluluk** hali olarak belirtilebilir.(Sorumlulukta sübjektif sorumluluk esastır, objektif sorumluluk istisnaidir. Özel bir belirleme yapılmadığı sürece kişi eyleminden sorumlu tutulabilmesi için kusurlu olması aranır.)

³ Malvarlığıyla sınırsız sorumluluk, borçlunun alacaklıya karşı sahip olduğu tüm malvarlığı ile sorumlu olmasıdır. Yani alacaklı, borçlunun tüm malvarlığına el atabilecektir. Ancak İİK m. 82 ve 83'te bir takım malların -sınırsız sorumluluk olsa dahi- haczedilemeyeceği öngörülmüştür. Borçlunun hacizden önceki bir dönemde, haczi mümkün olmayan bir mal veya hakkın haczedilebileceğine dair alacaklı ile yapmış olduğu anlaşma geçerli değildir. Bu anlaşma ancak ya haciz sırasında ya da haciz işleminin gerçekleşmesinden sonra yapılırsa geçerli sayılır.

⁴ Malvarlığıyla sınırlı sorumluluk, borçlunun alacaklıya karşı ya konu itibarıyla ya da miktar olarak sınırlandırılmış olması demektir. Miktar itibarıyla sınırlı sorumluluk, borçlu alacaklıya karşı önceden belirlenmiş tutara kadar sorumludur. Örneğin kefilin sözleşmede belirtilen tutar kadar sorumluluğu, anonim şirketlerde ortağın şirketin borçlarından sorumluluğu koymayı taahhüt ettiği sermaye miktarı kadardır. Ama bu sorumluluk aksi belirtilmediği sürece ortağın tüm malvarlığı ile sorumluluktur. Konu itibarıyla sınırlı sorumluluk, borçlu, alacaklıya karşı sadece önceden belirlenmiş bir takım mallarla sorumludur. Tahsis edilmiş (örneğin rehin verilen mal) mal veya malların karşılamadığı kısım için borçlunun sorumluluğu yoktur.

Bu çalışmadaki açıklamalar, sorumluluk müessesesinin vergi hukukundaki içeriğine bağlı olarak, sorumlunun kendi borcu dışındaki (başka kişilerin) borçlardan sorumluluğu kapsamında yapılmaya çalışılacaktır.

II. Vergi Hukukunda Sorumluluk

Vergi hukukunda sorumluluk kavramı, vergi mükellefi olan bir kişinin kendi borcundan sorumluluğunu değil, bir kişinin başkalarının vergi ödev ve borçlarından kaynaklanan borçlardan sorumlu olmasını ifade etmektedir. VUK m. 8/f.1'de "Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek ve tüzel kişidir", f.2'de "Vergi sorumlusu verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine muhatap olan kişidir" şeklinde tanımlanmıştır. Anılan maddede vergi sorumlusunun sorumluluğunun kaynağının özel bir nedeni belirtilmemiş olup, sorumluluk halleri ve kapsamı vergi kanunları (Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Damga Vergisi, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, vd) içine serpiştirilmiştir. Bu kanunlarda yer alan düzenlemelerden vergi hukukundaki sorumluluğun kaynağının kanundan kaynaklanan sorumluluk olduğu görülmektedir.

Vergi mevzuatı bakımından sorumluluğun alt kaynağını esas alan bazı sorumluluk halleri şöyle ortaya konabilir.

i-Vergi Kesintisinden Kaynaklanan Sorumluluk

ii- Kanuni Temsilden Kaynaklanan Sorumluluk

- Gerçek kişilerin kanuni temsilinden kaynaklanan, vergilerden sorumluluk
- Tüzel kişilerin kanuni temsilinden kaynaklanan, vergilerden ve vergi cezalarından sorumluluk,
- Tasfiye memurlarının sorumluluğu (KVK m.17)
- Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin kanuni temsilcilerinin sorumluluğu (VUK m. 10),

iii-Vergi Ödevlerini Yerine Getirmeyenlerin Fiillerinden Kaynaklanan Sorumluluk

- Mirasçılarının sorumluluğu (VUK m.12),
- Kurumları devralanların sorumluluğu (KVK m.20),
- Motorlu taşıt işlemlerini yapanların sorumluluğu (MTVK m.13/d),
- Kefillerin sorumluluğu (AATUHK m.57),
- Ortakların tasfiyeden sorumluluğu (KVK m.17/7),
- Limited şirket ortakların sorumluluğu (AATUHK m.35),
- Resmi daire ve noterlerin sorumluluğu,

- Karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğu (GVK m.64),
- Satın alan taraf sorumluluğu (KDVK m.9/2),
- İlan ve reklam işleri yapanların sorumluluğu (BGK m.13),
- Meslek mensuplarının sorumluluğu (3568 say. Kanun m.12) 5,
- Harç sorumluluğu (HK.m.128),
- Emlak devralanların sorumluluğu (EVK m.30/7),

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, vergi hukukunda sorumluluk kanundan kaynaklanmakta olup; verginin kaynaktan kesilmesinden, kanuni temsilden veya başkalarının vergi ödevlerinin yerine getirilmemesinden kaynaklanabilmektedir. Bu kapsamda ortaya çıkan vergi sorumluluğunun bazıları adi, bazıları müteselsil olabileceği gibi duruma göre objektif veya subjektif sorumluluk şeklinde de olabilir. Kanuni düzenlemeler bir bütün olarak ele alındığında, vergi sorumluluğu, vergiyi doğuran olay veya ceza kesilmesini gerektiren fiilin şahsında meydana geldiği mükellef olarak nitelendirilen kişinin vergisinin ödenmesinin veya biçimsel ödevlerinin yerine getirilmesinin onunla iktisadi veya hukuki bağ içinde bulunan bir başkasından istenmesi şeklinde tanımlanabilir. Kısaca vergi sorumlusu, mükellefin vergisinin ve/veya cezasının istendiği başka bir kişidir.

A. Meslek Mensuplarının İdari, Mali ve Cezai Sorumluluk Alanları

Meslek mensuplarının sorumluluğu, ortaya çıkan hukuki sonuçlara veya sorumluluk alanlarıyla ilgili mevzuata göre aşağıdaki gibi sıralanabilir:

i-Mükellefin Vergi Ziyayından (Aslından) Sorumluluk; VUK mük. m. 227: Mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumluluk)

ii-Mükellefin Vergi Ziyayı Cezasından Sorumluluk; VUK mük. m. 227: Mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumluluk)

iii-Vergi Ziyayı Kabahatine İştirak; VUK m.344/2: “Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır”.

iv-Kaçakçılık Suçuna İştirak; VUK m.360: “359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulun-

⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 20.06.1997 tarih ve E: 1995/438, K: 1997/301’de “3568 sayılı Kanunda öngörülen sorumluluk Vergi Usul Kanununda mevcut “Vergi Sorumluluğu” müessesesinden değişik niteliğe sahiptir. Mali Müşavirler için getirilen sorumluluk, vergi ile ilgili ödevleri yerine getirmekten kaynaklanan bir işleve sahip olmayıp, vergilendirmeye esas alınacak belge, kayıt nizamı ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin muhasebe usul ve esaslarına kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğunu sağlamaya yönelik” olduğu belirtilmiştir.

maması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında ve-rilecek cezanın yarısı indirilir”.

v-*Disiplin Cezası*; Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği (Meslek mensubu yaptığı ihlale bağlı olarak uyarı, kınamacezalarının verilmesi öngörülmüştür)

vi- *Zarardan Sorumluluk*: Özel hukuk hükümlerine göre zarardan sorumluluk; (Türk Borçlar Kanunu m. 66, m. 116, m.396, m.506).

Bu çalışmada, yukarıda sıralanan sorumluluk biçimlerinden, meslek mensup-larının işlerini yaptıkları mükelleflerin vergi ziyai ve vergi ziyai cezasından, mükel-leflerle birlikte müşterek ve müteselsil sorumluluğu üzerinde durulacaktır. Diğer sorumluluk halleri ayrı bir çalışmanın konusu olabilir.

Meslek mensubu ile mükellef arasında söz konusu söz konusu hallerin varlığı halinde verginin veya cezaların sorumluluğunun tek tarafa ait olacağına ilişkin bir anlaşmanın olması, kamu alacağının her iki taraftan da talep edilmesine engel olmaz. VUK'un vergi mükellefi ve sorumlusu başlıklı 8. maddesindeki “ vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairesini bağlamaz” hükmü karşısında sözleşmenin vergi idaresine karşı sonuç doğurmayacağı anlaşılmaktadır. Böyle bir anlaşmanın ol-ması ancak taraflara kendi iç ilişkilerinde rücu hakkı verir.

B. Meslek Mensuplarının Mükelleflerin Vergi Ziyai ve Vergi Ziyai Cezasından) Sorumluluğu

Meslek mensupları mesleklerini mükelleflere karşı ya bağımsız ya da bağımlı şekilde ifa ederler⁶. Her ne şekilde olursa olsun mükellefle yapılan sözleşmenin ko-nusu ve meslek mensuplarının bu kapsamdaki edimi kanunda sınırları ve çerçevesi çizilen hizmetlerin sunulmasından ibarettir. Bağımsız çalışan meslek mensuplarının mükelleflerle yaptığı sözleşmelerin “vekâlet sözleşmesi”, bağımlı çalışan meslek men-suplarının “hizmet sözleşmesi” olduğu dikkate alındığında, her iki sözleşme baki-mından da meslek mensubunun işi yapan sıfatıyla “sadakat ve özen” borcu⁷ altına girdiği görülür.

⁶ Her ne kadar, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun, adında “serbest muhasebeci....” ibaresi yanında; *Mesleğin Konusu başlıklı 2. maddesinin ikinci fıkrasında* “Yukarıda sayılan işleri; bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci mali müşavir denir.” denmişse de Maliye Bakanlığı'nın yetkilerini fiilen olarak tanıması nedeniyle bağımlı çalışanlar da “hizmetin sunulması ve gereklerinin yerine getirilmesi” bakımından anılan kanun kapsamında sorumlu tutulmuşlardır. Bakanlığın bu uygulamasıyla bağımsızlığın mükel-lefe karşı ve hizmetin mesleki gereklere uygun sunulmasıyla sınırlı olduğu anlaşılmaktadır. Yoksa burada kastedilen bağımsızlığın olayın ekonomik yönüyle ilgili olmadığı anlaşılmaktadır.

⁷ Sadakat ve özen borcu vekâlet sözleşmesi bakımından TBK m.506, hizmet sözleşmesi bakımın-dan TBK m. 396 düzenlenmiştir.

Meslek mensuplarının, bağımsız veya bağımlı çalışan olsun, beyannameleri imzalarken 3568 Sayılı Kanuna göre “serbest muhasebeci mali müşavir” unvanlarını kullanmaları nedeniyle vergi idaresine karşı mükellefin vergi ziyandan kaynaklanan sorumlulukları aynıdır. Çünkü meslek mensubu, mesleğini mükellefe vekâlet veya hizmet sözleşmesi çerçevesinde ifa etse de, vergi idaresi karşısındaki konumu kanunda sınırları çizilen mesleği ifa etmektir. Meslek mensubunun anılan kanun ve yönetmelikten kaynaklanan yetkilerinin kullanılmasından doğan mali sorumluluklar da bu mevzuat tarafından belirlenmiştir. Bir başka deyişle mali kayıtları yapıp mükellefe ait beyannameyi imzalayan bağımlı çalışan meslek mensubu vergi idaresine karşı kamu hukuku hükümlerine göre sorumlu olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun mük. 227. maddesinde Maliye Bakanlığına Vergi beyannamelerinin 3568 Sayılı Kanun'a göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı uygulatma yetkisi verilmiştir. Bakanlık bu yetkiye dayalı olarak meslek mensubunun mükellefe; defter tutmak, süreklilik arz eden müşavirlik hizmetinde inceleme, tahlil ve denetim yapmak ve bunlarla ilgili, rapor ve benzerlerini düzenlemek hizmetlerinin verilmesi halinde taraflar arasında sözleşme yapılması zorunluluğu getirilmiştir. Ücret Yönetmeliği olarak da bilinen Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelik hükümleri doğrultusunda meslek mensubunun sözleşme yapma zorunluluğu bulunması, 3568 sayılı Kanunla yetki almış meslek mensuplarının sözleşme yapmalarını zorunlu kılmaktadır. Yönetmeliğin, “**Ücret Sözleşmesi**” başlıklı 13. maddesinde yer alan “Meslek mensubu ücret sözleşmesinin yazılı şekilde yapılması ve belli bir meblağı kapsamı şarttır. ... Ücret sözleşmesinin sözlü yapıldığının belirlenmesi durumunda, meslek mensubu hakkında disiplin cezası uygulanır...” şeklindeki düzenleme göz önüne alındığında meslek mensubu ücret sözleşmesinin yazılı şekilde yapılmasının ve belli bir meblağı kapsamının şart olduğu, ücret sözleşmesinin sözlü yapıldığının belirlenmesi durumunda, meslek mensubu hakkında disiplin cezası uygulanacağı görülmektedir.

Meslek mensuplarının mesleğin ifası kapsamında neler yapabileceği mevzuatta belirtilmekle birlikte⁸, idareye karşı sorumluluklarının neler olduğuna iliş-

⁸ “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”nun 2.maddesinde muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konuları; gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak, bu konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak olduğu ifade edilmiştir. Diğer taraftan Serbest

kin 3568 sayılı Kanun'da doğrudan bir düzenleme bulunmamaktadır. Sorumluluk konusundaki bu eksiklik VUK, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik⁹ ile Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:4)¹⁰ ile kapatılmaya çalışılmıştır. Yukarıda bahsi geçen fıkra hükümlerine göre; beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensuplarının, 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 tutulacakları hüküm altına alınmıştır.

Meslek mensuplarının sorumluluğuna ilişkin düzenleme VUK'un "Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve....." başlıklı mükerrer 227. maddesinde "**... beyannameyi imzalayan meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde 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 MÜTESELSİLEN SORUMLU tutulurlar**" hükmüyle yapılmıştır. Bu kanun maddesinin gerekçesinde düzenlemenin amacının "vergi denetimlerinde serbest muhasebeci mali müşavirlerden de yararlanmak" olduğu belirtilmiştir. Bahse konu madde meslek mensuplarından sadece serbest muhasebeci mali müşavirleri değil, yeminli mali müşavirleri de içine alacak şekilde düzenlenmekle birlikte makalenin konusunun serbest muhasebeci ve mali müşavirlere yönelik olması nedeniyle açıklamalar da sadece bu meslek mensupları yönünden yapılmıştır.

Meslek mensubunun mükellefle müştereken ve müteselsilen sorumlu olması anılan kanunlarda açıkça hüküm altına alındığından meslek mensubu ile mükellefin vergi ziyayı ve vergi ziyayı cezasından müştereken ve müteselsilen sorumlu olmalarına ilişkin ayrıca bir sözleşme aranmasına gerek yoktur. Çünkü meslek mensubunun müşterek ve müteselsil sorumluluğu kanundan kaynaklanan bir ilişkidir.

Meslek mensubu, hizmet verdiği mükellefinin vergi ziyayı (vergi aslı), vergi aslına

Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 17. maddesinde de serbest muhasebeci mali müşavirlerin çalışma konularının gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterlerini tutamak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannamelerle diğer belgeleri düzenlemek olduğu belirtilmiştir yayınlanmıştır.

⁹ Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 03.01.1990 tarih ve 20391 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır..

¹⁰ Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:4), 29.06.1997 Tarih ve 23034 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

ilişkin gecikme faizi ve vergi ziyayı cezasından sorumlu tutulmuştur. Dikkat edildiğinde sorumluluk kapsamına sadece **vergi ziyayı, gecikme faizi ve vergi ziyayı cezası** girmektedir. Genel usulsüzlük (VUK m.352) ve/veya özel usulsüzlük (VUK m.353) cezaları meslek mensubunun müşterek ve müteselsil sorumluluğu kapsamı dışında tutulmuştur. Bu durumda meslek mensubunun mesleki özeni yerine getirmemesinden dolayı ortaya vergi ziyayı değil de genel veya özel usulsüzlük cezası çıkması halinde bu cezalardan dolayı meslek mensubunun mali sorumluluğuna gidilemeyecektir. Bu cezaların meslek mensubu tarafından özen yükümlülüğünün ihlali kapsamında mesleki gereklerle aykırılığın sonucunda kesilmiş olması durumunda mükellef usulsüzlük cezalarını önce ödeyecek ve sonra ödediği tutarlar nedeniyle maruz kaldığı zarar için özel hukuk hükümlerine göre şartları çerçevesinde meslek mensubuna başvurabilecektir.

Talep bakımından görevli mahkemeler adli yargı yerleridir. Diğer taraftan meslek mensubu ile mükellef arasında söz konusu hallerin varlığı halinde sorumluluğun tek tarafa ait olacağına ilişkin bir anlaşmanın olması, kamu alacağının (taraflar açısından borcun) her iki taraftan da talep edilmesine engel olmayacaktır. Böyle bir anlaşmanın olması ancak taraflara kendi iç ilişkilerinde rücu hakkı sağlayacağı açıktır.

Dikkat edildiğinde anılan maddede gecikme faizine yer verilmesine rağmen gecikme zammına yer verilmemiştir. Bu durumda vergi asılları (ziyayı) üzerinden vergilerin normal vade tarihinden tahakkuk tarihine kadar geçen süre için hesaplanan gecikme faizi (VUK m.112) sorumluluk kapsamına alınmıştır¹¹. Gecikme faizi sadece vergi aslı bakımından fer'i alacak niteliğindedir. Gecikme faizinin vergi ziyayı ile ilgisi olmakla beraber vergi ziyayı cezasıyla bir ilgisi yoktur. Bu nedenle vergi ziyayı cezası üzerinden bir gecikme faizi hesaplanması da söz konusu değildir. Bu yönde özel bir düzenleme de bulunmamaktadır. Buna karşılık gecikme zammına yer verilmediğinden meslek mensuplarının vergi aslı ve vergi ziyayı cezası üzerinden hesaplanan gecikme zammından sorumluluğu söz konusu olmayacaktır.

Bilindiği üzere vadesinde ödenmeyen vergi ziyayı cezası için AATUHK'ya göre gecikme zammı uygulanması söz konusu olur. Vergi aslının vade tarihinden fiilen ödendiği tarihin kadar geçen süre için hesaplanan (AATUHK m.51)¹² gecikme zammı kesinleşen kamu alacakları bakımından fer'i alacak niteliğindedir. Ceza şeklindeki alacakların gecikme zammına tabi olup olmayacağı konusunda kanun koyucu ikili yola girmiştir. Buna göre tüm cezalar üzerinden değil sadece bazı cezalar üye-

¹¹ Vergi ziyayı için normal vade tarihinden tahakkuk tarihine kadar gecikme faizi hesaplanır (VUK m.112). Vergi ziyayı cezası için gecikme faizi hesaplanması söz konusu değildir.

¹² Gecikme faizi tarihyatın gecikmesi nedeniyle tahakkuk etmemiş vergilere uygulanırken, gecikme zammı tahakkuk etmiş ve vadesi geçmiş kamu alacaklarına uygulanır. Hesaplanması bakımından; gecikme faizi verginin normal vade tarihinden tahakkuk tarihine kadar hesaplanırken, gecikme zammı tahakkuka bağlı vade tarihinden fiilen ödendiği tarihe kadar hesaplanır.

rinden gecikme zammı hesaplanacağı belirtilmiştir. Gecikme zammının vergi ziyai cezası ile mahkemeler tarafından verilen ceza mahiyetinde olan alacaklar için ayrıca hesaplanacağı öngörülmüştür¹³. Bu durumda da belirtilenler dışında kalan cezalar için gecikme zammı hesaplanması söz konusu olmayacaktır. Vergiler bakımından vergi ziyai cezası dışında kalan genel usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezaları için gecikme zammı hesaplanmayacaktır (AATUHK m. 51/f.3).

III. Meslek Mensuplarının Yapacakları Sözleşmeler ve Bu Kapsamdaki Sorumluluklar

Meslek mensuplarının mükelleflerle yapılacakları sözleşmeler, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik kapsamında ya “defter tutma ve beyanname verme”yi (m.18) ya da “denetim” (m.51) yapmayı amaçlayan ve konu edinen sözleşmelerdir.

Çalışmanın bu aşamasından, içinde sözleşmenin tarafları açısından emredici hükümler ihtiva eden bu sözleşmeler, meslek mensubunun edimleri açısından sorumluluk ölçüsü, konumu ve şartları bakımından daha yakından incelenebilir.

1. “Defter Tutma ve Beyanname Verme Sözleşmesi” Kapsamında Sorumluluk (m.18)

Yönetmeliğin **Serbest Muhasebeci Mali Müşavirin Çalışma Konuları** başlıklı 18. maddesi “gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterlerini tutmak, malî tablolar ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemeyi konu alan sözleşme” tipine yer vermiş ve yine anılan 4 Sıra Nolu Genel Tebliğin Beyannameleri İmzalayacak Meslek Mensupları ve Sorumlulukları başlığı altında “*beyanname imzalayan meslek mensuplarının imzaladıkları beyannamelerle ilgili olarak herhangi bir rapor yazmalarına gerek bulunmamaktadır. Meslek mensupları, mükellef tarafından kendilerine ibraz edilen belgelerin, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Genel Muhasebe kurallarına uygun ve doğru olarak yasal süresi içinde kanuni defterlere kaydedilmesinden ve mali tablolara aktarılmasından sorumludur*”¹⁴ açıklamasına yer verilmiştir.

¹³ AATUHK ‘nın m.51’e göre devlet bakımından amme alacağı niteliğinde olan vergi ziyai (aslı) üzerinden kesinleşmesinden fiili ödeme tarihine kadar geçen süre için ayrıca belirlenen oranlar üzerinden gecikme zammı, aynı maddenin f.3’ de vergi ziyai cezası için de aynı usullere göre gecikme zammı hesaplanacağı belirtilmiştir.

Vergi ziyai cezasıyla ilgili olmayan doğrudan mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan amme alacaklarında AATUHK m.51’e göre uygulanan oranın yarısı ölçüsünde uygulanır. Vergi ziyai cezası dışında kalan genel ve özel usulsüzlük cezaları bakımından ise ne gecikme faizi ne de gecikme zammı hesaplanır.

¹⁴ Anılan tebliğde devamla aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“*Beyanname imzalayan meslek mensuplarının imzaladıkları beyannamelerle ilgili olarak herhangi*

Diğer taraftan VUK mük. m. 227'den meslek mensubunun "imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmaması"ndan sorumlu tutulması nedeniyle bu sorumluluk tipinin **uygunluk sorumluluğu** olduğu açıkça anlaşılmaktadır. Kanun hükmü, Yönetmeliğin 18. maddesi ve Tebliğdeki düzenleme birlikte değerlendirildiğinde, sözleşme kapsamında sunulan mesleki sorumluluğun beyannamelerinin verilmesi ve beyanla bağ içinde olan belgelerin defterlere kaydedilip işlenmesinden ibaret olması, başka iş ve işlemler nedeniyle meslek mensubuna sorumluluk getirilmediğini açıkça göstermektedir.¹⁵ O halde meslek mensupları, beyannamelerini imzaladıkları mükellef tarafından sadece kendilerine ibraz edilen belgelerin, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile genel muhasebe kuralları uygun ve doğru olarak yasal

bir rapor yazmalarına gerek bulunmamaktadır. Meslek mensupları, mükellef tarafından kendilerine ibraz edilen belgelerin, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Genel Muhasebe kurallarına uygun ve doğru olarak yasal süresi içinde kanuni defterlere kaydedilmesinden ve mali tablolara aktarılmasından sorumludur.

Meslek mensupları, bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de sorumlu olacaklardır. Miktar veya tutar itibarıyla işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticari örf veya teamüle uygun olmayan belgeler meslek mensuplarının sorumluluğu kapsamındadır. Böyle bir belgenin varlığı halinde, meslek mensupları bunun doğruluğunun tespitini mükelleften isteyebilirler. Mükellefin bir tespitte bulunmaması veya bu konuda meslek mensubunun ikna olmaması halinde, keyfiyet, meslek mensubunca, beyanname verme süresi sonuna kadar ilgili Vergi dairesine yazılı olarak bildirilecektir. Bu bildirimle birlikte meslek mensubunun söz konusu belgelere ait sorumluluğu ortadan kalkacaktır. Sorumluluğunu tespitinde, yukarıda belirtilen sorumlulukla bağlantılı olarak ortaya çıkan vergi zıyanının varlığı yeterli olacaktır. Örneğin sehven dahi olsa yevmiye defterinde yer alan bir toplamı yanlış aktararak veya bir yevmiye işlemini yanlış hesaba kaydederek vergi ziyasına sebebiyet veren meslek mensubu ziyaa uğratan bu vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

Meslek mensupları, beyannamelerini imzaladıkları mükelleflerce ibraz edilen belgelerde yer alan bilgilerin kanuni defterlere ve defterlerdeki bilgilerin mali tablolara uygunluğunun yanı sıra beyannamelere eklenen temel mali tablolarda yer alan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre belirlenen Dönem Kar/Zararı'nın doğruluğundan da sorumludurlar. Meslek mensuplarının sorumlulukları kapsamına giren yukarıda belirtilen işlemlerden dolayı bu vergi ziyatı ortaya çıktığı takdirde beyannameyi imzalayan meslek mensubu, ziyaa uğratan vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanunu'nun 346 nci maddesinde bir mükellefi veya vergi sorumlusunu kaçakçılık yapmaya azmettirme fiilleri için mükellefe veya sorumluya uygulanacak cezanın aynen uygulanacağı, aynı kanunun 347 nci maddesinde ise kaçakçılık olduğunu bildiği bir fiilin işlenip tamamlanmasını fiili ile kolaylaştıranlara bundan ayrı bir menfaat gözetmediği takdirde bu fiiller için kanunda belirlenen cezaların dörtte birinin kesileceği hüküm altına alınmıştır. Yukarıda belirtilen sorumluluklar, mükellefin beyannamesini imzalayan meslek mensubu için de geçerli bulunmaktadır.

¹⁵ Danıştay 4. Dairesinin 09.03.2005 tarih ve E: 2004/1877, K: 2005/347, "Muhasebecilerin sorumluluğu, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayandığını oluşturan belgelere uygun olmamasından doğmakta olup, şirketin düzenlendiği faturalar karşılığında % 5 komisyon geliri elde ettiği varsayımına dayanılarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 inci maddesi uyarınca muhasebeci olan davacının sorumluluğuna gidilemeyeceği" yönündedir.

süresi içinde, kanuni defterlere kaydedilmesinden ve mali tablolara aktarılmasından sorumludurlar. Hiç şüphesiz bu sorumluluk sürecin sonu itibarıyla ortaya çıkan dönem kâr/zararının doğruluğunu da kapsar.

Uygunluk sorumluluğu belgelerin şekli denetimine ve bunların kaydına yönelik bir sorumluluktur. Şekli denetimin kapsamı da mesleki yükümlülüklerin dikkat ve özen içinde eksiksiz yerine getirilmesiyle sınırlıdır. Sorumluluğun doğabilmesi için dikkat ve özen yükümlülüğünün ihlali yeterlidir. Ayrıca kastın varlığı şart değildir.

Bu nedenle vergi incelemesi yapanlar sorumluluk raporlarında, beyannamelerde yer alan bilgiler ile defter kayıtlarını ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgeleri karşılaştırarak beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmadığını mesleki dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık normuna göre açık ve net olarak tespit etmelidirler.

Mükellefler tarafından kendisine ibraz edilen belgelerin şekli uygunluklarını tespit ettikten sonra defterlere işleyip sonuçlarına göre beyannameleri veren meslek mensubunun dikkatsizlik ve özensizlik içinde olduğu söylenemez. Bu çerçevede, uygunluk sorumluluğu bakımından gerekenlerin yerine getirilip getirilmediği bir başka deyişle özen yükümlülüğüne aykırı davranışın olup olmadığı somut olayın özellikleri dikkate alınarak mahkemelerce belirlenecek bir husustur. Sorumluluk tayininde uyumsuzluk konusu mesleğin uygulamasında dikkat ve özenin gösterilmesiyle ilgili olduğundan mesleki özenin gösterilip gösterilmediğinin ve mesleki özene aykırılıkların tespitinde mesleki bilirkişi incelemesi yapılması ve incelemenin sonucuna göre karar verilmesi yerindedir.

Diğer taraftan, 4 Sıra Nolu Genel Tebliğin Beyannameleri İmzalayacak Meslek Mensupları ve Sorumlulukları başlığı altında “*Meslek mensupları, bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de sorumlu olacaklardır*” şeklinde bir hükme de yer verilmiştir. Meslek mensubunun imzaladığı beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmadığı yönünde idarece yapılan bir tespit olmadığı veya kullanılan belgelerin harici araştırma gerektirmeden sahte olduğunun söylenemediği durumlarda sorumluluk doğmayacağı açıktır.¹⁶ Meslek mensubu mükellef tarafından kendisine ibraz edilen belgeleri defter sisteminde kayda alıp sonuçlarına göre düzenlediği beyannameyi vergi dairesine vermekle yükümlü olup belgenin gerçekliğini veya sahteliğini araştırma yükümlülüğü yoktur. Meslek mensuplarının uygunluk sorumluluğu kapsamında sahte belge yönünden sorumluluğunun da görünürde bariz usulsüzlükler taşıyan ve sahteliği ilk bakışta anlaşılabilen

¹⁶ Danıştay 4. Dairesinin 13.05.2010 tarih ve E: 2008/3229, K: 2010/2725, “*İşlemlerini tasdik ettiği mükellefle ilgili olarak yaptığı incelemede gerekli olan mesleki özen ve sorumluluğu göstermediği açık olan davacının, ziyaa uğratan vergi ve kesilen cezalar nedeniyle müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla bu borçlardan dolayı ödeme emri ile takip edilmesinde hukuka aykırılık görülmemiştir.*”

belgelerle sınırlı olduğu anlaşılmaktadır. Meslek mensuplarının sahte faturalarla ilgili sorumluluğu harici araştırma yapmak değil, harici araştırma gerektirmeden sahte olduğu anlaşılan belgelerle sınırlıdır.¹⁷

Öte yandan, meslek kurallarına göre defter ve kayıt tutmak dışında karşıt inceleme yapmak, rapor yazmak gibi yetkileri bulunmayan meslek mensuplarının, başkaca bir yasal düzenleme olmaksızın, uygunluk sorumluluğu dışında kalan uygulamalar nedeniyle vergi ziyat ve vergi ziyat cezasından sorumlu tutulmaları düşünülemez. Bu çerçevede, kendisi kanun düzeyinde olmayan anılan (4) Sıra Nolu Genel Tebliğ uyarınca, meslek mensuplarının harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu anlaşılabilen ifade edilen belgelerden sorumlu tutulması ve meslek mensuplarına kanunda öngörülmeyen bir sorumluluğun yüklenmesinin “vergilerin ve cezaların kanuniliği ilkesi”ne uygun düşmez. Aksi bir yorum cezaların kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturur. Uygunluk denetimi, meslek mensuplarının faturalarla ilgili harici inceleme ve araştırma yapma yetkisi varmış gibi yorumlanamaz ve bu denetime bağlı sorumluluğun kapsamı tebliğlerle genişletilemez. Aksine tutum, meslek mensuplarının sorumluluğunu fiilen harici araştırma yapmayı gerektirecek hale getirir ki bu şekildeki yaklaşım uygunluk sorumluluğunu doğruluk sorumluluğuna taşımak veya uygunluk sorumluluğu altındaki kişileri doğruluk sorumluluğundan sorumlu tutmak anlamına gelir. Kanaatimizce, Maliye Bakanlığı anılan Tebliğle yaptığı düzenlemeyle yetkisini aşarak VUK’un mük. 227. maddesindeki sorumluluğun kapsamını fiilen uygunluk denetiminden doğruluk denetimine doğru kaydırmış ve böylece meslek mensubu yönünden yasal olmayan, ölçüsüz, ilave bir görev yüklemiştir. Çünkü kanunca getirilen sorumluluk uygunluk sorumluluğu olup, bu sorumluluğun çerçevesi “harici araştırma” yapma yetki ve yükümlülüğünü içeren bir doğruluk sorumluluğu değildir.

Meslek mensubunun sahte belge organizasyonunda yer alması halinde iştirak hükümleri nedeniyle doğrudan meslek mensubu üzerine doğan yaptırımlar vardır (VUK m.344/2; 360 ve 359). Örneğin, mükellefin vergi ziyat kabahatine veya vergi kaçakçılığı suçuna meslek mensuplarının iştirak etmeleri söz konusu ise, **iştirak** hükümlerine göre meslek mensuplarına da ceza kesilmesi gündeme gelmektedir.

Defter tutma ve beyanname vermeyi konu alan (Yönetmeliğin 18. maddesi kapsamındaki) sözleşmeler bakımından harici denetim yapmak meslek mensuplarının görev ve yetkileri dışında olup, bu konulardan meslek mensubu olarak ancak tasdik

¹⁷ Danıştay 9. Dairesinin 28.03.2002 tarih ve E: 2000/1862, K: 2002/ 1083, “düzenlenen vergi inceleme raporunun hem şirketin mal alışları hem de mal satışları yönünden eksik olduğu sonucuna ulaşıldığı, öte yandan, meslek mensubunun bilerek ve harici araştırmayı gerektirmeden sahte fatura kullandığına dair bir tespit de bulunmadığı anlaşıldığından yükümlü adına yapılan tarhiyatta isabet bulunmadığı gerekçesiyle kabul ederek kaçakçılık cezalı katma değer vergisini terkin eden Vergi Mahkemesinin 8.12.1999 tarih ve 1999/808 sayılı kararının bozulmasını gerektiren bir durumun olmadığı” yönündedir.

yetkisi bulunan yeminli mali müşavirler sorumlu tutulabilir.¹⁸ Meslek mensubunun devletin suçluları ortaya çıkartmak için kamu gücüne dayanarak kullandığı hukuki araçlara sahip olmadığı da tartışmasızdır. Ayrıca, ticari hayatın akışı içerisinde ve yapılan sözleşme ve kanuni iş tanımı kapsamında bu mümkün de değildir. Bir yandan defter tutulması, diğer yandan işletme ve karşı işletmelerin fiilen sahada gezilmesi, fatura veya belge karşılığı maddi olguların doğru olup olmadığıнын yerinde izlenip ve tespit edilmesi meslek mensupları için kanunun aradığı anlamda bir sorumluluk değildir¹⁹. Daha açıkçası, defter tutma sözleşmesi kapsamındaki sorumluluk meslek mensubunu vergi dairesine kayıtsız şartsız adeta kefil haline getiren bir sorumluluk değildir.

Öte yandan, anılan Tebliğ'de sorumluluk her ne kadar müşterek ve müteselsil sorumluluk olarak düzenlenmişse de borcun kesinleşmesi söz konusu olmadan sorumlulara gidilmesi de düşünülemez. Mükellef nezdinde yapılan vergi veya cezaya ilişkin işlemlerin kesinleşmesini takiben sorumlu meslek mensubu hakkında ödeme emri düzenlenmesi yoluna gidilmektedir²⁰. Ancak, verginin kesinleşmesinden önce meslek mensuplarına hiçbir şey sorulmaması, bu süreçte mükellefin kendisini savunmaması, ödemeyeceğini bilerek uzlaşmaya varması ve uzlaşılan tutarı ödememesi veya dava yoluna gitmemesi meslek mensuplarının savunma haklarının kullanılmasına engel teşkil eder. Bu sakıncayı biraz ortadan kaldırmaya yönelik olarak, belki mükellefin kullandığı gibi kullanılacak bazı hukuki yolların meslek mensubuna da tanınmasında yarar vardır. Meslek mensuplarına ilişkin sorumluluk raporu düzenlenmesine ilişkin bir yönerge çıkartılmış ve sorumluluğa giden yolda uyulması gereken usul düzenlemeleri açıklanmıştır²¹. Yönergede (m.9) sorumluluk raporu yazacak vergi müfettişinin

¹⁸ Danıştay 7. Dairesinin 30.01.2004 tarih ve E: 2002/2561, K: 2004/199. “*Karşıt inceleme yetkisi olmayan yeminli mali müşavirin tasdik ettiği faturaların sahteliğinden sorumlu tutulamayacağı*” yönündedir.

¹⁹ Faturaların doğruluk ve gerçeklik denetimini yapma yönündeki yetki vergi müfettişlerine ve yeminli mali müşavirlere verilmiştir. 3568 sayılı Kanununun 12. maddesinde Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik yetkisinden doğan sorumluluğu düzenlenmiş ve anılan Yönetmeliğin sorumluluk başlıklı 41 maddesinde de “*yeminli mali müşavirler, ilgili Kanunlar, yönetmelikler ve tebliğlere göre 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.*” hükmüne yer verilmiştir.

²⁰ Danıştay 4. Dairesinin 26.06.2003 tarih ve E: 2002/2223, K: 2003/1868, “*Ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezaların ancak asıl mükellef açısından miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesinden sonra serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirden müşterek ve müteselsil sorumluluk kapsamında istenebileceği*” yönündedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 26.03.2004 tarih ve E: 2003/370, K: 2004/39, “*Kesinleşmiş kamu alacağının tahsili amacıyla müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla serbest muhasebeci, mali müşavir adına ödeme emri düzenlenebilmesi için ihbarname düzenlenmesine gerek bulunmadığından, borcun kesinleşip kesinleşmediğinin araştırılması gerektiği*” yönündedir.

²¹ Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Hakkında Vergi Müfettişleri Tarafından Sorumluluk Raporu Düzenlenmesinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönerge, 20.02.2015 tarihinde Bakanlık yazısıyla yürürlüğe girmiştir.

meslek mensubunun bilgisine başvuracağı ve bu şekilde savunmasını alacağı, meslek mensubunun savunma istem yazısının tebliğinden itibaren otuz gün içinde savunmasını vermemesi halinde savunma hakkından vazgeçmiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Yönergeyle, Rapor Değerlendirme Komisyonlarınca gerekli Vergi inceleme görüldüğünde meslek mensubunun dinlenilmesi de mümkün hale gelmiştir. elemanları, bulunan vergi ziyayı ve cezası ile meslek mensubunun mesleki özen yükümlülüğüne aykırılık sayılacak hareketleri arasındaki illiyeti ilgili meslek mensubunun bilgisine de başvurmak suretiyle inceleme raporlarında net bir şekilde ortaya koymak suretiyle bulunan vergi ziyayı ve cezasından meslek mensubunun sorumlu olup olmadığını açıklamalıdır. Özellikle elektronik ortamda verilen beyannamelerde, beyannamelerin hangi meslek mensubunun kullanıcı kodu, parola ve şifrelerini kullanarak verildiği hiçbir duraksamaya yol açmayacak şekilde belirlenmiş olmalıdır.

Mevzuat bir bütün olarak değerlendirildiğinde meslek mensuplarının mali sorumluluğuna gidilebilmesi veya sorumluluğun doğabilmesi şartlara bağlandığı ve ancak bu şartların varlığı halinde meslek mensubunun mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacağı görülmektedir. Meslek mensubunun sorumluluğunun doğabilmesi için bazıları şart niteliğinde olan şu tespitler yapılabilir:

i- Meslek mensubu tarafından vergi dairesine verilen evrakın niteliğinin beyanname olması,

ii-Beyannamenin meslek mensuplarınca ya fiilen imzalanmış şekilde fiziki ortamda yada kendilerine verilen kullanıcı kodu, parola ve şifreleri kullanılarak elektronik ortamda (internet üzerinden e-beyanname şeklinde) verilmiş olması,²² (Kâğıt ortamda düzenlenip verilen beyannamelerle elektronik ortamda düzenlenip gönderilen beyannamelerin hukuki sonuçları itibarıyla hiçbir farkı yoktur. Hiç şüphesiz bu türden durumlarda kullanıcı kodu, parola ve şifreleri kullanılan meslek mensuplarının sorumluluğuna gidilmesinin esas olması nedeniyle hakkında sorumluluğuna gidilecek meslek mensubunun, ilgili dönem beyannamesinin bizzat kendisi tarafından verildiğinin şüpheye düşmeyecek şekilde ortaya konması gerekir).

iii-Beyannamedeki bilgilerin defter kayıtlarını, defter kayıtlarının da belgeleri doğrulamaması ve uygun olmaması, (Meslek mensupları, kendilerine ibraz edilen belgeleri usulüne uygun ve doğru olarak kayıtlara geçirmekten ve beyannameyle mali tablolara aktarmaktan sorumlu olduğuna göre sehven dahi olsa yevmiye defterinde yer alan bir toplamın yanlış aktarılması veya bir yevmiye işleminin yanlış hesaba kaydedilmesi suretiyle vergi ziyayına sebebiyet verilmesi durumunda sorumluluk doğar. Örneğin, kurum dönem kârı 180.000 TL iken kurumlar vergisi beyannamesindeki

²² Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden, 3568 sayılı Kanun uyarınca yetki almış olup meslek mensuplarının mükelleflerin vergi beyannameleri, bildirim ve eklerini elektronik ortamda göndermeleri 340 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği (6) ile uygun görülmüştür.

ticari kâr sütununa 80.000 TL aktararak vergi ziyasına sebep olunmasının tespiti böyledir.)

iv- Harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgeler veya işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle münasip olmayan veya ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgelerin kayıtlara alınması ve bunların beyannameye aktarılması,

v-Meslek mensubunun ibraz edilen belgelerin defter kayıtlarına alınmasına engel olan aykırılıklarının tespitinde mesleki özeni göstermemesi (aykırılık arz eden belgeleri kayıtlara alması),

vi-Beynamede tahakkuk edenle tahakkuk etmesi gereken arasında fark (vergi ziyayı) bulunması, (Sorumluluk için vergi ziyasının varlığı yeterli olmakla birlikte sorumluluğun kapsamına ziyaa uğratılan vergiye ek olarak vergi ziyayı cezası ile vergi ziyasına bağlı gecikme faizleri de girmektedir. Genel ve özel usulsüzlükler sorumluluk dışında bırakılmıştır),

vii- Vergi ziyayı ile imzalanan beynamede yer alması gereken bilgiler arasında illiyet bağının bulunması (Bunun için, mükellef nezdinde yapılan incelemede tespit edilen hususlar ile meslek mensubunun imzaladığı beyannamenin belgelere göre doğru olmaması arasındaki illiyet bağının delilleriyle birlikte ortaya konması gerekir. Vergi ziyasının; beynamedeki bilgilerin defter kayıtlarını, defter kayıtlarının da belgeleri doğrulamaması ve uygun olmaması dışındaki başka sebeplerle ortaya çıkması halinde meslek mensubu sorumlu tutulamaz).

Yukarıdaki unsurların eksiksiz ve bir arada sağlanması halinde meslek mensubu mükellefe tarh edilen vergi ziyasından sorumlu tutulur, aksi takdirde sorumlu tutulamaz.

2. “Denetim Sözleşmesi” Kapsamındaki Sorumluluk (m.51)

Meslek mensuplarıyla mükelleflerin anılan Yönetmelik kapsamında yapabileceği sözleşmelerden bir diğeri de Yönetmeliğin 51. maddesinde yer alan sözleşmedir. Bu sözleşmenin yapılmasıyla sözleşmenin karşı tarafını oluşturan mükellefin durumunun ortaya konması amaçlanır. Sözleşme konu, kapsam ve sonuçları bakımından değerlendirildiğinde bir “denetim sözleşmesi” olarak isimlendirilebilir. Her ne kadar meslek mensuplarıyla bu sözleşmenin yapılması zorunluluğu bulunmamakta ise de bu sözleşmenin yapılmasına bir engel de bulunmamaktadır. Ancak sözleşme yapıldığında tarafları bakımından hukuki sonuçların doğacağına şüphe yoktur.

Kişilerin özellikle işletmenin mali durumu veya mali göstergeleri hakkında kendi bilgi ihtiyacını gidermek ve işletme politikası bakımından doğrudan kullanmak veya bu bilgileri başkasına vermek amacıyla bu tür bir sözleşme yapılması mümkün-

dür. Bu karakteri nedeniyle yapılan sözleşme özel bir denetim sözleşmesi olarak nitelendirilir. Anılan Yönetmeliğin 48, 49, 50 ve 55. maddelerinde sözleşmenin meslek mensuplarına yüklediği sorumluluklardan bahsedilmiştir²³. Sözleşmeye göre meslek mensubu sadece vergi idaresine karşı değil, vergi idaresini de aşan şekilde sorumlu olur. Yönetmeliğin 49. maddesine göre Sözleşmenin konusunun “Firma, kurum ve kuruluşların sahip ve ortaklarına, alacaklıları ile kredi kuruluşlarına, işçi ile işveren kuruluşlarına, Devletin ekonomik ve idari birimleri ile ayrıca vergi idaresine bunların mali tablolarında yer alan kayıtların gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğunu ortaya koymak” olduğu dikkate alındığında meslek mensuplarının bu sözleşme kapsamındaki raporlarında yer verdiği hususlara ilişkin sorumluluklarının **doğruluk sorumluluğu** olduğu görülmektedir. O halde meslek mensubuyla yapılan sözleşmenin Yönetmeliğin 51. maddesinde belirtilen bir sözleşme olması halinde sözleşmeye göre düzenlenen raporda değinilen hususların, iş ve işlemlerin doğruluğundan meslek mensupları sorumlu tutulur. Yukarıda belirtildiği üzere Yönetmeliğin 51. maddesine göre yapılan sözleşme üzerine düzenlenen rapordaki bilgilerin doğru olmamasından dolayı bilgilere güvenerek işlem yapmış zarar gören tüm tarafların tazminat hakları ortaya çıkar. Özel hukukta eşitlik ve irade serbestisinden dolayı hiçbir taraf re’sen icra

23 Denetimin Tanımı

Madde 48 - Muhasebe; kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetlerinin rakamsal kayıtlarını düzenler, bu bilgileri faaliyetler ve sonuçları ile ilgililere doğru ve açık şekilde iletir.

Denetim ise; bu bilgilerin ilgili mevzuat ve Genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtları ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik çalışmadır.

Denetimin Amacı

Madde 49 - Firma, kurum ve kuruluşların sahip ve ortaklarına, alacaklıları ile kredi kuruluşlarına, işçi ile işveren kuruluşlarına, Devletin ekonomik ve idari birimleri ile ayrıca vergi idaresine **bunların mali tablolarında yer alan kayıtların gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğunu** ortaya koymaktır.

Denetim Faaliyetleri

Madde 50 - Kurum ve kuruluşların ilgililere sundukları bilgilerin gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğu tarafsız meslek mensubunca;

- Kurum ve kuruluşların varlıklarının kurum ve kuruluşların yararına kullanılıp kullanılmadığının,
- Varlıkların adet ve değer olarak kayıtlarda gösterilip gösterilmediğinin,
- Varlıkların ilgili mevzuat ve muhasebe prensiplerine uygun ve doğru olarak değerlendirilip, değerlendirilmediğinin,
- Varlıklara giren ve çıkan değerlerin kayıtlarda tam ve doğru olarak yer alıp almadığının,
- İşletmenin borç ve alacaklarındaki artış ve azalışların tam ve doğru olarak gösterilip gösterilmediğinin,
- Kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetleri sonucu varlık artış ve azalışlarının kayıtlar ile mali tablolarda tam ve doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığının,
- Mali tabloların ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun düzenlenip düzenlenmediğinin,
- Mali tablolara dayalı vergi beyannameleri ile diğer beyanname ve belgelerinin ilgili mevzuata uygun olup olmadığının tespiti ile gerçekleşir.

yetkisine sahip olmayıp, her iki taraf da kendi çıkarını korumak için mahkemeye başvurmak ve iddialarını ispatlamak zorundadır.

SONUÇ

Meslek mensupları, mükelleflere mesleki hizmet sunarken göstermeleri gereken mesleki özen yükümlülüğüne aykırı davranışları mali, cezai ve disiplin hukuku bakımından sonuçlara bağlanmıştır. Mükelleflere salınan vergi ziyai ve bu cezaya bağlı kesilen vergi ziyai cezasından mükellefle beraber müştereken ve müteselsilen meslek mensupları da vergi hukuku açısından özel bir anlam taşıyan sorumluluk müessesesi kapsamında sorumlu tutulmuştur. Meslek mensuplarının sorumluluklarının sebebi mesleki özen yükümlülüğüne aykırılık, sorumluluğun kapsamı mükellef nezdinde ortaya çıkan vergi ziyai, vergi ziyai cezası, gecikme faizleri, sorumluluk tipi ise mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumluluk olarak düzenlenmiştir.

Meslek mensupları mükelleflerle özel hukuk hükümlerine göre sözleşme yapmalarına rağmen vergi idaresine karşı sorumluluğu kamu hukukundan kaynaklanmaktadır. Bir başka deyişle meslek mensubu ile mükellef arasındaki sözleşme bir özel hukuk sözleşmesi iken meslek mensubu ile idare arasındaki ilişkiler kamu hukuku kaynaklıdır. Mükellef istediği meslek mensubu ile Yönetmelik kapsamında biri defter tutmayı konu alan 18. madde, diğeri denetimi konu alan 51. madde kapsamında yapabileceği sözleşmelerdir. Bunlardan 18. madde kapsamındaki sözleşmenin yapılması zorunlu olup “uygunluk sorumluluğunu”, 51. madde kapsamındaki sözleşmenin yapılması serbest olup “doğruluk sorumluluğu” içeren sözleşmelerdir.

Mükelleflerin defterlerinin tutulması ve beyannamelerinin verilmesi konuyla ilgili Yönetmeliğin 18. maddesi kapsamında yazılı düzenlenen sözleşmeyle hayata geçirilir. Bu sözleşme kapsamında meslek mensubunun sorumluluğu imzaladığı beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygunluğuyla sınırlıdır. Sorumluluk meslek mensubu açısından harici inceleme veya bu anlama gelecek bir davranış yükümlülüğü doğurmaz. Çünkü harici inceleme konusunda kanuni bir düzenleme olmadığı gibi meslek mensuplarının hâlihazırda harici araştırma ve inceleme yapma yetkileri de yoktur. Uygunluk sorumluluğunun harici araştırma yükümlülüğü getirmediği açıktır. Buna rağmen kanun düzeyinde olmayan bir yükümlülüğü yukarıda anılan bir tebliğle (4 Sıra Nolu Tebliğ) yaratmak suretiyle sorumluluk kapsamını genişletmek vergi ve ceza hukukunun en temel ilkesi olan kanunilik ilkesini yok saymak demektir. Oysa, vergi hukukunun asli ilkelerinden olan kanunilik ilkesi gereğince, vergi mükellefiyeti düzeyinde kabul edilen sorumluluğa ilişkin düzenlemelerin ikincil mevzuatla değil kanunlar aracılığıyla düzenlenmesi gerekir. Bu çerçevede, uygunluk sorumluluğunu doğruluk sorumluluğuna taşıyan ikincil düzenlemeler ve bu kapsamda yapılan yorumlar hukuka aykırılık oluşturur.

Bir bütün olarak sorumluluğun çeşitleri olarak değerlendirildiğinde meslek mensuplarının sorumluluk çeşitleri bakımından mükelleflerin borçlarından sorumlu olunması nedeniyle başkalarının borcundan sorumluluk, vergi ziyayı ve vergi ziyayı cezası borcundan sorumlu olunması nedeniyle kanundan kaynaklanan "...den sorumluluk", malvarlığı ile sorumlu olunması nedeniyle malvarlığıyla sınırsız sorumluluk, mükellefle birlikte sorumlu olunması nedeniyle müşterek sorumluluk, mükellefle aynı anda meslek mensubuna gidilebilmesi nedeniyle müteselsil sorumluluk, gerekli mesleki özenin gösterilmemesinin aranması nedeniyle de sübjektif sorumluluk şeklinde sorumluluk söz konusudur.

Meslek mensubunun sorumluluk şartları belirtilmiştir. Sorumluluk, mükellef olmaya göre istisnai düzenleme olduğundan şartların dar yorumlanması gerekir. Aksine tutum kanunilik ilkesinin ihlali anlamına gelir.