

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN TASDİK İŞLEMLERİNDEN KAYNAKLANAN MÜTESELSİL SORUMLULUĞU VE RÜCU İLİŞKİLERİ*

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 28.08.2024
Kabul Tarihi : 19.12.2024
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1539871

Prof. Dr. Cemal İBİŞ**
Av. Ecenur TÜRKER***

Bibliyografik Bilgiler

İbiş, C. & Türker, E. (2025). “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşlemlerinden Kaynaklanan Müteseilsil Sorumluluğu ve Rücu İlişkileri” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2025, Sayı : 74, Sayfa : 233-250) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1539871>

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, Yeminli Mali Müşavirlerin (YMM’lerin) yapmış oldukları tasdik işlemleri sebebiyle, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu (6098 S.K.), 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (213 S.K.) ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (3568 S.K.) kapsamında müteseilsil sorumluluklarının değerlendirilmesi ile birlikte nihai olarak müşterileri olan vergi mükellefleri ile arasındaki rücu ilişkilerini, hakem heyeti yahut hâkimin rücuya ilişkin karar verirken değerlendirmesi gereken ölçütleri ele almak ve hangi durumlarda zararı mükellef ile paylaşacaklarını bilmelerini sağlamaktır. Bu çerçevede; YMM’lerin tasdik işlemlerinden kaynaklanan

* Bu çalışma Altınbaş Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Özel Hukuk Ana Bilim Dalında hazırlanmış olan yüksek lisans tezinden uyarlanmıştır.

** Altınbaş Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, cemal.ibis@altinbas.edu.tr
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-9808-2347>

*** Altınbaş Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Yüksek Lisans Mezunu, av.ecenurturker@gmail.com,
ORCID ID: 0000-0002-4022-5090

mali sorumluluğu, mevzuattaki hükümler, meslek mensubu bakımından risk teşkil eden durumlar, bunların mükellef ile olan iç ilişkide ne gibi sorunlara sebep olabileceği ve YMM’lerin mesleki özen sorumluluğu değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Yeminli Mali Müşavir, Tasdik İşlemi, Müteselsil Sorumluluk, Rücu Talebi, Mesleki Özen.

JEL Kodu: K15

JOINT LIABILITY AND RECOURSE RELATIONS OF SWORN-IN CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS ARISING FROM CERTIFY PROCESS

ABSTRACT

The aim of this study is to evaluate the joint and several responsibilities of Sworn-in CPAs within the scope of the Turkish Code of Obligations No. 6098, Tax Procedure Law No. 213 and Law of Accounting Professional No. 3568 due to the certification procedures they have carried out, as well as to evaluate the recourse relations between them and the taxpayers, who are their customers, before the arbitral tribunal or the judge decides on recourse to address the necessary criteria and to ensure that they know in which cases they will share the loss with the taxpayer. In this context; Financial liability of Sworn-in CPAs arising from certification procedures, provisions in legislation, situations that pose a risk to the professional, what problems these may cause in the internal relationship with the taxpayer, and the professional due diligence responsibility of Sworn-in CPAs have been evaluated.

Keywords: Sworn-in Certified Public Accountant, Certification, Joint Liability, Request For Recourse, Professional Due Diligence.

JEL Code: K15

1. GİRİŞ

YMM’ler, 213 S.K.’nın mük. (mükerrer) 227. madde ve 3568 S.K.’nın 12. madde hükümleri uyarınca; tasdik işlemleri sonucu meydana çıkan vergi ziyayı, ceza ve gecikme faizlerinden dolayı mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır.

YMM’lerin sorumluluk sınırlarının saptanması; hem kendilerinin hem mükelleflerin 6098 S.K. kapsamında birbirlerine rücu hakkı ve bu hakkın kullanılmasına yönelik taleplerini de etkilemektedir. Şartlar olduğu takdirde; mükellefin, görevini layıkıyla yerine getirmeyen YMM’ye karşı ve YMM’nin de ödemek zorunda kaldığı tasdik işleminden kaynaklanan vergi ziyayı, ceza ve gecikme faizlerinden dolayı mükellefe iç ilişkide rücu etmesi mümkündür. Bu tür iç ilişkiler bir özel hukuk ilişkisi olması sebebiyle,

şayet taraflar arasındaki sözleşmede tahkim şartı varsa hakem kararıyla, yok ise adli yargı organlarında çözülecektir.

YMM ve mükellefin birbirlerine yönelttikleri rücu taleplerinde tahkim heyeti yahut hâkim sorumluluğu paylaştırırken; özellikle YMM'nin mesleki özen kavramı üzerinde duracak, olayın bütün durum ve koşulları ile kusurun ağırlığını değerlendirerek sorumluların olaydaki rollerini hakkaniyet gereğince dikkate alacaktır.

2. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ

Çalışma konumuz olan ve 3568 S.K. sayesinde yasal zeminde yer edinen YMM'lik mesleğinin çalışma alanı, 3568 S.K.'nın 2/B bendinde belirtildiği üzere, aynı Kanun'un 2/A-b ve 2/A-c de belirtilen konulara ek olarak, yine aynı Kanun'un 12. maddesine uygun olarak çıkartılacak Yönetmelik kapsamında tasdik işlemlerini yapmaktır. İlgili Yönetmelik ile YMM'lerin görev ve yetkileri detaylıca açıklanmış ve YMM'lerin meslek konusuna ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. 3568 S.K. maddeleri ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan ilgili Yönetmelik maddelerinden çıkan sonuca göre, YMM'lerin görev tanımı kapsamında birçok husus vardır. YMM'leri, SMMM'lerden ayıran çalışma alanı; tasdik işlemi yapıyor olmalarıdır. Ayrıca, YMM'lerin, SMMM'lerin yapabildiği 3568 S.K. m. 2/A-a hükmündeki işleri yapması engellenmiştir.

2.1. Yabancı Ülke Uygulamalarında Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği

İngiltere'de; chartered accountant, ABD'de (Amerika Birleşik Devletleri'nde); certified public accountant (CPA), Almanya'da; steuerberater (StB) şeklinde adlandırılan muhasebe uzmanlığı; en yakın tanımıyla sworn-in certified public accountant ülkemizdeki yeminli mali müşavirlik mesleğinin karşılığı olarak İngilizce ifade edilebilecektir. Fakat, YMM'lik mesleğinin Türkiye'deki işlev ve sorumluluklarına bakıldığında, benzer bir yasal düzenlemeyle tasdik işlemi yapılmaması sebebiyle başka ülkelerde YMM'lik mesleğine tam olarak benzer nitelikte bir mesleğin bulunmadığı açıktır.

Bildiğimiz kadarıyla hiçbir Dünya ülkesinde YMM'lerin sorumluluğu, ülkemizde 3568 S.K.'nın 12. maddesindeki lafzıyla uygulandığı şekliyle doğruluk temeline oturtularak uygulanmamıştır. Her ne kadar ülkelerde, YMM'lerin sorumluluğu konusunda doğruluk kavramı kullanılsa bile, kastedilen doğruluk, ülkemizdeki uygulamaya benzerlik göstermemekte, doğruluk kavramı özen eksenine oturtulmuş bir içerik taşımaktadır (Taş, 2007).

Tablo 1: Almanya'daki StB'ler ve ABD'deki CPA'ların, Türkiye'deki YMM'ler ile Sorumluluklarının Karşılaştırılması.

	ALMANYA	ABD	TÜRKİYE
İŞLETME SAHİBİNE KARŞI SORUMLULUK	StB'lerin sorumluluğu; sözleşme öncesi, sözleşme sebebiyle ve haksız fiilden kaynaklanır (Jürgens, 2017). Bu üç sorumluluktan herhangi biri yerine getirilmezse sorumluluk doğar (Sarı & Sarılı, 2004).	CPA'ların sorumluluğu sözleşme hükümlerine aykırılık ve denetim yaparken mesleğin gerektirdiği özeni göstermeme halinde doğar. Uyuşmazlıklarda mesleki özen incelenir (Yılanıcı & Yıldız, 2001).	YMM'ler, 213 S.K.'nın mük. 227. maddesi ve 3568 S.K.'nın 12. maddesi hükümleriyle tasdik işlemleri sonucu meydana çıkan vergi ziyayı, ceza ve gecikme faizlerinden dolayı mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar.
DİSİPLİN CEZALARI	§68 Wirtschaftsprüferordnung (WPO) "Berufsaufsichtliche Maßnahmen" ile; kınama, 500.000 €-1.000.000 €'ya kadar para cezası, kamu yararına çalışan şirketlerde 1 yıldan 3 yıla kadar çalışma yasağı, 1 yıldan 5 yıla kadar geçici meslekten men ve daimi meslekten men cezaları vardır.	ABD'de menkul kıymetler ve borsaları denetleyen kuruluş olan U.S. Securities and Exchange Commission (SEC), şartlar gerçekleştiğinde CPA'ların, SEC'e kayıtlı şirketlerin denetimini yapmasını süreli veya süresiz olarak engelleyebilir (Sarı & Sarılı, 2004).	3568 S.K.'nın 48. maddesiyle; YMM'ler hakkında; uyarma, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatını kaldırma, meslekten çıkarma olmak üzere ceza uygulanabilir.
CEZAI SORUMLULUK	Ceza sorumluluğu kasıt temeli üzerine oturtulmuştur. Kasıtlı olarak denetimin sonuçlarını yanlış rapor eden, vergi kaçırılmasına yardım eden ve suçluya yardım eden, raporunda gerekli hususları belirtmeyen StB'ler para ve/veya hapis cezasına çarptırılır (Sağmanlı, 2000).	Kasıtlı olarak aldatan veya aldatanlarla işbirliği yapan, şirketin finansal durumunu çarpıtmaya çalışan CPA'ların, Kamu yararına aykırı davranışlarının tespiti ile kamu davası açılabilir (Erkan, 2004).	3568 S.K.'nın 49. maddesi hükümünde, YMM'ler hakkında tasdik ödevlerini yasalarda belirtilen şekilde yerine getirmediklerinde para cezası ve 6 aydan 1 yıla kadar hapis cezası yaptırımı öngörülmüştür.

3. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN TASDİK İŞLEMLERİNDEN DOĞAN SORUMLULUĞU VE HUKUKİ SONUÇLARI

3.1. Tasdik İşlemi

Tasdik kavramı, 02.01.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Tasdik Yönetmeliği’nin 1. ve 4. madde ve 3568 S.K. 12/1. madde hükümlerinde tanımlanmış ve tasdik işlemiyle: gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin ilgili mevzuat yönünden olan istemlerin karşılanmasında çabukluğu sağlayarak hak ve yararlarını korumak; hesap ve kayıtların sonuçlarını gösteren mali tabloları, yanıltıcı olmayacak şekilde eksiksiz tanzim ederek kamunun yararına sunmak, vergi iadesi ve mükellef ilişkilerinde güven ortamı yaratmak hedeflenmiştir (Yılmaz, 2004).

3568 S.K.’nın 12/3. madde hükmüne göre de, YMM tarafından tasdik edilmiş belgeler, kamu idaresi tarafından yetkilendirilen memurlar tarafından tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş belge olarak kabul edilerek, Devletin YMM’lik mesleğine ve tasdik raporlarına verildiği önem ortaya konmuştur. Vergi yönetimi, YMM’lerin tasdik raporlarını incelemeye tabi tutmayarak, Devlet’e ait olan denetim ve kontrol yetkisini, istisnai durumlar olan ihbar, şikâyet gibi özel haller hariç olmak üzere, kısmen YMM’lere devretmiştir.

3.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşlemlerinden Doğan Sorumluluğu ve Hukuki Sonuçları

YMM’lerin tasdik işlemlerinden kaynaklanan sorumluluğunu doğuran temel düzenlemeler, 3568 S.K.’nın 12. madde hükmü ve 213 S.K.’nın mük. 227. madde hükmü olmakla birlikte, ilgili kanunlardan güç alan yönetmelikler ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan tebliğler de bulunmaktadır. 3568 S.K.’da, YMM’lerin ziyaa uğratılan vergi ve kesilecek cezalardan sorumlu olacağı belirlenmişken, 213 S.K.’nın mük. 227. madde hükmünde ayrıca gecikme faizlerinin de YMM’lerin sorumluluk kapsamına eklendiği görülmektedir. Ayrıca, 3568 S.K.’nın 48. madde hükmünde, YMM’lerin hukuki ve cezai sorumluluklarının yanı sıra yaptığı görevden dolayı koşulların oluşması durumunda disiplin hükümleri de uygulanmaktadır.

Tasdik Yönetmeliği’nin 20. madde hükmü, YMM’lerin anılan yasal düzenlemelerde öngörülen sorumluluğunun yerine getirilmesinde Borçlar Kanunu’nun tam teselsül hükmünün uygulanacağını belirterek, tasdik doğru olmaması dolayısıyla YMM’ye yüklenen sorumluluğu tam teselsül esaslarına bağlamıştır. Ayrıca, Tasdik Yönetmeliği’nin ilgili hükmü Danıştay’ın 11. HD., 247/310 Karar Tarihi: 20.02.1995 ve aynı yönde birçok kararla da ifade edilmiştir.

Tam teselsülün özelliği; ortak kusura bağlı birlikte hareket etmektir (Gümüş, 2021). Tasdik Yönetmeliği’nin 20. maddesi ile; Borçlar Hukukunda haksız fiil sorumluluğunun doğması için aranan unsurların, YMM’lerin tasdikten doğan sorumluluklarının saptanmasında aranan sorumluluk ölçütleri olması gerektiğine dolaylı bir atıf yapılmıştır. Bir başka ifadeyle, ilgili maddeyi, bir vergi ziyaının ortaya çıkmasında YMM ve vergi mükellefini ortak kusur ile sorumlu tutmak şeklinde açıklamak da mümkündür (Taş, 2007).

YMM’nin müşterek ve müteselsil sorumluluğu, kanuni düzenlemelerle, hukuk kuralına dayalı olarak oluşturulmuştur. YMM’lerin sorumluluğunun konusu bir vergi alacağıdır ve aslında bu kamu alacağı

haksız bir fiilden değil, sorumluluğun düzenlendiği Kanun hükümlerinden doğmaktadır (Özel, 2005). Görüldüğü üzere, aslında mükellefin ve YMM'nin müşterek ve müteselsil sorumlulukları birbirinden bağımsız hukuki nedenlere dayandığından kusurda ortaklıktan söz edilmesi mümkün olmaması gerektiği kanaatindeyiz. Ancak, mükellef ve YMM arasındaki iç ilişkide zararın paylaşımı bakımından kusur, kasıt ve zarar gibi kavramlar sorumluluğun paylaşılmasında önem arz edecektir.

3.3. Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumluluk Sigortası

Mesleğin ifası sırasında zarar doğma olasılığı ve parasal riski yüksek olan meslek mensuplarının en büyük güvencesi, azami mesleki özen ve dikkati göstermek ile mesleki sorumluluk sigortası yapmaktır (Özel, 2005).

Her ne kadar; 3568 S.K.'da mesleki sorumluluk sigortası yer almasa da, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK'nın 24. madde hükmü ve Bağımsız Denetim Yönetmeliği ile bağımsız denetim bakımından mesleki sorumluluk sigortası zorunlu tutulmuştur. Buna karşın, YMM'lerin tasdik işlemi yapma faaliyetleri bakımından mesleki sorumluluk sigortası yaptırımları ihtiyaridir.

YMM'lerin işlerini yaparken karşı karşıya kaldığı en önemli riskler; mükellef ile yaptığı sözleşmeden ve kanundan doğabilecek zararlar ilgili sorumluluklarıdır. Sigortacı ile sigortalayan YMM arasında sigorta sözleşmesi düzenlenmesi sırasında, YMM ne gibi rizikoların karşılanmasını sigortacıdan istiyorsa o riskleri karşı tarafa bildirmek zorundadır. Aksi halde, poliçede yer almayan riskler sigortacı tarafından karşılanmamaktadır. Sigorta değeri arttıkça YMM'nin ödemesi gereken sigorta primi de doğru orantılı olarak artmaktadır (Özel, 2005).

Geçmişte Gelir İdaresi Başkanlığı, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının, sigortanın ihtiyari olduğu için gider kaydının mümkün olmadığını belirttiği 14.11.2011 tarih 176200-611 sayılı özelgesine yapılan eleştiriler neticesinde, Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 30 Aralık 2020 tarihinde vermiş olduğu 367714 sayılı özelge ile, "...Yeminli mali müşavirlerin, mesleki faaliyetlerini ifa ederken meydana gelebilecek zarar, ziyan ve tazminatların karşılanması amacıyla yaptırdıkları mesleki sorumluluk sigortalarına ilişkin ödemelerin, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesine yönelik bir gider olarak kabul edilmesi ve serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirim konusu yapılmasının mümkün bulunduğu" şeklinde yapılan açıklamalarla değiştirilmiştir.

4. TARAFLARIN RÜCU HAKKI

4.1. Genel Olarak Tarafların Rücu Hakkı

6098 S.K.'nın 62. madde hükmünde de belirtildiği üzere; alacaklıya kendisine düşen paydan fazlasını ödeyen sorumlulardan birinin veya birkaçının, tazminat edimini ifa ettikten sonra, diğer sorumlulara başvurarak fazladan ödediği kısım için rücu hakkını kullanması mümkündür. Sorumlunun, alacaklıya ödediği tazminat borcu bakımından, tazminatın sorumlular arasında ne şekilde paylaşılacağı meselesi iç ilişki kapsamında düzenlenir (Eren & Dönmez, 2022).

Yargıtay'ın yerleşik kararlarıyla da ortaya konduğu üzere, kendisine gönderilen ödeme emri üzerine İdare'ye ödeme yapan mükellefin, YMM'ye tasdik işleminden kaynaklı olarak rücu edebilmesi için, meslek mensubunun mesleki özen borcuna aykırı davrandığını ortaya koyarak ispatlaması gerekmektedir.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği olan 18 Sıra Numaralı Tebliğ'in II. Bölümünün (B) kısmında, "Yeminli mali müşavirlerin bilgi ve rızası dışında, mükellefin tek taraflı tasarrufu sonucu kesinleşen ve yeminli mali müşavir tarafından ödenen vergi ve cezalar için mükellefe rücu hakkı saklıdır." şeklindeki açıklamayla YMM'lerin mükelleflere rücu hakkı açıkça dile getirilmiştir.

Mükellef yerine ödeme yapan YMM bakımından, ödediği vergi borcunun, mesleki özen borcunu yerine getirmesine rağmen ortaya çıktığı, zararın ortaya çıkışında illiyet bağının ve kusurunun bulunmadığı iddiasıyla mükellefe rücu etmesi mümkündür.

4.2. Mükellefin Rücu Talebinin Yerindeliği İçin Gerekli Şartlar

YMM'nin sorumluluğunun saptanabilmesi için önce maddi bir zararın doğması ve doğan maddi zarar ile sözleşme arasındaki bağlantının uygun illiyet bağı kuramı ile tespit edilmesi gerekmektedir (Özel, 2005). Tasdik işlemi neticesinde ortaya çıkan vergi ziyayı ile tasdik işlemi konusu arasında birebir ilişki bulunması ve vergi ziyayının YMM'nin tasdik işlemi yaptığı konu sebebiyle oluşması gerekmektedir.

4.2.1. Tasdik İşlemi Sebebiyle Doğmuş Bir Zarar Olmalıdır

Maliye Bakanlığı vergi denetim elemanlarınca yapılan vergi incelemesi neticesinde bir matrah veya vergi farkı ortaya çıktığında, denetim elemanları YMM'lerin sorumluluklarının saptanması için bulunan matrah veya vergi farkı ile YMM'nin tasdik işleminden kaynaklı sorumlulukları arasındaki ilişkiyi düzenledikleri raporlarda net bir şekilde ortaya koymalıdır. YMM'nin sorumluluğunun söz konusu olması için öncelikle bir vergi ziyayının gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Eğer, tasdik işlemi sebebiyle ortaya çıkan bir vergi ziyayı yoksa YMM'lerin de hem dış ilişki hem de iç ilişkide sorumluluğunun doğmaması gerekmektedir.

4.2.2. Tasdik Raporu Hukuka Aykırı Olmalıdır

3568 S.K.'nın YMM'lerin tasdik ödevinden doğan sorumluluğunu yapılan tasdik doğru olmaması ölçütüne bağlamasına karşılık, 213 S.K.'nın mük. 227. madde hükmünde, tasdik raporunda yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasına bağlanmıştır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu (DVDDGK), 2007/319 E., 2008/212 K., Karar Tarihi: 21.03.2008 kararıyla, YMM'lerin sorumluluğunun sınırlarını, yaptığı işin niteliğine uygun olarak uygunluk sorumluluğu ve mesleki özen kavramı ile çizmiştir. Danıştay 4. Hukuk Dairesi (HD.), 2011/7308 E., 2014/4091 K., Karar Tarihi: 03.06.2014 ve aynı yöndeki birçok karar, YMM'nin sorumluluğunun, tasdik raporunun kapsamıyla sınırlı olması sebebiyle, kendisinden doğruluk sorumluluğu beklenemeyeceğini kabul etmekte ve böylece sorumluluğu 3568 S.K.'nın 12. madde hükmündeki ifadeden uzaklaştırmaktadır (Yerlikaya, 2021).

4.2.3. Tasdik Raporu ve Zarar Arasında Uygun İlliyet Bağı Bulunmalıdır

Uygun illiyet bağının bulunması; sorumluluğun kurulmasında ve sınırlandırılmasında temel şartlardan biri olarak incelendiğinden, bu bağın olmadığı hallerde kişilerin sorumluluğundan da bahsedilemez (Antalya, 2019). Sorumlulardan her birinin davranışı ile zararın bütünü arasında uygun illiyet bağının bulunması gerekmektedir (Ayan, 2020).

Danıştay 3. HD., 2019/3151 E., 2021/770 K., Karar Tarihi: 11/02/2021 ve aynı yöndeki kararlarla da açıklandığı üzere, mevzuat hükümlerine uygun olarak yapılması gereken tasdik işlemi ile ilgili kasıt ya da ihmal ortaya konmadıkça, bulunan matrah farkı ile YMM'nin yaptığı ya da yapması gerektiği çalışma arasında bir bağlantı kurulmadıkça YMM'nin sorumluluğundan söz edilmemesi gerekir.

İlliyet bağının kesilmesine sebep olacak hallerden biri olan mücbir sebep, üçüncü kişinin kusuru ve biz-zat mükellefin kusuru titizlikle incelenmeli ve somut olaya göre değerlendirilmelidir (Ayan, 2020). Her ne kadar dış ilişkide YMM'nin sorumluluğunun ön saptama işini vergi inceleme elemanı yapsa da; iç ilişkide uygun illiyet bağının tespiti, tahkim yahut devlet yargılaması tarafından yapılacaktır. Yapılacak yargılama sırasında mükellef, maddi zarar ile tasdik işlemi arasındaki illiyet bağı; YMM ise, kusur-suzluğunu kanıtlayacaktır.

4.2.4. Yeminli Mali Müşavir Kusurlu Olmalıdır

YMM, yasal düzenlemelere bilerek ya da sehven uymayan bir eylem gerçekleştirir ise sorumluluğu söz konusu olacağından, mesleki görevlerini yerine getirirken Kanun hükümlerine uymak zorundadır. YMM'nin, mesleğini ifa ederken göstermesi gereken mesleki özeni göstermediği sabit olur ise sorumluluk için gerekli kusur unsuru da gerçekleşmiş olur. YMM'nin kusuruna ilişkin ispat yükü vergi mükellefi üzerindedir.

5. MÜTESELSİL SORUMLULUK UYGULAMASININ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER BAKI-MINDAN RİSKLERİ

5.1. Uzlaşma

Uzlaşma, Türk Vergi Hukukuna 1963 yılında giren ve mükelleflerin ikmalen, re'sen ve İdare tarafından salınan vergiler ve cezalar bakımından yargı yoluna başvurmadan önce vergi yönetimi ile anlaşmak amacıyla başvurabilecekleri idari bir çözüm yoludur. Bazı hallerde mükellef ile vergi yönetimi tahakkuku kesinleştirici işlemler yapabilmektedirler. Yükümlünün uzlaşma talebi üzerine uzlaşma sağlanabilmekte, cezalarda indirim yapılabilmektedir. Yapılan bu işlemler sonucu YMM'nin borçlandırılması sebebiyle durumu ağırlaşmaktadır. Müteseilsil sorumluluk kapsamında uzlaşma sonucu vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesi nedeniyle mükellef tarafından ödeme yapılmaması üzerine YMM'nin sorumluluğuna başvurulabileceğine ilişkin Danıştay 4. HD., 2001/2302 E., 2002/2961 K., Karar Tarihi: 23.09.2002 sayılı kararı gibi yargı kararları mevcuttur.

Tasdik Yönetmeliği'nin 12. madde hükmü uyarınca, “YMM'lerin vergi incelemelerinde tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmalarda, vergi yargısında; mükellefle beraber hazır bulunması ve gerekli gördüğü açıklamaları yapması” mümkündür.

İnceleme elemanlarının raporları dayanak gösterilerek gerçekleştirilen tarhiyat işlemlerinde yargıya intikal edenlerin yüzde 80'inden fazlasının yargı organları tarafından iptal edildiği hususu (Taş, 2007) dikkate alındığında, uzlaşma yoluna gidilmesi YMM tarafından istenmeyebilir. Bunun yanı sıra, mükellefin uzlaşma yoluna gittiğinden YMM'nin hiç haberinin olmaması da ihtimaller dahilindedir.

Uzlaşma tutanağını imzalayan mükellefin daha sonra iç ilişki kapsamında YMM'ye rücu talebi yöneltmesinde, meslek mensubunun kusursuzluğunu ve mesleki özene uygun hareket ettiğinin karine olarak değerlendirilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Zira, mükellef uzlaşma yoluna gitmişse, İdare ve mükellefin karşılıklı olarak anlaştığı bir ortamda, rücu yoluyla da olsa YMM'ye ceza verilmesinin mantıklı ve anlamlı bir yanı bulunmayacaktır.

5.2. Mükellefin Aczi

Somut olaya göre bazı hallerde, hâkim yahut hakem heyeti, YMM'nin, vergi mükellefine rücu edebileceğine karar verse bile mükellef 2004 sayılı İcra İflas Kanunu'ndaki (2004 S.K.) esaslara göre aciz içerisinde olabilir. Mükellefin acze düşerek borcu ödeyememesi, iflas etmesinden veya hakkında Türkiye'de icra takibi yapılmasının imkansız hale gelmesinden kaynaklanabilir (Yıldırım & Deren Yıldırım, 2021). Borç ödemedi aciz bir kişinin hukuki anlamda tespiti için icra takibi sonucu ilgiliden tahsilat yapılamaması yeterli gelmeyecek, aciz halinin tespiti ancak 2004 S.K. hükümleriyle yapılacak ve ödeme imkanı olup olmadığı değerlendirilecektir (Arslan & Yılmaz & Taşpınar & Hanağası, 2022).

YMM'nin, rücu hakkını kullanacağı mükellefin aciz halinde olması durumunda; rücu talebinin kabulüne yönelik bir yargı kararı elde etmiş olsa dahi, rücu alacağını elde edebilmek için mükellefin malvarlığını ve dolayısıyla tahsil kabiliyetini yeniden kazanmasını beklemek zorunda kalacaktır.

6. TAHKİM HEYETİ YAHUT HÂKİMİN RÜCU TALEBİNİ DEĞERLENDİRİRKEN YARARLANABİLECEĞİ ÖLÇÜTLER

Vergi ziyanının YMM ya da mükellef tarafından karşılanması durumunda ödeyen YMM veya mükellef açısından rücu hakkı doğmaktadır. Ancak, bu hakkın kullanılıp kullanılamayacağına, şayet sözleşmede tahkim şartı varsa hakem heyeti tarafından, eğer tahkim şartı mevcut değilse, belli ölçütler dikkate alınarak adli yargı hâkimi tarafından karar verilmektedir.

Tahkim heyeti yahut hâkim, iç ilişkideki paylaştırmayı somut olayın tüm durum ve koşullarını, belirli ölçütleri esas alıp değerlendirerek belirleyecektir (Oğuzman & Öz, 2020). Bu konu ile ilgili yapılacak olan yargılamada, YMM ve mükellef arasındaki ilişki incelenecek, tarafların kusurunun ağırlığı, meslek mensubunun mesleki özen yükümlülüğünün sınırları, zarardan yararlanma ve zarara neden olma oranlarına göre, hakkaniyet gereği rücu hakkının tespiti ve miktarına yönelik bir karar verilecektir.

6.1. Sorumluların Kusur Derecelerinin ve Olaydaki Rollerinin Dikkate Alınması

Yargıya intikal eden uyuşmazlıklarda Danıştay, 4. HD., 2009/180 E., 2010/2725 K., Karar Tarihi: 13.05.2010 kararı ve aynı yöndeki kararlarda, YMM'nin tasdik işlemlerinden kaynaklanan müteselsil sorumluluk uygulamasında kusuru, yani kasıt veya ihmali aramaktadır. Danıştay, müteselsil sorumluluk hususunu değerlendirirken ilk başta tasdik işlemi için gerekli inceleme ve araştırmaların yapıp

yapılmadığı üzerinde durmakta ve mesleki özenin gösterilmesi durumunda YMM'nin sorumluluğunun kalkacağı yönünde kararlar vermektedir.

Tahkim heyeti yahut hâkim önüne gelen bir olayda, YMM ve mükellefin kusur derecelerini değerlendirerek tazminatı paylaşırma yoluna gidecektir. YMM'nin ihmali ve mükellefin kastıyla ortaya çıkan zarar bakımından ihmal derecesindeki YMM lehine rücu talebinin varlığının kabul edilmesi adaletli olacaktır. Fakat somut olay değerlendirildiğinde birlikte sorumlu YMM ve mükellefin kusur dereceleri kast seviyesinde ise, karar vericilerin rücu talebinin bulunmadığına ilişkin karar vermesi mümkündür (Eren, 2020).

YMM'nin, mükellefin vergi kaçırma niyeti yokken, onu bu konuda ikna ederek planlamalar yapması durumunda, uygulamada tarafların kusurlarının ağırlık derecelerinin saptanabilmesi kolay olmayacaktır. YMM, mükellef üzerinde devletten vergi kaçırma düşüncesi yarattığı için zararın doğumunda mükellef kadar, hatta ondan daha ağır derecede kusurlu tutulması mümkündür. Ancak, özellikle kusur dereceleri arasındaki fark ve sağlanan çıkar dengesizliği değerlendirilerek, tahkim heyeti yahut hâkim tarafından takdir yetkisi çerçevesinde, vergi kaçırmaya teşvik eden YMM'nin, mükellefe karşı rücu talebinin olduğuna hükmedilmesi bazı durumlarda mümkün olabilecektir (Eren & Dönmez, 2022). Planın amacının, mükellefin karşılaştığı zararı önlemek olduğu ispatlandığında, YMM'nin sorumluluğunun hafifletilmesi mümkün olabilir.

6.1.1. Yeminli Mali Müşavirin Mesleki Özen Sorumluluğu

İşletmelerin muhasebe, hesap, istatistik, bütçe ve her türlü mali konularının planlanması ve bu alandaki sorunların çözümüyle uğraşan YMM'lik mesleği, işletme, iktisat, mali hukuk ve muhasebe bilgisine sahip olunması gerektiğinden, derin bilgi birikimi ve uzmanlık gerektirmektedir. YMM'lerin sorumluluğu bakımından, fiili durumların muhasebe kayıtları ile karşılaştırılması her somut olay nezdinde mümkün olmasa da, mesleki özen kapsamında alım-satım belgeleri, stok sayımları, tesellüm ve teslim makbuzları ile mukaveleler bakımından gerekli araştırmanın meslek mensubu tarafından yapılması zorunludur.

DVDDGK'nın 20.06.1997 tarihinde, E. 1995/438, K. 1997/301 sayısıyla vermiş olduğu ve aynı yöndeki YMM'lerin mesleki özen sorumluluğuna vurgu yaptığı Danıştay 3. HD., 2015/1048 E., 2018/7627 K., Karar Tarihi: 14.12.2018; Danıştay 4. HD.'nin, 2008/3229 E., 2010/2725 K., Karar Tarihi:13.05.2010 ve Danıştay 11. HD., 1998/1313 E., 1999/4861 K., Karar Tarihi: 09.12.1999 gibi kararlar, konumuz açısından son derece önemlidir. Anılan kararlarda, YMM'nin tasdik işlemini yaparken teknik bilgi, deneyim ve mesleki özen için gerekli dikkat ve özenin gösterilip gösterilmediğinin araştırılması noktasında yoğunlaşmıştır.

YMM'lerin vergi beyannamelerini imzaladıkları mükelleflerin işletmelerinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin kullanılması durumunda ise, konu yine mesleki özen standardında değerlendirilecektir. Bu sorun, uygulamada en çok katma değer vergisi (KDV) iadesi kapsamındaki tasdik raporlarında ortaya çıkmaktadır. YMM'nin tasdik raporu düzenlediği mükellefin aldığı faturanın muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olması ya da aldığı firmaya satış yapan kişinin yani alt firmanın faturasının muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olması durumlarında, YMM sorumlu tutulmaktadır. Ancak, yerleşik yargı kararlarıyla

da ifade edildiği üzere, yetersiz olanaklarla bu görevleri tam olarak yerine getirebilmesini beklemek gerçekçi değildir.

Danıştay 9. HD.'nin 2005/5080 E., 2007/732 K., Karar Tarihi: 13.03.2007 sayılı kararında da, “YMM’ye verilen bilgilerin sınırlı olması sebebiyle, YMM’nin müşterek ve müteselsil sorumlu tutularak hakkında düzenlenen ödeme emrini iptal eden Vergi Mahkemesinin kararı” hukuka uygun bulunmuştur. Danıştay 3. HD., 2013/8776 E., 2014/4606 K., Karar Tarihi: 20.10.2014, Danıştay 4. HD., 2011/8717 E., 2014/2151. K., Karar Tarihi: 02.04.2014, Danıştay 7. HD., 2002/2514 E., 2004/200 K., Karar Tarihi: 30.01.2001 kararları gibi aynı yönde kararlar da mevcuttur.

Danıştay 9. HD., 2011/1590, E., 2014/2997; K., Karar Tarihi: 26.05.2014 ve Danıştay 9. HD., 2010/7589 E., 2013/9034. K., Karar Tarihi: 30.10.2013 ve aynı yöndeki birçok kararla, “Yeminli mali müşavirin raporunu düzenlediği gerçek veya tüzel kişinin faturalarının gerçeği yansıtmadığı dolayısıyla komisyon karşılığında düzenlediğinin kabulüyle yapılan vergilendirmeden bu madde uyarınca sorumlu tutulamayacağı, tasdik raporunda yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmadığı yolunda bir tespit bulunması gerektiği, böyle bir tespit olmadan sorumlu tutulamayacağı, inceleme yapma yetkilerinin ancak vergilendirmeye esas alınan belge, kayıt düzeni ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin muhasebe usul ve esasları ile kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğu konusunda biçimsel inceleme yapmaktan ibaret olduğu için sahip olmadıkları yetkinin kullanılmamasından dolayı sorumlu olamayacakları, tebliğlerle bu yetkinin genişletilmesinin mümkün olmadığı ve bu gerekçe doğrultusunda müşterek ve müteselsil sorumlu olduğundan bahisle adlarına düzenlenen ödeme emirlerinin iptali” yönünde verilen Vergi Mahkemesi kararları onanmaktadır.

Yargı kararlarıyla ortaya koyulduğu üzere, YMM’lerden beklenen mesleki özenin temelinde mükellefin vergi beyannamelerinde yer alan hususların defter kayıtlarına uygunluğunun tespiti ile defter kayıtlarına kaynak gösterilen belgelerin uygunluğunun araştırılmasında azami mesleki özenin gösterilmesi yer almaktadır. Böylece; YMM, defterlerin mutlaka yazılmış olmasına dikkat etmeli; defter ve kayıtlar ile bunlara dayanak olarak gösterilecek belgelerin Vergi Kanunlarına uygunluğunu araştırmalıdır. Bu kurallara uygun davranan YMM’ye tasdik işleminden kaynaklı sorumluluğuna başvurarak rücu talebi yöneltilmesi mümkün olmamalıdır.

6.1.1.1. Yeminli Mali Müşavirin Karşıt İnceleme Yetkisi Bakımından

YMM’lerin karşıt inceleme yetkisi olup olmadığına ilişkin yapılan tartışmalar, 213 S.K.’nin 256. madde hükmünün 22.7.1998 tarihinde 4369 S.K.’nin 4. madde hükmü ile değiştirilmesiyle sonuca bağlanmış ve bu hükümle birlikte YMM’ler karşıt inceleme yetkisine sahip olmuşlardır. Maliye Bakanlığı çıkartmış olduğu, 18 Sıra No’lu Genel Tebliğ’in II/C no’lu açıklamaları ve 19 Seri No’lu SM, SMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği ile “YMM’lerin işlemlerini tasdik edecekleri mükellefe mal ve hizmet satan alt firma ya da firmalar nezdinde gerekli karşıt incelemeleri yapmak zorunda oldukları” belirtilmiştir.

213 S.K.’da yapılan değişiklik öncesi dönem ile ilgili olarak öğretide tartışılan bir husus, YMM’lere verilen tasdik yetkisinin Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan tebliğlerle kullanılıp kullanılamayacağı ve Maliye Bakanlığı’nın meslek mensuplarına karşıt inceleme yetkisi vermeye yetkili olup olmadığı konusudur. 1982 Anayasası’nın 73/3. madde hükmünde düzenlenen “Verginin Yasallığı İlkesi” vergilendir-

meye ilişkin olan hususların yanısıra, vergi hukukundan kaynaklanan tüm ödev ve yetkilerin de Kanun düzenlemeleri ile gerçekleştirilmesini zorunlu hale getirmektedir. Vergi Hukukunda, Danıştay kararlarıyla da ifade edildiği üzere üçüncü kişi ödevli olan YMM'lerin yetkilerinin, Kanun ile belirlenmesi de "Verginin Yasallığı İlkesi" kapsamındadır. Bu sebeple, Maliye Bakanlığı'nın Kanunlar ile verilmemiş bir yetkiyi YMM'lere vermesinin mümkün olmaması gerektiği ifade edilmektedir (Canyaş, 2006).

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Tarih:16/11/2003, Sayı: B.07.0.GEL.0.32/3223-2754 numaralı özelgesinde, "Vergi mevzuatına aykırı hususların mükellef tarafından düzeltilmemesi halinde, bu aykırılıklar ve karşıt inceleme sırasında nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefle ilgili olarak tespit edilen vergi mevzuatına aykırı hususlar, yeminli mali müşavirler tarafından tasdik raporlarında belirtilecektir." şeklinde ifade edilmiş ve ayrıca 24/01/2005 tarihli, Sayı: B.07.0.GEL.0.32/3223-2830 numaralı özelgesinde" de, "Yeminli mali müşavirler mükelleflerin KDV iadesi tasdiki kapsamına giren işlemlerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti için gerekli karşıt incelemeleri yapmakla yükümlüdürler" denilmek suretiyle açıklanmıştır.

213 S.K.'nın 256. madde hükmünde yapılan ve YMM'lere karşıt inceleme yetkisi tanıyan bu değişikliğin yürürlüğe girdiği tarihten sonra yapılacak olan mesleki özen tespitlerinde, YMM'lerin karşıt inceleme yetkisinin olduğu da unutulmamalıdır. Zira, eski yargı kararlarında "213 S.K.'nın 135. maddesinde vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar arasında yeminli mali müşavirlere yer verilmediği, bu nedenle üçüncü kişilerden defter ve belge istemek suretiyle karşıt inceleme yapma yetkileri bulunmayan yeminli mali müşavirlerin inceleme yetkilerinin ancak vergilendirmeye esas alınan belge, kayıt düzeni ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin muhasebe usul ve esasları ile Kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğu konusunda biçimsel bir incelemeden ibaret olduğu" gerekçesiyle ödeme emirlerinin iptal edildiği Danıştay 3. HD., 2011/5247 E., 2015/561 K., Karar Tarihi:10.02.2015 gibi kararlara rastlanmaktaydı.

27 No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği'nin 2. Maddesinde, "... hem tam tasdik işlemlerinde hem de KDV iadesi tasdik işlemlerinde yeminli mali müşavirler en az işlemlerini tasdik ettikleri mükellefe mal veya hizmet satan mükelleflerin kayıtlarına inip gerekli karşıt incelemeyi yapmakla yükümlüdürler. Yeminli mali müşavirlerin müteselsil sorumluluk, disiplin hükümleri ve diğer yaptırımlarla karşılaşmamaları açısından karşıt incelemeler konusunda gerekli titizliği göstermeleri ve gerektiği kadar alt kademeye inerek inceleme yapmaları gerekmektedir." şeklinde belirtilmiştir.

6.1.1.2. Yeminli Mali Müşavirin Kanıt Toplaması ve Bilgi Talebi

Tasdik Yönetmeliği'nin 'Kanıt Toplama' başlıklı 14. madde hükmünde, "YMM'lerin yeterli miktarda güvenilir kanıt toplamak zorunda oldukları" açıklanmıştır. Bu sebeple, YMM'nin tasdik çalışmasının yürütülmesi sırasında tasdik konusu ve kapsamı ile ilgili yeterli miktardaki güvenilir kanıtları toplamak zorunda olduğu açıktır. YMM, gerçekliğinden ve içeriğinden kuşku duyduğu her belge ve bilginin doğruluğunun kanıtlanmasını mükelleften isteme hakkına sahiptir. Kanıt toplamada amaç, tasdik konu ve kapsamı ile sınırlı olmak kaydıyla sonuçların olması gereken durum ile karşılaştırılarak değerlendirilmesidir.

Danıştay 4. HD., 2001/2283 E., 2002/2120 K., Karar Tarihi: 22.05.2002 sayılı kararı ile “şirketin yıl içi alış ve satışları, kayıt düzeni gibi hususlar ele alınarak tereddütlü noktaların tespiti ve inceleme yapılmasını İdare’den istemeksizin işlemleri doğrudan tasdik eden YMM” aleyhine olacak şekilde YMM’nin tasdik sözleşmesi imzaladığı şirketin gerçek bir faaliyette bulunmadığı ve düzenlediği faturaların sahte olduğu, faturasız satışlar yapıldığı gibi hususların tespiti nedeniyle kesinleşen kamu alacağı için YMM’lik hizmeti veren şirket adına çıkarılan ödeme emrini iptal eden Mahkeme kararı bozulmuştur. Bu karar bakımından, YMM’nin mesleki özen yükümlülüğüne aykırı davrandığı kabul edilmiştir.

DVDDGK’nın 15.02.2012 tarihli, 2011/579 E. – 2012/54 K. Sayılı dosyasında, “... iade hakkı bulunan kimseye verginin iadesi için gerekli olan tasdik raporlarının düzenlenmesinde yeminli mali müşavirlerin, alt firma yeminli mali müşavirlerinden aldıkları teyit yazılarının yeterli olmadığı, Yönetmeliğin 14. ve 16. maddelerinde öngörüldüğü gibi tasdikin konusu ve kapsamı ile ilgili olarak yeterli miktarda güvenilir kanıt toplanması, hata ve hileleri ortaya çıkaracak şekilde ayrıntılı inceleme ve araştırma yapması gerektiği...” belirtilmiştir.

DVDDGK’nın 21.03.2008 tarihli 2008/212 No’lu vermiş olduğu karardan anlaşılacağı üzere, “Tasdik sırasında YMM’ye ibraz edilmeyen belgeler üzerinden yapılan tarhiyatlarda YMM’lerin müteselsil sorumluluğu tutulamayacağına ilişkin” karar önem arz etmektedir. DVDDGK, “Yasal defter ve kayıtlar arasında bulunması zorunlu olmayan ve YMM’ye ibraz edilmeyen belgelere dayanılarak saptanan matrah farkından dolayı YMM’nin müşterek ve müteselsil olarak sorumlu tutulmasının olanaklı olmadığı” görüşündedir.

DVDDGK, 1995/438 E., 1997/301 K., Karar Tarihi: 20.06.1997 kararında YMM’ler için getirilen sorumluluk, “Yeminli 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 yöneliktir.” olarak tanımlamıştır. Örneğin; YMM’nin gerekli araştırmaları yapmaması sonucu; belgeye dayanmayan kayıtlardan, kayıtların tekdüzen hesap planına uygun olarak tutulmamasından, indirim, istisna ve matrah tutarları ile vergilerin yanlış hesaplanmasından sorumlu tutulması mümkün olabilir.

Danıştay 11. HD.’nin, 1998/2393 E., 2000/678 K., Karar Tarihi: 22.02.2000 sayılı gerçeği yansıtmayan şirket defterini tasdik eden YMM ile ilgili verdiği bir kararında da, “Her ne kadar, Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından, sahte faturalara dayalı olarak KDV iadesi almasına YMM sıfatıyla sebep olan davacı adına yapılan cezalı tarhiyatın yasal olduğu ileri sürülerek Vergi Mahkemesi kararı bozulmak istense de...” Danıştay Savcısı’nın mütalaasına da paralel olarak YMM’nin mevzuattan kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirmesi sebebiyle kabul edilmemiştir.

YMM’nin, mükellefe yönelttiği doğruluğun kanıtlanması talebi yerine getirilmediğinde, içeriğinden kuşku duyduğu ve konuyla ilgili kendisinin aydınlatılmadığı belgeleri, beyanname ve mali tabloları yahut bildirimleri tasdik raporunun düzenlenmesinde dikkate almadığında, meslek mensubu sorumlu tutulmamalıdır.

Hayatın olağan akışı içerisinde, olaylar ve belgelerin mükellefin bilgisi dâhilinde olması sebebiyle, genel olarak hesap tutma ve hesap çıkarma mükellefin sorumluluğuna bırakılmaktadır. Bu sebeple mükellef, sözleşme konusu işlerle ilgili olarak YMM'ye verilen bilgi ve belgelerin doğruluğundan ve belgelerin YMM tarafından belirtilen tarihe kadar teslim edilmemesinden doğacak risklerden sorumludur. Hesaplara temel tutulan bilgi ve belgelerin YMM'ye teslim tarihi ve şeklinin, taraflar arasında yazılı olarak kararlaştırılması mümkündür.

6.2. Zarardan Yararlanma Oranı

Tahkim heyeti yahut hâkim, rücu talebinin varlığı ve kapsamını tespit ederken, zarar verici eylemin özellikle kimin çıkarına işlenmiş olduğunu araştırıp ortaya koyacaktır (Eren & Dönmez, 2022). Bu eylemden çok çıkar sağlayan kimsenin daha büyük paya sahip olduğu benimsenerek pay oranlarının tespiti buna göre yapılmalı; böylece diğerinin o kimseye karşı rücu hakkının bulunduğu kabul edilmelidir (Nomer, 2020).

YMM ve mükellef arasında yapılan tasdik sözleşmesinde; YMM mesleğini ifa ederek gelir elde etmektedir. Bu bakımdan zarardan yararlandırılması, tüm risk ve tehlikeleri göğüsleyerek bir menfaat sağlaması için sözleşmeyle temin edilen gelir menfaati dışında, bu riske YMM'yi cezbedebilecek bir menfaate ihtiyaç vardır. Bu menfaat temini, nakdi veya gayrinakdi olarak mükellef yahut irtibatlı olduğu kişiler tarafından sağlanabileceği gibi, YMM'nin malvarlığında bir artışa sebep olmuş olmalıdır. Böylelikle, YMM'nin kastıyla gerçekleştirdiği hukuka aykırı işlemlerde sağladığı menfaat ile tasdik sözleşmesi ile elde edeceği menfaat arasındaki nisbetin büyüklüğünden bahsedilebilir. Bu husus bakımından, iç ilişkide payların tespitinde karar vericiler tarafından gerekli araştırmaların yapılması ve YMM'nin zarardan ne oranda yararlandığının titizlikle incelenmesi gerekir.

6.3. Zarara Neden Olma Oranı

Rücu talebinin kapsamı tespit edilirken, sorumlu kişilerin eylemleri ile zarar arasındaki illiyet bağının yoğunluğunun da değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak, bu kişilerin her birinin zararlı sonucu meydana getirmedeki payını, onun zararın doğmasındaki katkısına göre belirleyebilmek her zaman kolay değildir. Bu nedenle zarara neden olma oranı ölçütüne uygulamada kolaylıkla işlerlik kazandırılmamaktadır (Oğuzman & Öz, 2020).

Örneğin, ihracatta vergi iadesi işlemi için rapor düzenleyen bir YMM, ihracatçının ihraç konusu olan malı tedarikinden ihracına kadar olan hiçbir aşamada bulunmamaktadır. YMM, ihracın tamamlanmasından sonra işlemlere ilişkin kendisine sunulan belgeleri incelemekte ve devletin yetkili organlarının onayladığı gümrük çıkış beyanından hareketle, gerçekleştirilen ihraç işlemini ileri bir tarihte kurgulamaya çalışmaktadır (Taş, 2007). Ancak; YMM'nin, ihracattan dolayı bir mükellefin KDV iadesi ile ilgili vergi dairesinin talep ettiği KDV iadesi tasdik raporu kapsamında haksız yere alınan KDV iadesinden dolayı müşterek ve müteselsil sorumluluğu bulunmaktadır.

YMM'nin, sözleşmede bahsi geçen işlerle alakalı olarak mükellefe mevzuat uyarınca yönelteceği her uyarıyı ve önerinin yerine getirilmesi gerekmektedir. Aksi halde, bu ihmallerden kaynaklı zararlardan YMM'nin sorumlu tutulması mümkün olmamalıdır.

6.4. Hakkaniyet Düşüncesi

Rücu talebinin varlık ve kapsamının belirlenmesinde, 6098 S.K.'nın 62. madde hükmü gereği hâkime olaya ilişkin tüm durum ve koşulların incelenmesi emredilerek takdir yetkisi verilmiş ve hâkimin hakkaniyet düşüncesinden ayrılmadan nihai kararı vermesi gerektiği belirtilmiştir.

Hakem heyeti yahut hâkim tarafından hakkaniyet değerlendirilirken, İdare'nin YMM'nin savunma hakkını ihlal edip etmediğini, vergi borcunun mükellefin uzlaşma yoluna başvurusuyla kesinleşip kesinleşmediği, mali takibatın usulüne uygun yapıp yapılmadığının ve meslek mensubu tarafından İdari Yargıda sunulma imkanı olmamış bir kişisel def'i olup olmadığına da dikkat edilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

7. SONUÇ VE ÖNERİLER

YMM'ler, 213 S.K.'nın mük. 227. madde ve 3568 S.K.'nın 12. madde hükümleri uyarınca; tasdik işlemi sebebiyle meydana gelen vergi ziyai, ceza ve gecikme faizlerinden dolayı mükellefle birlikte müteselsilen ve müştereken sorumlu tutulmuşlardır. YMM'lerin mesleki sorumluluğunun hem Vergi Hukuku hem de Borçlar Hukukunu ilgilendirmesi ve özellikle YMM'lerin kendine özgü müteselsil sorumluluk düzenlemeleri sebebiyle, konuyla ilgili mevzuat bütüncül bakış açısıyla değerlendirilmelidir. Her ne kadar, YMM'lerin 3568 S.K. kapsamında yürütülen mesleki faaliyetleri için mesleki sorumluluk sigortası yaptırarak mali sorumluluğu bertaraf etmesi mümkün olsa da, idari ve cezai sorumlulukları devam etmektedir.

YMM'lerin tasdik işlemlerinden kaynaklanan vergi ziyai, ceza ve gecikme faizlerinden dolayı takibe alınması için, öncelikle kamu borcunun tahakkuk ettirilmiş olması, mükellef hakkında tarhiyat yapılması ve bu borcun muaccel hale gelmesi gerekmektedir. Her ne kadar bu durum, YMM'ler için bir güvence gibi gözükse de, mükellefin Vergi Barışı Kanunu benzerleri af hükümlerinden yararlanmak için davadan feragat etmesi yahut mükellefin uzlaşmayla kendini ve dolaylı olarak YMM'yi borçlandırması ve sonrasında ödeyememesi, tahsilat aşamasında YMM'nin sorumluluğunun takibinin yapılması sebebiyle kişisel def'ilerin ileri sürülememesi gibi örneklerde YMM büyük risk altına girecektir.

Mükellef yahut tasdik işlemi sebebiyle müteselsil sorumluluğu bulunan YMM'nin, devlete ödediği vergi ziyai, ceza ve gecikme faizlerinden dolayı, tasdik sözleşmesinde tahkim şartı bulunması halinde tahkim yoluyla; tahkim şartı yoksa, devlet mahkemelerinde iç ilişkide birbirlerine rücu etmeleri ve şartları olduğu takdirde hakem veya hâkim kararıyla zararı paylaşmaları mümkündür.

YMM, müteselsil sorumluluğu sebebiyle ödemek zorunda kaldığı vergi ziyai, ceza ve gecikme faizlerinden dolayı; tasdik işlemini yaparken gerekli mesleki özeni gösterdiği, mükellefe ait defter, belge ve beyanlardan yola çıkarak ve mevzuatta kendisine verilen yetkiler doğrultusunda gerekli tüm araştırmaları yaparak tasdik raporu düzenlendiği fakat tüm bunlara rağmen ortaya çıkan vergi kaybından sorumluluğu olmayacağını ileri sürerek mükellefe rücu talebinde bulunabilir.

Mükellef tarafından, YMM'ye ileri sürülecek rücu talebi bakımından ise; bir maddi zararın doğması, doğan maddi zarar ile tasdik işlemi arasında uygun illiyet bağının oluşması ve YMM'nin gerekli mesleki özeni gösterip göstermediğinin tespiti gerekmektedir. Kanaatimizce de, YMM'lerin tasdik işlemlerin-

den doğan sorumluluğunun kusur ve mesleki özen kavramları kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Bu husus Danıştay kararlarıyla da sabit hale gelmiştir.

Hakem heyeti yahut hâkim, taraflardan birinin rücu talebinin kabulü hakkında karar verirken, hakka-niyet düşüncesine ters düşmeyecek şekilde YMM ve mükellefin olaydaki rollerini, zarara neden olma ve zarardan yararlanma oranlarını, sorumluların kusur derecesini ve özellikle YMM'nin mesleki özene aykırı davranıp davranmadığını araştıracaktır.

Mevzuatımızda, tasdik kapsamı hariç olmak üzere, YMM'lerin sorumluluğu bakımından bir sınırlandırma mevcut değildir. Türk hukuk sisteminde, vergi sorumluluğu kavramının kamu hukuku ilişkisinden doğması sebebiyle, yükümlülükler kanunlarla belirlenmektedir. Bu sebeple, YMM ve mükellef aralarında düzenleyecekleri sözleşme ile Vergi İdaresine karşı olan hak ve yükümlülüklere müdahale edemezler. ABD ve ülkemiz uygulamasının aksine, Almanya'da isteğe bağlı denetimlerde kanunen sınırsız sorumluluğun öngörülmesi karşısında, zorunlu denetimlerde ihmalden kaynaklanan yükümlülük ihlallerinde taraflar arasında yapılacak danışmanlık sözleşmesiyle sorumluluğu sınırlandırma imkanı öngörülmüştür. Kasıtlı olarak yükümlülüklerin yerine getirilmemesi durumunda ise sınırsız sorumluluk mevcut olacaktır.

Ülkemiz uygulamasında, yasal düzenlemelerle YMM'lere ağır görev ve sorumluluklar yüklendiği, buna karşın yetkilerinin yetersiz kaldığı görülmektedir. ABD'de görüldüğü gibi uygunluk denetimi benimsenecek ve uygulanacaksa, 3568 S.K. ve doğruluk denetimi uygulamaları terk edilip, vergi ziyai ile YMM'nin bağlantısı kesilerek, mesleki özen ve kusur kavramlarının öne çıkarıldığı mevzuat düzenlemesi yapılmalı ve YMM'yi adeta bir vergi inceleme elemanı olarak gören uygulamalara son verilmelidir.

YMM'lerin tasdik işlemlerinden kaynaklanan sorumluluğu, mutlaka yeni ve kapsayıcı yasal düzenlemeler ile açıkça mesleki özen kapsamında değerlendirilmeli; vergi yönetimi, üniversiteler ve özellikle meslek odalarından konuya ilişkin görüşler alınmalı ve mutabakat sağlanmalıdır. YMM'lerin tasdik işlemlerinden dolayı ancak kasıt veya ağır ihmal sonucu ortaya çıkan zararlardan sorumlu tutulabileceklerine kanuni düzenlemelerde şüpheye yer bırakmayacak şekilde vurgu yapılmalıdır.

Kanaatimizce, vergi incelemelerindeki her matrah farkına YMM'nin dahil edilmesi ve mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulması yerine daha uygulanabilir yaptırımlar içeren bir sorumluluk anlayışının benimsenmesi mümkündür. Örneğin, YMM'lerin sorumluluğunun sınırlandırılması bakımından; mükellefle yaptığı tasdik sözleşmesindeki ücret temel alınarak miktar itibarıyla bir belirleme yapılması veya ücretle bağlantı kuran kademeli idari para cezası yaptırımı belirlenmesi mümkündür. Ayrıca, incelemede bulunan matrah farkının belli yüzdesine kadar sorumluluk uygulamasının veya vergi ziyayının belirli bir yüzdesi oranında ceza yaptırımının değerlendirilmesi de YMM'ler üzerindeki baskıyı azaltabilecektir.

KAYNAKÇA

- Antalya, O. G. (2019). Borçlar hukuku genel hükümler (cilt 2). Legal Yayıncılık.
- Arslan, R. & Yılmaz, E. & Taşpınar Ayvaz, S. & Hanağası, E. (2022). İcra ve iflas hukuku. Yetkin Yayınları.
- Ayan, M. (2020). Borçlar hukuku (genel hükümler). Adalet Yayınevi.
- Canyaş, O. (2006). Yeminli mali müşavirlerin vergisel sorumluluğu. Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Eren, F. (2020). Borçlar hukuku genel hükümler. Yetkin Yayınları.
- Eren, F. & Dönmez, Ü. (2022). Eren borçlar hukuku şerhi, cilt II m.49-82. Yetkin Yayınları.
- Erkan, Fikret. (2004). Yeminli mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumlulukları ile buna ilişkin uygulamaların, temel insan hakları, avrupa birliği hukuku, değerlendirilmesi, Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları.
- Gümüş, M. A. (2021). Borçlar hukukunun genel hükümleri. Yetkin Basım.
- Jürgens, P. (2017). Almanya’da vergi danışmanlarının vergi hukuku ve ceza hukuku bakımından sorumlulukları. Arafta bir meslek grubu: vergi danışmanları (3568 sayılı kanuna tabi meslek mensupları) VII. Uluslararası mali hukuk sempozyumu, Seçkin Yayıncılık.
- Nomer, H. N. (2020). Borçlar hukuku genel hükümler. Beta Basım.
- Oğuzman, M. K. & Öz, M. T. (2020). Borçlar hukuku genel hükümler (cilt-2). Vedat Kitapçılık.
- Özel, S. (2005). Yeminli mali müşavirlerin tasdik işlemlerinden doğan sorumluluğu. Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Sağmanlı, M. (2000). Almanya, ABD ve Türkiye’de yeminli mali müşavirlerin sorumluluklarının karşılaştırılması, yeminli mali müşavirlik mesleğine yönelik kamuoyu algısı. Yaklaşım Dergisi, (90), 38-40.
- Saruç, N. T. & Sarılı, M. A. (2004). Yeminli müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumlulukları ile buna ilişkin uygulamaların, temel insan hakları, avrupa birliği hukuku, anayasa hukuku ve borçlar hukuku yönünden değerlendirilmesi. Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları.
- Taş, F. (2007). Yeminli mali müşavirlerin tasdik sorumluluğu. Yaklaşım Yayıncılık.
- Yerlikaya, G. K. (2021). SMMM ve YMM kanunu şerhi. Seçkin Yayıncılık.
- Yılancı, M. & Yıldız, B. (2001). YMM-Bağımsız Denetçi ve Tasdik-Mali Tablo Denetimi Çelişkisi: Mesleğin Gelişimine Etkileri. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, (5), 67-77.
- Yıldırım, M. K. & Deren Yıldırım, N. (2021). İcra ve iflas hukuku. Beta Basım.
- Yılmaz, G., (2004). Yeminli mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumluluklarının temel insan hakları, avrupa birliği hukuku, anayasa hukuku, borçlar hukuku yönünden değerlendirilmesi. Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları.

