

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN DİSİPLİN ve MALİ SORUMLULUKLARI

DISCIPLINARY AND FINANCIAL RESPONSIBILITIES OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS



Şengül KURNAZ*

ÖZ

Meydana gelen hukuki bir zararı gidermekle yükümlü kişiyi sorumlu olarak tanımlayabiliriz. Kişi sözleşmeden, haksız fiilden dolayı sorumlu tutulabildiği gibi kanun hükmünden dolayı da sorumlu tutulabilir. Birden çok kimsenin aynı zardan dolayı aynı biçimde sorumlu tutulması ve zarar görenin dilediği sorumlu veya sorumlulara başvurabilmesi halinde ortaya çıkan sorumluluk biçimine müteselsil sorumluluk denir. Burada sorumlulardan her biri zararı gidermekle ayrı ayrı yükümlüdürler. Yeminli Mali Müşavirlerin (YMM) müteselsil sorumlulukları 2 ayrı kanun maddesinde düzenlenmiştir. Bunlar 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12 ve Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'nci maddeleridir. Bu iki Kanun maddesi esas alınarak YMM'lerin müteselsil sorumlulukları kapsamında çok sayıda tebliğ, genelge ve meslek

ABSTRACT

The person who is responsible for the recovery of legal loss is liable person. The person may be held responsible for the provision of the law as well as the contract and wrongful act. The form of liability that arises when more than one person is held liable for the same damages in the same way and for whom the damaged person can appeal to responsible person or persons is called joint liability . In the present case, everyone is respectively responsible for the recovery of loss. The responsibilities of Certified Public Accountants (CPA) are regulated in 2 separate laws. These are the Independent Accountant And Financial Advisory and Certified Public Accountant Law No. 3568 and Repetitive Article 227 of the Tax Procedure Law. By basing these two Laws, numerous communiqués, circulars and professional decisions have been published within the scope of joint liabilities of

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 21.06.2017 / M.K.T.: 14.07.2017

kararı yayımlanmıştır. Kanun koyucu YMM'leri de mükellefle birlikte ziyaa uğratılan vergiden dolayı müteselsilen sorumlu tutmuştur.

Çalışmanın konusunu genel itibarıyla Yeminli Mali Müşavirlik mesleği, YMM'ler için gerek kanunla gerek tebliğlerle ve yönetmelikle ön-görülen müteselsil sorumluluk (disiplin ve mali sorumluluk) halleri oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği, Tasdik Yetkisi ve Hukuki Sorumluluğu, Disiplin ve Mali Sorumluluk.

CPAs. The lawmaker has held CPAs responsible for the loss of tax together with the taxpayer.

This paper presents explanations on Certified Public Accountants profession and the joint liability (discipline and financial responsibility) foreseen by the law ,communiqués and by the regulations for the CPAs.

Keywords: Certified public accountants profession authorization and legal responsibility, discipline and financial responsibility

1- GİRİŞ

Yeminli mali müşavirlik mesleği, ilk olarak ihdas edildiği zamandan bugüne kadar vergicilik boyutu ağır basan ve uygulamalarıyla vergi idaresinin yükünü üzerinden almaya uğraşan geleceğin parlayan mesleklerinden biridir. Yeminli mali müşavirlerin faaliyetleri ve bu faaliyetlerin kapsamı yasal düzenlemelerle belirlenmiş olup, keyfi hallere ve su istimallere karşı gerek devletin denetleme birimlerinin gerekse de meslek mensuplarının disiplin mekanizmalarının mevcudiyeti karşısında yapılan işler karşılığında sorumluluk konularının da gündeme geleceği açıktır.¹

Mesleğe yasal bir zemin oluşturan 3568 sayılı Kanun işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, 1989 yılında yürürlüğe girmiştir. Kanun'la, bir taraftan bu mesleklerin standartları belirlenirken diğer taraftan da mesleği, icra edeceklerin kullanacakları yetkiler ve bunun karşılığında üstlenecekleri sorumluluklar hükmüne bağlanmıştır. Meslek mensuplarına verilen yetkinin sorumluluk ile dengeli olması beklenmektedir, çünkü sorumluluklar hangi kapsamda ve ne büyüklükte tartışılırsa yetkilerinde aynı boyutta ele alınması gerekmektedir.²

2- YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ, İŞLEVİ ve KONUSU

2.1- Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği ve İşlevi

Yeminli Mali Müşavirlik mesleği, öncelikle çok önemli ölçüde eksikliği hissedilen vergilenebilir gelirlerin kavranması ve mevcut bulunan vergi yönetimine yardımcı olunması amacıyla yasal bir düzenlemeyle ihdas edilen bir meslektir. Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin temelinde kamu yararı anlayışı ve vergi yönetimine destek vardır. Her iki unsur da birbirinden ayrılmaz ve farklı boyutlarda değerlendirilemez. Çünkü mevcut sistem içerisinde vergi yönetiminin tüm vergi mükelleflerinin kayıt ve işlemlerini denetleme ve yasal ölçülere uyulup uyulmadığını belirleme olanağı bulunmadığı gibi bu işlevlerini yerine getirirken adaletli ve eşitlikçi yaklaşması mümkün bulunmamaktadır.

¹ Ercan Alptürk, "Yeminli Mali Müşavirlerin Yetki Ve Sorumlulukları", 2011

² Halil Aygündüz, "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Hizmetinden Doğan Sorumlulukları", Vergide Gündem, Temmuz 2011

Yeminli Mali Müşavirlik mesleği yüksek derecede özen ve dikkat gösterilmesi gereken bir meslektir. Güven ve itibar sözcüklerinin anlam ifade ettiği meslek mensubunun şahsiyetiyle, geniş bilgi birikimi ve uzun bir sürecin oluşturduğu mesleki tecrübenin birlikte yoğrulduğu bu meslek için bugüne kadar atılan her olumlu adım aslında mevcut vergi sisteminin ve yönetiminin performansının yükselmesinde de önemli etkilere neden olmaktadır. Yeminli Mali Müşavirler mükelleflerle vergi yönetimi arasında köprü vazifesini görürlerken aslında dolaylı olarak vergi kaybını önleyici işleve de sahip bulunmaktadır.

2.2- Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu

3568 sayılı Kanununun 2. maddesine göre Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin konusu;

- a) Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.
- b) Belgelere dayanarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak. Bu işleri yapmanın yanında 3568 sayılı Kanununun 12. maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır. 3568 sayılı Kanununun 12. maddesinde yeminli mali müşavirlerin yapacağı denetim; gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs veya işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğinin tasdiki şeklinde tanımlanmıştır.

3- YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUKLARI

3.1- Tasdik Yetkisi ve Hukuki Sorumluluğu

Yeminli mali müşavirlerin yapacakları tasdik kapsamı ve amacı, "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik" te belirtilmiştir. Bu yönetmeliğe göre tasdik, "gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanması" olarak tanımlanmıştır. Tasdikin amacı ve kapsamı ise; "Yeminli mali müşavirlerce gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablo veya beyannamelerinin; vergi, istisna, muafiyet, iade, indirim, tecil, terkin, zarar mahsubu işlemleri ve benzeri taleplerinin mevzuat hükümlerine, muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu esas alınarak hesapların gerçeğe uygun ve doğru bilgi verecek şekilde tutulmasını ve bu suretle mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarını sağlamak" şeklinde tanımlanmıştır.

3568 sayılı Kanunda ise tasdik uygulamasının amacı; Maliye Bakanlığının vergi denetimi konusundaki ağır yükünü hafifletmek, Türk vergi sisteminin yozlaşmasına mani olmak, vergicilik ve işletmecilik sahasında güven ve ahlak unsurunun gelişmesini temin edebilmek, vergi kanunlarının uygulamasından doğacak uyuşmazlıkları en az düzeye indirebilmektir. 40 seri no'lu SM, SMM, YMM Kanunu genel tebliğine göre; YMM'ler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu olacaklar, yaptıkları tasdik doğru olmaması durumunda, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve

kesilecek cezalardan mükelleflerle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaklardır. Sorumluluğun doğması, tasdik işleminin doğru olmamasına bağlanmıştır. Tasdik işlemiyle mali tabloların ve beyannamelerin mevzuat hükümlerine, muhasebe ilkeleri ile muhasebe standartlarına uygun olduğu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiği kabul edilmektedir. Tasdik ve tasdikten doğan sorumluluğu düzenleyen 3568 sayılı yasanın 12. maddesinin gerekçesinde, “tasdik doğru olmaması hususu”, tasdik edilen mali tabloların ve buna dayanak teşkil eden defter ve belgelerde mevzuata aykırı bir durumun bulunmasına bağlanmıştır.

3.2- Vergi Usul Kanunu’ndan Kaynaklanan Sorumluluk

VUK’un mükerrer 227. maddesiyle Maliye Bakanlığı;

- a) Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna 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 itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya,
- b) Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya,
- c) Vergi kanunları kapsamındaki yeminli mali müşavirlik tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükelleflerle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.

2 numaralı bent hükmüne göre yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükellefler tasdike konu haktan yararlanamazlar. Ancak, Maliye Bakanlığı tasdik raporlarının ibraz süresini iki ay kadar uzatmaya yetkilidir.

Yani Mükerrer 227. madde ile getirilen düzenleme meslek mensuplarının bu madde kapsamında yapacakları işlemlerin Sınırlı Uygunluk Denetimi kapsamında olması gerektiği yönündedir. Hal böyle olmakla birlikte Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanmış olan “Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında 4 Sıra No’ lu Genel Tebliğin “BEYANNAMELERİ İMZALAYACAK MESLEK MENSUPLARININ SORUMLULUĞU” başlıklı bölümde aşağıdaki şekilde düzenleme yapılmıştır. “Mükelleflerin beyannameleri, kendilerine 3568 sayılı Kanunun 2/A-a maddesinde belirtilen hizmetleri bir bütün olarak fiilen veren meslek mensupları tarafından imzalanacaktır. 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.

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 ziyanının varlığı yeterli olacaktır. Örneğin sehven dahi olsa yevmiye defterinde yer alan bir toplamı yanlış aktararak veya bir yevmiye işlemi yanlış hesaba kaydederek vergi ziyanına sebebiyet veren meslek mensubu ziyaa uğratılan 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 Tebliğlerine göre belirlenen Dönem Kar/zararı'nın doğruluğundan da sorumludurlar. Meslek mensuplarının sorumlulukları kapsamına giren yukarıda belirtilen işlemlerden dolayı bu vergi ziyanı ortaya çıktığı takdirde beyannameyi imzalayan meslek mensubu, ziyaa uğratılan vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanunu'nun 346. maddesinde bir mükellefi veya vergi sorumlusunu kaçakçılık yapmaya azmettirme fiilleri için mükellefe veya sorumluya uygulanacak cezanın aynen uygulanacağı, aynı Kanun'un 347. maddesinde ise kaçakçılık olduğunu bildiği bir fiilin işlenip tamamlanmasını fiili ile kolaylaştıranlara bundan ayrı bir menfaat gözetmediği takdirde bu fiiller için Kanun'da belirlenen cezaların dörtte birinin kesileceği hüküm altına alınmıştır. Yukarıda belirtilen sorumluluklar, mükellefin beyannamesini imzalayan meslek mensubu için de geçerli bulunmaktadır. Beyanname ve eklerini yeminli mali müşavirlere tasdik ettiren mükelleflere ait muhasebeye ilişkin işlemlerin ruhsatlı meslek mensuplarınca yerine getirilmesi durumunda, söz konusu meslek mensupları da yaptıkları işlerden bu Tebliğle belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde sorumludurlar. Bu sorumluluk, ayrıca tasdiki yapan yeminli mali müşavirin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.³

3.3- Yönetmelikten Kaynaklanan Sorumluluk

3568 sayılı Yasanın 50. maddesi ile verilen yetkiye dayanılarak çıkarılan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve YMM'lerin Çalışma ve Usul Esasları Hakkındaki Yönetmelikte "sorumluluk" başlığını taşıyan 8. maddede, meslek mensuplarının sorumlulukları düzenlenmiş olup; bu düzenlemede, meslek mensuplarının mesleği ifa ederken toplum ve devlete karşı sorumlu oldukları (Sosyal Sorumluluk)

- a) İşletme sahip ve yöneticilerine, isabetli karar verebilmeleri için doğru ve güvenilir bilgiler sağlayabilecekleri (işletme sahip ve yöneticilerine karşı sorumluluk)
- b) İlgili yönetmelikler çerçevesinde, eğitimde birbirine her türlü bilgiyi vermek sorumluluğunu taşıdıkları; mesleğin gelişmesi ve sağlam temellere oturtulması için aralarında gerekli dayanışmayı kuracakları (meslektaşlara karşı sorumluluk) belirtilmiştir.

³ <http://huseyinust.com/konu-dikkat-mukerrer-227-cikabilir.html> Erişim tarihi: 20 Nisan 2017

Yönetmeliğin “hukuki sorumluluk” başlığını taşıyan 21. maddesinde ise, meslek mensuplarının verdikleri hizmet sırasında VUK’ta yer alan iştirak, teşvik ve yardım hükümlerine uyan eylemleri nedeniyle sorumlu oldukları ve yasa ve yönetmelikte belirtilen ceza hükümlerinin ayrıca uygulanacağı belirtilmiştir. VUK’ta yer alan iştirak, teşvik ve yardım sadece kaçakçılık (kaçakçılığa teşebbüste iştirak) suçuna ilişkin hükümler taşımaktadır. Dolayısıyla kaçakçılık suçu dışında meslek mensubunun iştirak, teşvik ve yardım nedeniyle hukuki sorumluluğuna gidilemeyecektir.

4- YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN DİSİPLİN ve MALİ SORUMLULUKLARI

3568 sayılı Kanun hükmü gereği yeminli mali müşavirlerin yaptıkları işlerden dolayı iki tür sorumlulukları bulunmaktadır. Birincisi, Kanun’un 12. maddesinin son fıkrası dışındaki fıkralarında belirtilen mali sorumluluk, ikincisi de Kanun’un 12. maddesinin son fıkrasında belirtilen diğer sorumluluklardır. 3568 sayılı Kanunun 12. maddesinde sayılan YMM’lerin tasdikten doğan sorumluluklarında bu iki sorumluluk iç içe geçmiştir. Tasdiklerdeki sorumlulukları birbirinden ayırmak mümkün değildir. Mali sorumluluğu söz konusu olan YMM disiplin sorumluluğuna da maruz kalmakta, mali sorumluluğu olmayan YMM’nin ise disiplin sorumluluğundan söz edilmemektedir.⁴

4.1- Mali Sorumluluk

4.1.1- Mali Sorumlulukta Uygulama

Yeminli Mali Müşavirlerin mali sorumlulukları temel olarak 3568 sayılı Yasanın 12. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede yeminli mali müşavirler, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler, tasdik edilen bu tabloların, kamu idaresinin yetkili memurları tarafından, tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edileceği ve yeminli mali müşavirlerin imza ve mühür kullanmak suretiyle yaptıkları tasdik işlemlerinde tasdik doğruluğundan sorumlu oldukları, yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratılan vergiden ve kesilecek cezalardan mükkellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacaklardır.

Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler. Yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan mali sorumlulukları ile disiplin sorumlulukları ayrı ayrı müstakil bir rapor ile tespit edilir. Bu kapsamda yeminli mali müşavir hakkında sorumluluk raporu yazılabilmesi için yeminli mali müşavirin yazılı savunması istenir. Savunma isteme yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde savunma yapılmaması durumunda ilgili yeminli mali müşavir savunma hakkından vazgeçmiş sayılır. (6552 sayılı Kanunun 107’nci maddesi ile eklenen fıkra, Yürürlük: 11.09.2014)

- Mali Sorumlulukta Takibat:

18 Seri Nolu Sm, Smmm ve Ymm’lik Kanunu Genel Tebliği, Tasdik Raporu Tanzim Eden Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu Başlıklı Bölümünde, “Müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen YMM’ler nezdinde yapılacak takibat, vergi ve ceza tahakkukunun

⁴ Güner Ünsal, “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik ve Sorumlulukları ile İlgili Mevzuat”, Vergi Sorunları, Ağustos 2003, Sayı: 179, s: 273

kesinleşmesinden sonra başlamaktadır. Uygulamada genel itibari ile tarhi istenen vergiler ile kesilmesi istenen cezaların kesinleşmesi ve mükelleften tahsil edilememesi durumunda, vergi dairesi, YMM'den ödeme emri ile tahsil yoluna gitmektedir. Vergi dairelerince yapılacak olan takibat, tahakkuku kesinleşen vergi ve cezaların tahsiline yöneliktir. YMM'nin bilgi ve rızası dışında, mükellefin tek taraflı tasarrufu sonucu kesinleşen ve yeminli mali müşavir tarafından ödenen vergi ve cezalar için mükellefe rücu hakkı saklıdır. Sorumluluğu tespit edilen YMM'lerle ilgili takibat, yeminli mali müşavirin bağlı bulunduğu vergi dairesince yerine getirilmektedir." şeklinde tanımlanmıştır.

4.1.2- Mali Sorumlulukta Zamanaşımı

Yaptıkları tasdikler ve verilen beyannameler sonucu mükellefler adına tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar için meslek mensupları hakkında yapılacak takibata 6183 sayılı AATUHK hükümleri çerçevesinde ödeme emri tebliği ile başlanır. Meslek mensuplarının müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi ve cezaya ilişkin tahakkukun kesinleşerek tahsil edilebilir hale gelmesinden sonra başlamaktadır ve bu takibat vergi ve cezanın tahsiline yönelik olacaktır. Zamanaşımına uğrayan bir vergi alacağı tahakkuk ettirilemez ve mükelleften istenemez durumdadır. Meslek mensuplarının mali sorumlulukları tam teselsül kapsamında olup asıl borçtan doğan bir sorumluluktur. Borç ve alaktan doğan zamaşaşımı süresi müteselsil borçluluk içinde geçerlidir. Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen beş yıllık tahakkuk zamaşaşımı süresi meslek mensupları hakkındaki mali sorumluluk içinde geçerli olmaktadır. Bu durumda asıl vergi borcu zamaşaşımına uğradığında meslek mensupları hakkında mali sorumluluk uygulamasına gidilemeyecektir. Çünkü meslek mensupları hakkında sorumluluk uygulamasına gidilebilmesi için öncelikle mükellef adına bir vergi veya cezanın tahakkuk edilmesi ve bu tahakkukun kesinleşmesi gerekmektedir.

Zamaşaşımına uğrayan bir vergi alacağı tahakkuk ettirilemez ve mükelleften istenemez durumda olacağı için meslek mensuplarının müteselsil ve müşterek borçluluğu uygulamasına gidilemez. Beş yıllık zamaşaşımı süresi tamamlanmadan Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesine istinaden takdir komisyonuna sevk edilen mükelleflerin hesapları beş yıllık süre dolduğunda zamaşaşımına uğramayacak ve en fazla bir yıl süre ile takdir komisyonu kararı çıkana dek zamaşaşımı uzayacaktır. Uzayan bu süre içinde meslek mensuplarının mali sorumlulukları tespit edildiği durumda meslek mensupları adına vergi türlerinden mükellefiyet açılması gerekmeyecek olup doğrudan müşterek ve müteselsil borçlu sıfatıyla vergi dairesi tarafından ödeme emri belgesi tebliği ile takibata başlanabilecektir. Ancak yapılacak takibat mükellef adına kesilen vergi ve cezaların kesinleşmesinden sonra yapılabilecektir.⁵

4.2- Disiplin Sorumluluğu

4.2.1- Disiplin Sorumluluğunda Uygulama

3568 sayılı Kanununun 48. maddesi gereğince; mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan yahut da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan meslek mensupları hakkında muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi maksadı ile durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre disiplin cezaları

⁵ Ersin Demircan, "Yeminli Mali Müşavirlerin Disiplin Ve Mali Yönetmeliğinde Zamaşaşımı", Vergi Vizyon, Şubat 2016

verilir. Yapılan incelemelerde YMM hakkında 3568 sayılı Kanun uygulamaları yönünden disiplin cezasını gerektirir herhangi bir hususun tespit edilmesi halinde konuya yönelik illiyet bağı kurularak ve gerekçeleri belirtilerek inceleme elemanları tarafından bir rapor düzenlenir. Takibat ve hüküm tesisi disiplin soruşturması yapılmasına ve disiplin cezası uygulamasına engel değildir. Disiplin kuruluna sevk edilmiş meslek mensubu hakkında savunması alınmadan disiplin cezası verilemez. Yetkili disiplin kurulunun 10 günden az olmamak üzere verdiği süre içinde savunma yapmayanlar, savunma hakkından vazgeçmiş sayılır. Disiplin cezaları kesinleşme tarihinden itibaren uygulanır.

Disiplin cezaları:

- a) Uyarma;** Meslek mensubuna mesleğinin icrasında daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir. (Disiplin yönetmeliği 5. madde)
- b) Kınama;** Meslek mensubuna görevinde ve davranışında kusurlu sayıldığı yazı ile bildirilmesidir. (Disiplin yönetmeliği 6. madde)
- c) Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma;** Mesleki sıfatı saklı kalmak şartıyla altı aydan az, bir yıldan çok olmamak üzere mesleki faaliyetten alıkoymadır. (Disiplin yönetmeliği 7. madde)
- d) Yeminli sıfatını kaldırma;** Yeminli mali müşavirlerin yeminli sıfatının kaldırılmasıdır. (Disiplin yönetmeliği 8. madde)
- e) Meslekten çıkarma;** Meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha bu mesleği icra etmesine izin verilmemesidir. (Disiplin yönetmeliği 9. madde)

4.2.2- Disiplin Cezalarında Kovuşturma Yetkisi ve Zamanaşımı

Üç yıllık bir dönem içinde iki veya daha fazla disiplin cezasını gerektiren davranışta bulunan meslek mensubuna her yeni suçu için bir öncekinden daha ağır ceza uygulanabilir. Disiplin cezası kesinleşip ilgiliye bildirildikten sonra, aynı cezayı gerektiren bir eylemin yinelenmesi durumunda bir üst ceza uygulanır. Disiplin kurulları, her iki durumda da yaptıkları incelemeler sonucu bir derece ağır veya bir derece hafif disiplin cezası uygulamasına karar verebilirler. Disiplin cezasını gerektiren eylemlerin işlenmesinden itibaren beş yıl geçmiş ise kovuşturma yapılamaz. Şikâyet dilekçesinin oda kayıtlarına girdiği tarihten itibaren zamanaşımı durur. Disiplin cezasını gerektiren eylem, aynı zamanda suç teşkil ediyorsa ve bu suç için kanun daha uzun bir zamanaşımı süresi öngörülmüşse, bu zamanaşımı süresi uygulanır.

5- SONUÇ

Yeminli Mali Müşavirlerin kendilerine tanınmış olan tasdik yetkisinin sorumluluğu büyüktür. Tasdik yetkisinin mevzuat hükümlerine aykırı olarak kullanılması vergi kayıp ve kaçığının artmasına sebep olur. Bu kayıp ve kaçığı önlemek amacıyla yapılan tasdik işlemi sonucunda tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere disiplin ve mali sorumluluk ortaya çıkmaktadır. Bu sorumluluk uygulamasına dayanarak yapılan tasdik işleminin doğru olmaması durumunda ortaya çıkan vergi ziyayı ve uğratılan cezalardan YMM'ler mükelleflerle birlikte sorumlu tutulmaktadır. Bu durum, vergi idaresinin sorumlulardan dilediğine başvurma hakkı olduğunu göstermektedir. Vergi ziyayı zaman zaman vergi kaçakçılık suçunun doğmasına neden olabilmektedir. Bu nedenle YMM tarafından yapılan tasdik işlemi doğru olmadığından saptanması ve kaçakçılığa neden olan vergi ziyasının ortaya çıkması durumunda tasdik yapan YMM ile vergi kaçakçılığı fiili arasında ister istemez bir ilişki kurulması muhtemeldir. Dolayısıyla vergi idaresi, vergi düzeninin ve vergi gelirlerinin korunması açısından kaçakçılığa sebebiyet

verilmesi halinde YMM'leri vergi yükümlüsü ile birlikte bu fiillerden sorumlu tutmaktadır. Bu yüzden YMM'ler kendilerine verilen tasdik yetkisini kullanırlarken gerekli dikkat ve özeni göstermelidirler. Kişisel çıkarlar mesleğin verdiği sorumluluğun önüne geçmemelidir.

Görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunarak disiplin kuruluna sevk edilen bir YMM ile ilgili olarak disiplin kurulları çalışmalarını tarafsızlık ilkesi çerçevesinde aktif ve etkili biçimde yürütürlerse ve YMM'lere yönelik alınan kararlarla uygulanan cezai müeyyidelerin caydırıcılık niteliği ağır olursa diğer meslek mensupları da görevlerini daha dikkatli ve özenli bir şekilde yerine getirmeye çalışırlar. Bu şekilde vergi kayıp ve kaçağı minimum seviyeye çekilmiş olur.

KAYNAKÇA

- ALPTÜRK, E. Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkileri ve Sorumlulukları, 2011.
- AYGÜNDÜZ, H. Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Hizmetinden Doğan Sorumlulukları, Vergide Gündem, Temmuz 2011.
- DEMİRCAN, E. Yeminli Mali Müşavirlerin Disiplin ve Mali Yönetmeliğinde Zamanaşımı, Vergi Vizyon, Şubat 2016.
- ÜNSAL, G. "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik ve Sorumlulukları ile İlgili Mevzuat", Vergi Sorunları, Ağustos 2003, Sayı: 179 ,s: 273
- Yönetmelikler, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik 2 Ocak 1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete
- <http://huseyinust.com/konu-dikkat-mukerrer-227-cikabilir.html> Erişim tarihi: 20 Nisan 2017